

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

THE UNCONSTITUTIONALITY OF ICMS CALCULATION METHOD: REWRITING THE DECISION OF BRAZILIAN SUPREME COURT

**Pedro Júlio Sales D'Araújo¹
Valcir Gassen²³**

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, proferida 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 os 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 uma sociedade mais justa e equânime.

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

ABSTRACT

In May 2011, the Supreme Court decided in general repercussion that the inclusion of ICMS as an element of his own base does not violate the Constitution. This decision, rendered in the extraordinary appeal n. 582.461/SP, was based on the court's precedents and on the Constitutional Amendment. 33/2001, which would have endorsed the constitutionality of this mathematical method. The objective of this study is demonstrate the possible mistake of such positioning, because this decision would not reflect a coherent conception of justice and fairness typical of our political community, much less offer the best constructive interpretation of our legal practice. We will use the concept of law as integrity, taught by Ronald Dworkin, to demonstrate that the calculation of ICMS is inconsistent with our political structure, which is directed by our Constitution to the formation of a more equitable community.

KEYWORDS: ICMS; Supreme Court; tax base; integrity; principle; tax transparency; ability to pay

1 Mestrando no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Brasília – UnB.

2 Doutor em Direito e Professor da Faculdade de Direito da UnB.

3Membros do Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Direito Tributário da Faculdade de Direito da UnB.

1. INTRODUÇÃO

Em maio de 2011, o Supremo Tribunal Federal analisou em sua sessão plenária o recurso extraordinário nº. 582.461/SP. Tal processo, julgado 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, aumentando com isso a regressividade da nossa matriz tributária.

Por não concordar com o posicionamento da Corte, o presente artigo pretende se debruçar novamente sobre o tema, analisando o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sob a perspectiva do direito enquanto integridade, esposada pelo filósofo norte-americano Ronald Dworkin. Assim, pretender-se-á demonstrar que tal decisão não representaria a melhor leitura dos princípios jurídicos de nossa comunidade política, pois ofenderiam ideais relacionados a uma concepção de justiça e equidade típicos de nossa sociedade.

Pode se questionar neste momento que o cálculo por dentro não é exclusividade do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS -, ocorrendo em outros tributos, tais como na retenção do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – IR -, na contribuição para os programas de integração social - PIS - e na contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS -, por exemplo. Todavia, o recorte temático proposto se justifica em função das repercussões que possam vir de tal julgamento pelo Supremo Tribunal Federal - STF -. 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.

Assim, iniciamos o trabalho com algumas considerações acerca da atividade fiscal, demonstrando que, com a cisão observada entre Estado e propriedade a partir das revoluções burguesas do século XVIII, a tributação deixa de ser um mero exercício de poder do detentor do poder político, e passa a integrar um sistema jurídico cujo resultado final é garantir a propriedade privada aos membros de sua comunidade política, algo inédito na experiência

histórica de nossa sociedade. Desta forma, para se legitimar perante a sociedade, esta atividade fiscal passa a ser balizada por uma série de 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 aspectos gerais do ICMS, dando destaque à análise da inclusão desse tributo em sua própria base de cálculo, demonstrando em termos práticos os efeitos de tal fórmula matemática. Será abordado também, como o debate veio sendo travado na jurisprudência e na doutrina pátrias.

Por fim, defenderemos 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 da transparência fiscal, e não conferir, ao cidadão comum, um tratamento que leve igual consideração e respeito.

Assim, intentamos demonstrar o quanto que este posicionamento reflete a moralidade pública de parte de nossa comunidade política, uma vez que legitimou a adoção de um mecanismo que, por intermédio de clara manobra fiscal ludibria o cidadão comum e agrava a regressividade da nossa matriz tributária⁴ e as desigualdades sociais existente em nosso país.

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 organizada⁵. Nas palavras de Aliomar Baleeiro (2005, p. 1), “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”.

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 hoje (GASSEN, 2012, p. 38).

De fato, a separação histórica observada entre a propriedade e o Estado, implementada pela burguesia em suas revoluções, teve como consequência a criação de um

⁴“Entende-se matriz tributária as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário”. (GASSEN, 2012, p. 32)

⁵ Todavia, cumpre destacar que temos consciência de que o fenômeno tributário como conhecemos hoje, ainda que a raiz semântica do termo tributação faça referência a uma experiência histórica, guarda pouca relação com o observado nas comunidades anteriores a revolução burguesa.

sistema legal que passa a prever e proteger expressamente a propriedade do indivíduo frente ao próprio ente político. Assim, ainda que a tributação seja parte inalienável desse sistema jurídico, sendo necessária, portanto, para a existência da propriedade privada (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 13), o Estado passa a possuir um ônus de se legitimar perante seus súditos para poder exercer sua atividade fiscal e financiar suas atividades⁶.

Diferente de outras épocas, onde o Estado era o detentor de todas as coisas sob seu território, se confundindo assim com a propriedade (BOBBIO et all, 2009, p. 404), no Estado Contemporâneo surge a necessidade de tal organismo se capitalizar por meio da tributação. Assim, a finalidade fiscal é considerada por muitos como uma das principais razões da existência dos tributos⁷, uma vez que, sem tais entradas, toda a atividade do Estado estaria seriamente comprometida, por não ter tal organização política outra fonte tão vultosa de recursos para a sua manutenção.

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 cidadãos, essa ingerência do Estado ao instituir tributos não deixa de ser uma manifestação de seu poder, e como tal, deve ser legitimada de alguma maneira. E 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, enquanto recipiente de princípios eleitos como relevantes por esse grupo determinado de pessoas (AMARO, 2010, p. 128).

Dessa forma, o Estado passa a ter 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 na modernidade dentro dessa estrutura de legitimação⁸.

⁶ 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.

⁷ 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, extremamente importante para os processos de legitimação estatal.

⁸ Nas palavras de Habermas (1997, p. 54): “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

Assim, a tributação não é ilimitada como erroneamente possa parecer em um primeiro instante, nem seus limites refletem as exceções a uma atuação estatal desenfreada. Muito pelo contrário, esses limites representam a própria definição da 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 cidadãos (AMARO, 2010, p. 129). Este organismo político não pode exigir de seus cidadãos, portanto, 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 princípios (AMARO, 2010, p. 128).

Por imunidade tributária, entenda-se, nas palavras de Amaro (2010, p. 174), 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”.

Dessa forma, a Constituição busca preservar certos ideais considerados relevantes para aquela comunidade política, excluindo determinadas situações do exercício da competência tributária do ente estatal. Já a outra limitação constitucionalmente prevista, e que mais nos interessa para o presente trabalho, é a estabelecida através dos 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 essenciais daquela configuração de Estado (ROHENKOHL, 2007, p.151).

E é neste sentido que Dworkin (2011, p. 36) 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 justiça ou equidade ou alguma outra dimensão de moralidade”, típicas daquela comunidade.

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”

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 teleológico (DWORKIN, 2011, p. 36). Já as regras seriam comandos aplicados segundo a lógica do “tudo-ou-nada”, de maneira que, diante da não aplicação deste ao caso que deveria regular, ou aquela regra é inválida ou se constrói uma exceção para sua vigência⁹.

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 político (DWORKIN, 2007, p. 229) e que, ao elaborarem um sistema normativo próprio, acabam por ser representados através de uma comunidade personificada (DWORKIN, 2007, p. 204). Assim, tais princípios não devem ser encarados como os princípios de cada indivíduo, mas sim como os princípios do próprio organismo político (DWORKIN, 2007, p. 255), pois, enquanto frutos desse agir democrático¹⁰, eles refletem um ideal de sociedade que aquela comunidade como um todo deseja para si, expressando uma concepção coerente de justiça e equidade¹¹, naquilo que este autor chama de encarar o direito segundo uma ideia de integridade¹².

⁹ 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.” (2011, p. 39). Já princípios obedeceriam à lógica da dimensão de peso ou importância, no qual ao conflituarem 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 consequente negação de validade para aquele preceito normativo. (2011, p. 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 para a condução do argumento em uma certa direção, mas ainda assim, necessitariam de uma decisão particular que o concretizasse. (2011, p. 41).

¹⁰ Para Dworkin (2007, p. 254), 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”.

¹¹ 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” (DWORKIN, 2007, p. 200)

¹² Segundo esse autor, “o princípio judiciário da integridade instrui os juizes 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

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 equidade (DWORKIN, 2007, Pág. 252.).

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 ente 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, isto porque representam 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, pode ser extraído da própria Constituição Federal e dos dados da realidade social e econômica brasileira. A partir de uma análise desse contexto surge a questão de se saber se a opção política adotada foi a de tornar o Estado Brasileiro em um Estado Social e Democrático de Direito.

Tal questionamento se dá pelo fato de nosso Estado, enquanto comunidade personificada, assumir o compromisso formal de promover uma maior justiça social, com uma redistribuição de renda e combate às desigualdades regionais, objetivando, assim, se tornar uma sociedade mais igualitária, sem, todavia, abrir mão de direitos e liberdades individuais (LEAL, 2012, p. 38).

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 constitucional¹³. A

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.” (DWORKIN, 2007, p. 271-272).

¹³ 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

intenção aqui é tão somente constatar quais são as promessas constitucionais enumeradas em nossa Constituição Federal 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, repercutindo, conseqüentemente, na sua própria atividade fiscal através dos chamados princípios tributários.

Como dito anteriormente, tais princípios, além de limitadores da atividade fiscal, devem ser encarados como verdadeiros conformadores da configuração de modelo de Estado, uma vez que refletem, em certa medida, uma concepção de justiça e equidade que nos é característica. E para o desenvolvimento do presente trabalho, daremos maior relevância aos princípios da transparência tributária e da capacidade contributiva.

2.2. O princípio da transparência fiscal

O princípio da transparência tributária vem inicialmente previsto no parágrafo 5º do artigo 150 de nossa Constituição, o qual dispõe que a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. 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 consumidor (AMARO, 2010, p 171).

É bem certo que os tributos sobre o consumo 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, tenham noção da carga tributária embutida. Assim, essa tributação acaba anestesiando o indivíduo acerca do que é arrecadado ao se adquirir determinado produto, uma vez que o gravame fiscal acaba disfarçado em seu preço¹⁴. Sob essa perspectiva, inclusive, é desde já importante ressaltar quão necessário que é adotar medidas como a implementada pela Lei n.12.741/12, a qual determina que as notas fiscais

realidade constitucional claramente divergem” (2012, p. 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.

¹⁴Neste 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, 2013, p. 104-105).

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 montante 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, por intermédio 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. Busca-se, assim, que a tributação seja clara de tal modo que qualquer um possa questionar o Estado em uma arena pública. Tal princípio é fruto justamente do fato de que não pretendemos viver em um Estado opressor e arbitrário, devendo a tributação ser baseada por uma justificação calcada em argumentos socialmente aceitáveis

Dessa forma, o princípio da transparência fiscal representa a legitimação do próprio Estado por intermédio dos 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 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 sociedade.

No entanto, o cenário que observamos hoje é justamente o inverso, com um afastamento do cidadão mediano do fenômeno tributário, muitas vezes causado justamente pelo alto grau de complexidade e burocratização deste ramo do saber jurídico. Desta forma, cria-se um direito tributário descolado da realidade social (GASSEN, 2012, p. 6), 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 acrítico da atividade estatal

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, diante de uma série de outros princípios tidos como “de primeira grandeza”¹⁵.

¹⁵ 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.

Resta evidente que muito mais do que a simples discriminação dos tributos no valor final dos bens consumidos, 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 passará a ser verdadeiro membro da comunidade política, capaz de exigir do Estado as prestações correspondentes aos seus tributos.

2.3. O princípio da capacidade contributiva

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, assim, que o contribuinte deva contribuir para a manutenção do Estado de acordo com seu poder econômico.

Tal norma vem parcialmente previsto na atual Constituição Federal no artigo 145, parágrafo primeiro. 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 constitucional¹⁶. 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 ouro (TIPKE, 2012, p. 60).

O Estado só pode instituir tributos, portanto, onde houver manifestação de riqueza apta a proporcionar o pagamento de tributos (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 31). 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.

¹⁶ 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.

Assim, analisadas algumas das bases de nossa experiência enquanto Estado Social e Democrático de Direito, cumpre agora analisar o principal tributo de nosso sistema jurídico, o ICMS, discorrendo 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

O ICMS, imposto de competência dos Estados-Membros e do Distrito Federal, representa o mais importante tributo 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 326,7 bilhões no ano de 2012, representando aproximadamente 20% do total arrecadado por União, Estados e Municípios naquele ano¹⁷. Assim, em um país com um sistema tributário complexo, composto pelas mais variadas figuras tributárias, apenas uma espécie do gênero tributo é responsável por um quinto de toda a arrecadação.

Esta realidade, por si só, já demonstraria a relevância de estudarmos tal imposto. Todavia, o fato de a excessiva tributação sobre o consumo, da qual o ICMS faz parte, proporcionar a criação de uma matriz tributária altamente regressiva, também realça a importância de nos determos um pouco mais em seu estudo.

Esse efeito será melhor analisado no próximo tópico, 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 de nosso Estado. No presente tópico nos deteremos a analisar a base de cálculo deste imposto estadual e, principalmente, como o debate acerca do cálculo por dentro deste tributo vem sendo abordado nos tribunais pátrios.

3.1. O ICMS e sua base de cálculo: o cálculo por dentro

Como já afirmado, entre as bases de incidência tributárias existentes, renda, patrimônio e consumo, o ICMS incide sob esta última, onerando, assim, o consumo de bens e os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Assim, em um

¹⁷ Dados obtidos por meio do *site* do COTEPE/CONFAZ, no *link* “Valores correntes” <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>> acessado em 01 de agosto de 2013. Para a arrecadação total do período, consultar o *site* <<http://www.impostometro.com.br/>> mantido pela Associação Comercial de São Paulo. acessado em 01 de agosto de 2013

primeiro momento, parece ser óbvio que a riqueza a ser tributada se refere ao valor de tais bens ou serviços.

Todavia, ao analisarmos sua base de cálculo, é possível observar que incluímos na mesma, entre outros valores, o próprio montante do imposto, naquilo que ficou convencionado, de forma eufemística, de “cálculo por dentro”. Assim, 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 integra 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:

$$\begin{aligned} & \text{Em uma venda efetuada a R\$ 100,00, na qual a alíquota nominal de ICMS seja de 25\%;} \\ & \text{ICMS} = (\text{base de cálculo} \times 25) / (\text{base de cálculo} - 25) \Rightarrow \\ & \text{ICMS} = (100 \times 25) / (100 - 25) \Rightarrow \\ & \text{ICMS} = 2500 / 75 \Rightarrow \\ & \text{ICMS} = \text{R\$ } 33,33 \end{aligned}$$

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 pode ter por valor algo superior ao montante de R\$ 25,00¹⁸.

Tal perplexidade acompanha esta fórmula matemática desde suas origens, sendo motivo de intensas discussões. 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. 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 Constituição em relação cálculo por dentro, seu texto remetia à lei complementar a responsabilidade sobre discorrer acerca do tema.

¹⁸ 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.

Todavia, em face da ausência de 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 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 o cálculo por dentro nos mesmos moldes do diploma legal que sucedeu, transportando, com isso, o cálculo por dentro para nossa experiência constitucional atual. Em 1996, com a edição a Lei Complementar nº 87, foram regulados em definitivo os aspectos gerais do ICMS, permanecendo, entretanto, a fórmula do cálculo por dentro na tipologia do tributo, conforme disposto em seu art. 13, § 1º, I.

Esta situação, entretanto, não passou incólume pelos contribuintes, os quais ajuizaram diversas ações no decorrer da década de 90 com o intuito de ver declarada a inconstitucionalidade desta forma de cálculo. Entre os diversos argumentos levantados por tal questionamento, 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 tributada¹⁹.

Contudo, tais argumentos acabaram sendo 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

Ao analisar a matéria no julgamento do recurso extraordinário nº 212.209/RS, o Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade da 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, que a Constituição Federal conferia competência à Lei Complementar para fixar sua base de cálculo, e, uma vez que esta estipulasse tal forma de cálculo e

¹⁹ Nesse sentido, vide FEDERIGHI (1999 pág. 9) e BIFANO (2008. pág. 6).

guardando a base de cálculo do tributo relação com o fato gerador, este que é constitucionalmente previsto, não haveria que se falar em qualquer inconstitucionalidade²⁰.

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 anteriormente²¹. 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, 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 Carrazza, ferrenho opositor ao cálculo por dentro do ICMS. Para ele, tal mecanismo jurídico possibilita uma manipulação da base de cálculo de maneira a desvirtuá-la, resultando, como consequência, na descaracterização do tributo como um todo (CARRAZZA, 2011, p. 335).

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 exação (CARRAZZA, 2011, p. 333). Seria, portanto, justamente esta segunda característica da base de cálculo que determinaria que esta mantenha total congruência com a hipótese de incidência constitucionalmente definida, não podendo a norma instituidora do tributo trazer para si elementos que destoem de tal realidade.

Sob essa perspectiva, ele defende 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

²⁰ Voto proferido pelo min. Moreira Alves

²¹ Voto proferido pelo min. Ilmar Galvão

serviço de comunicação" (CARRAZZA, 2011, p. 336), não podendo a lei complementar instituidora desse tributo a alterar.

Quanto ao argumento de que a Constituição teria delegado à lei complementar definir a base de cálculo dos impostos, Carrazza afirma que tal previsão não pode ser interpretada como uma autorização para que a lei desvirtue a base de cálculo constitucionalmente possível (2011, p. 340). Segundo ele, a lei complementar não possuiria a prerrogativa de buscar legitimidade nela mesma, devendo suas previsões normativas guardarem total relação com o disposto na própria Constituição Federal (2011, p. 338).

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 tributo (2011, p. 343). 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.

A tudo isso se conclui que não poderia uma lei, utilizar artifícios matemáticos para promover um verdadeiro aumento da alíquota, que permaneceria camuflado sob uma operação contábil, passando na maior parte das vezes desapercibido 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 Constituição, prevendo que a lei complementar deveria observar a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo também nas operações de importação. Tal expressão permitiria a interpretação equivocada de que o cálculo por dentro já estaria autorizado pela Constituição, 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, o qual daria a entender que da leitura da Constituição já estaria autorizada 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.

Entretanto, ainda que houvesse tais 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, a Corte 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 não retomaria mais à análise desse tema.

Porém, ainda que o Supremo possuísse uma excelente oportunidade para reavaliar profundamente o tema, ao analisar o recurso extraordinário nº 582.461/SP, de relatoria do ministro Gilmar Mendes, ele se limitou a reproduzir o entendimento pacificado no julgamento do recurso extraordinário 212.209/RS, argumentando, principalmente, que o tribunal já havia se posicionado acerca da matéria, não havendo o que alterar. Assim, argumentou-se que “a quantia referente ao ICMS faz parte do ‘conjunto que representa a viabilização jurídica da operação’”²², não havendo qualquer vedação a tributação do montante referente ao ICMS recebido pelo contribuinte *de jure* e repassado ao contribuinte *de facto*²³.

Por fim, o relator trouxe à baila o argumento já aqui exposto de que a Emenda Constitucional nº 33/01 deixaria evidente que o cálculo por dentro já estaria presente e constitucionalmente válido 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 instituição²⁴.

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 líquida²⁵; 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

²² Voto proferido pelo min. Gilmar Mendes, pág. 5

²³ Voto proferido pelo min. Gilmar Mendes, pág. 8

²⁴ Voto proferido pelo min. Gilmar Mendes, pág 8

²⁵ Voto proferido pelo min. Ellen Gracie, pág 3

determinaria que o montante devido integrasse essa base²⁶; 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 dentro²⁷; ou ainda que não estaria vulnerado o preceito da não-cumulatividade²⁸. Observou-se, por fim, 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. Distanciou-se, assim, 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 membros deste empreendimento uma igual consideração e respeito.

Tal perspectiva será melhor 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

Cumpra agora encaminharmos o tópico final 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.

²⁶ Voto proferido pelo min. Luiz Fux, pág. 1

²⁷ Voto proferido pelo min. Dias Toffoli, pág. 4

²⁸ Tal argumento é recorrente ao voto de todos os ministros.

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 política (DWORKIN, 2007, p. 201-202). 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 a moral convencional ou popular, ou a majoritariamente estabelecida²⁹.

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. Dworkin estabelece, com isso, 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 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 (2007, p. 203).

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 futuro (2007, p. 203). E 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 (2007, p. 275 - 276).

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 institucional de sua

²⁹ “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.” (DWORKIN, 2007, p. 208)

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 deva manter a coerência do sistema normativo, o autor se refere mais a uma coerência com concepções gerais de justiça e equidade, do que necessariamente com o histórico da corte. Segundo ele, “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” (2007, p. 264)

Assim, Dworkin afasta a interpretação 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 futuro³⁰.

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

³⁰ Segundo Dworkin, 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” (2007, p 271 - 273)

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 econômicos (2007, p. 254-255). 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 cortes (DWORKIN, 2006, p. 96-96).

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. 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.

Com isso, seja para se filiar a um passado institucional, seja para afastar-se desse histórico, 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 política (DWORKIN, 2007. Pág. 305).

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 desenvolvemos 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 comunidade (DWORKIN, 2007, p. 273).

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.

Sob uma perspectiva inicial, aplicando tais ensinamentos ao nosso objeto de análise, é possível que nos deparemos com 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 ao respeitar a jurisprudência consolidada daquela corte, a qual já havia analisado o mesmo tema a mais de uma década e decidido por sua constitucionalidade?

Como podemos observar, as respostas a essa pergunta 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 que, muito embora o juiz 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 ao máximo traduzir os princípios de sua comunidade que reflitam as concepções de justiça e equidade. Assim, vimos que, em determinadas ocasiões, ele pode, inclusive, se afastar de seu passado institucional caso acredite que a simples reprodução da decisão não vá refletir tais princípios.

Com isso, 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 acrítica dessa decisão pelo Supremo Tribunal Federal, em nome de uma suposta coerência institucional, realmente respeitou os princípios de nossa comunidade política.

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 (2006, p. 118-119) de que o Estado, enquanto uma comunidade de princípios, deve tratar seus membros com igual consideração e respeito, binômio esse que só pode ser interpretado como um respeito do Estado às diferenças existentes entre seus cidadãos.

Sob essa perspectiva, uma matriz tributária que atenda a 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 na busca por um tratamento equânime, devemos tributar mais aqueles que possuem uma maior capacidade de contribuição para a manutenção do Estado, ao mesmo tempo em que tal ente político deve utilizar tais recursos para financiar programas de assistência àqueles que menos possuem³¹.

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 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.

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 compatibiliza com os princípios característicos de nossa comunidade. Assim, devemos nos questionar se

³¹Nas palavras de Dworkin (2006, p. 92), “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.”

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 si³². 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 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 tem menor capacidade contributiva. 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 consumo³³.

³² 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.

³³ 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

Tal opção só tende a aumentar o fosso de desigualdades em nosso país, 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 os mesmos 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, o fato é que uma tributação altamente regressiva como a brasileira 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 por intermédio desses tributos indiretos os programas sociais responsáveis por tirá-los da miséria. Nas palavras de Klaus Tipke (2002, p. 31), “o Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que, como Estado Social, tem de lhe devolver”.

Nesse sentido, é que a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo apenas auxilia para o incremento da regressividade da nossa matriz tributária. Vimos no capítulo anterior que, em termos práticos, o cálculo por dentro deste tributo representa um aumento indevido de sua alíquota, de modo que tal majoração indevida acaba sendo 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.

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 tributário³⁴.

Com isso, não há como sustentar, com base em ideais de justiça e equidade que um tributo tenha sua base de cálculo majorada por vias transversas, ainda mais se tal majoração representa 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

consumo 68,20%. Ademais, observa-se que no Brasil a distribuição do ônus tributário não se dá de modo equânime. Ademais, estudos do CDEA 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 renda. Dessa forma, resta evidente que a carga tributária incidente sobre as famílias de baixa renda é relativamente mais pesada, o que diminui significativamente seu poder de compra, e, por consequência, desrespeita o princípio da capacidade contributiva, enquanto orientador de um sistema tributário mais justo.

³⁴ 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.

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. Este subterfúgio fiscal contribui severamente para a má formação dos membros de nossa comunidade política enquanto cidadãos conscientes de seu papel no produto da arrecadação do Estado, representando, 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 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. 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 criação de um sistema transparente.

Assim, superadas 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, 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 existiu³⁵.

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 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. Assim, equivocada foi a decisão do Supremo Tribunal Federal que, se apegando a uma suposta coerência institucional, perdeu excelente oportunidade de rever seu entendimento segundo uma perspectiva de igual consideração e respeito, que daria a melhor imagem de nosso direito às futuras gerações.

E é nesse sentido que nem mesmo o argumento de que a EC nº33/01 teria autorizado tal artifício se legitima perante nossa comunidade de princípios. Como vimos, 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. A inconstitucionalidade que

³⁵ 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.

aqui remetemos é muito mais profunda, 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 tanto ao poder judiciário, quanto ao poder legislativo³⁶.

5. CONCLUSÃO

Como vimos, em maio de 2011, o Supremo Tribunal Federal proferiu decisão em um recurso extraordinário referendando, por maioria, a inclusão do montante do ICMS na sua própria base de cálculo. Em tal decisão o Tribunal utilizou como fundamentos essenciais a manutenção da coerência jurisprudencial da corte, bem como o 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 Constituição Federal.

Ainda que tenha havido divergências quando deste julgamento, o Supremo Tribunal Federal 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 as alternativas processuais a disposição de nosso judiciário para conferir uma suposta segurança jurídica por intermédio de uma uniformização 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.

³⁶ É de se destacar inclusive que, segundo as próprias lições de Dworkin (2007, p. 203), 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 personificado.

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 estabelecerá que lei complementar determina a base de cálculo do imposto, e que não haveria nada a se fazer a respeito. Inacreditável argumento em um Estado Constitucional.

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, caso a lei venha a fixar uma base de cálculo que viole algum desses princípios, deve ela ser declarada inconstitucional.

Conforme pudemos observar, o cálculo por dentro representa uma majoração indevida das alíquotas do ICMS, as quais acabam por agravar o cenário de regressividade de nossa matriz tributária, que se sustenta basicamente em tributos sobre o consumo para financiar as atividades estatais. Tal artifício acaba por ludibriar também o consumidor final, real responsável por arcar com o ônus econômico do tributo, que 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 venham a 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 do sustentado pelo Supremo Tribunal Federal, não há como defender o cálculo por dentro do ICMS em nosso ordenamento constitucional.

Como vimos, essa majoração indevida vai de encontro a princípios basilares de nossa estrutura política-constitucional. E ao violar tais enunciados, violam-se também as bases de legitimação de nossa comunidade, 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.

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 justificar perante a arena pública a utilização de uma alíquota tão alta. 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 gravame 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.
- 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. **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.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.
- _____. **ICMS**. 15. Ed. São Paulo: Malheiros 2011.
- 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](http://www.acadbrasil.com.br/como-diferenca-liberdade-como-respeito&catid=180%3Acad-noticias-menor-impacto&Itemid=2829&lang=br)> acessado em 29 jan 2013

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. 2. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

_____. **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

GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2. ed. rev. e mod. São Paulo: Saraiva, 2013.

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

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.

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

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

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.