

Universidade de Brasília - UnB

Faculdade de Direito

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO CÁLCULO POR DENTRO DO ICMS:
RECONSTRUINDO A DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

PEDRO JÚLIO SALES D'ARAÚJO

**BRASÍLIA
2013**

Universidade de Brasília - UnB

Faculdade de Direito

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO CÁLCULO POR DENTRO DO ICMS:
RECONSTRUINDO A DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

PEDRO JÚLIO SALES D'ARAÚJO

Trabalho de conclusão de curso
apresentado como requisito parcial à
obtenção do título de bacharel em Direito
pela Faculdade de Direito da Universidade
de Brasília - UnB.

Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen

**BRASÍLIA
2013**

TERMO DE APROVAÇÃO

PEDRO JÚLIO SALES D'ARAÚJO

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO CÁLCULO POR DENTRO DO ICMS:
RECONSTRUINDO A DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Trabalho de conclusão de curso aprovado como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel perante a Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, pela seguinte banca examinadora:

Valcir Gassen
Professor Doutor e Orientador

Paulo Henrique Blair de Oliveira
Professor Doutor e Examinador

Guilherme Pereira Dolabella Bicalho
Professor Especialista e Examinador

Rodolfo Tsunetaka Tamanaha
Professor Especialista e Examinador

Brasília, 25 de fevereiro de 2013.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Júlio e Rosana, que sempre estiveram ao meu lado me apoiando incondicionalmente. À minha irmã, Juliana, pelo exemplo de determinação e carinho. A todos os meus familiares, que, sem sombra de dúvida, sempre apoiaram o meu desenvolvimento e torceram pelo meu sucesso.

Aos meus queridos amigos, por estarem ao meu lado nos bons momentos da vida. E aos meus melhores amigos por estarem ao meu lado em todos os outros. Sem eles, o caminho percorrido até hoje não faria muito sentido.

A todo o Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília e, em especial, ao professor Valcir Gassen, meu orientador, por permitirem o desenvolvimento do diálogo travado neste trabalho, bem como por me mostrarem todos os encantos que o direito tributário pode proporcionar.

A todos os demais professores desta Faculdade, por mostrarem desde o início do curso, que direito é muito mais que norma.

À Universidade de Brasília e à Faculdade de Direito, pela oportunidade ímpar que me foi conferida de participar de tão grandiosa instituição.

RESUMO

Em maio de 2011, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em sede de repercussão geral, que a inclusão do ICMS como elemento de sua própria base de cálculo não violaria o disposto na Constituição Federal. Tal decisão, exarada no recurso extraordinário n. 582.461/SP, utilizou como fundamentos essenciais o histórico jurisprudencial da corte, que já havia se pronunciado sobre o tema anteriormente, e a edição da Emenda Constitucional n. 33 de 2001, que haveria referendado a constitucionalidade de tal artifício matemático. O objetivo do presente trabalho é demonstrar o possível desacerto de tal posicionamento, tendo em vista que esta decisão não refletiria uma concepção coerente de justiça e equidade típica de nossa comunidade política e muito menos ofereceria a melhor interpretação construtiva de nossa prática jurídica. Para tanto, será utilizada a concepção de direito enquanto integridade, ensinada por Ronald Dworkin, para demonstrar que, ao não atender aos princípios da capacidade contributiva e da transparência fiscal, o chamado cálculo “por dentro” se apresenta como prática incoerente com nossa estrutura política, a qual é direcionada pela Constituição Federal de 1988 para a formação de um Estado socialmente mais justo e equânime.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS – cálculo por dentro – Supremo Tribunal Federal - base de cálculo – integridade – princípio - transparência fiscal – capacidade contributiva

SUMÁRIO

1.	Introdução.....	06
2.	O Agir Fiscal do Estado e seus Princípios Informadores.....	09
	2.1. Uma ideia de princípio.....	12
	2.2. O princípio da transparência fiscal.....	17
	2.3. O princípio da capacidade contributiva.....	21
3.	O ICMS e seu cálculo por dentro.....	28
	3.1. O ICMS.....	29
	3.2. O “cálculo por dentro” do ICMS.....	33
	3.3. O Supremo Tribunal Federal e o debate acerca da constitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS.....	36
4.	Reconstruindo a decisão do Supremo Tribunal Federal: a inconstitucionalidade do cálculo por dentro do.....	42
	4.1. O direito enquanto integridade.....	43
	4.2. Revisitando a decisão do Supremo Tribunal Federal: o apego ao seu passado institucional.....	47
	4.3. Revisitando a decisão do Supremo Tribunal Federal: desconstruindo a legitimação da EC nº. 33/01.....	55
	4.4. A inconstitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS e os novos caminhos para o debate.....	58
5.	Conclusão.....	62
6.	Referências.....	65

1. INTRODUÇÃO

Em maio de 2011, o Supremo Tribunal Federal levou para análise de sua sessão plenária o recurso extraordinário nº. 582.461/SP. Tal processo, analisado sob os efeitos da repercussão geral discutia, entre outros temas, a constitucionalidade da inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços em sua própria base de cálculo, prática essa que ficou conhecida como “cálculo por dentro”. Como veremos no decorrer deste trabalho, este artifício permite uma majoração indevida da alíquota do tributo, que passa a ter um valor real superior ao legalmente previsto, agravando com isso a regressividade de nosso já injusto sistema tributário.

Entretanto, em um julgamento rápido e calcado basicamente na alegação de que já haveria decisões da corte sobre o assunto, o tribunal decidiu, por maioria, referendar a legitimidade de tal fórmula matemática, buscando, assim, pacificar essa controvérsia, uma vez que a matéria, decidida sob a sistemática do art. 543-B, do Código de Processo Civil, não deveria mais ser objeto de análise por aquela corte.

Todavia, por não concordar com a decisão exarada em tal recurso extraordinário, o presente trabalho pretende se debruçar novamente sobre o tema do chamado cálculo por dentro do ICMS, analisando o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sob a perspectiva do direito enquanto integridade, esposada pelo filósofo norte-americano Ronald Dworkin. Assim, através da pesquisa aqui realizada, pretender-se-á demonstrar que tal decisão não representaria a melhor leitura dos princípios jurídicos de nossa comunidade política, princípios estes que refletiriam uma concepção de justiça e equidade tão cara a nossa sociedade.

Antes de mais nada, é necessário traçar algumas considerações acerca da limitação do objeto de pesquisa deste trabalho, inclusive porque esse argumento é recorrente na literatura especializada que apoia o cálculo por dentro como forma legítima de se estabelecer o montante devido pelo contribuinte. Pode se questionar neste momento que o cálculo por dentro não é exclusividade do ICMS, ocorrendo em outros tributos, tais como no Imposto de Renda Retido na Fonte, na Contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e na Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), por exemplo. Desta forma, por que tamanha preocupação apenas com o ICMS em si? O recorte temático proposto se justifica em função do

juízo pelo Supremo Tribunal Federal do recurso extraordinário nº. 582.461/SP. Não ignoramos a existência de outros tributos cujo cálculo se assemelha aos efeitos observados no ICMS, e desde já demonstramos a nossa contrariedade a tal situação, inclusive pelos mesmos motivos que serão abordados no presente trabalho. Acreditamos que qualquer forma de cálculo apta a produzir uma majoração indevida do *quantum debeat* deve ser rechaçada justamente por não refletir os ideais políticos de nossa sociedade, enquanto uma comunidade de princípios. Todavia, limitamos a abordagem desta pesquisa ao julgamento do STF em função da preocupação de que tal entendimento se irradie em nosso sistema jurídico, legitimando em outros tributos uma prática flagrantemente inconstitucional. Desta forma, tomamos a liberdade em restringir o objeto de pesquisa, nos focando exclusivamente no cálculo por dentro do ICMS, sem, contudo, esquecer que essa prática deve ser abolida como um todo de nosso ordenamento pelos mesmos motivos que aqui demonstraremos.

Assim, iniciamos o trabalho traçando breves considerações acerca da atividade fiscal, demonstrando que, com a cisão observada entre Estado e propriedade a partir das revoluções burguesas do século XVIII, tal ente político passou a depender da sociedade para angariar os recursos necessários para sua manutenção, o qual o faz principalmente através da tributação.

Todavia, para se legitimar perante a sociedade, esta atividade fiscal passa a ser limitada, segundo princípios que refletem uma moral pública da comunidade política voltada para a realização das concepções de justiça e equidade deste grupo plural. Com isso, após tratarmos da definição daquilo que entendemos por princípios, nos debruçaremos com maior detalhamento em dois desses enunciados: o da capacidade contributiva e o da transparência fiscal.

Logo em seguida, abordaremos o ICMS, verificando tanto seus aspectos dogmáticos, como base de cálculo, sujeitos ativo e passivo, fato gerador, entre outros, quanto o peso de tal tributo na arrecadação de nosso país. Assentando tais conceitos, passaremos à análise da inclusão desse tributo em sua própria base de cálculo, demonstrando os aspectos práticos de tal fórmula matemática, bem como o debate veio sendo travado em nosso judiciário e nos bancos de nossas universidades. Para tanto, analisaremos os argumentos elaborados por Roque Antonio Carrazza, ferrenho opositor ao cálculo por dentro, em contrapartida aos trazidos pelo Supremo Tribunal Federal, quando analisou o tema através de seu pleno em duas oportunidades distintas.

Por fim, pretendemos demonstrar como que a decisão que referendou a constitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS não se coaduna com uma leitura coerente de nosso sistema jurídico, justamente por violar referidos princípios da capacidade contributiva e transparência fiscal, não conferindo o Estado ao cidadão comum, portanto, um tratamento que leve igual consideração e respeito.

Desta forma, intentamos demonstrar o quanto que tal decisão não refletiu a moralidade pública de nossa comunidade política, uma vez que legitimou a adoção de um mecanismo que, através de clara ilusão fiscal, ludibria o cidadão comum e agrava a regressividade de nosso sistema tributário, contribuindo para o aprofundamento do fosso de desigualdades sociais existente em nosso país.

Esperamos que, dessa forma, este trabalho venha a contribuir de alguma maneira para o debate que envolve o cálculo por dentro, trazendo a análise sob uma nova perspectiva, apta a questionar tal prática e com o objetivo de buscar tornar nosso sistema tributário mais justo e condizente com as promessas constitucionais que nos foram feitas por nossa Constituição Federal.

2. O AGIR FISCAL DO ESTADO E SEUS PRINCÍPIOS INFORMADORES

A ideia de tributo é algo que acompanha o homem desde os primórdios de sua existência enquanto sociedade organizada¹. Nas palavras de Aliomar Baleeiro, “o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida”².

Seja através de pagamentos exigidos pelos povos vencedores aos povos vencidos, seja através da arrecadação de contribuições dos súditos pelo seu soberano, a ideia de um tributo sempre esteve presente como maneira de custear essas formas de organização do poder político. Entretanto, com as revoluções liberais e o surgimento do Estado Contemporâneo, o fenômeno da tributação ganha uma nova configuração, que viria a acompanhá-lo até os dias de hoje³.

De fato, a separação histórica observada entre a propriedade e o Estado, implementada pela burguesia em suas revoluções, gerou uma dependência estatal para com a sociedade. Diferente de outras épocas, onde o Estado era o detentor de todas as coisas sob seu território, se confundindo assim com a propriedade, no Estado Contemporâneo surge a necessidade de tal organismo se capitalizar através da propriedade alheia, apoderando-se dos recursos de seus próprios cidadãos⁴.

Assim, a finalidade fiscal é considerada por muitos como uma das principais razões da existência dos tributos em nossos dias⁵, uma vez que, sem tais

¹ Todavia, cumpre destacar desde já, que temos consciência de que o fenômeno tributário como conhecemos hoje não guarda qualquer relação com o observado nas comunidades anteriores a revolução burguesa. O motivo de se iniciar o presente trabalho com tal afirmação é justamente demonstrar que, ainda que a raiz semântica do termo tributação faça referência a uma experiência histórica, seu significado hoje não guarda qualquer relação com esse passado.

² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. Pág. 1

³ GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira. In: Gassen, Valcir (org). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012, pág. 38.

⁴ BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. Tradução de Carmen C. Varriale et al. 13. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2009. Pág. 404.

⁵ Entretanto, não se pode esquecer que tal finalidade não é a única. Observa-se que a tributação também pode ser utilizada segundo um viés extrafiscal, ou seja, estimulando determinadas condutas por parte de seus cidadãos a partir de uma política tributária específica.

entradas, toda a atividade do Estado estaria seriamente comprometida, por não ter tal organização política outra fonte tão vultosa de recursos para a sua manutenção⁶. O tributo, portanto, enquanto receita derivada, passa a financiar toda uma estrutura social, pois é através da apropriação de recursos de terceiros que o Estado sobrevive e é possível que o mesmo implemente uma série de políticas públicas para seus cidadãos.

Todavia, esta atividade tributária não é ilimitada, havendo certos preceitos que regem o exercício de tal poder. Justamente por se relacionar diretamente com outros direitos fundamentais do homem, tais como os direitos de propriedade e de liberdade de seus cidadãos⁷, essa ingerência do Estado ao instituir tributos não deixa de ser uma manifestação de seu poder de coerção, e como tal, deve ser legitimada de alguma maneira.

No Estado Contemporâneo não seria diferente. Marcado pela constitucionalização dos direitos fundamentais e a consequente oponibilidade destes em face da atuação do Estado, a coerção estatal só pode ser legitimada perante os demais membros da sociedade se for balizada pela Carta Política daquela comunidade,

⁶ Importante ter em mente que no Brasil o desenvolvimento de atividades econômicas pelo Estado é limitada constitucionalmente, uma vez que vigora em nosso país a regra da liberdade de iniciativa. Nesse sentido, interessante ponto é levantado por Hugo de Brito Machado, que trata a tributação como “o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia” MACHADO, Hugo de Brito. *Direito Tributário*. 30. ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009. Pág. 26.

⁷ Todavia, há de se destacar desde já que, quando falamos em direito à propriedade, adotamos a tese de que este direito só existe como tal após a incidência da tributação. Essa ideia de direito a propriedade pós-tributada deriva da concepção de que nosso sistema de propriedade privada só existe em função da existência do próprio Estado, que, enquanto ente político organizado, é responsável por garantir, através de um sistema jurídico normativo, tal direito aos seus cidadãos. Assim, ao financiar a atividade do Estado, a tributação permite que a propriedade privada exista, parecendo ser ilógico defender um direito natural anterior à incidência de tal exação. Ademais, é de se destacar que é a própria tributação que molda a propriedade, uma vez que, de acordo com as escolhas daquela comunidade acerca das bases tributáveis, é que será determinado o resultado que irá figurar como propriedade privada do indivíduo. Nesse sentido, podemos citar MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. Pág. 13. Todavia, afirmar que a propriedade só existe após a tributação não anula a assertiva de que o Estado necessita de legitimação para cobrar essas exações, uma vez que parte do resultado que culmina na propriedade do indivíduo é fruto de seu próprio esforço e trabalho. Definir a questão da legitimação sob a ótica do que é justo ao Estado tributar significa discutir como será o sistema de distribuição de ônus e resultados daquela comunidade, não podendo tal organismo político ultrapassar qualquer limite, justamente por carecer de legitimação política para tanto.

enquanto recipiente de princípios eleitos como relevantes por esse grupo determinado de pessoas⁸.

Assim, o Estado Contemporâneo, também conhecido por Estado Constitucional, tem sua existência fundada em uma série de princípios que refletem um agir democrático de seus cidadãos, por meio do qual os membros daquela comunidade política possam se sentir como autores das leis que regem suas próprias vidas. E o exercício do poder tributário, como qualquer outra atividade estatal, só pode ser justificado dentro dessa estrutura de legitimação. Nas palavras de Habermas:

*“sem um respaldo religioso ou metafísico, o direito coercitivo, talhado conforme o comportamento legal, só consegue garantir sua força integradora se a totalidade dos destinatários singulares das normas jurídicas puder considerar-se autora racional dessas normas. Nesta medida, o direito moderno nutre-se de uma solidariedade concentrada no papel do cidadão que surge, em última instância, do agir comunicativo.”*⁹

Dessa forma, o poder de tributar não é ilimitado como erroneamente possa parecer em um primeiro instante, nem os limites impostos a ele refletem as exceções a uma atuação estatal desenfreada. Muito pelo contrário, esses limites representam instrumentos definidores da própria competência tributária, delimitando especificamente o campo de atuação do Estado em sua atividade fiscal. Fora deles, não há que se falar em poder de tributar, uma vez que o Estado não possui legitimidade para se apropriar do patrimônio de seus cidadãos¹⁰.

Assim, este organismo político não pode exigir de seus cidadãos qualquer prestação fora dos limites estabelecidos nesse agir democrático. No exercício de sua atividade fiscal, ele deve obedecer a uma série de balizamentos, os quais, no direito constitucional tributário, desdobram-se em duas espécies básicas: imunidades e princípios¹¹.

⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. Pág. 128

⁹ HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia: entre faticidade e validade**. Tradução: Flávio Beno Siebeneichler. 4 ed. Rio De Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. Pág. 54.

¹⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. Pág. 129

¹¹ *Ibid*, pág. 128.

Por imunidade tributária, entenda-se, nas palavras de Amaro, como sendo “a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a de fora do campo sobre o que é autorizada a instituição do tributo”¹².

Dessa forma, a Constituição busca preservar certas ideias considerados relevantes para aquela comunidade política, excluindo certas situações do exercício da competência tributária do ente estatal. É o que se passa com a imunidade conferida aos templos religiosos, por exemplo, na qual através da proibição direcionada ao Estado de cobrar-lhes os mesmos tributos que cobra dos demais contribuintes, buscase garantir a liberdade religiosa dos cidadãos daquela comunidade, preservando aquilo que a Constituição caracteriza como um direito fundamental¹³. Já a outra limitação constitucionalmente prevista é a estabelecida pelos princípios tributários.

2.1. Uma ideia de princípio

Assim como observado nas imunidades, a limitação proporcionada pelos princípios tributários representa uma forma de se balizar a atividade fiscal segundo preceitos considerados relevantes para determinada comunidade política. Desta forma, quando se limita a atuação do Estado através de princípios como legalidade ou anterioridade, por exemplo, não se pretende apenas estipular regras necessárias para a instituição de tributos, mas também promover os ideais tidos como essenciais para aquela configuração de Estado¹⁴.

E é neste sentido que Dworkin classifica princípio como sendo um “padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de

¹² AMARO, Luciano, Op. Cit., *pág.* 174.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012. *Pág.* 844.

¹⁴ ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na tributação)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. *Pág.* 51.

justiça ou equidade ou alguma outra dimensão de moralidade”¹⁵, típicas daquela comunidade personificada.

Dessa forma, ao estabelecer essa classificação, o autor diferencia princípios de outros padrões normativos, tais como regras ou diretrizes políticas. Para ele, diretrizes políticas seriam padrões que propõe um objetivo que deve ser alcançado, em geral uma melhora em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade, destacando-se na sua estrutura o caráter teleológico¹⁶.

Já as regras seriam comandos normativos aplicados segundo a lógica do “tudo-ou-nada”, de maneira que, diante da sua não aplicação ao caso concreto que deveria regular, ou aquela regra é inválida ou se constrói uma exceção para sua vigência¹⁷.

Para esse autor, os princípios jurídicos só podem ser interpretados como se fossem assentados na moralidade comunitária, originados a partir de um processo de autolegislação realizado pelos membros de determinado grupo político¹⁸ e que, ao elaborarem um sistema normativo próprio, acabam por ser representados através de uma comunidade personificada¹⁹.

Assim, segundo Dworkin, tais princípios não devem ser encarados como os princípios de cada indivíduo enquanto membro de um organismo político, mas

¹⁵ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução Nelson Boeira. 2ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. Pág. 36.

¹⁶ DWORKIN, Ronald. Op. Cit. Pág. 36.

¹⁷ Para Dworkin, “a diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem. As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão.” *Ibid* Pág. 39. Já princípios obedeceriam à lógica da dimensão de peso ou importância, no qual ao conflitarem com outros princípios para a resolução de determinado caso, cumpriria destacar qual é o mais relevante para a determinação da solução. Todavia, o princípio continuaria a ser válido naquele sistema jurídico, ele apenas não seria importante para a resolução daquele caso concreto. Isso não ocorreria com as regras, que quando entram em conflito no caso concreto acaba por necessariamente levar a não aplicação e conseqüente negação de validade para aquele preceito normativo. *Ibid* Pág. 42. Ademais, um princípio não exige que se estabeleçam condições para que sua aplicação se torne necessária. Ele opera através de enunciados que trazem razões par a condução do argumento em uma certa direção, mas ainda assim, necessitariam de uma decisão particular que o concretizasse. *Ibid* 41.

¹⁸ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Tradução Jefferson Luiz Camargo et al. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. Pág. 229

¹⁹ *Ibid* Pág. 204

sim como os princípios do próprio organismo político²⁰, pois, enquanto frutos desse agir democrático²¹, eles refletem um ideal de sociedade que aquela comunidade como um todo deseja para si, expressando uma concepção coerente de justiça e equidade²², naquilo que este autor chama de encarar o direito segundo uma ideia de integridade²³.

Com isso, ao passarem por esse processo de validação perante o espaço público, tais ideais socialmente relevantes assumem o papel de princípios jurídicos e, além de exercerem a função de limitadores da atividade fiscal do Estado – como no caso do direito tributário -, passam a moldar a própria existência deste organismo político segundo uma concepção própria da comunidade acerca do que seria justiça e equidade²⁴, uma vez que o agir estatal não pode se desvincular deste compromisso assumido perante a sociedade. Nas palavras de Dworkin:

*“A integridade torna-se um ideal político quando exigimos o mesmo do Estado ou da comunidade considerados como agentes morais, quando insistimos em que o Estado aja segundo um conjunto único e coerente de princípios mesmo quando seus cidadãos estão divididos quanto à natureza exata dos princípios de justiça e equidade corretos.”*²⁵

²⁰ *Ibid* Pág. 255

²¹ Para Dworkin, o campo político constitui “uma arena de debates sobre quais princípios a comunidade deve adotar como sistema, que concepção deve ter de justiça, equidade e justo processo legal e não a imagem diferente, apropriada a outros modelos na qual cada pessoa tenta fazer valer suas convicções no mais vasto território de poder ou de regras possível”. DWORKIN, Ronald. Op. Cit. Pág 254.

²² Para uma melhor compreensão do presente trabalho, é importante desde já deixar claro o que esse autor entende por justiça e equidade. Enquanto virtude política, equidade representa “uma questão de encontrar os procedimentos políticos – métodos para eleger dirigentes e tornar suas decisões sensíveis ao eleitorado – que distribuem o poder político de maneira adequada”, ou seja, significa criar “procedimentos e práticas que atribuem a todos os cidadãos mais ou menos a mesma influência sobre as decisões que os governam”. Já justiça deve ser compreendida como a preocupação que temos de que “nossos legisladores e outras autoridades distribuam recursos materiais e protejam as liberdades civis de modo a garantir um resultado moralmente justificável” *Ibid* Pág. 200

²³ Segundo esse autor, “o princípio judiciário da integridade instrui os juízes a identificar direitos e deveres legais, até onde for possível, a partir do pressuposto de que foram todos criados por um único autor – a comunidade personificada -, expressando uma concepção coerente de justiça e equidade.” Assim, “segundo o direito como integridade, as proposições jurídicas são verdadeiras se constam ou derivam dos princípios de justiça, equidade e devido processo legal que oferecem a melhor interpretação construtiva da prática jurídica dessa comunidade.” *Ibid*. Pág 271-272.

²⁴ “Tratamos a comunidade como algo anterior à justiça e à equidade, no sentido de que as questões de justiça e equidade são vistas como questões do que seria equitativo e justo no interior de um grupo político específico”. *Ibid* Pág. 252.

²⁵ *Ibid* Pág 202

Assim, segundo tal perspectiva, ao encararmos os princípios jurídicos, ainda que na seara da tributação, não devemos restringir nosso entendimento acerca destes preceitos à ideia de que eles representariam meros limites à atividade fiscal do Estado. Muito pelo contrário. Eles representam muito mais que isso.

Os princípios tributários, assim como todos os princípios jurídicos, representam a própria configuração do Estado, o esqueleto sobre a qual este organismo deve se estruturar. Tais princípios se apresentam como uma opção dos membros deste organismo político sobre as concepções socialmente relevantes de justiça e equidade que devem ser levadas em consideração por todos aqueles que se submetem a tal ordenamento jurídico, justamente porque representam, em última instância, uma medida de igual consideração e respeito apta a legitimar todo o agir estatal.

Com isso, explanados tais conceitos, antes de mais nada, resta saber qual a concepção de justiça e equidade é adotada pelo Estado Brasileiro. Como visto, tal interpretação pode ser aferida a partir dos princípios eleitos por nossa comunidade política, o que, em nosso caso concreto, pode ser extraído da própria Constituição Federal. E a partir de uma análise deste texto, infere-se que a opção política adotada foi a de tornar o Estado Brasileiro em um Estado Social e Democrático de Direito²⁶.

Tal aferição não se dá em função única e exclusivamente de que a própria Carta Magna assim nomeia este organismo político como um Estado Democrático de Direito, mas sim pelo fato de enumerar entre seus fundamentos a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, por exemplo, bem como classificar como seus objetivos primordiais construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação²⁷.

Verifica-se, portanto, o compromisso assumido por nosso Estado, enquanto comunidade personificada, em promover uma maior justiça social, com uma redistribuição de renda e combate às desigualdades regionais, com o objetivo final de se

²⁶ SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008. Pág. 54 e ss.

²⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Arts. 1º e 3º

atingir uma sociedade mais igualitária, sem, todavia, abrir mão de direitos e liberdades individuais, numa configuração típica de um Estado Social e Democrático de Direito²⁸.

Não é nosso objetivo analisar neste momento se o Estado Brasileiro realmente cumpre os objetivos a que ele se propõe, muito embora às vezes pareça ser evidente que a realidade social passa ao largo daquilo que vem previsto em nosso texto constitucional²⁹. A intenção aqui é tão somente constatar quais são as promessas constitucionais enumeradas em nossa Carta Magna e que, por si só, deveriam vincular a atividade estatal sob suas mais diversas perspectivas, configurando, assim, o modelo de Estado ao qual estamos submetidos. E, neste sentido, resta evidente que o Brasil adota o princípio do Estado Social e Democrático de Direito.

E sob tal perspectiva, ao adentrarmos na seara tributária verificamos que tal modelo de Estado se traduz em uma série de princípios jurídicos, os quais podem ser enumerados basicamente em princípios da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, da transparência tributária e da capacidade contributiva.

Como dito anteriormente, tais princípios, além de limitadores da atividade fiscal, devem ser encarados como verdadeiros conformadores da configuração de modelo de Estado a que nos submetemos enquanto membros de determinada comunidade política, uma vez que refletem, em certa medida, uma concepção de justiça e equidade que nos é característica³⁰. E para o desenvolvimento do presente trabalho,

²⁸ LEAL, Augusto Cesar. (In)justiça social por meio dos tributos. In: Gassen, Vacir (org). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012, pág. 38.

²⁹ Neste sentido, interessante notar o comentário de Klaus Tipke que, em seu *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*, já asseverava que “o Brasil pertence todavia àquele grupo de países em que a Constituição e a realidade constitucional claramente divergem” (pág. 46). Contudo, para chegar a tal conclusão, nem precisaríamos recorrer a este autor alemão. Basta verificarmos que, apesar de ocupar atualmente a posição de oitava nação mais rica do planeta, o Brasil ainda tem um desempenho pífio no que diz respeito ao combate à desigualdade social, numa clara afronta a todos os princípios e objetivos anteriormente elencados. TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed. 2012. Pág. 46

³⁰ Ao analisar a configuração de nossa Constituição, Klaus Tipke afirma que “a justiça do Estado Social de Direito apoia-se em três fundamentos: no princípio da igualdade, no princípio do Estado Social e no princípio da liberdade”. Transportando estes ideais para uma análise de nosso direito tributário, tal estudioso aduz que “o Direito Tributário encontra as desigualdades econômicas existentes numa economia de mercado. O princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos. O componente social da justiça exige que os ricos contribuam proporcionalmente mais que os pobres. O princípio da liberdade põe limites à oneração fiscal do contribuinte.” TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. Págs. 17 - 18

daremos maior relevância aos dois últimos princípios tributários elencados, quais sejam, o princípio da transparência tributária e o princípio da capacidade contributiva.

2.2. O princípio da transparência fiscal

O princípio da transparência tributária, também conhecido por princípio da transparência fiscal, vem inicialmente previsto no parágrafo 5º do artigo 150 de nossa Carta Magna, o qual dispõe que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”³¹.

Desta forma, tal comando normativo pretende criar mecanismos que permitam ao cidadão obter maiores informações acerca da carga tributária incidente nos bens e serviços consumidos, aproximando-se, portanto, de um princípio básico do direito das relações de consumo, que é o da necessidade de sempre se fornecer uma informação clara, correta, precisa e completa ao consumidor³².

É bem certo que nos tributos sobre o consumo, por serem uma espécie de tributação indireta, acabam sendo repercutidos na cadeia produtiva e incorporados ao preço final dos bens e serviços, sem que os consumidores, contribuintes de fato do encargo fiscal e, portanto responsáveis de fato por suportar o encargo econômico tributário, tenham noção da carga embutida. Assim, essa tributação acaba anestesiando o indivíduo acerca do que é arrecadado ao se adquirir determinado produto, uma vez que o peso do gravame fiscal acaba sendo disfarçado em seu preço³³.

³¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

³² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. Pág. 171

³³ Neste sentido “cabe notar que esse efeito de ‘anestesia fiscal’ é bastante perceptível nos tributos indiretos em que a regra é a repercussão econômica dos tributos, e esta é a que lhes confere a espécie. Nos tributos diretos, pela ausência de repercussão, cada contribuinte tem como aferir de pronto o montante de tributo que está pagando. Dessa percepção decorre que os tributos indiretos são denominados muitas vezes de tributos ‘anestésiantes’ e os diretos de ‘irritantes’ ” GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo**. Florianópolis: Momento Atual, 2004, p. 120.

Sob essa perspectiva, inclusive, é desde já importante ressaltar quão necessário que é adotar medidas como a implementada pela Lei 12.741/12³⁴, a qual determina que as notas fiscais informem o valor dos impostos embutidos no preço de produtos ou serviços adquiridos pelo consumidor.

Todavia, não podemos reduzir o princípio da transparência fiscal à mera discriminação do peso do tributo. Muito embora tal inovação legislativa se mostre como um grande avanço, tal princípio representa muito mais que isso. Este preceito assume a função de verdadeiro fundamento do Estado Democrático de Direito, a partir do momento em que permite, através da obrigação dirigida ao ente estatal de legislar de maneira clara e precisa, a criação de uma consciência crítica por parte do contribuinte acerca do seu papel enquanto financiador do aparato estatal.

A transparência fiscal se mostra assim como pressuposto de existência do próprio Estado Democrático de Direito, uma vez que, diante de tal configuração de Estado, a tributação deve obedecer diversos preceitos, entre eles o de ser clara de tal modo que possa ser aferida uma justificção calcada em argumentos socialmente aceitáveis. Tal princípio é fruto justamente do fato de que não vivemos mais em um Estado opressor e arbitrário.

Como vimos, o agir deste ente político deve ser um agir ético, pautado pelos princípios morais daquela comunidade como forma de refletir sua concepção de justiça e equidade. E com o apoderamento da propriedade privada não poderia ser diferente. A atividade fiscal deve necessariamente obedecer a tais balizamentos, sendo que uma das maneiras de melhor se controlar tal agir estatal é justamente através de uma tributação clara, apta a incutir no contribuinte o espírito crítico de um cidadão fiscal.

Dessa forma, o princípio da transparência fiscal representa a legitimação do próprio Estado através de ideais democráticos e republicanos. Democráticos por permitir que todos tenham acesso ao conteúdo da norma jurídica tributária, a qual, como vimos, não pode se utilizar de subterfúgios que impeçam sua compreensão pelo cidadão comum. E republicanos por incutir neste mesmo cidadão um

³⁴ BRASIL. Lei n. 12.741, de 8 de Dezembro de 2012. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. **Diário Oficial da União**, Brasília-DF, 10 dez. 2012. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12741.htm > Acesso em 26 out. 2012

espírito de *res publica*, de cultivar o cuidado com a coisa pública, permitindo que os membros da comunidade política passem a controlar e exigir de seus representantes um compromisso para com toda a sociedade³⁵.

No entanto, o cenário que observamos hoje é justamente o contrário, com um afastamento do cidadão comum do fenômeno tributário, muitas vezes causado justamente por um alto grau de complexidade e burocratização deste ramo do saber jurídico. Desta forma, cria-se um direito tributário descolado da realidade social³⁶, contribuindo para um processo de alienação no qual o contribuinte, longe de se tornar um cidadão, consciente de seu papel enquanto membro de uma comunidade política, passa a ser mero financiador da atividade estatal, contribuindo para a manutenção desta máquina administrativa, sem ao menos possuir o espírito crítico necessário para questionar tal situação.

Sob esta perspectiva, em nada auxilia os debates acadêmico e jurisdicional que extirpam o princípio da transparência tributária dos bancos de nossas instituições de ensino e da aplicação do direito, relegando a tal preceito um papel secundário, e até mesmo subalterno, diante de uma série de outros princípios tidos como “de primeira grandeza”³⁷.

Dessa forma, resta evidente que muito mais do que a simples discriminação dos tributos no valor final dos bens consumidos³⁸, o princípio da transparência tributária pressupõe um agir ético por parte do ente estatal, de maneira a permitir que seja criada uma relação jurídico-tributária calcada em valores como boa-fé e lealdade, como forma, inclusive, de estimular a formação de um espírito crítico por parte do contribuinte. Apenas com essa conscientização é que o contribuinte deixará de

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito tributário e financeiro**. 8ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar. Pág 110 e ss.

³⁶ GASSEN, Valcir. Apresentação. In: Gassen, Vacir (org). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012, pág. 6.

³⁷ Tal constatação é facilmente verificável a partir de uma análise dos diversos manuais de direito tributário, os quais, em sua maioria, relegam ao princípio da transparência um lugar de menor destaque, dedicando ao seu estudo não mais que poucas linhas, quando não apenas transcrevendo o disposto no já citado artigo 150, § 5º da Constituição Federal, o que, por si só, como temos demonstrado, é insuficiente para a real percepção do que representa esse preceito.

³⁸ Importante deixar claro, mais uma vez, que não pretendemos menosprezar a Lei 12.741/12, que em muito contribuiu para a formação de uma cidadania fiscal. O que se pretende aqui é iniciar a desconstrução de um argumento falacioso que defende que a transparência tributária se reduziria a isso, argumento esse que será melhor abordado a frente.

ser mero financiador da atividade estatal e passará a ser verdadeiro membro da comunidade política, capaz de exigir do Estado as prestações correspondentes aos seus tributos.

Neste sentido, devem ser elogiadas práticas como as encampadas pelos artigos 48 e 48-A da Lei de Responsabilidade Fiscal – LC nº. 101/00³⁹, bem como pela Lei nº 12.527/11⁴⁰ e pela própria Lei 12.741/12, ao mesmo tempo em que devem ser condenadas todas as medidas tendentes a iludir o contribuinte, tais como a inclusão de um tributo em sua própria base de cálculo, como ocorre com o ICMS, objeto de análise do presente estudo.

Dessa maneira, superado o princípio da transparência fiscal e ainda sob a perspectiva de analisar a relação jurídico-tributária enquanto regida por princípios que reflitam a concepção de justiça e equidade de nossa comunidade política, se faz necessário agora tecer alguns comentários acerca do princípio da capacidade contributiva.

2.3. O princípio da capacidade contributiva

³⁹ Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.

⁴⁰ Também conhecida como Lei da Transparência, este diploma legal regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal.

O princípio da capacidade contributiva, enquanto princípio tributário, não representa apenas um limitador da atividade fiscal, mas também opera, naquilo que defendemos, como um orientador básico de como a atuação estatal deve ser voltada para a realização de uma maior justiça social.

Este princípio delimita como será apurada a possibilidade de arrecadação de cada contribuinte, permitindo que a instituição de tributos seja compatível com a capacidade econômica própria de cada cidadão. Determina-se, com isso, que o contribuinte deva contribuir para a manutenção do Estado de acordo com seu poder econômico, variando, portanto, de pessoa para pessoa.

A capacidade contributiva, segundo Ricardo Lodi Ribeiro

*“[...] encontra seu fundamento na Justiça fiscal e na Igualdade, na medida em que todos devem contribuir para as despesas públicas, em razão de suas possibilidades econômicas, ainda que não sejam diretamente beneficiárias dessas despesas. Assim, de acordo com esta diretriz, legítimas são as distinções que se baseiem na diferença entre as riquezas que vários contribuintes manifestam”*⁴¹

Ainda segundo esse autor, a capacidade contributiva pode ser articulado segundo duas perspectivas, a da igualdade material e da solidariedade:

“Nessa perspectiva igualitária, há que se inquirir em relação ao que as coisas são iguais e, a partir daí, averiguar se as distinções encontradas justificam, de fato, a atribuição de um tratamento diferenciado pelo legislador tributário. As distinções que devem ser levadas em consideração pela lei são as que se baseiam numa manifestação de riqueza, salvo se presente outro fundamento a ser ponderado com a Capacidade contributiva.

*Por outro lado, sob a perspectiva da Solidariedade, sendo uma das tarefas do Estado Social e democrático de Direito a garantia da dignidade da pessoa humana – o que está sempre a exigir prestações estatais positivas -, é necessário angariar recursos daqueles cuja sobrevivência digna não depende das prestações estatais para, dessa forma, socorrer os reclames elementares da grande massa que, embora não tenha recursos para contribuir, necessita das prestações estatais. Nesse sentido, o princípio da Capacidade Contributiva, como instrumento da Justiça distributiva, promove a redistribuição de renda.”*⁴²

⁴¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010. Pág. 153

⁴² *Ibid* Pág. 153

Este preceito jurídico vem parcialmente previsto na atual Constituição Federal no artigo 145, parágrafo primeiro⁴³. Todavia, cabe aqui a mesma ressalva feita na análise do princípio da transparência tributária. Não podemos compartilhar da tese de que a orientação prevista em tal dispositivo constitucional limita a aplicação deste princípio apenas às hipóteses em que “for possível” sua observância.

Enquanto Estado Social que é, não pode o Brasil sequer cogitar instituir tributos sem plenamente atender à capacidade contributiva – muito embora não seja isso que observemos em nossa realidade constitucional⁴⁴. Tal preceito é corolário de qualquer comunidade política que preze por implementar uma sociedade justa e igualitária, uma vez que seria ilógico conceber uma tributação que retire do cidadão mais do que ele tem a oferecer. Chega, inclusive, se valendo de um paralelo com conhecida fábula, a parecer que se pretende extirpar com a galinha dos ovos de ouro⁴⁵.

Assim, o Estado só pode instituir tributos onde houver manifestação de riqueza apta a proporcionar o pagamento de tributos⁴⁶. Onde não houver esse substrato, não haverá o que ser tributado, uma vez que tal princípio deve ser interpretado como verdadeiro orientador de todo o sistema fiscal de nossa nação. Caso a administração tributária não possa identificar tais manifestações de riqueza, ou identifique de forma equivocada, cabe ao contribuinte prejudicado e sem as condições de arcar com o ônus tributário invocar o princípio da capacidade contributiva, uma vez que este representa um mandamento direcionado diretamente ao Estado no momento em que este institui tributos.

⁴³ CF, art.145 (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁴⁴ Nossos tribunais e boa parte da doutrina insistem em defender que a capacidade contributiva só seria aplicável aos impostos pessoais, nos quais poderia ser verificável a capacidade econômica do cidadão quando da aferição do tributo a ser pago.

⁴⁵ TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed. 2012. Pág 60

⁴⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. Pág 31

A aplicação do princípio da capacidade contributiva nos remete também, a necessidade de se respeitar a isonomia tributária. Tal preceito representa clara manifestação do dever de tratamento igualitário que o Estado deve ter para com seus cidadãos, de maneira que, no que tange a sua capacidade econômica, os iguais igualmente devem ser tratados e aqueles que se encontram em situação de desigualdade devem ser desigualmente tratados.

Este princípio determina uma vedação ao tratamento desigual de expressões de riqueza semelhantes. Busca-se, com isso, evitar que o aparato estatal seja usado em prol dos interesses de determinado grupo social ou como instrumento de perseguição a outros segmentos da sociedade. Entretanto, mais do que uma igualdade formal, este mandamento jurídico prega também o respeito à diferença e é nesse ponto que se aproxima da capacidade contributiva.

Cabe à comunidade política definir, por meio do exercício de seu poder de tributar, quais situações apresentam um grau de dessemelhança que permita a adoção de um tratamento jurídico diferenciado, necessitando, entretanto, justificar constitucionalmente esta diferenciação⁴⁷. E em nossa comunidade política, atendendo à concepção de justiça e equidade, tal grau de dessemelhança será medido de acordo com a capacidade que aquele determinado grupo de contribuintes terá para arcar com as contribuições devidas ao Estado.

Desta forma, nas palavras de Luciano Amaro, “hão de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir”⁴⁸.

O princípio da capacidade contributiva guarda ainda relação estreita com a ideia de existência de um mínimo vital e da proibição ao confisco⁴⁹. Tais

⁴⁷ MELLO, Celso Antonio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. Págs. 53 - 6

⁴⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. Pág. 159

⁴⁹ Entende-se por atividade confiscatória: “o ato de apreender e adjudicar bens ao fisco, pertencentes a outrem, em virtude de transgressão ou crime, como medida punitiva, que pode decorrer de ato administrativo ou condenação judicial, fundados em lei.” (FRANÇA, 1977, Apud VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 69). E, ainda, entende-se por tributos confiscatórios, aqueles que “absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral.” (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 564).

preceitos auxiliam na delimitação dos contornos da atividade estatal, proibindo os excessos da tributação e garantindo o mínimo existencial, enquanto condição necessária para a realização de uma vida digna por parte do cidadão.

Como limite inferior da capacidade contributiva, poder-se-ia falar no mínimo vital ou mínimo existencial, de modo que não haveria capacidade contributiva aquém desse mínimo. Somente depois de satisfeito esse mínimo, pode ser considerada a existência de manifestação de riqueza apta a ser tributada. E enquanto limite superior temos a chamada vedação ao confisco, isto é, a proibição ao excesso da tributação.

Por mínimo existencial entendemos, “a porção de riqueza que garante ao contribuinte e seus dependentes uma existência digna de cidadão⁵⁰”. Assim, o mínimo existencial acaba por representar a parcela mínima de direitos fundamentais do cidadão e de sua família, que devem permanecer fora da atuação fiscal do Estado. Toda tributação que atingir esse plexo mínimo terá notável viés inconstitucional, representando, assim, uma afronta aos princípios basilares de nossa comunidade política.

Ainda que não venha expressamente descrito na Constituição, não se pode negar a proteção que a mesma dá ao mínimo existencial. Assim como os princípios já abordados neste trabalho, sua existência transcende qualquer norma escrita e pode ser inferida dos próprios princípios jurídicos, bem como de alguns dispositivos esparsos, como o art. 7º, inciso IV da Constituição Federal, por exemplo, o qual estabelece um rol de direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, e que faz refletir a ideia de um mínimo garantido ao cidadão para que possa existir de maneira digna.

Todavia, resta claro que essa parcela mínima de sobrevivência digna depende das particularidades de cada contribuinte⁵¹, não podendo sua mensuração não levar em consideração diversas variáveis, tais como históricas, regionais, sociais e individuais. Mas, ainda assim, é possível considerar a existência de um núcleo

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012. Pág 116

⁵¹ “O mínimo existencial, de acordo com a carta constitucional, abrange a garantia de atendimento das necessidades vitais básicas vinculadas a moradia, alimentação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, depois de atendido a tais necessidades, pode o cidadão ser apontado como possível contribuinte, antes não; e deve o Legislador observar, ao instituir ou majorar tributos, exatamente estes pontos e garanti-los, sob pena de ofensa ao princípio ora sob análise”. DUTRA, Micaela Dominguez. **A aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos no sistema tributário nacional**. In: Revista Fórum de Direito Tributário RFDT n. 35. Editora Fórum, 2008, p. 120.

essencial, que seria representado pelas necessidades sociais fundamentais e, assim, encarado como direito do cidadão oponível e exigível perante o Estado.

Desta forma, a noção de mínimo existencial assume importância singular no desenvolvimento de um sistema tributário que busque a efetivação de uma sociedade mais justa que cumpra, portanto, as promessas constitucionais típicas de um Estado Social e Democrático de Direito.

Assim, a capacidade contributiva só existe após a observação desse mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. Antes disso, tal riqueza não pode representar capacidade contributiva e a sua tributação terá efeitos de confisco da renda ou do patrimônio. Com isso a capacidade tributária só se inicia após a satisfação do mínimo existencial e todo recurso necessário para sua existência, não pode ser alvo de tributação.

Afinal, conforme bem salienta Roque Antonio Carraza, “se as pessoas políticas recebem a competência tributária da Constituição e se essa brotou da vontade soberana do povo, é evidente que a tributação não pode operar-se exclusivamente e precipuamente em benefício do Poder Público ou de determinada categoria de pessoas”⁵². Não podemos esquecer que o principal destinatário do produto da arrecadação é o próprio cidadão, que deve receber o retorno dessa receita através da prestação de serviços públicos eficientes. Não há qualquer razão, portanto, para que, com o objetivo de financiar o Estado, o contribuinte seja reduzido à miséria.

Já o outro desdobramento da capacidade contributiva fica a cargo da vedação ao confisco, que se encontra expressamente prevista no texto constitucional⁵³. Esse preceito opera como um importante orientador⁵⁴ da atividade estatal, que limita o agir fiscal do Estado em prol da proteção da capacidade econômica do contribuinte.

A vedação ao confisco busca garantir um mínimo de disponibilidade de ativo financeiro do contribuinte, de modo que este continue produzindo e gerando

⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012. Pág 93

⁵³ CF, Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

⁵⁴ É esse o entendimento de Luciano Amaro, ao afirmar que: “O princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco.” AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. Pág. 145

riquezas, não apenas para sobrevivência da propriedade privada do cidadão, mas também para a do próprio Estado⁵⁵. A ideia é permitir que o contribuinte seja livre para buscar com seu esforço próprio os meios pelos quais possa realizar seus objetivos individuais⁵⁶. Afinal, não faz parte dos ideais de um Estado Social e Democrático de Direito a visão de um Estado totalizante, que não confere aos indivíduos o mínimo de liberdade, formal ou material, para que possa desenvolver sua esfera privada da maneira que lhe aprouver.

Assim, o princípio da vedação ao confisco igualmente guarda relação com a capacidade contributiva, embora sejam distintos⁵⁷. Como vimos, concretizar a capacidade contributiva em si não depende da proteção da esfera de disponibilidade patrimonial do contribuinte, o qual é cuidada pela vedação ao confisco. Todavia, não observar a capacidade contributiva significa dizer que o não confisco igualmente não foi atendido.

Com isso, o princípio da não confiscatoriedade cobra do legislador uma conduta orientada pelo equilíbrio e moderação ao instituir os tributos, com o objetivo sempre de alcançar um direito tributário justo⁵⁸.

Desta forma, a efetiva capacidade do cidadão, de contribuir economicamente com a manutenção e atividades desenvolvidas pelo Estado, deve ser sempre respeitada, sob pena de retirar pouco de quem poderia contribuir de forma mais efetiva e tirar muito de quem não tem condições econômicas de ter uma existência digna. Embora o cidadão-contribuinte deva contribuir para manutenção do Estado e da própria sociedade, o sistema tributário deve se mostrar apto a proporcionar as condições mínimas de sobrevivência desse mesmo cidadão e manter um mínimo patrimonial para que o contribuinte possa viver com dignidade.

Assim, analisadas algumas das bases de nossa realidade enquanto Estado Social e Democrático de Direito, cumpre agora analisar o principal tributo de nosso sistema jurídico, o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, pág. 112 e ss.

⁵⁶ DWORKIN, Ronald. **Is democracy possible here? : principles for a new political debate**. New Jersey: Princeton University, c2006. xii Pág. 102 e ss

⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, pág. 112 e ss.

⁵⁸ *Ibid* pág. 112 e ss.

e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, comumente conhecido por ICMS, e analisar se sua base de cálculo, mais especificamente o fato do próprio tributo integrar sua base, é condizente com tais princípios aqui elencados e se, por fim, reflete a concepção de justiça e equidade que nos é típica.

3. O ICMS E SEU CÁLCULO POR DENTRO

Como visto, o poder conferido ao Estado de cobrar de seus cidadãos os meios para a sua manutenção encontra certos limites, os quais definem e legitimam a atuação fiscal deste organismo político. Caso contrário, teríamos uma situação de enorme insegurança frente ao poder estatal de cobrar os tributos que este bem entendesse. Era o que ocorria antes da construção do Estado moderno que tem como uma das características mais importantes a cisão em definitivo entre o Estado e a propriedade.

Em um Estado Constitucional é de enorme importância o respeito às regras do jogo por parte dos cidadãos, assim como também é importante o respeito por parte do Estado de seus limites de atuação, os quais não apenas delimitam a atividade estatal, como também, na maioria das vezes, preenchem tal agir com um significado principiológico que reflete a concepção de justiça e equidade daquela comunidade política.

Assim, vimos que o Estado apenas pode instituir e cobrar tributos dentro dos limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico, e vimos que dois desses limites são os princípios da transparência fiscal e da capacidade contributiva.

Com isso, após estes breves esclarecimentos quanto aos fundamentos de nosso Estado, cabe agora tratarmos do ICMS, imposto de competência dos Estados-Membros e do Distrito Federal, e que representa o tributo mais importante em termos de arrecadação em nosso país.

Segundo dados fornecidos pela Comissão Técnica Permanente do ICMS – COTEPE, do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, a arrecadação desse tributo girou em torno dos 302 bilhões no ano de 2011, representando aproximadamente 20% do total arrecadado por União, Estados e Municípios naquele ano⁵⁹. E a que tudo indica, o ano de 2012 caminha para atingir os mesmos resultados do período anterior⁶⁰.

⁵⁹ Dados obtidos por meio do *site* do COTEPE/CONFAZ, no *link* “Valores correntes” < <http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/> > acessado em 31 dez 2012. Para a arrecadação total do período, consultar o *site* < <http://www.impostometro.com.br> > mantido pela Associação Comercial de São Paulo. acessado em 31 dez 2012

⁶⁰ Informações obtidas através do *site* < <http://veja.abril.com.br/noticia/economia/icms-e-o-tributo-que-mais-pesa-no-bolso-do-brasileiro> > acessado em 31 dez 2012.

Ou seja, em um país composto por diversos entes federados, com um sistema tributário complexo, composto pelas mais diversas figuras tributárias, tais como taxas, contribuições de melhorias, contribuições especiais, empréstimos compulsórios e impostos, apenas uma espécie, de um desses gêneros é responsável por um quinto de todo o montante arrecadado.

Tal fato, por si só, já demonstraria a relevância de estudarmos tal imposto, uma vez que este representa a principal fonte de recursos para a manutenção de nossos aparatos estatais. Todavia, a excessiva tributação sobre o consumo, da qual o ICMS faz parte, acaba por proporcionar a criação de uma matriz tributária altamente regressiva, responsável por onerar mais os cidadãos com menor poder aquisitivo e aprofundar o fosso da desigualdade social que impera em nosso país.

Tal efeito será melhor analisado no próximo capítulo, quando debateremos o papel que a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo tem nesse panorama de regressividade, e como tal realidade afronta os princípios constitucionais anteriormente elencados. Como já afirmado, no presente tópico nos deteremos a analisar aspectos gerais deste imposto estadual e, principalmente, como o debate acerca de sua inclusão em sua própria base de cálculo vem sendo abordada nos tribunais pátrios.

Assim, inicialmente, cumpre destacar as principais características deste tributo.

3.1. O ICMS

O ICMS é responsável por onerar o consumo de bens e os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que tais operações se iniciem no exterior.

Quando trata de bens, devemos ter em mente qualquer bem móvel que é vendido por pessoa que habitualmente pratica a atividade de mercancia⁶¹. A habitualidade da prática comercial constitui, assim, requisito essencial para a incidência do referido imposto, muito embora a própria Constituição Federal abra determinadas exceções. Nos casos de importação de produtos, por exemplo, o ICMS é devido mesmo

⁶¹ CASSONE, Vittorino. **ICMS – materialidade e características constitucionais** In MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág.794

que o bem não seja destinado à atividade mercantil ou o importador não seja um comerciante habitual.

Observa-se também que é necessário que ocorra a movimentação de titularidade da mercadoria, ou seja, é necessário que ela circule com transferência efetiva da propriedade⁶².

A fixação de suas alíquotas segue por base as seguintes operações: operações internas; operações interestaduais com destinatário contribuinte do ICMS; operações interestaduais com destinatário contribuinte consumidor final; e operações interestaduais com destinatário não contribuinte. De acordo com cada uma delas, a competência para fixar a alíquota será ou do próprio Estado-Membro e do Distrito Federal, ou do Senado Federal, que determinará a porcentagem de incidência por intermédio de resolução⁶³.

É necessário ter em mente ainda que, conforme determinado na própria Constituição, tais alíquotas poderão ser seletivas, de modo a levar em consideração a essencialidade do produto no momento de fixação do tributo⁶⁴. Todavia, muito embora a Constituição disponha que o ICMS “poderá” ser seletivo, nos filiamos à tese de que esse poder nada mais é que um poder-dever, representando, portanto, uma norma cogente ao poder público, no qual ele sempre deverá observar a seletividade em

⁶² Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça editou o enunciado sumular n.º. 166 que prevê que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento físico de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Assim, tem o entendimento aquela Egrégia Corte que, mesmo que situados em diferentes Estados-Membros, a transferência de bens para estabelecimentos mercantis do mesmo contribuinte, não configura a necessária prática de negócio jurídico mercantil apto a ensejar a incidência do ICMS (REsp 36.060/MS). BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 166. Disponível em: <www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stj/stj__0166.htm>. Acesso em: 01 janeiro. 2013.

⁶³ SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. **ICMS – base de cálculo e alíquota** In MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág. 852. Importante destacar, todavia, que, no tocante às alíquotas, o ICMS vem sendo rediscutido nas esferas públicas de nosso país. O objetivo deste debate é unificar as alíquotas com o objetivo de cessar com a concessão de benefícios irregulares por parte dos Estados, também conhecida por guerra fiscal. Neste sentido, o ano de 2012 representou um marco, com a unificação das alíquotas para bens importados, bem como o encaminhamento efetuado pelo Governo Federal ao Congresso Nacional de um novo projeto que prevê a unificação das alíquotas que envolvam operações interestaduais. O debate promete entrar com força durante o ano de 2013, com a meta estipulada pelo Governo Federal de resolver tal questão para implementar a nova sistemática já em 2014.

⁶⁴ CF, art. 155, § 2º, III - *poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços*. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

função da essencialidade do bem no momento de fixação das alíquotas desse tributo. Tal determinação deve ser sempre observada como forma de ordenação político-econômica, no qual o Estado, através deste imposto, estimula práticas tidas por condizentes com os princípios e objetivos de nossa comunidade política ao mesmo tempo em que onera aquelas em que não reflitam esses mesmos ideais⁶⁵.

Assim, essa extrafiscalidade observada através da variação na fixação das alíquotas do ICMS pode ser considerada como um importante instrumento para redução das desigualdades sociais, uma vez que por meio da imposição desse tributo, poderíamos por um lado onerar mais aqueles bens tidos por supérfluos, e por outro baratear aqueles considerados de primeira necessidade, reduzindo com isso a regressividade de nossa matriz tributária. No entanto, não é isso que se nota na maioria dos casos⁶⁶, existindo produtos de primeira necessidade com alíquotas maiores do que os bens ditos supérfluos⁶⁷.

O momento de incidência do ICMS vem definido pelo art. 12 da LC 87/96, e varia segundo o fato gerador em apreço. Tal artigo disciplina a matéria exaustivamente, estabelecendo para cada fato gerador do referido imposto, seja ele a circulação do bem, seja a prestação do serviço, o momento adequado de nascimento da obrigação tributária.

Os sujeitos passivos vêm determinados na referida lei complementar, sendo basicamente aqueles que desenvolvam a atividade mercantil através de operações de circulação de bens e serviços que sejam tributados pelo ICMS, bem como aqueles sujeitos que o art. 4º da LC 87/96 define como contribuintes. No entanto, a repercussão econômica faz com que o encargo fiscal seja transferido ao contribuinte de fato, enquanto consumidor final do bem ou serviço tributado, uma vez que os contribuintes de direito incorporam esse tributo ao valor do bem ou serviço a título de custos da cadeia produtiva⁶⁸.

⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. Ed. São Paulo: Malheiros 2011, pág 487 e ss.

⁶⁶ Para verificar e constatar quais são os bens tributados e a carga tributária suportada vide: www.quantocustaobrasil.com.br/site/ acessado em 01 de janeiro de 2013.

⁶⁷ SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. **ICMS – base de cálculo e alíquota** In MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág 852

⁶⁸ MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos indiretos no MERCOSUL e integração**. São Paulo: LTr, 2000., Pág. 109.

Observa-se ainda que o ICMS atende ao preceito normativo da não cumulatividade, também por força expressa de nossa Constituição, em seu art. 155, §2º, I. É esta característica que, de certa forma, permite dizer que o ICMS é um imposto de tipo IVA (imposto sobre o valor agregado).

Tal fórmula de cálculo foi criada em meados dos anos 50 do século XX, quando buscou-se superar os efeitos danosos gerados pelos tributos cumulativos através da criação de um sistema de créditos tributários que permitiria a dedução na operação subsequente daquilo que já havia sido recolhido anteriormente a título daquele determinado tributo e repassado através do sistema de preços ao contribuinte seguinte. Referido sistema de compensação de créditos permitiu que se tributasse apenas aquilo que fosse acrescido naquela fase da cadeia produtiva, motivo pelo qual, esta classificação passou a ser mundialmente descrita como tributação sobre o valor agregado.

Este modelo vem sendo adotado como maneira de reduzir os reflexos da cumulatividade, principalmente na tributação sobre o consumo, evitando, assim, o encarecimento causado pela incidência da tributação em cascata e auxiliando na apuração adequada do valor da carga tributária embutida no preço final dos bens e serviços consumidos pela população em geral⁶⁹.

Por fim, cabe agora analisar sua base de cálculo⁷⁰. A regra-matriz⁷¹ de incidência deste tributo determina que ele terá por base de cálculo o valor da operação de circulação do bem ou da prestação do serviço, incluídos nisso os encargos

⁶⁹ “Os tributos que utilizam tal técnica passaram a designar-se, na França, em estudo pioneiro de Maurice Lauré, de 1952, de *taxe sur la valeur ajoutée* – TVA -. Na Inglaterra a designação foi praticamente a mesma - *value added tax* – VAT -, mas, como não poderia deixar de ser, o sinal já convencionado na França foi firmado de forma diferente. Em países de língua portuguesa os tributos sobre o consumo de tipo valor agregado, ou acrescido, recebem em regra a denominação de “impostos sobre o valor agregado” – IVA-“. GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo**. Florianópolis: Momento Atual, 2004. Pág 123

⁷⁰ Para Carrazza, a base de cálculo é o elemento responsável por dimensionar o aspecto material da hipótese de incidência tributária. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. Ed. São Paulo: Malheiros 2011, Pág 333.

⁷¹ Entenda-se aqui, por regra-matriz, a ideia consagrada pelo professor Paulo de Barros Carvalho, no qual corresponderia à análise da norma jurídica responsável por instituir determinado tributo. Em relação às diversas concepções que giram em torno do vocábulo matriz quando utilizado na seara da tributação, interessante contribuição é a elaborada por KINCHESECKI, Cristiano. **A formação histórica da matriz tributária brasileira**. In: Gassen, Vacir (org). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012, pág 116.

financeiros nos pagamentos a prazo, o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como os descontos recebidos sob essa condição (Lei Complementar – LC - n.87/96, art. 13, §1º, II, a), e o eventual frete, caso o transporte do bem seja feito pelo próprio remetente ou por terceiro, por sua conta e ordem, e seja cobrado em separado. Não estará incluído no montante o valor pago a título de IPI quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

Todavia, há de se ressaltar que o montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo, naquilo que ficou convencionado de forma eufemística “cálculo por dentro”, e cuja constitucionalidade é o objeto de pesquisa desse trabalho.

Essa prática vem hoje prevista em nossa Constituição, ingressando em seu texto por meio da Emenda Constitucional - EC - 33/2001 e é reconhecida por nosso judiciário, o qual em diversos momentos referendou sua existência. Todavia é importante nos debruçarmos um pouco mais sobre sua história constitucional, até porque ela nunca foi unanimidade em nosso meio jurídico, tendo em vista que acaba por mascarar a alíquota real do imposto, que sempre supera a sua nominal, prejudicando a transparência do verdadeiro peso do tributo no consumo final da mercadoria e configurando uma espécie de aumento das alíquotas por via transversa.

3.2. O “cálculo por dentro” do ICMS

Também denominado como cálculo por dentro, a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo representa um artifício legal que determina que, no momento da apuração do *quantum debeatur* a ser recolhido pela imposição deste tributo, deve o contribuinte, para fins de apuração, considerar que o próprio imposto integre a sua base de cálculo. Tal mecanismo contábil cria uma exacerbação da alíquota realmente aplicável, que, em efeitos práticos, acaba por ser superior à alíquota legalmente prevista.

Demonstrando essa regra em um cálculo simples, temos que ao calcular o quanto deve ser recolhido, o contribuinte deve fazer a seguinte operação matemática:

- (i) Em uma venda efetuada a R\$ 100,00, na qual a alíquota nominal de ICMS seja de 25%;

$$\text{ICMS} = (\text{base de cálculo} \times 25) / (\text{base de cálculo} - 25) \Rightarrow$$

$$\text{ICMS} = (100 \times 25) / (100 - 25) \Rightarrow$$

$$\text{ICMS} = 2500 / 75 \Rightarrow$$

$$\text{ICMS} = \text{R\$ } 33,33$$

Observa-se, com isso, que uma alíquota nominalmente prevista para ser de 25%, acaba por corresponder, na verdade a 33,33% do valor final da mercadoria, numa equação que parece beirar às raias do ilógico, pois, apenas dessa forma que uma alíquota de 25% aplicada sobre uma base de cálculo de R\$ 100,00 possa ter por valor algo superior ao montante de R\$ 25,00.

Assim, apenas para reforçar a compreensão do problema, aplicando-se a mesma forma de cálculo às demais alíquotas, temos que uma alíquota nominal de 18%, na verdade, equivaleria a 21,95% do valor do bem. Uma alíquota de 12% corresponderia à alíquota real de 13,63%. De 7%, seria 7,52%, e assim por diante, representando, com isso, um aumento transversal do montante arrecadado e, conseqüente agravamento do ônus fiscal sobre o preço do produto final para os contribuintes, os quais acabam por repassar economicamente tal encargo para o consumidor do bem, através daquilo que denominamos de repercussão econômica do tributo.

Tal perplexidade acompanha esta fórmula matemática desde suas origens, sendo motivo de intensas discussões, tanto nos meios doutrinários, quanto em nossos tribunais.

A inclusão desse imposto em sua própria base de cálculo nos remete à criação do antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), pela então Emenda Constitucional nº 18/65. Esta emenda introduziu o ICM ao já complexo sistema tributário brasileiro da época, sendo objeto de regulação específica pelo Decreto-Lei nº 406/68, o qual passou a dispor que o montante do tributo integraria a sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle⁷².

⁷² Decreto-Lei nº 406/68, art. 2º, § 7º Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm> acessado em 05 de janeiro de 2013.

Com a promulgação da Constituição de 1988, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias foi alterado para incluir também a prestação de alguns serviços, passando a ser denominado ICMS. Embora neste momento ainda não houvesse qualquer referência na Carta Magna em relação à inclusão do tributo em sua própria base de cálculo, seu texto remetia à lei complementar a responsabilidade sobre discorrer acerca do tema⁷³.

Todavia, em face da ausência edição imediata de referido diploma legal, que só viria a ser promulgado em 1996, o Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal, com base no disposto no § 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal⁷⁴ e na Lei Complementar nº 24/75⁷⁵, editaram o Convênio ICM 66/88, com a finalidade de fixar normas para regular provisoriamente o ICMS.

Este convênio, ao discorrer sobre a base de cálculo do ICMS, manteve em seu art. 14 a mesma fórmula de cálculo já prevista no diploma legal que sucedeu, transportando, com isso, o cálculo por dentro para nossa experiência constitucional atual. Assim, a edição de tal ato normativo autorizou os Estados a manterem a inclusão do tributo em sua própria base de cálculo, permitindo que tais entes políticos dispusessem acerca da matéria em suas leis estaduais, como de fato o fizeram.

Em 1996, foi editada a Lei Complementar nº 87, também conhecida como Lei Kandir. Este diploma normativo passou a regular em definitivo os aspectos gerais do ICMS, substituindo, assim, o Convênio ICM 66/88. Entretanto, ao regular a base de cálculo, a LC 87/96, persistiu em manter o chamado cálculo por dentro, conforme disposto em seu art. 13, § 1º, I, dispondo sobre a matéria com a mesma redação dos diplomas legais anteriores.

Esta situação, todavia, não passou incólume pelos contribuintes deste imposto, os quais ajuizaram diversas ações no decorrer da década de 90 com o intuito de

⁷³ CF, art. 146, III, “a” dispõe que “cabe à lei complementar (...) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.” BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁷⁴ *Ibid*

⁷⁵ Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm> acessado em 06 de janeiro de 2013.

ver declarada a inconstitucionalidade desta forma de cálculo. Entre os diversos argumentos levantados por eles para questionarem tal fórmula de cálculo, os mais corriqueiros eram que a inclusão do ICMS em sua base de cálculo não estaria prevista na própria Constituição e que acabava por violar o preceito da não-cumulatividade, representando uma forma de bitributação, além de infringir o princípio da razoabilidade, da legalidade e da própria capacidade contributiva, uma vez que, segundo eles, por ser base de cálculo dele mesmo, a incidência do ICMS sobre essa parcela não atingiria riqueza alguma do contribuinte apta a ser tributada⁷⁶.

Contudo, tais argumentos acabaram por serem refutados por nosso judiciário, quando o Supremo Tribunal Federal, ao analisar o tema em seu plenário em junho de 1999, buscou pacificar a matéria defendendo a constitucionalidade da inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo.

3.3. O Supremo Tribunal Federal e o debate acerca da constitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS

Como já afirmado, no decorrer dos anos 90, o cálculo por dentro do ICMS passou a ser severamente criticado em nosso meio jurídico, levando os contribuintes a ingressarem com diversas ações questionando a matéria. Tais questionamentos acabaram por chegar ao Supremo Tribunal Federal por meio controle difuso de constitucionalidade e, em junho de 1999, seu plenário foi provocado a se posicionar acerca do tema quando do julgamento do recurso extraordinário nº 212.209/RS, como forma de encerrar a celeuma instaurada.

Naquela oportunidade, a corte entendeu, por maioria, declarar constitucional a inclusão do ICMS em sua base de cálculo argumentando, basicamente, que não haveria violação à sistemática da não cumulatividade, e muito menos violação a qualquer outro princípio constitucional, tendo em vista, principalmente, de que a Constituição Federal conferia competência à Lei Complementar para fixar a base de cálculo daquele tributo, e uma vez que esta estipulasse o cálculo por dentro e guardando

⁷⁶ FEDERIGHI, Wanderley José. **O ICMS e o cálculo “por dentro”**. In: Caderno de direito tributário e finanças públicas. Ano 7, n. 27. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999 pág. 9 e BIFANO, Elidie Palma. **Aspectos relacionados ao cálculo “por dentro”**. Belo Horizonte, n. 33, ano 6 Maio 2008. pág. 6.

a base de cálculo relação com o fato gerador, este que é constitucionalmente previsto, não haveria que se falar em qualquer violação à Carta Magna⁷⁷.

Ademais, argumentou-se naquele momento que não haveria na Constituição Federal qualquer vedação à sobreposição de tributos e que, no caso do ICMS, o preço da operação seria composta por diversos fatores, tais como: custos de produção, despesa com aluguéis, empregados, energia elétrica, o lucro do comerciante e os próprios tributos pagos anteriormente⁷⁸.

Todavia, ainda que o Supremo Tribunal Federal pretendesse por um fim ao debate com esse julgamento, pacificando a matéria, tal pretensão de fixar o tema não vingou como planejado.

É bem verdade que, enquanto decisão do plenário da Corte Suprema, referido entendimento exerceu um forte papel vinculante, sendo reproduzida em diversos outros processos que questionavam a constitucionalidade dos dispositivos normativos que previam a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo. Contudo, tal posicionamento continuou sofrendo pesadas críticas, tanto no âmbito acadêmico, quanto no próprio Supremo Tribunal Federal, onde o ministro Marco Aurélio, relator vencido do recurso extraordinário nº 212.209/RS, embora se inclinasse à jurisprudência, sempre deixava consignado seu inconformismo e opinião contrária à de seus pares na corte.

Porém, talvez o posicionamento de maior destaque acerca da matéria seja o encampado por Roque Antonio Carrazza⁷⁹, ferrenho opositor ao cálculo por dentro do ICMS. Para esse autor, tal mecanismo jurídico possibilita uma manipulação da base de cálculo de maneira a desvirtuar tal elemento, resultando, como consequência, na descaracterização de todo o tributo⁸⁰.

Segundo ele, a base de cálculo teria por finalidade tanto a quantificação da prestação pecuniária do sujeito passivo tributário, a qual é devida com o nascimento do tributo em si, quanto, e principalmente, na definição (ou confirmação) da natureza jurídica da exação⁸¹. Seria, portanto, justamente esta segunda característica

⁷⁷ Voto proferido pelo min. Moreira Alves

⁷⁸ Voto proferido pelo min. Ilmar Galvão

⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. Ed. São Paulo: Malheiros 2011 Pág 332 e ss.

⁸⁰ *Ibid* Pág. 335

⁸¹ *Ibid* Pág. 333

da base de cálculo que determinaria que esta mantivesse total congruência com a hipótese de incidência constitucionalmente definida, não podendo a norma instituidora do tributo trazer para si elementos que destoassem de tal realidade.

Sob essa perspectiva, defende o autor que a Constituição, ao desenhar a figura do ICMS, determinou que sua base de cálculo deveria "necessariamente ser uma medida ou da operação mercantil, ou da prestação do serviço de transporte municipal, ou, ainda, da prestação do serviço de comunicação"⁸², não podendo a lei complementar instituidora desse tributo a alterar.

É certo que a Constituição Federal, em seu art. 146 delegou, à lei complementar a definição da base de cálculos dos impostos nela previstos. Todavia, segundo Carrazza, tal previsão não pode ser interpretada como uma autorização para que a lei desvirtue a base de cálculo constitucionalmente possível⁸³. Argumenta ele, corretamente, que a lei complementar não possui a prerrogativa de buscar legitimidade nela mesma, devendo suas previsões normativas guardarem total relação com o disposto na Carta Magna⁸⁴.

Tal autor defende ainda que o cálculo por dentro além de representar um alargamento indevido da base de cálculo do ICMS, também pode ser interpretado, sob outra perspectiva, como uma majoração, tão inconstitucional quanto, da alíquota deste tributo⁸⁵. Como já demonstrado anteriormente, a incidência em cascata deste imposto cria uma discrepância entre a alíquota nominal, prevista em lei, e a alíquota real, a efetivamente recolhida pelo contribuinte de direito e repassada ao consumidor final da mercadoria ou serviço.

Essa majoração indevida de alíquota desrespeitaria, segundo o autor, o teto do tributo, o qual, de acordo com a Constituição Federal, é fixada pelo Senado através de resolução, e para o autor, representa um direito dos contribuintes entabulado no chamado estatuto do contribuinte⁸⁶. De acordo com tal distribuição de competência, não poderia uma lei, se utilizar de artifícios matemáticos para promover um verdadeiro

⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit. Pág. 336

⁸³ *Ibid*, Pág. 340

⁸⁴ *Ibid*, Pág. 338

⁸⁵ *Ibid*, Pág. 343

⁸⁶ *Ibid*, Pág. 344

aumento da alíquota, que permaneceria camuflado sob uma operação contábil, passando na maior parte das vezes despercebido pelo cidadão comum.

Todavia, em que pesem todos esses argumentos, o entendimento representado pelo recurso extraordinário nº 212.209/RS permaneceu inalterado, muito embora o Supremo Tribunal Federal tenha tido diversas oportunidades para alterá-lo.

Até que no ano de 2001 foi promulgada a Emenda Constitucional nº 33, a qual acrescentou a alínea “i” ao art. 155, § 2º, XII, da Carta Magna, prevendo que a lei complementar deveria observar a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo também nas operações de importação⁸⁷. Tal expressão permitiria a interpretação equivocada de que o cálculo por dentro já estaria autorizado pela Carta Magna, quando na verdade nunca houve autorização constitucional expressa para tal artifício matemático, sendo toda a operação fruto de legislação infraconstitucional que ao instituí-lo, violava toda a estrutura e perfil constitucional do imposto.

Assim, ingressava o cálculo por dentro em nosso texto maior sob uma via reflexa, conferindo suposta legitimidade a um instituto inteiramente controverso através de uma interpretação deturpada de um dispositivo questionável de que a leitura da Constituição já autorizava a inclusão do ICMS em sua base de cálculo nas operações internas, precisando a Carta Maior fixar agora igual tratamento às operações provenientes do exterior, como forma, inclusive, de dar força ao princípio da isonomia.

Como exposto, entretanto, ainda que houvesse essas sucessivas guinadas rumo à constitucionalização do cálculo por dentro, sua legitimidade ainda permanecia questionada no judiciário. Com o intuito de por um basta definitivo a tal discussão, o Supremo Tribunal Federal retomou a questão em seu plenário em maio de 2011, mas agora sob a sistemática processual da repercussão geral, dando um claro sinal de que ele não retomaria mais a análise desse tema.

Porém, ainda que aquela corte possuísse uma excelente oportunidade para reavaliar profundamente o tema, ao analisar o recurso extraordinário nº 582.461/SP, de relatoria do ministro Gilmar Mendes, ela se limitou no voto vencedor a reproduzir seu entendimento pacificado quando do julgamento do recurso extraordinário 212.209/RS, argumentando, principalmente, que o tribunal já havia se posicionado acerca da matéria e não haveria o que se alterar. Assim, argumentou-se naquela

⁸⁷ CF, art. 155, §2º, XII, “i”: “i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.” BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

oportunidade que “a quantia referente ao ICMS faz parte do ‘conjunto que representa a viabilização jurídica da operação”⁸⁸, não havendo qualquer vedação a tributação do montante referente ao ICMS recebido pelo contribuinte *de jure* e repassado pelo contribuinte *de facto*, pois constituiria parte do valor final⁸⁹.

Por fim, o relator trouxe à baila o argumento já aqui exposto de que a Emenda Constitucional nº 33/01, ao autorizar a inclusão do ICMS em sua própria base também às importações, deixa evidente que tal fórmula já estaria presente e constitucionalmente válida para as operações internas, concluindo pelo desprovimento do recurso, tendo em vista a total compatibilidade do cálculo por dentro com a Constituição, bem como a inexistência de óbices para sua instituição⁹⁰.

Os votos que se seguiram repercutiram os mesmos argumentos já conhecidos, se restringindo a revalidar o julgamento realizado em 1999, mas conferindo-lhe, agora, os efeitos da repercussão geral. Com a exceção do ministro Marco Aurélio, que protestou ante a mera ratificação da jurisprudência da casa ainda que em composição completamente diversa daquela que proferiu a decisão anterior, e do ministro Celso de Mello, que também se posicionou contrariamente ao relator, os demais julgadores acompanharam o voto do ministro Gilmar Mendes.

Dessa forma, reforçou-se tal posicionamento com alegações de que não haveria garantia constitucional contra a sobreposição de tributos ou a favor da tributação apenas da receita líquida⁹¹; de que a haveria um princípio-regra na própria Constituição que preceituaria ser competência de lei complementar fixar a base de cálculo desse imposto, e que tal princípio determinaria que o montante devido integrasse essa base⁹²; de que o fenômeno que enseja a tributação é a riqueza gerada e que esta sempre conterà o tributo, sendo natural que a regra seja o cálculo por dentro⁹³; ou ainda que não estaria vulnerado o preceito da não-cumulatividade⁹⁴.

⁸⁸ Voto proferido pelo min. Gilmar Mendes, pág. 5

⁸⁹ Voto proferido pelo min. Gilmar Mendes, pág. 8

⁹⁰ Voto proferido pelo min. Gilmar Mendes, pág. 8

⁹¹ Voto proferido pelo min. Ellen Gracie, pág. 3

⁹² Voto proferido pelo min. Luiz Fux, pág. 1

⁹³ Voto proferido pelo min. Dias Toffoli, pág. 4

⁹⁴ Tal argumento é recorrente ao voto de todos os ministros.

Desta forma, concluiu o Supremo Tribunal Federal pela constitucionalidade de tal artifício, reafirmando a tese de que não haveria qualquer vedação na Constituição à aplicação desse “singelo” rearranjo econômico. Observou-se ainda a tentativa de se editar uma súmula vinculante para que a questão fosse sedimentada de vez em todo o judiciário pátrio, tendo em vista que, uma vez decidida em grau de repercussão geral, esta matéria não deveria mais ser apreciada pelo Supremo.

Todavia, em que pese a articulação de todos esses argumentos favoráveis à aplicação de tal técnica tributária na definição da base de cálculo do ICMS, bem como a tentativa de encerrar o tema escorando-se na alegação de uma suposta coerência jurisprudencial daquela corte, tem-se que o posicionamento do Supremo Tribunal Federal não refletiu a melhor interpretação construtiva da prática jurídica de nossa comunidade, distanciando-se, com isso, da observância daquilo que Dworkin classifica como integridade no direito, justamente por se afastar das concepções de justiça e equidade típicas de nossa comunidade política, bem como por não conferir aos cidadãos membros deste empreendimento uma igual consideração e respeito.

Tal perspectiva será mais bem abordada no próximo capítulo, no qual retomaremos conceitos desenvolvidos no capítulo precedente e reavaliaremos a decisão dada pelo Supremo Tribunal Federal sob a luz de alguns dos princípios que dão sustentação à nossa experiência constitucional, justamente por refletir os ideais de nossa comunidade.

4. RECONSTRUÍDO A DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: A INCONSTITUCIONALIDADE DO CÁLCULO POR DENTRO DO ICMS

Conforme exposto nos capítulos anteriores, observamos que a atividade fiscal do Estado, enquanto exercício de um poder, deve ser legitimada de alguma maneira perante a sociedade sobre a qual incide. Vimos que essa legitimidade deriva de uma série de princípios estabelecidos segundo um agir democrático e que refletem os ideais de justiça e equidade de determinada comunidade política, enquanto forma de demonstração igual consideração e respeito existente entre os membros desta sociedade.

Vimos também que esses princípios exercem o papel de balizadores da atividade fiscal, não devendo ser reduzidos, no entanto, a meros limites da competência tributária, mas sim interpretados como verdadeiros informadores desse agir estatal, preenchendo tal fenômeno com um conteúdo de significado. Sob este enfoque, analisamos dois desses princípios, demonstrando o quão fundamentais são para a interpretação construtiva de todo o fenômeno tributário.

Após este estudo, nos debruçamos sobre a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços em sua própria base de cálculo, também conhecido como método do cálculo por dentro. Discorremos não só sobre a importância desse tributo ou seus aspectos dogmáticos, mas, principalmente, como que sua forma de cálculo acaba por produzir uma majoração indevida de sua alíquota, a qual acaba sendo repassada ao consumidor final dos bens comercializados, sem que este tenha real consciência de tal realidade.

E, por fim, desenvolvemos uma breve análise acerca da maneira como o debate envolvendo a constitucionalidade de tal artifício matemático foi conduzido em nosso judiciário, dando destaque para os ensinamentos esposados por Roque Antonio Carrazza, em contraponto com aqueles defendidos pelo Supremo Tribunal Federal, o qual, quando provocado a se pronunciar sobre a legitimidade do cálculo por dentro, referendou esta fórmula em duas oportunidades distintas.

Após essa breve recapitulação, cumpre agora encaminharmos o capítulo derradeiro do presente trabalho, no qual será analisado o acórdão prolatado no recurso extraordinário nº. 582.461/SP sob a perspectiva da concepção de direito enquanto integridade, esposada por Ronald Dworkin. Verificaremos se tal entendimento

pode ser considerado como um capítulo digno de nossa história constitucional, tendo como ponto de partida os princípios anteriormente elencados da capacidade contributiva e transparência fiscal.

Todavia, antes de iniciarmos tal empreendimento, é necessário nos debruçarmos um pouco mais na teoria deste filósofo, tarefa esta já iniciada no primeiro capítulo deste trabalho e que pretendemos desenvolver com um pouco mais de profundidade neste momento.

4.1. O direito enquanto integridade

Como vimos anteriormente, enquanto virtude política, o direito como integridade exige que o Estado aja de maneira coerente e fundamentado em princípios com todos os seus cidadãos, estendendo, assim, a cada um deles os padrões fundamentais de justiça e equidade daquela comunidade política⁹⁵. Vimos também que sua existência pressupõe que a comunidade política se comporte enquanto um ente personificado, capaz de expressar uma moral pública que não necessariamente reflita com a moral convencional ou popular, ou a majoritariamente estabelecida⁹⁶.

Assim, a prática jurídica em nossa comunidade deve buscar ao máximo interpretar o ordenamento como sendo parte de um sistema coerente de princípios, criados por um único autor, a comunidade personificada. Desta forma, Dworkin estabelece que a aplicação da integridade se dividiria em duas leituras possíveis: a integridade na legislação, a qual exigiria que os responsáveis pela elaboração das leis daquela comunidade produzam normas coerentes com seus princípios; e a integridade na jurisdição, direcionada àqueles responsáveis por decidir o que é a lei para que esta seja também interpretada de maneira a manter o ordenamento como algo coerente⁹⁷.

⁹⁵ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Tradução Jefferson Luiz Camargo et al. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. Pág 201 - 202

⁹⁶ “A ideia de integridade política personifica a comunidade no segundo modo, como uma personificação atuante, pois pressupõe que a comunidade pode adotar, expressar e ser fiel a princípios próprios, diferentes daqueles de quaisquer de seus dirigentes ou cidadãos enquanto indivíduos.” *Ibid.* pág. 208

⁹⁷ *Ibid* pág. 203

Observa-se que, com isso, a leitura do direito segundo a virtude da integridade deve assumir uma postura necessariamente interpretativa, onde o intérprete deve buscar manter o ordenamento como algo coeso e coerente, interpretando a história institucional daquela comunidade como forma de buscar os princípios a ela inerentes para dar ao caso concreto a melhor decisão possível.

Como reflexo desta prática interpretativa, Dworkin defende que o aplicador do direito deve conferir um especial poder à jurisprudência dos tribunais, concebendo o corpo do direito que administra como um todo, e não como uma série de decisões distintas e divorciadas, as quais ele é livre para tomar, como nada além de um interesse estratégico voltado para o futuro⁹⁸.

Para analisar melhor tal concepção de interpretação construtiva, Dworkin compara a atividade jurisdicional com a elaboração de um romance em cadeia, uma obra literária desenvolvida em conjunto, no qual cada autor escreve um capítulo distinto, recebendo a obra inacabada e dando a sua contribuição, de maneira a tentar manter a coerência do texto como um todo, bem como dar à obra a melhor leitura possível através da elaboração de seu capítulo. Segundo Dworkin:

“Em tal projeto, um grupo de romancistas escreve um romance em série; cada romancista interpreta os capítulos que recebeu para escrever um novo capítulo, que é então acrescentado ao que recebe o romancista seguinte, e assim por diante. Cada um deve escrever seu capítulo de modo a criar da melhor maneira possível o romance em elaboração, e a complexidade dessa tarefa reproduz a complexidade de decidir um caso difícil do direito como integridade”⁹⁹

Assim, voltando-se à atividade jurisdicional, o autor equipara o papel do julgador na aplicação do direito à atividade desenvolvida por esses romancistas, uma vez que ele deve interpretar o histórico de decisões de seu tribunal como uma obra única, como se fosse fruto do labor de um único juiz, devendo ser tarefa sua aplicar esse direito sob sua melhor perspectiva, acrescentando mais um capítulo a esse romance.

Afasta-se a interpretação do direito, dessa forma, de uma visão positivista na qual o julgador estaria livre para adotar, desde que dentro de uma moldura normativa, a decisão que bem entendesse. O jurista deve permanecer ligado ao passado

⁹⁸ DWORKIN, Ronald. . Op. Cit. pág. 203

⁹⁹ *Ibid* pág. 275 - 276

institucional de sua comunidade, buscando reinterpretá-lo a todo instante para atingir a melhor decisão ao caso colocado sob sua análise, bem como sempre ter em mente a sua função de manter a coerência da prática judiciária daquele organismo político.

Todavia, a aplicação do direito não estaria completamente vinculada ao histórico jurisprudencial. Dworkin deixa claro que direito enquanto integridade não representa a mera reprodução de decisões anteriores a casos atuais. A exigência dessa virtude política é muito mais ampla do que isso.

Segundo ele, quando a integridade determina que o julgador deve manter a coerência do sistema normativo, o autor se refere mais a uma coerência com concepções gerais de justiça e equidade na correta proporção, do que necessariamente com o histórico da corte. Com isso,

*“uma instituição que aceite esse ideal às vezes irá, por essa razão, afastar-se da estreita linha das decisões anteriores, em busca de fidelidade aos princípios concebidos como fundamentais a esse sistema como um todo.”*¹⁰⁰

Assim, Dworkin afasta a interpretação construtiva prevista pela integridade de outras interpretações fornecidas pelo convencionalismo ou pelo pragmatismo. Para o autor, o direito enquanto integridade rejeita a aceção de que as manifestações jurídicas sejam relatos factuais do convencionalismo, voltados para o passado, ou programas instrumentais do pragmatismo jurídico, voltados para o futuro. Uma interpretação voltada para a integridade

*“Insiste em que as afirmações jurídicas são opiniões interpretativas que, por esse motivo, combinam elementos que se voltam tanto para o passado quanto para o futuro; interpretam a prática jurídica contemporânea como uma política em processo de desenvolvimento. Assim, o direito como integridade rejeita, por considerar inútil, a questão de se os juízes descobrem ou inventam o direito; sugere que só entendemos o raciocínio jurídico tendo em vista que os juízes fazem as duas coisas e nenhuma delas”*¹⁰¹

Observa-se, com isso, que, muito embora o passado institucional daquela comunidade política seja fundamental para a interpretação e aplicação do

¹⁰⁰ DWORKIN, Ronald. Op. Cit. pág. 264

¹⁰¹ *Ibid* Pág 271 - 273

direito, a atividade exegética do julgador não pode se reduzir a mera reprodução acrítica de decisões passadas. Sua interpretação deve ser fiel aos princípios derivados da justiça e equidade, enquanto frutos de um agir democrático que representa a moral pública daquela comunidade enquanto entidade personificada.

Tal personificação, por sua vez, pressupõe um modelo especial de comunidade. Pressupõe uma comunidade na qual seus integrantes estejam associados de tal forma que seus destinos estejam fortemente ligados, sendo governados por princípios comuns, e não apenas por regras oriundas de um acordo político.

Esta comunidade, denominada de comunidade de princípio, é superior a todos os outros modelos associativos, justamente por permitir que seus cidadãos sejam tratados de maneira equânime, pressupondo que a cada um seja conferido um mesmo interesse, não podendo um único cidadão ter seu futuro sacrificado em prol de políticas de maioria ou argumentos econômicos¹⁰². Cria-se, assim, uma exigência de igual consideração e respeito, tanto entre os membros dessa comunidade, quanto entre o Estado e seus “súditos”.

Um Estado que desconsidera tal exigência de igual consideração e respeito acaba por carecer de legitimidade, não podendo mais exigir de seus membros um cumprimento das regras estabelecidas segundo seus processos legislativos, muito menos das decisões estabelecidas em suas cortes¹⁰³.

Dessa forma, fica evidente que o passado institucional tem para a integridade um papel primordial, fornecendo ao julgador um histórico importante de maneira a limitar seu rol interpretativo. Deve o julgador analisar esse passado e buscar nele as soluções para o caso concreto quando necessário. Todavia, tal labor interpretativo não é algo estéril. Sua busca não se restringe à decisão em si, mas a análise de sua fundamentação segundo princípios inerentes daquela comunidade.

Sua vinculação ao seu passado só é legítima enquanto refletir uma concepção de igual consideração moralmente justificável perante a sociedade. A partir do momento que essa fundamentação não represente a melhor resposta ao caso concreto, deve o julgador buscar na moralidade da comunidade uma decisão que reflita seus princípios orientadores.

¹⁰² DWORKIN, Ronald. Op. Cit. Pág 254 - 255

¹⁰³ Id. **Is democracy possible here? : principles for a new political debate**. New Jersey: Princeton University, c2006. xii Pág. 96 - 97

Com isso, seja para se filiar a um passado institucional, seja para afastar-se desse histórico institucional, as decisões exaradas pelos intérpretes do direito devem ser sempre fundamentadas em um rol coerente de princípios que justifiquem aquele ato perante toda a comunidade como a melhor leitura de sua própria estrutura política¹⁰⁴.

Sob essa perspectiva, a exigência que nos é feita pelo ideal da integridade é que, enquanto intérpretes de nosso ordenamento jurídico, não devemos jamais cessar com a interpretação de nossas decisões, mesmo que tenhamos plena convicção de que tenhamos desenvolvido tal tarefa com sucesso. A coerência exigida pela integridade nos determina que sempre reinterpretemos o conjunto de decisões de nossos tribunais, seja para manter um posicionamento consolidado, seja para alterá-lo se assim o exigirem os princípios da moralidade e da justiça de nossa comunidade¹⁰⁵.

4.2. Revisitando a decisão do Supremo Tribunal Federal: o apego ao seu passado institucional

Verifica-se, portanto, que, de acordo com Dworkin, interpretar o direito segundo um ideal de integridade nos exige que enxerguemos o ordenamento como algo coeso, no qual cada decisão jurisprudencial é um capítulo de uma história institucional que deve ser respeitada e levada em consideração quando formos aplicar uma norma jurídica ao caso concreto. O juiz é apenas mais um autor desse romance em cadeia, e sua decisão deve ser dada de tal forma que pareça que tal obra literária tenha apenas um autor, a comunidade personificada. Todavia, ainda que seja apenas mais um autor, obrigado a manter a coerência do sistema de direitos daquela comunidade, o aplicador do direito deve buscar, ainda assim, encontrar a melhor resposta para o caso concreto.

¹⁰⁴ “Os Juízes que aceitam o ideal interpretativo da integridade decidem casos difíceis tentando encontrar, em algum conjunto coerente de princípios sobre os direitos e deveres das pessoas, a melhor interpretação da estrutura política e da doutrina jurídica de sua comunidade. Tentam fazer o melhor possível essa estrutura e esse repositório complexos”. DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Tradução Jefferson Luiz Camargo et al. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. Pág 305

¹⁰⁵ *Ibid* Pág 273

Sob uma perspectiva inicial, aplicando tais ensinamentos ao nosso objeto de análise, é possível que nos deparemos como o seguinte questionamento: ao analisar a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo quando do julgamento do recurso extraordinário nº. 582.461/SP, não estaria correto o Supremo Tribunal Federal em respeitar a jurisprudência consolidada daquela corte, a qual já havia analisado o mesmo tema a mais de uma década e decidido por sua constitucionalidade? Não estaria o tribunal respeitando uma visão de direito enquanto integridade ao manter a coerência da interpretação através da manutenção de seu passado institucional? Afinal, acertaram os ministros em meramente referendar o cálculo por dentro através da reprodução de seu entendimento?

Como podemos observar, as respostas a essas perguntas começaram a ser estruturadas já no tópico anterior, quando nos detalhamos acerca das exigências feitas ao intérprete do direito que deseja seguir a integridade enquanto um programa de interpretação.

Vimos neste tópico que, muito embora o juiz realmente deva prestar honra ao seu passado institucional, enquanto autor em um romance em cadeia ele também deve dar sua contribuição a tal obra literária. Desta forma, ele deve buscar interpretar o direito que está diante dele buscando ao máximo traduzir os princípios de sua comunidade que reflitam concepções de justiça e equidade daquele grupo associativo. Com isso, vimos que, em determinadas oportunidades ele pode inclusive se afastar de seu passado institucional caso acredite que a simples reprodução da decisão não vá refletir tais princípios.

Assim, uma vez que o julgador não está completamente vinculado ao histórico jurisprudencial, o questionamento a ser feito neste momento muda um pouco de tom. Devemos indagar, na verdade, se a manutenção dessa decisão pelo Supremo Tribunal Federal realmente respeitou os princípios de nossa comunidade política. A simples reprodução acrítica de decisões, em nome de uma suposta coerência institucional respeitou os cidadãos de nossa comunidade com uma igual consideração e respeito, ou por acaso nos afastamos de nossos princípios de justiça e equidade? Para responder esta questão, é necessário retomarmos algumas digressões realizadas nos capítulos anteriores.

Como vimos, o Estado brasileiro é um Estado que se proclama Social e Democrático, de maneira que assume certos compromissos perante seus cidadãos, compromissos estes que se refletem em uma busca pelo combate à desigualdade social.

Desta forma, não há equívoco em dizer que o agir de nosso Estado é pautado segundo ideias de justiça e equidade que visam, acima de tudo, transformar a nossa comunidade política diminuindo o fosso existente entre diferentes estratos de nossa sociedade.

Cumprimos, assim, de um modo em geral, aquele requisito de legitimidade levantado por Dworkin de que o Estado, enquanto uma comunidade de princípios, deve tratar seus membros com igual consideração e respeito¹⁰⁶, binômio esse que só pode ser interpretado como um respeito do Estado às diferenças existentes entre seus cidadãos¹⁰⁷.

Sob essa perspectiva, de que o Estado deva agir segundo um respeito à diferença, uma matriz tributária que atenda esses requisitos de legitimidade deve buscar ao máximo atingir a progressividade. Sendo o sistema tributário uma ferramenta essencial para a redistribuição de resultados, resta evidente que um combate a desigualdades sociais, enquanto busca por um tratamento equânime, deve buscar tributar mais aqueles que possuem uma maior capacidade de contribuição para a manutenção do Estado, ao mesmo tempo em que tal ente político deve buscar usar tais recursos para financiar programas de assistência àqueles que menos possuem¹⁰⁸.

Assim, segundo nosso paradigma de Estado, o ideal de justiça só pode ser interpretado enquanto a realização de uma justiça social. A redistribuição de resultados materiais para nossa comunidade política só está moralmente justificada se atender a tal requisito. Já a equidade de tratamento, por sua vez, deve ter em conta que a preocupação dispensada pelo Estado para com seus cidadãos respeite as diferenças materiais existentes entre eles.

Esses são os compromissos assumidos por nossa comunidade, e a sua realização se dá por meio de práticas tanto de nossos legisladores, quanto de nossos

¹⁰⁶ DWORKIN, Ronald. **Is democracy possible here? : principles for a new political debate**. New Jersey: Princeton University, c2006. xii Pág. 118 - 119

¹⁰⁷ CARVALHO NETO, Menelick de; OLIVEIRA, Paulo Henrique Blair de. **Igualdade como diferença, liberdade como respeito**. Publicado no C&D nº 26. Disponível em <http://www.fd.unb.br/index.php?option=com_content&view=article&id=248%3Aigualdade-como-diferenca-liberdade-como-respeito&catid=180%3Acad-noticias-menor-impacto&Itemid=2829&lang=br> acessado em 29 jan 2013

¹⁰⁸ Nas palavras de Dworkin, "Taxes are the principal mechanism through which government plays this redistributive role. It collects money in taxes at progressive rates so that the rich pays a higher percentage of their income or wealth than the poor, and it uses the money to finance a variety of programs that provide unemployment and retirement benefits, health care, aid to children in poverty, food supplements, subsidized housing, and other benefits." DWORKIN, Ronald. Op. Cit. Pág.. 92

juízes que busquem a maior efetivação possível de princípios que reflitam estas concepções de justiça e equidade. Entre tais princípios, listamos dois que são fundamentais para a análise de referido posicionamento do Supremo Tribunal Federal. São eles o princípio da capacidade contributiva e o princípio da transparência fiscal, mencionados no primeiro capítulo deste trabalho.

Ao analisar a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo em maio de 2011, nossa Corte Suprema utilizou como uma de suas justificativas o seu histórico institucional favorável à constitucionalidade de tal forma de cálculo. De acordo com o tribunal, não haveria motivos para alterar tal entendimento, uma vez que o cálculo por dentro se mostraria coerente com nosso sistema tributário.

Todavia, a essa altura já está assentado que a coerência de uma corte não se reduz à reprodução de suas decisões. É necessário verificar se a decisão realmente se coaduna com os princípios característicos de nossa comunidade. Assim, devemos nos questionar se realmente tal fórmula matemática se comporta com os princípios constitucionais que buscam tratar os cidadãos de nossa comunidade com igual consideração e respeito.

Primeiramente, para tanto, é necessário ter em mente que o ICMS integra o rol dos chamados tributos sobre o consumo. Tais tributos, também conhecidos por tributos indiretos, tem como uma de suas principais características a repercussão econômica de seu ônus através da cadeia de consumo, de modo que o responsável por arcar com seu custo acaba sendo o último elo dessa corrente: o consumidor final. Assim, cria-se uma cisão entre o responsável por recolher o tributo e aquele que arca economicamente com a exação, a qual passa a integrar o custo do produto enquanto seu preço.

O problema de tal sistema de transferência é que não haveria um respeito à capacidade contributiva do consumidor em si¹⁰⁹. Não há hoje, um instrumental jurídico apto a, no momento da aquisição do bem ou do serviço, permitir uma distinção de alíquota de acordo com aspectos pessoais do consumidor. Ou seja, em termos práticos, independentemente do poder aquisitivo de determinado indivíduo, a

¹⁰⁹ É importante destacar neste momento que temos consciência de que o consumidor final não é o contribuinte em si de referido tributo, mas tão somente responsável por arcar economicamente com seu ônus através de um sistema de transferência de encargo no qual o tributo é repassado por meio do preço a ser pago para a aquisição do bem ou da prestação do serviço. Todavia, não podemos deixar de questionar se ainda assim não deveria um sistema de justiça levar em consideração sua capacidade de contribuir para com a arrecadação de nosso Estado ao determinar como se dará esse agir fiscal.

carga tributária incidente em determinado bem será sempre a mesma, e tal situação acabará por atingir desproporcionalmente as pessoas de menor poder aquisitivo, uma vez que o ônus fiscal será proporcionalmente maior para as pessoas que possuem menos recursos.

É óbvio que o Estado possui diversos outros meios para corrigir tais distorções, como a aplicação de alíquotas seletivas de acordo com a essencialidade do bem, ou a aplicação de políticas de estímulo comportamental através da valorização do caráter extrafiscal dos tributos. Entretanto, o fato é que a tributação sobre o consumo em si, dificilmente atenderá ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que seus próprios mecanismos de arrecadação impedem tal observância.

Assim, um país que baseia sua arrecadação em uma tributação sobre o consumo tende a apresentar uma matriz tributária mais regressiva, de modo a onerar mais quem menos recebe. Esse é o caso do Brasil, no qual, ainda que promulgue ideais de uma justiça social em sua Constituição Federal, no caso concreto, centraliza o produto de sua arrecadação em uma extensa tributação sobre o consumo.

De acordo com dados fornecidos pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA -, a tributação incidente sobre o consumo da população brasileira, do qual o ICMS faz parte, representa a maior parcela na arrecadação tributária. Do total arrecadado temos sobre o patrimônio 3,52%, sobre a renda 24,14%, e, sobre o consumo 68,20%.

Ademais, observa-se que no Brasil a distribuição do ônus tributário não se dá de modo equânime. Estudos do IPEA demonstram que o sistema tributário brasileiro tributa proporcionalmente mais aqueles que menos ganham, sendo, portanto, característica a alta regressividade de seu sistema tributário.

Segundo tais pesquisas ainda, é possível constatar que os 10% mais pobres da população brasileira destinam aproximadamente 32,8% de sua renda para o pagamento de tributos em geral, enquanto que o encargo para os 10% localizados no topo da pirâmide social foi estimado em 22,7% de sua renda¹¹⁰.

Dessa forma, resta evidente que a carga tributária incidente sobre as famílias de baixa renda é relativamente mais pesada, o que diminui significativamente

110 LULA, Edla. “Justiça Tributária: Quem vai pagar a conta?”. In: Revista **Desafios do Desenvolvimento**. Número 65. Ano 8, 2011. Disponível em: <http://desafios2.ipea.gov.br/003/00301009.jsp?ttCD_CHAVE=5063>. Acesso em: 01 fev. 2013.

seu poder de compra, e, por consequência, desrespeita o princípio da capacidade contributiva, enquanto orientador de um sistema tributário mais justo.

É tendência dos países em desenvolvimento concentrar suas arrecadações nos tributos sobre consumo da população. Para tanto, utilizam como justificativa o fato de que a renda média da população seria mais baixa, o que dificultaria uma tributação sobre outras bases econômicas¹¹¹. Todavia, tal opção só tende a aumentar o fosso de desigualdades em nossa nação, uma vez que não permite que as populações mais pobres possam destinar o pouco dos recursos que conseguem auferir para outros objetivos que não a sua própria subsistência, impossibilitando que essas pessoas ascendam na pirâmide social.

Assim, ainda que tente combater as desigualdades sociais através de programas afirmativos, atitude esta extremamente necessária para a resolução de nossos problemas enquanto nação, o fato é que uma tributação altamente regressiva como a brasileira, que se sustenta basicamente em tributos sobre o consumo, mina qualquer esforço para a realização de mudanças significativas.

Na verdade, chega a beirar a incoerência se nos determos ao fato de que são justamente essas pessoas com baixo poder aquisitivo que financiam através desses tributos indiretos os programas sociais responsáveis por tirá-los da miséria. Nas palavras de Klaus Tipke, “o Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que, como Estado Social, tem de lhe devolver”¹¹².

Nesse sentido, é que a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo apenas auxilia para o incremento da regressividade de nosso sistema tributário. Vimos no capítulo anterior que, em termos práticos, o cálculo por dentro deste tributo representa um aumento indevido de sua alíquota, de modo que alíquotas nominais de 25%, por exemplo, representam, em alíquota real, algo em torno dos 33,33%. Tal majoração indevida é repercutida por toda a cadeia de consumo, sendo suportada, ao final, pelo consumidor que adquire aquele produto e não tem mais como repassar o ônus tributário.

¹¹¹ É possível observar tal argumento em diversas declarações de nossas autoridades fazendárias. Neste sentido, vide <<http://noticias.bol.uol.com.br/economia/2009/07/07/tributacao-sobre-o-consumo-foi-a-que-mais-cresceu-em-2008-diz-receita.jhtm>> acessado em 12 fev 2013.

¹¹² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. Pág 31

A situação é ainda mais grave se levarmos em consideração que o ICMS ainda integra a base de cálculo de outros tributos que também repercutem sobre o consumo, como PIS e COFINS, por exemplo, aumentando ainda mais a regressividade de nosso sistema tributário¹¹³.

Com isso, não há como sustentar, com base em nossos ideais de justiça e equidade que um tributo tenha sua base de cálculo majorada por vias transversas, ainda mais se tal majoração representa, como no caso, uma exacerbação das desigualdades sociais de nossa comunidade. Não há como defender que um tributo seja calculado de tal forma a aumentar a regressividade do sistema como um todo, sacrificando aqueles que se encontram em situação de vulnerabilidade em prol de argumentos econômicos ou metas de arrecadação. Como vimos, as exigências de uma comunidade de princípios não permitem tal espécie de sacrifício, uma vez que este deixa de conferir aos cidadãos deste Estado uma igual consideração e respeito.

Todavia, a inconstitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS não se limita ao princípio da capacidade contributiva. Além de contribuir para o aumento do fosso de desigualdades de nosso país através de um acréscimo da regressividade de nosso sistema tributário, o subterfúgio representado por tal prática contribui severamente para a má formação dos membros de nossa comunidade política enquanto cidadãos conscientes de seu papel no produto da arrecadação do Estado. Como vimos no primeiro capítulo, tal artifício representaria, assim, uma grave violação ao princípio da transparência fiscal.

Tal constatação é facilmente verificável, uma vez que em um sistema complexo e extremamente excludente como é o nosso sistema tributário são poucas as pessoas que teriam a capacidade necessária para compreender como se opera uma fórmula matemática que permite a uma alíquota nominal de 25% equivaler em termos reais a 33,33% do valor do produto consumido.

Permitir a utilização de tais técnicas só contribui para uma alienação dos cidadãos de todo o processo decisório de nosso país, uma vez que eles não tem a menor noção de sua importância enquanto financiadores da atividade estatal. A falta de compreensão desse papel pode ser muito bem observada pelo simples fato de que são poucos os que tem conhecimento hoje de que nossa exacerbada tributação sobre o

¹¹³ Tal tema hoje é objeto de discussão no Supremo Tribunal Federal, o qual analisa a constitucionalidade dessa tributação em cascata tanto no controle difuso, quanto no concentrado de constitucionalidade.

consumo acaba por proporcionar que cidadãos com menor poder aquisitivo financiem todo o aparato estatal. Se foge a compreensão dessa simples constatação, o que dirá de uma forma de cálculo que permite que um tributo incida em sua própria base de cálculo? Em que medida essa operação matemática auxilia a formação de um cidadão consciente?

Não se quer aqui que o sistema tributário de nosso país seja inteligível do dia para a noite, e que todos os cidadãos de nosso país compreendam as nuances de uma matéria tão complexa. Entretanto, não podemos referendar medidas que nos afastem da obtenção de tal resultado, uma vez que, enquanto princípio de nossa comunidade política, a transparência fiscal se mostra como uma medida de igual consideração e respeito do Estado para com seus membros.

Permitir que um tributo seja calculado de tal forma é desacreditar todo o objetivo do Estado de se pautar por uma conduta ética e equânime para com os seus cidadãos, e esquecer o compromisso assumido de combater as desigualdades sociais, combate este que passa, necessariamente, pela formação de cidadãos conscientes que possam ser verdadeiros membros de um processo democrático de tomada de decisões. Assim, é evidente que o cálculo por dentro do ICMS não sobrevive à análise segundo o princípio da transparência fiscal, uma vez que ele em nada contribui para a formação de um sistema transparente, representando, na verdade, uma verdadeira forma de criar ilusões acerca do quanto cada um fornece ao Estado através de tal tributo.

Assim, superada tais questões, é importante retomarmos a análise de tal decisão do Supremo Tribunal Federal. Poderia surgir neste momento o questionamento de que os princípios aqui elencados representam garantias apenas ao consumidor final, o qual não integraria a relação jurídico-tributária, que se restringe ao contribuinte de direito, enquanto responsável pela realização do fato gerador, que é a circulação da mercadoria, e o Estado, sujeito ativo da exação fiscal.

É bem verdade que não pode o contribuinte de fato questionar hoje, judicialmente, o tributo indireto, pois, ainda que suporte o ônus econômico deste, vez que é repercutido no preço final do produto consumido, realmente não integraria a relação jurídico-tributária. Não se pretende aqui questionar a falta de legitimidade ativa deste contribuinte de fato, ainda que tal posicionamento seja claramente criticável e fruto de uma construção jurisprudencial que nem sempre existiu¹¹⁴.

¹¹⁴ Importante destacar que tal questão retorna a pauta de debate hoje por meio do recurso em mandado de segurança (RMS) nº 29475, sob análise da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça. Através de tal

O que não podemos permitir é que tal argumento seja utilizado para se retirar da esfera pública o debate acerca desta evidente violação aos princípios da capacidade contributiva e da transparência fiscal.

O cálculo por dentro atinge frontalmente o cidadão de baixa renda, tanto do ponto de vista material, por representar um agravamento da regressividade de nossa matriz tributária, quanto sob a perspectiva subjetiva, por negar-lhe o conhecimento necessário para a formação de uma posição crítica acerca de seu papel na arrecadação, mantendo-o na ignorância através de uma verdadeira ilusão fiscal.

Portanto, a nosso ver, é inconstitucional a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo por violar os compromissos de justiça e equidade firmados por nossa comunidade política por meio dos princípios da capacidade contributiva e transparência fiscal. E mais equivocada ainda foi a decisão do Supremo Tribunal Federal que, se apegando a uma suposta coerência institucional, perdeu excelente oportunidade de rever tal instituto jurídico segundo uma perspectiva de igual consideração e respeito, que daria a melhor imagem de nosso direito às futuras gerações.

4.3. Revisitando a decisão do Supremo Tribunal Federal: desconstruindo a legitimação da EC nº. 33/01

Todavia, o apego ao entendimento da corte não foi o único argumento a fundamentar o voto vencedor no julgamento do recurso extraordinário objeto de análise no presente trabalho. Como vimos, a outra alegação responsável por conduzir referida decisão foi a de que com a promulgação da Emenda Constitucional nº 33, de 2001, o mecanismo de calcular por dentro o ICMS ingressou expressamente em nossa Carta Magna.

Segundo tal entendimento, se antes não haveria vedação a tal artifício, hoje há uma clara autorização a que a lei complementar estipule que o cálculo por dentro no ICMS, uma vez que a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passou a vigorar com a determinação de que é possível “fixar a

processo, aquela corte pretende rediscutir a possibilidade do contribuinte de fato questionar judicialmente tributos, bem como pleitear a restituição desses valores.

base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.

Desta forma, ainda de acordo com o julgado, tendo o texto fixado que o ICMS deve ser assim calculado também para bens oriundos do exterior, a interpretação natural é de que a Carta Magna já autorizaria o emprego deste cálculo para as operações internas, sendo tal alteração constitucional desenvolvida unicamente para conferir um certo tratamento isonômico.

De fato, a interpretação conferida por esta emenda é muito tentadora, uma vez que através dessa “preocupação” em conferir às operações oriundas do exterior um mesmo tratamento dispensado às operações internas, a Constituição Federal parece ter dado a legitimidade que sempre faltou ao cálculo por dentro do ICMS. Entretanto, como demonstramos no decorrer deste trabalho, a inconstitucionalidade da inclusão deste tributo em sua própria base de cálculo não deriva da ausência de uma autorização expressa de nossa Constituição. Sua falta de legitimidade se origina justamente porque tal método de cálculo não respeita princípios fundamentais de nosso sistema tributário.

Segundo esta perspectiva, a própria emenda constitucional, ao autorizar este artifício matemático, iria de encontro a tais balizamentos, violando um ideal de igual consideração e respeito para com os cidadãos desse Estado e, portanto, carecendo de legitimidade para subsistir. Assim, tal emenda, por si só, não representaria uma autorização à que a lei complementar instituísse o tributo com cálculo por dentro. A inconstitucionalidade que aqui remetemos é muito mais profunda que isso, e nem mesmo o Poder Constituinte Derivado, no gozo de suas prerrogativas constitucionais de editar emendas à Constituição, poderia salvar tal cálculo sem, todavia, violar os ideais de justiça e equidade típicos de nossa comunidade política, e cujo cumprimento é exigido pela concepção de integridade quando aplicada ao poder legislativo.

Segundo as lições de Dworkin, ao aplicarmos o ideal de integridade ao nosso legislativo, criamos a obrigação de que aqueles que sejam responsáveis por legislar se esforcem ao máximo para que o ordenamento jurídico se mantenha coerente aos princípios daquela comunidade política, de modo a que este sistema de leis possa ser interpretado como fruto do trabalho de um único autor, a própria comunidade enquanto ente personificado¹¹⁵. Dessa forma, o legislador que segue a integridade como

¹¹⁵ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Tradução Jefferson Luiz Camargo et al. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. Pág 203

princípio orientador deve tentar “tornar o conjunto de leis moralmente coerente”¹¹⁶, e não buscar mecanismos que objetivam legitimar práticas que violem tais princípios.

Com isso, poderia surgir a seguinte indagação: poderia uma norma constitucional ser declarada inconstitucional? Antes de adentrarmos na resposta de tal questão, é necessário tecer algumas breves considerações. Todavia, adiantamos desde já que a resposta a esta interrogação é positiva.

Como vimos, uma vez inserido no paradigma do Estado Constitucional, o exercício do poder de tributar não pode ser concebido dissociado de certos balizamentos, necessários para fixar a competência do Estado em instituir tributos. Em nossa experiência constitucional, ficou determinado que os limites impostos a este poder estatal seriam de dois tipos: os princípios constitucionais tributários e as imunidades tributárias.

Tal conjunto de regramentos ficou conhecido na doutrina como o estatuto do contribuinte. Ele corresponde, assim, a um plexo de direitos oponíveis ao poder público e que limitam a atuação deste perante os indivíduos daquela sociedade, de maneira a inibir o Estado de desrespeitar os direitos subjetivos do contribuinte quando no exercício de sua competência tributária¹¹⁷.

Este estatuto, do qual os princípios da capacidade contributiva e da transparência fiscal fazem parte, é reflexo direto daquele rol de direitos elencados por nossa Constituição como fundamentais, guardando, portanto, uma íntima relação com a própria ideia de um Estado Constitucional¹¹⁸. E uma vez definidos como direitos fundamentais, tais mandamentos possuem a característica da imutabilidade, ou seja, não pode o constituinte derivado remover qualquer dessas limitações constitucionais visto que elas são cláusulas pétreas de nossa Carta Magna.

Também pudera, mesmo que fosse permitida a supressão dos dispositivos que disciplinam esses princípios, nenhum efeito normativo se observaria, visto que a simples interpretação sistemática da Constituição permitiria, como

¹¹⁶ *Ibid* Pág 213. Importante destacar que o autor, ao argumentar que as leis devem ser moralmente coerentes, nos remete a uma ideia de moral comunitária refletindo os princípios comuns a todos os grupos sociais integrantes daquela comunidade política.

¹¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, pág., pág. 445

¹¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. Pág. 164

conclusão lógica, a obtenção dos mesmos efeitos jurídicos produzidos por tais normas¹¹⁹. Assim, o Estado fica proibido de violar tais direitos, uma vez que eles representam o alicerce de nossa experiência constitucional, protegendo aqueles valores tidos por essenciais por nossa comunidade política e que a caracterizam enquanto tal.

Desta forma, a atividade estatal deve se desenvolver no interior desse lócus normativo traçado pelo ordenamento constitucional. Ao impor esta restrição, a ordem jurídica protege o cidadão das arbitrariedades do Estado, conferindo-lhe uma série de instrumentos hábeis para rechaçar qualquer ingerência do poder público nos espaços protegidos.

Tais direitos individuais cumprem assim a função de verdadeiros trunfos políticos, os quais não podem ser negados em função de qualquer justificativa, seja ela de ordem social, política ou, como no nosso caso, econômica, e justamente por isso exercem verdadeiro papel de cláusulas pétreas ou, como preferirem, cláusulas da garantia de eternidade¹²⁰.

Em nossa Carta Magna, tais cláusulas vem previstas no art. 60, § 4º, e buscam proteger a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais. A existência de tal dispositivo representa um verdadeiro limite imposto ao constituinte derivado, o qual não pode reformar a Lei Maior nestes tópicos, sem ferir toda a experiência constitucional de nossa comunidade política. Nas palavras do próprio ministro Gilmar Mendes, relator do recurso extraordinário nº. 582.461/SP:

*“tais cláusulas de garantia traduzem, em verdade, um esforço do constituinte para assegurar a integridade da Constituição, obstando a que eventuais reformas provoquem a destruição, o enfraquecimento ou impliquem profunda mudança de identidade. É que, como ensina Hesse, a Constituição contribui para a continuidade da ordem jurídica fundamental, na medida em que impede a efetivação de um suicídio do Estado de Direito Democrático sob a forma da legalidade.”*¹²¹

¹¹⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010. pág. 14

¹²⁰ MENDES, Gilmar Ferreira, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7º Ed. Rev. E Atual., São Paulo: Saraiva, 2012. pág. 1126

¹²¹ MENDES, Gilmar Ferreira, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Op. Cit. Pág. 1127

E assim, é sob essa perspectiva que o Supremo Tribunal Federal, em diversas oportunidades, se debruçou acerca da constitucionalidade ou não das emendas aprovadas pelo Poder Constituinte Derivado, verificando se, ainda que aprovadas segundo o rito previsto em nossa Constituição, não feriam de morte o seu texto por violarem tais cláusulas pétreas.

Desta forma, resta evidente que não pode esse mesmo tribunal se utilizar do argumento de que uma simples emenda referendou o ingresso do cálculo por dentro em nossa experiência constitucional. A inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo não é inconstitucional apenas porque criado sem autorização expressa da Carta Magna, mas sim porque viola princípios que refletem a própria concepção de igual consideração e respeito que um Estado deve ter para com os membros de sua comunidade caso deseje possuir legitimidade perante estes.

4.4. A inconstitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS e os novos caminhos para o debate

Como vimos, sob diversas perspectivas, muito embora tenha se filiado ao passado institucional da corte, a decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal em maio de 2011, quando da análise da constitucionalidade da inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, não atenderia aos requisitos da integridade enquanto programa interpretativo apto a permitir que, em uma comunidade de princípios, o direito seja lido segundo uma lente de igual consideração e respeito para com os cidadãos. A ausência de tal preocupação, segundo Dworkin, faria com que a decisão pudesse vir a ser questionada, justamente por carecer de legitimidade.

Todavia, ao exarar tal decisão a Corte Suprema conferiu ao recurso extraordinário os efeitos processuais da repercussão geral, inclusive como forma de buscar encerrar a celeuma que envolvia o cálculo por dentro do ICMS, ainda que já existissem diversas decisões pela sua constitucionalidade. Tais efeitos conferidos a essa decisão são uma clara mensagem de que o tribunal não vai mais se debruçar sobre o tema, passando a aplicar essa decisão aos casos análogos que cheguem ao seu exame, numa clara reprodução acrítica, a qual deve ser evitada, conforme já mencionamos em momento anterior.

Assim, mais severa ainda deve ser a censura ao posicionamento da corte, que ao invés de buscar uma fundamentação responsável, que objetivasse dar a sua decisão uma base em princípios socialmente debatidos, se limitou a reproduzir uma decisão de mais de uma década e que, já naquela época, era alvo de diversas críticas, como vimos no decorrer do segundo capítulo deste trabalho.

E justamente por tal razão é que o debate em torno da constitucionalidade da inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo não deve se extinguir com o julgamento do recurso extraordinário nº. 582.461/SP.

Como vimos no presente trabalho, o exercício exegético exigido por uma concepção de direito enquanto integridade nos remete a uma constante reinterpretção das decisões proferidas em nossos tribunais. A reprodução de decisões passadas enquanto forma de manter a coerência institucional da corte só deve se manter enquanto ela refletir parâmetros de igual consideração e respeito, caso o contrário, deve o intérprete buscar novos capítulos ao romance em cadeia, inclusive como forma de tentar dar a história a melhor interpretação possível.

E por esse motivo, tanto decisões revisitadas, quanto mudanças jurisprudenciais, devem ser profundamente fundamentadas em princípios, mostrando para a comunidade política como que elas se oferecem como a melhor decisão a refletir a sua estrutura política e, conseqüentemente, abrindo espaços para possíveis críticas. Esta é uma exigência de uma instituição que busca atingir a legitimidade perante os demais membros da sociedade.

Dessa forma, a decisão do Supremo Tribunal, longe de por um fim a questão, deve justamente fomentar o debate perante a arena pública, para que se possa verificar sob outros parâmetros se a decisão da corte realmente é legítima segundo uma perspectiva de igual consideração e respeito do Estado para com a comunidade.

Sob essa perspectiva, é salutar que o debate seja travado em nossos meios acadêmicos, os quais são responsáveis pela formação crítica de nossos operadores do direito. Não podemos nos limitar a reproduzir decisões anteriores das cortes de nosso país. Devemos sim ter respeito a essa história institucional, recorrendo a ela toda vez que for necessário, inclusive como forma de dar a melhor decisão ao caso concreto. Todavia, assim como o julgador não é a mera boca da lei, como equivocadamente já foi defendido em nossas universidades, não é o operador do direito totalmente vinculado à jurisprudência das cortes supremas. Dworkin demonstrou tal afirmação quando desenvolve sua ideia de direito enquanto integridade.

Salutar também é o debate que envolve a matéria perante o Congresso Nacional, onde dois projetos de lei complementar buscam abolir a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo¹²². Ambos os projetos possuem como justificativa a defesa ao princípio da capacidade contributiva, demonstrando que o debate em tal arena pública vem sendo pautado de acordo com os ideais de uma comunidade calcada segundo princípios publicamente debatidos.

Tal iniciativa de nosso Congresso Nacional deve ainda ser aplaudida porque é de vital importância que este debate seja mantido, inclusive como forma de não permitir que tal artifício matemático se irradie para o restante de nosso sistema tributário, contaminando impostos que já são calculados por fora, bem como possibilitando a revisão tributos que possam ser calculados por dentro.

Assim, resta evidente que muito embora a jurisprudência pareça pacífica em relação a tão espinhoso tema, diversos caminhos ainda permanecem em aberto, devendo todos nós buscar ocupar os espaços públicos para exigir de nosso Estado o cumprimento de seus princípios constitucionais previstos quando da promulgação de nossa Constituição Federal.

¹²² São os PLP's 163/2012 e 23/2011. Disponíveis em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=545ACD72A2ABA5360A39C37964E8C445.node2?codteor=982113&filename=PLP+163/2012> e <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=845640&filename=PLP+23/2011> acessados em 10 de fev de 2013

5. CONCLUSÃO

Dessa forma, é chegada a hora de traçarmos as breves conclusões do presente trabalho, ponderando acerca da reconstrução da decisão consubstanciada no recurso extraordinário nº. 582.461/SP sob a perspectiva da concepção de direito enquanto integridade, esposada por Ronald Dworkin.

Como vimos, em maio de 2011, o Supremo Tribunal Federal prolatou decisão em um recurso extraordinário referendando, por maioria, a inclusão do montante do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços na sua própria base de cálculo, utilizando como fundamentos essenciais a manutenção da coerência jurisprudencial da casa, que há décadas já se pronunciava pela constitucionalidade de tal medida, bem como no fato de que a Emenda Constitucional nº. 33/01 teria autorizado expressamente tal fórmula de cálculo, mesmo que, segundo tal entendimento, não houvesse óbice anterior em nossa Carta Magna.

Ainda que tenha havido divergências quando deste julgamento, com votos em sentido contrário dos ministros Marco Aurélio de Melo e Celso de Mello, os quais criticaram duramente o modo como foi exarada a decisão, a Corte Suprema não só conferiu ao julgado os efeitos da repercussão geral, como também demonstrou a tendência de se editar súmula vinculante para a matéria, com o claro intuito de por um fim a qualquer questionamento acerca do tema.

Não é nosso objetivo aqui questionar os remédios processuais a disposição de nosso judiciário para conferir uma suposta segurança jurídica através da pacificação de matérias controversas. Tal posicionamento, muito embora seja criticável, mereceria mais linhas do que as dispensadas neste trabalho. Não buscamos desmerecer também o respeito ao histórico jurisprudencial prestado pelo tribunal, que ao decidir o tema, se remeteu aos capítulos anteriores de seu romance em cadeia.

Conforme vimos no decorrer do presente trabalho, o passado deve sim ser respeitado e deve ser constantemente reinterpretado para que possamos manter a coerência de nosso sistema jurídico. Não pode o julgador ser livre para julgar a seu bel prazer. Ele faz parte de uma estrutura maior, e suas decisões compõem um romance no qual ele deve dar continuidade da melhor forma possível, e não romper com a história simplesmente por discordar dela.

O que criticamos aqui foi como essa homenagem foi prestada, desassociando por completo a decisão de qualquer critério de realização de justiça e equidade no caso concreto. Neste sentido, inclusive é interessante notar o reconhecimento a tal afastamento no voto do ministro Luiz Fux, o qual afirma que o posicionamento divergente se sustentaria no campo da Justiça Tributária, mas que naquela oportunidade, ela deveria ceder, pois a Constituição estabeleceria que lei complementar determina a base de cálculo do imposto, e que não haveria nada a se fazer a respeito. Como vimos nesse trabalho, ainda que a Constituição confira competência à lei complementar para fixar a base de cálculo, tal lei não tem total liberdade de fazê-lo, devendo ser balizada segundo os diversos princípios jurídicos existentes em nosso ordenamento e que refletem a concepção de justiça e equidade tão caros a nossa comunidade. Assim, ainda que com essa autorização, caso a lei venha a fixar uma base de cálculo que viole algum desses princípios, como ocorre com a Lei Complementar n. 87/96 ao instituir o cálculo por dentro no ICMS, deve ela ser declarada inconstitucional.

Conforme vimos no decorrer deste trabalho, o cálculo por dentro representa uma majoração indevida das alíquotas do ICMS, as quais acabam por agravar o cenário de regressividade de nosso sistema tributário, que se sustenta basicamente em tributos sobre o consumo para sustentar a máquina estatal. Tal artifício matemático acaba por ludibriar também o consumidor final, real responsável por arcar com o ônus econômico do tributo, o qual acredita estar pagando determinada alíquota de imposto, quando na verdade o gravame recolhido é bem maior. Assim, alienam-se estes cidadãos do seu papel enquanto contribuintes de fato, impedindo que estas pessoas possam se posicionar de maneira crítica em relação ao papel do Estado perante a sociedade.

Desta forma, restam violados os princípios da capacidade contributiva e da transparência fiscal, os quais além de exercerem o papel de limitadores da atividade fiscal, deveriam também orientar tal agir, preenchendo-o com conteúdo principiológico. Diferente daquilo sustentado pelo Supremo Tribunal Federal, não há como defender o cálculo por dentro do ICMS em nosso ordenamento constitucional. Não há como falar que nossa Carta Magna autoriza tal fórmula matemática, ou que uma emenda que veio autorizar um tratamento isonômico às operações externas acabou por referendá-la. Não há como sustentar que ele seria uma forma de calcular o tributo. E não há como afirmar, portanto, que este artifício seria constitucional.

Como vimos, essa majoração indevida vai de encontro a princípios basilares de nossa estrutura política-constitucional. Ao violar tais enunciados, violam-se

também as bases de nossa comunidade, enquanto comunidade de princípios, uma vez que não há como argumentar que tal tratamento conferido pelo Estado fornece uma igual consideração e respeito deste ente político a todos os seus cidadãos. Vimos que não há como articular uma defesa séria nesse sentido.

Importante se ressaltar aqui que a crítica que se faz não é ao valor da alíquota em si, que por si só já é excessiva, e sim a forma como o poder público cobra tais valores. Conforme transcrito acima, a adoção do chamado cálculo por dentro camufla o peso do tributo no preço final do produto, anestesiando sua cobrança para o consumidor final. A nosso ver, seria melhor que o Estado assumisse a cobrança de 33,33% sobre determinado bem, a título de ICMS, do que instituir uma alíquota ficta de 25%, que só tem essa porcentagem para efeitos nominais.

Pelo menos sob essa perspectiva, o Estado teria que se justificar perante a arena pública acerca de seu papel perante a sociedade. O que não pode ocorrer é que ele arrecade este montante através de medidas políticas que ludibriam a sociedade, conferindo a falsa sensação de que o gume fiscal seria bem menor.

Com isso, pretendemos demonstrar que a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo é, ainda que discorde nosso Supremo Tribunal Federal, flagrantemente inconstitucional, chegando a beirar as raias da incoerência a adoção de tal medida em um Estado que preza por relação de igual consideração e respeito para com seus cidadãos. O posicionamento da corte em nada contribui para a formação de uma sociedade mais digna, justamente por negar dignidade a seus cidadãos, permitindo que o sistema tributário, importante ferramenta para a concretização de uma verdadeira redistribuição de resultados materiais, passe ao invés a perpetrar injustiças e aprofundar ainda mais o fosso de desigualdades que divide nosso país.

6. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

BIFANO, Elidie Palma. **Aspectos relacionados ao cálculo “por dentro”**. Belo Horizonte, n. 33, ano 6 Maio 2008.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. Tradução de Carmen C. Varriale et al. 13. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. **Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional**. Relatório de Observação nº.2. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2. ed., 2011.

BRASIL. Receita Federal. Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Coordenação-Geral de Estudos econômico-Tributários e de Previsão e Análise de Arrecadação. **Carga Tributária no Brasil 2010: Análise por tributos e bases de incidência**. Brasília-DF. Set. 2011.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade da pessoa humana: entre direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.

_____. **ICMS**. 15. Ed. São Paulo: Malheiros 2011

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CARVALHO NETO, Menelick de; OLIVEIRA, Paulo Henrique Blair de. **Igualdade como diferença, liberdade como respeito**. Publicado no C&D nº 26. Disponível em <http://www.fd.unb.br/index.php?option=com_content&view=article&id=248%3Aigualdade-como-diferenca-liberdade-como-respeito&catid=180%3Acad-noticias-menor-impacto&Itemid=2829&lang=br> acessado em 29 jan 2013

CASSONE, Vittorino. **ICMS – materialidade e características constitucionais** In MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DIEESE. Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. Dados disponíveis no sítio <http://www.dieese.org.br>

DUTRA, Micaela Dominguez. **A aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos no sistema tributário nacional**. In: Revista Fórum de Direito Tributário RFDT n. 35. Editora Fórum, 2008.

DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Tradução Jefferson Luiz Camargo et al. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

_____. **Levando os direitos a sério**. Tradução Nelson Boeira. 2ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007

_____. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

_____. **Is democracy possible here?: principles for a new political debate**. New Jersey: Princeton University, c2006. Xii

FEDERIGHI, Wanderley José. **O ICMS e o cálculo “por dentro”**. In: Caderno de direito tributário e finanças públicas. Ano 7, n. 27. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999

FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo**. Florianópolis: Momento Atual, 2004

_____ (Org.) **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012

GOUVEIA, Humberto. **Limites á atividade tributária e o desenvolvimento nacional. Dignidade da Pessoa Humana e Capacidade Contributiva**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia: entre faticidade e validade**. Tradução: Flávio Beno Siebeneichler. 4 ed. Rio De Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

LULA, Edla. **Justiça Tributária: Quem vai pagar a conta?**. In: **Revista Desafios do Desenvolvimento**. Número 65. Ano 8, 2011. Disponível em: <http://desafios2.ipea.gov.br/003/00301009.jsp?ttCD_CHAVE=5063>. Acesso em: 23 set. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Direito Tributário*. 30. ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009.

MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos indiretos no MERCOSUL e integração**. São Paulo: LTr, 2000.

MELLO, Celso Antonio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978

MENDES, Gilmar Ferreira, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7º Ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. .

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na tributação)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. **ICMS – base de cálculo e alíquota** *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed. 2012

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito tributário e financeiro**. 8ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar.