

## A FALÁCIA DO ICM\$

RÔMULO JOSÉ DE MEDEIROS TEIXEIRA \*

### **1.introdução**

De tempo em tempo alguém da mídia ou através dela lembra-se de gritar contra o alto nível da carga tributária no País. E por aí vamos nós, a reboque da fúria fiscalista do governo, a nos conformar, aqui e acolá, com a consuetudinária desculpa de que há que se cumprir a lei, mesmo quando flagrantemente injusta.

A propósito disso, vale transcrever interessante parágrafo do artigo "Terrorismo Tributário", (1) publicado na coluna "OPINIÃO", do Correio Braziliense, Edição de 03/12/2001: *"A carga tributária, que era de 13,8% do PIB, em 1947, variou entre 20% e 25%, no longo período de 1970 a 1989. Subiu a 29,5% em 1990, com o Plano Collor, caindo nos três anos seguintes, para 24,7% em 1993, segundo dados do Ministério da Fazenda. Em 1994, no início do Plano Real, a carga subiu para 26,97%. Segundo o IBGE, continuou crescendo: em 1995 para 28,44%; em 1996, para 28,63%; em 1997, para 28,58%; em 1998, para 29,33; e, em 1999, para 31,67%. No início deste ano, já era de 32,3%, segundo cálculo do BNDES, e, em julho, 33,18%, segundo a Receita Federal. Agora, na seqüência dessa escalada, estima-se em cerca de 34%. Um estudo do IPEA, realizado ano passado, demonstra que essa carga tributária atinge, fortemente, a camada mais pobre da população, com renda de até dois salários mínimos, naturalmente por efeito da larga incidência indireta de nosso ultrapassado sistema tributário (IPI, ICMS, CPMF, Cofins, etc.)."*

As previsões estavam corretas. A Gazeta Mercantil em sua edição de 05.02.2003 destaca que a carga tributária no Brasil chega a 36,4% do PIB.

Nesse contexto, um componente relevante dessa carga é sem duvida o ICMS, que ocupa desde 1990 o primeiro lugar em arrecadação entre os impostos. Vetusto, na imponência de seu nome, "Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes

Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações", é, no entanto, por seu cálculo, o grande e eficiente "predador" do bolso do contribuinte.

## **2.o cálculo do ICMS**

É sabido que 12% sobre 100 é igual a 12 e que 25% sobre 100 é 25. Aí, 12% deixa de ser 12 e 25% não é mais 25. Como fica a cabeça do contribuinte ao saber que está pagando efetivos 13,63 % e 33,33% de ICMS, respectivamente, em vez de 12% e 25 % ? A forma de cálculo do ICMS explica essa mágica matemática. Só não explica a razão da excrecência.

Consideremos uma fatura de energia elétrica no valor de R\$ 22, 92, com os seguintes destaques:

- Base de calculo do ICMS = R\$ 22,92
- Alíquota ICMS = 12%
- ICMS já incluído no preço = R\$ 2,75

O fato do ICMS estar incluído no preço define que, extraindo-se o imposto, tem-se o valor dos serviços prestados. Logo R\$ 22, 92 menos R\$ 2,75 é R\$ 20,17(valor dos serviços sem imposto). Assim, 12% sobre esse valor deveria ser R\$ 2,42 (2) e não R\$2,75. Isso explica como 12% torna-se efetivamente 13,63%. (3)

Explica-se: é que o cálculo do ICMS utiliza um artifício representado pela expressão:  $(1 - i)$ , também chamado "fator de tributação", onde "1" corresponde a 100% e "i" à alíquota do imposto. O valor dos serviços quando dividido pela resultante da expressão, fornece o total da fatura já com o imposto incluso.

Pelo exemplo temos:  $(1 - 0,12) = 0,88$ (FT), donde,  $R\$ 20,17 : 0,88$  (4) = R\$ 22,92.

O artifício atende dispositivo legal (Lei Complementar 87/96, de 13.09.1996) que determina, no caso do ICMS, a inclusão do valor do imposto em sua base de cálculo.

A medida distorce essa base de calculo, uma vez que, no momento em que se retira a alíquota do imposto (0,12) dessa base (1), cria-se uma nova base de cálculo, que pode ser chamada de "efetiva" e cujo valor é superior ao da fatura de serviços, eis que acrescida da alíquota do imposto. Entendemos isso como cobrança de imposto sobre imposto, que é um tipo de confisco, o que é ilícito.

Mas a lei, inconsciente ou inconseqüentemente, compactua com tal impropriedade tributária.

### **3.A ORIGEM legal Do cálculo**

No art. 2º, § 7º, do Decreto-Lei nº 406, de 31.12.1968 , está a infausta referência que, de certa forma, pode ser considerada a gênese da questão. Está no DL: "Art. 2º: A base de cálculo do imposto é:... § 7º O montante do Imposto de Circulação de Mercadorias integra a base de cálculo a que se refere este artigo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle".

Posteriormente, o Convênio 66/88, de 14.12.1988, firmado entre a União e as Fazendas Estaduais, com vistas a assegurar normas provisórias para o ICMS, repete na integra, em seu artigo 14, o teor do parágrafo 7º do DL 406/68 . Esse Convênio reinou até o advento da Lei Complementar nº 87/96, de 13.09.1996 .

É o artigo 13, 1º, I, da LC 87/96 , copia fiel dos demais artigos já citados: "Art. 13. A base de cálculo do imposto é: § 1º Integra a base de cálculo do imposto: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle". É nele que está edificada a residência confortável da forma de cálculo do ICMS.

Fácil de se ver que persistiu a vontade do legislador em mantê-lo por tempo indeterminado, ou, no melhor dos mundos, até que nova lei complementar se faça presente para corrigir ou justificar o injusto.

### **4.A QUESTÃO constitucional DO FATO**

Em verdade, o que se tem é um imposto incidindo sobre si mesmo no mesmo fato tributário.

Vale repetir: é cobrança de imposto sobre imposto, cujos efeitos, pela natureza de sua base de cálculo, assume características de confiscação.

Uma das vedações constitucionais ao poder de tributar é a de utilizar tributo com efeito de confisco. Está na Constituição do Brasil no artigo 150, IV.

Sabe-se da carência que o País possui quanto a normas que definam em que momento ocorre o confisco pela via tributária. Sobre a matéria, leia-se Paulo Castilho: "Em que pese a importância dos conceitos para a Ciência Jurídica, como

demonstrado anteriormente, certo é que no Brasil não temos norma regulamentando especificamente quando, por meio de tributo, se atinge o confisco." (5)

Contudo, pensamos que, no ICMS, por seu calculo, fica o tributo identificado como agente de confiscação, eis que seus efeitos, pelo diferencial do valor cobrado em relação à alíquota declarada, danificam parcelas do patrimônio do contribuinte, com a agravante de que ele desconhece a ação tributária em sua essência.

Ainda em Paulo de Castilho: "É de se ressaltar que o [artigo 150, inc. IV, da Constituição da Republica de 1988](#) não proíbe o confisco em si. O comando normativo constitucional proíbe, na verdade, o efeito de confisco que o tributo, por ser exagerado, desregrado, possa gerar. E isso é assim porque, se o tributo é instituto que não constitui sanção de ato ilícito ( [art.3º do CTN](#) ), a Constituição só poderia referir-se a efeito de confisco e não a confisco propriamente dito".(sublinhamos) (6)

Como estamos ambientados à idéia de que confisco só se aplica à propriedade material, bens de raiz, etc., não é fácil identificar o "quantum" de estrago, excessos de exação, como esse do ICMS, podem provocar no patrimônio econômico de alguém.

Nessa esteira de inconstitucionalidades, atente-se para o parágrafo 5º, do [art. 150, da Carta Magna](#) : "§ 5º A Lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços".

Ora, a [LC 87/96](#) , nada esclarece. Não dá razões plausíveis que justifiquem a forma de cálculo do ICMS, omitindo do contribuinte, informação essencial sobre a realidade do que ele, efetivamente, está pagando.

### ***5.contas de telefone - ICMS, pis E cofins***

A reboque de tudo isso vem ainda a cobrança indevida e ilegal do Cofins e do Pis sobre os serviços de telefonia. Nessa seara, há tempos a Embratel emitiu comunicado com o título: "A EMBRATEL EXPLICA TRIBUTAÇÃO DA CONTA

TELEFÔNICA DDD". A explicação foi sobre o ICMS, COFINS E PIS, com alíquotas de 25%, 3% e 0,65%, respectivamente.

Tudo bem, a não ser pela seguinte observação: "A base de cálculo dos impostos é o preço do serviço, o que significa que faz parte dela o valor do imposto. O destaque é mera indicação para fins de controle, como estabelecem o artigo 13, item III, e o parágrafo I, inciso I, da [Lei Complementar 87/96, de 13 de setembro de 1996](#), com relação ao ICMS, e no caso do Cofins e Pis, por determinação da Agencia Nacional de Telecomunicações". (destacamos)

O comunicado utiliza em exemplo prático, o fator de tributação de que já falamos, no caso, 0,7135, resultante da expressão  $[1-(0,25+0,03+0,0065)]$ .

Dessa forma, se o valor do exemplo acima utilizado (R\$ 22,92), fosse o de uma conta telefônica teríamos:

a) ICMS: cálculo por dentro, PIS e COFINS em sua base = R\$ 5,73. (7)

b) ICMS: cálculo por dentro, sem PIS e o COFINS na base = R\$ 4,30. (8)

c) ICMS: calculado sobre o valor real dos serviços = R\$ 4,09. (9)

A realidade é que na situação "a", forma que vem sendo praticada usualmente, o percentual do imposto atinge 35,05%. Na situação "b", reduz-se para 26,30%, vindo a alcançar o valor justo e pressupostamente legal, 25%, somente na situação "c".

A determinação da Agencia Nacional de Telecomunicações fere a Constituição Federal em dois momentos:

1º - quando passa a "exigir" a cobrança do Pis e Confins do usuário dos serviços de telefonia. Diz o [artigo 150, I, da Constituição](#): "Art. 150 - Sem prejuízo... é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

2º- Quando repassa, indevidamente, esses tributos ao usuário/contribuinte. O [artigo 155, II, § 3º, de nossa Lei Maior](#) estabelece: "Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País".(nosso destaque)

Como se vê, PIS e COFINS são tributos incompatíveis com seu repasse para o contribuinte por serviços de telefonia. A Constituição o proíbe, tácita e explicitamente.

Essa mesma Lex Mater determina que ambos os impostos tenham como base de cálculo o faturamento das empresas. Está lá, no item I, do caput do artigo 195: "Art.195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;" (destacamos).

Também a [Lei nº 9.718, de 27.11.98](#) , que altera a legislação tributária federal, cuida da matéria: "Art 2º - As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento..." (destacamos).

Entretanto, a Anatel determinou, segundo o comunicado da Embratel, que PIS e COFINS integrassem, a exemplo do ICMS, sua base de cálculo. Ora, a [LC 87/96](#) é específica para o ICMS.

Resta-nos entender como uma simples agência do governo dispõe de poderes para se sobrepor à Constituição do País e legislar onde a competência, no mínimo, é de Lei Complementar.

Nesse momento cabe avocar o [artigo 5º da Constituição Federal](#) , item XXXII: "o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor".

Por isso e por analogia, não seria impróprio lembrar o Código de Defesa do Consumidor: "Art.37 - É proibida toda publicidade enganosa ou abusiva. § 3º Para os efeitos desse Código, a publicidade é enganosa por omissão quando deixar de informar sobre dado essencial do produto ou serviço".

É o que nos dá a entender a [LC 87/96](#) .

## ***6.repercussões da questão***

Em sua edição de 18.05.98, a Folha de São Paulo publicou matéria intitulada "Artifício na Cobrança do ICMS" (10), que aborda o cálculo por dentro do tributo.

O site do Jornal o Estado de São Paulo, edição de 20.10.2000, traz sob o título, Eletricidade: cuidado com ação contra ICMS, assinada pela jornalista Priscila Boccia, matéria sobre a cobrança dos serviços de eletricidade e questionando a omissão da Constituição Federal sobre a forma de cálculo do ICMS para esses serviços, tendo em vista a exigência de lei complementar para regular a matéria na forma do parágrafo 9º, do [artigo 34 da ADCT](#) .

Mais recentemente, em Brasília, o Procon-DF e a Secretaria de Direito Econômico, do Ministério da Justiça, assumiram a defesa do contribuinte na relação tributária com os serviços de telefonia, tanto no que se refere ao cálculo por dentro do ICMS como na cobrança indevida do PIS e COFINS.

A esse respeito, o jornal Correio Braziliense, em suas edições de 04.01.2002 e 16.03.2002, em colunas denominadas DIREITO DO CONSUMIDOR e DEFESA DO CONSUMIDOR, respectivamente, destaca e comenta a atuação desses órgãos no trato da questão. Baseadas na Constituição, ambas as instituições criticam, segundo o periódico, a cobrança dos impostos e sua inconstitucionalidade, estando inclusive, o Procon do Distrito Federal, a caminho para impetrar ação civil pública contra a Anatel.

## **7.PROVIDENCIAS JURIDICAS**

Têm-se notícias de que algumas providências de ordem jurídica foram tomadas. A Associação Brasileira de Defesa dos Contribuintes (ABDC), em São Paulo , vem buscando a restituição do que foi pago a maior nos últimos cinco anos. (11)

Ainda em São Paulo , o Ministério Público Estadual entrou com ação civil pública contra a Companhia Paulista de Força e Luz e a Fazenda Pública contestando o cálculo "por dentro" do ICMS e requerendo restituição de valores pagos pelos usuários.

Segundo o Estadão Eletrônico, o Ministério Público foi julgado ilegítimo para "propor ação contra tributos, sob o argumento de que o contribuinte não pode ser conceituado de consumidor". O informativo diz que o julgado deu-se em 13.09.2000 e que o MP estaria estudando a possibilidade de recorrer contra a decisão. (12)

Permitimo-nos afirmar que a definição de consumidor e contribuinte se funde em uma só, ao contrário do entendimento jurídico que embasou a ilegitimidade do Ministério Público para propor ação contra tributos. Isso porque, o primeiro, para consumir, necessita adquirir mercadorias ou serviços, e, ao fazê-lo,

passa por força de lei a contribuir com a parcela do tributo inserto no preço da mercadoria ou do serviço que está pagando.

Em nosso pensar, o Ministério Público tem legitimidade para patrocina-las. O argumento de que o consumidor não seja contribuinte é frágil e pueril, haja vista que ação do mesmo teor, movida pelo MP do Rio Grande do Sul, segundo

informes do Correio Braziliense nas matérias citadas acima, tem seu rito processual tramitando normalmente.

É bem verdade, no entanto, que se os tribunais concluírem pela configuração do confisco na questão do ICMS, caberia a liminar suspensiva da cobrança. Não porém por muito tempo, eis que o "injusto tributário" resguarda-se no corpo da [lei complementar 87/96](#) e nada se poderá mudar a respeito se não for através de outra lei da mesma espécie.

A questão do Pis e Cofins, no caso dos serviços de telefonia, carece de respaldo legal, tanto por seu repasse para o consumidor como por sua forma de cálculo, pelo que estamos convictos de sua ilegitimidade e perplexos com sua permissividade.

Entretanto, já não sem tempo, a Justiça Federal de Pernambuco, por despacho da juíza da 5ª Vara, Drª Nilcéa Maria Barbosa Maggi, determinou a imediata suspensão do repasse de Cofins e Pis aos consumidores dos serviços de telecomunicações de Pernambuco, estabelecendo multa diária de R\$ 100.000,00 pelo descumprimento da decisão. O processo teve origem em Ação Civil Pública impetrada pelo Ministério Público Federal, com pedido de antecipação de tutela contra cobranças indevidas feitas pela Anatel, Embratel, Intelig, Telecomunicações de Pernambuco S/A., entre outras. (13)

De se concluir que, não só o Ministério Público é competente para tais ações, como também é, a nosso ver, o instituto mais indicado para tanto, inclusive para provocar, pelas ações da espécie, a justa alteração na [Lei Complementar nº 87/96, pela extinção de seu artigo 13](#) , 1º, I.

## **8.OBSERVAÇÕES FINAIS**

O novo presidente da República assumiu o compromisso publico de promover a reforma tributária. Depois de eleito, já reconhece as dificuldades e as barreiras que existem nesse caminho. Ninguém que tenha de distribuir dinheiro omitirá a si próprio, diz a sábia sentença. Que estado da Federação, por exemplo, abrirá mão dessa ou daquela receita, mesmo que injusta? Nenhum deles.



Governar na atual conjuntura deixou de ser um ato de gestão pública - onde a receita deve se sobrepor à despesa e os benefícios à sociedade têm que ser bem maiores do que suas necessidades - para se tornar uma briga fisco-tributária acirrada, entre governantes, na busca infinda de migalhas para fechar o caixa de cada dia.

Nessa linha de fogo encontra-se o cidadão, o contribuinte, o consumidor, de onde migram os recursos, pela via tributária, eivada de impostos escorchantes e de origem legal duvidosa, como a da CPMF. Insensíveis ao princípio constitucional da capacidade econômica de cada um, os homens de governo perderam, de há muito, a exata noção de quem deve e de quem pode efetivamente pagar impostos.

Por isso crescem as vicinias da elisão fiscal, da evasão de receitas, da sonegação pura e simples, entre outras, a desaguarem na grande rota da corrupção, tanto ativa como passiva. É o caos social, pela sangria do bolso do contribuinte, através de impostos cada vez maiores e diversificados, cada vez mais difíceis de serem aceitos, e a cada dia mais impossíveis de serem pagos.

São os efeitos da exação exacerbada a gerar o confisco pelo tributo. O tributo em si não caracteriza o confisco, é verdade, mas seus efeitos sim, já o foram dito. E não só causam perda de substância monetária ao contribuinte como corroem seu patrimônio material, de tal forma, que a corrosão alcança e ofende seu patrimônio moral.

Não há mais campo, nesse novo milênio, para espertezas como as do cálculo do ICMS, sutilmente camufladas e protegidas pela capa da lei. Os tributos não foram criados para gerar riquezas monetárias para os homens. Eles existem para financiar instrumentos que venham dar à sociedade bem estar e segurança para que ela possa gerar suas próprias riquezas e seus confortos sociais e econômicos.

Governar sem justiça fiscal e tributária não é próprio de nações democráticas, mas tão somente de gestões autocráticas, ainda entaladas no velho e histórico regime feudal, onde o valor e a incidência dos impostos estava na razão direta das necessidades do senhor do feudo.

Se há uma lei de responsabilidade fiscal, que ela seja rigorosamente cumprida. Se há limites para os gastos públicos, que jamais sejam ultrapassados. Se há necessidade de uma reforma tributária, que ela seja feita, mas não sem antes se corrigir distorções de ordem tributária tão ignóbil quanto esta do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações, vulgo, ICMS.

## **Notas**

01. SANTOS, Antonio Oliveira, Presidente da Confederação Nacional do Comércio.

02.  $12\%$  sobre R\$ 20,17 =  $0,12 \times 20,17 = \text{R\$ } 2,42$

03. R\$ 2,75 em relação a R\$ 20,17 =  $13,63\%$

04. Como se trata de porcentagem, a expressão é dividida por 100, a saber:  $(1-i) / 100 = (100-12) / 100 =$

$88:100 = 0,88$  ou  $1 - 0,12 = 0,88$ .

05. CASTILHO, Paulo C.B. de, Confisco Tributário, p.37, São Paulo, RT, 1998.

06. Op. cit. Pág.39

07.  $25\%$  de 22,92 = 5,73

08.  $22,92 \times 0,75(1-0,25) = 25\% \times \text{R\$ } 17,19 = \text{R\$ } 4,30$

09.  $22,92 \times 0,7135 [1-(0,25+0,03+ 0,0065) ] = 25\% \times \text{R\$ } 16,35 = \text{R\$ } 4,09$

10. SOBRINHO, José Dutra Vieira, coluna Artigo, Folha de São Paulo, Ed. 18.05.1998.

11. Boccia, Priscila - ELETRICIDADE: Consumidor pode perder, 20.10.2000, Agencia Estado, estado.com.br

12. ELETRICIDADE: consumidor pode perder, 20.10.2000, Agencia Estado, estado.com.br

13. Revista Consultor Jurídico, de 12.11.2002

TEIXEIRA, Rômulo José de Medeiros. **A falácia do ICMS**. Disponível em:

<http://www.medeirosadvogados.adv.br/artigos.mostrar.php?id=6&tipo=artigos>

Acesso em: 31.jul.2006.