

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP**

Lucia Paoliello Guimarães

**NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA
ASPECTOS CONSTITUCIONAIS**

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO
2012

Lucia Paoliello Guimarães

**NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA
ASPECTOS CONSTITUCIONAIS**

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário, sob a orientação do(a) Prof.(a), Dr. José Artur Lima Gonçalves.

SÃO PAULO
2012

Banca Examinadora

Aos meus pais, Ana e Eumenes, com
todo amor.

AGRADECIMENTOS

A conclusão do Mestrado é, antes de tudo, a realização de um sonho. Sonho esse que sequer chegaria a existir sem o apoio incondicional da minha família, em especial de meus pais e irmão. O primeiro agradecimento só poderia ser, então, a eles.

Outros tantos também marcaram essa trajetória, deixando, cada um á sua maneira, um pouco de si comigo. A todos, então, rendo meus agradecimentos, reconhecendo que, sem vocês, nada seria possível.

Ao Thiago, por sua inesgotável paciência e incondicional amor, especialmente naqueles momentos em que tudo parecia muito difícil e angustiante.

Ao meu querido orientador, Prof. José Artur Lima Gonçalves, pela disponibilidade e precisão na orientação deste trabalho, bem como pelas agradáveis - e sempre divertidas - discussões na PUC.

A Tácio Lacerda Gama, por confiar tanto em mim e por me permitir aprender diariamente.

Aos amigos trazidos pelos bancos da PUC: Rafaela Lora Franceschetto, Maria Ângela Lopes Paulino, Priscilla Okamoto, Roberta Bordini Prado e tantos outros, por dividir comigo as angústias e as alegrias dessa fase. Aos amigos de outras épocas, mas de importância inestimável nessa jornada: Ana Paula, Mariah, Carlito e Bruno, por serem minha família em São Paulo.

Aos amigos e colegas de escritório, Andréa Medrado Darzé e Paulo de Figueiredo Ferraz Pereira Leite, pela irrestrita disponibilidade e apoio.

Aos queridos professores da PUC/SP, especialmente Paulo de Barros Carvalho, Clarice Von Oertzen Araújo, Elizabeth Nazar Carrazza e Robson Maia Lins, pelas grandes e valiosas lições.

Por fim, agradeço aos amigos do Barros Carvalho e do IBET, por terem me recebido de braços abertos, me proporcionando uma convivência diária de inestimável valor.

RESUMO

Analisa a não-cumulatividade tributária sob a ótica constitucional do instituto, concentrando a atenção no conteúdo semântico do termo “não-cumulativo” e em suas implicações para o legislador infraconstitucional. Aborda, como ferramenta para a finalidade exposta, os limites a serem observados nos processos de interpretação dos textos de direito positivo. Busca identificar o conteúdo mínimo de significação de que é dotado o termo constitucional em questão, analisando, para tal finalidade, os conceitos afins referenciados na própria Constituição Federal, a origem legislativa do termo e seus usos na ordem jurídica brasileira, tanto pelo legislador, quanto pela jurisprudência. Enfrenta os critérios usualmente adotados pela dogmática e pela jurisprudência, notadamente do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, para construir referido conceito tributário. Identifica o conceito constitucional de “não-cumulatividade tributária” e analisa algumas de suas implicações nos processos de concretização das normas constitucionais. Discorre sobre a definição do conceito de insumo para fins de creditamento.

Palavras-chave: Não-cumulatividade. Conceitos. Definições. Interpretação. Semântica. Impostos. Contribuições. Insumos.

ABSTRACT

It analyzes the non-cumulative tax from the perspective of the constitutional institute, focusing on the semantic content of the term "non-cumulative" and its implications for the legislature *infra*. Addresses, as a tool for the purpose set out the limits to be observed in the processes of interpretation of the texts of positive law. It seeks to identify the minimum content of meaning that is endowed with the term constitutional issue, analyzing, for this purpose, the related concepts referenced in the Federal Constitution, the legislative origin of the term and its uses in the Brazilian legal system, both by the legislature, the the courts. Face the criteria usually adopted by the dogmatic and the case law, notably the Supreme Court and the Superior Court of Justice, to build that concept tax. Identifies the constitutional concept of "non-cumulative tax" and examines some of its implications in the processes of implementation of constitutional norms. Discusses the definition of input for the purpose of crediting.

Key-words: Non cumulativity. Concepts. Definitions. Interpretation. Semantics. Taxes. Input.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
2 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	19
2.1 O PROBLEMA.....	20
2.2 DA NECESSIDADE DE SE DEFINIR O CONCEITO A PARTIR DOS ELEMENTOS TRAZIDOS PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.....	23
2.2.1 Não-cumulatividade como elemento integrante de normas de competência tributária	25
2.2.2 Descumprimento da norma de competência: a positivação ilícita e sua consequência	30
3 CATEGORIAS FUNDAMENTAIS	31
3.1 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O MÉTODO	32
3.2 DIREITO POSITIVO: SISTEMA JURÍDICO	33
3.3 O DIREITO É TEXTO.....	36
3.4 INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL: UMA PROPOSTA.....	37
4 ANÁLISE DIACRÔNICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA ...	39
4.1 OS IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO.....	39
4.1.1 O Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC	41
4.1.2 O Imposto de Consumo - IC.....	42
4.2 A NÃO-CUMULATIVIDADE NAS CONSTITUIÇÕES: 1946, 1967 E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 1/69.....	43
4.2.1 A evolução do pensamento doutrinário	46
5 ANÁLISE SINCRÔNICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA	57
5.1 A NÃO-CUMULATIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	57
5.1.1 A Emenda Constitucional nº 42/2003	62
6 O REGIME JURÍDICO COMUM DA NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	67
6.1 O MÍNIMO DE SIGNIFICAÇÃO ATRIBUÍDO AO TERMO: CRITÉRIOS PARA POSITIVAÇÃO LÍCITA DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS DE NÃO-CUMULATIVIDADE.....	67
6.2 CRITÉRIOS COMUNS: IPI, ICMS, PIS/COFINS E IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS	68
7 IMPLICAÇÕES DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE NÃO- CUMULATIVIDADE	71
7.1 O CONCEITO DE INSUMO E AS LIMITAÇÕES AO CREDITAMENTO	71
7.1.1 O Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI	72
7.1.2 O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.....	79
7.1.3 As Contribuições para o Programa de Integração Social e para o Financiamento da Seguridade Social - PIS/COFINS	84
7.1.4 A definição do conceito de insumo.....	86

7.1.5 A margem de liberdade do legislador	90
8 CONCLUSÕES	93
9 REFERÊNCIAS.....	97

1 INTRODUÇÃO

Desde 1965, quando de seu ingresso no sistema de direito positivo como norma jurídica constitucional, a não-cumulatividade tributária vem suscitando as mais variadas manifestações doutrinárias e jurisprudenciais.

As sucessivas alterações constitucionais que se seguiram à EC nº 18/65 acabaram por fomentar os debates, sendo possível perceber um substancial crescimento no interesse dos estudiosos por referida matéria, seja sob o ponto de vista jurídico que a permeia, seja sob o de suas repercussões de caráter econômico ou financeiro.

Nesse amplo universo de produções doutrinárias e, também, diante dos cada dia mais numerosos embates administrativos e judiciais, nos pareceu necessário ressaltar um ponto muitas vezes desconsiderado: a não-cumulatividade tributária é norma constitucional e, como tal, deve ser interpretada e aplicada segundo o que prescreve a Constituição da República. A observação parece óbvia, mas não é.

Isso porque não é raro encontrar, desde sempre, inúmeras divagações acerca do que significaria o termo não-cumulativo pautadas, unicamente, nas prescrições infraconstitucionais. Ou, pior, no que estabelecem instruções normativas da Receita Federal do Brasil ou princípios importados de outras áreas do conhecimento.

Não negamos, é claro, que a não-cumulatividade tributária tenha importantes aspectos de sua operacionalidade definidos pela legislação ordinária. Tampouco ignoramos o fato de que há, nas normas que prescrevem a incidência não-cumulativa de determinados tributos, uma referência a eventos sociais de ordem não jurídica que, em última análise, justificam sua edição.¹ Apenas afirmamos a

¹ Como bem pontuou Lourival Vilanova, "As normas mantêm referência semântica com o mundo, e o sistema de normas é o correlato de um sistema de objetos empíricos (fatos-eventos e fatos-condutas)." (VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 79)

necessidade de que se respeite o conteúdo semântico mínimo de que é dotado o termo “não-cumulativo” quando empregado no texto da Constituição da República.

A busca pela definição deste conteúdo semântico - ou seja, da definição do conceito de não-cumulatividade no âmbito constitucional - corresponde, pois, ao escopo desse trabalho.

Diante dessa perspectiva e, ressalte-se, furtando-nos de ingressar no sem-fim das análises econômicas ou financeiras dos desdobramentos da não-cumulatividade tributária - numerosas entre as obras que tratam do assunto -, enfrentaremos o tema em relação a cada um dos tributos necessariamente não-cumulativos hoje instituídos no Brasil (o IPI, o ICMS, a contribuição para o PIS e a COFINS em seus regimes não-cumulativos e os tributos residuais), observando as particularidades destas espécies e suas influências na definição dos contornos do conceito em questão.

Como referência principal, tomamos a produção doutrinária que, para o estudo da não-cumulatividade, adota como limite de seu objeto o texto constitucional e a interpretação dos conceitos construídos a partir dos termos que o integram. Além disso, enfocamos as evoluções legislativas e jurisprudenciais que ajudaram a traçar o panorama que, hoje, deve reger a matéria abordada.

Com isso, pretendemos atingir nossa principal meta: a identificação de critérios seguros para a positivação das normas constitucionais que prescrevem a não-cumulatividade tributária, essencial à compreensão e realização dessa exigência constitucional que pauta a instituição e cobrança de alguns dos mais importantes tributos hoje existentes no país.

Para tanto, dividimos o trabalho em seis capítulos de conteúdo, os quais podem ser agrupados em três grandes partes.

Na primeira delas (capítulos 2 e 3) expusemos o problema enfrentado ao longo do trabalho e definimos a meta a ser alcançada com o estudo. Como decorrência disso, estabelecemos nossas premissas metodológicas e conceituais, munindo-nos, assim, das ferramentas necessárias à investigação proposta.

Na segunda parte do trabalho, formada pelos capítulos 4 e 5, analisamos as normas constitucionais que prescrevem a não-cumulatividade tributária, observando-as dentro do contexto do direito positivo brasileiro, surpreendido tanto em seu aspecto dinâmico, quanto em seu aspecto estático. Com essas análises buscamos identificar o conteúdo semântico do termo “não-cumulativo” empregado pelo constituinte.

Por fim, a terceira e última parte (capítulos 6 e 7), traz uma análise conjunta dos conceitos individualmente apresentados e analisados, sendo proposta uma definição única para o termo “não-cumulativo”, aplicável a todos os tributos cuja instituição e cobrança estão sujeitas a este condicionante. Seguindo a mesma linha, aprofundamos um pouco mais a definição, trazendo as diferenças específicas que separam, a partir de um fundo comum, a não-cumulatividade dos impostos, das contribuições e dos tributos residuais.

Sob o influxo dos critérios apresentados, analisamos, então, uma das principais questões atinentes à positivação das normas constitucionais de não-cumulatividade: a definição do conceito de “insumo”.

Essa é, pois, a proposta do presente estudo, destinado à afirmação e definição dos critérios que devem pautar a construção do conceito constitucionalmente pressuposto de não-cumulatividade tributária.

2 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

2.1 O problema. 2.2 Da necessidade de se definir o conceito a partir dos elementos trazidos pela Constituição da República: 2.2.1 Não-cumulatividade como elemento integrante de normas de competência tributária: 2.2.1.1 Legalidade e tributação. 2.2.2 Descumprimento da norma de competência: a positivação ilícita e sua consequência.

Antes de adentrarmos as investigações acerca da não-cumulatividade tributária e, mais especificamente, da extensão semântica do termo “não-cumulativo” no contexto do direito positivo brasileiro, trataremos das motivações que nos trouxeram ao estudo das normas constitucionais que prescrevem a não-cumulatividade de determinados tributos em nosso ordenamento jurídico. Sob esta perspectiva, neste primeiro capítulo exporemos os problemas gerados pela ausência de uma precisa definição do conceito correspondente ao termo “não-cumulativo”, empregado no texto constitucional em quatro diferentes oportunidades, levantando as dificuldades que podem ser geradas ao intérprete-aplicador do direito positivo e as consequências negativas que podem advir destas dificuldades.

Com o objetivo de ressaltar a relevância destas considerações, abordaremos a natureza das normas constitucionais que tratam da não-cumulatividade e sua relação com as normas que estabelecem as competências tributárias, demonstrando a importância de se construir no âmbito do próprio texto constitucional a definição do conceito sob análise.

É dizer: como ponto de partida de nosso trabalho, deixaremos assentados os aspectos que entendemos essenciais para a que se dê a plena compreensão, pelo leitor, de como serão desenvolvidos os capítulos que a este seguirão. A saber: i) qual o problema a ser enfrentado; ii) quais os desdobramentos desse problema; iii) qual a relevância do enfrentamento deste problema; e iv) quais as contribuições para sua solução esperamos obter ao fim do estudo.

2.1 O PROBLEMA

O estudo que se proponha científico parte, necessariamente, de uma dúvida ou inquietação do estudioso. É justamente a partir da identificação precisa desta dúvida que o pensamento vai ser conduzido de um ponto a outro; do problema à solução, delineando-se, neste caminho, o objeto de estudo e o método a ser seguido para se alcançar o resultado pretendido. Como bem sintetiza Tácio Lacerda Gama (2009, p. XXV), “a dúvida é a gênese do conhecimento científico. Ao questionar, o sujeito se põe frente ao objeto. E é na relação entre sujeito e objeto que se constrói o saber.”

De fato, o raciocínio é instigado pela impossibilidade inicial de se explicar ou compreender propriamente o fenômeno observado, quer pela identificação de um ponto que, por razões das mais variadas, não se consegue superar de forma satisfatória, quer por não se aceitar as soluções até então propostas por outros investigadores. A dúvida gera o problema. A identificação do problema é o primeiro passo para se construir sua solução. Daí a importância de se conhecer, de início, a inquietação que motiva o trabalho ou, em outro dizer, o problema que se pretende enfrentar e, ao longo dos capítulos que seguirão, solucionar.

O direito positivo é constituído por linguagem, seu modo único de expressão. Como precisamente explica Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 34),

[...] essa camada de linguagem [em que está vertido o direito positivo], como construção do homem, se volta para a disciplina do comportamento humano, no quadro de suas relações de intersubjetividade. As regras do direito existem para organizar a conduta das pessoas, umas com relação às outras.

Assim, constitui-se o direito pela linguagem e dela lança mão para alcançar seu fim precípuo: regular as condutas humanas no âmbito de determinada comunidade. Para atingir esta finalidade regulatória do comportamento, além de fazer uso de indispensáveis regras sintáticas de organização formal de seus elementos, vale-se o direito positivo de conceitos eleitos pelo legislador para representar a parcela da realidade (esta compreendida de forma ampla, abrangendo, inclusive, objetos culturais) que se pretende transpor para o mundo

jurídico.² Em outro dizer, é por meio da utilização de termos que exprimem conceitos jurídicos que se definem materialmente que condutas e situações serão tuteladas pelo direito, além de como e em que limites se dará esta tutela.

Atento ao esquema de escolhas e seleções sobre o qual se constrói o direito positivo, afirmou Lourival Vilanova (2000, p. 38):

O sistema preestabelece, prepõe, pré-constitui, pré-seleciona: dos fatos do mundo físico e social separa que fatos irão compor o universo juridicamente qualificado; que fatos serão fatos jurídicos, que possíveis condutas serão efeitos (eficácia) desses fatos juridicizados. O sistema tece as implicações, deonticamente verificáveis, entre C e E.

Os plenos conhecimento e compreensão do direito positivo passam necessariamente, portanto, pela análise da porção semântica e, por que não, pragmática, das normas jurídicas. Afinal, compreender o direito requer, dentre outras habilidades, estar apto a averiguar o conteúdo dos conceitos legais, a realidade que eles pretendem representar ou construir, bem como a forma e os limites em que pode se dar a construção destes conteúdos por seus intérpretes-aplicadores.

Diante desta realidade, algumas questões de indiscutível relevância se colocam: i) quais são os parâmetros e limites a serem observados pelo intérprete do ordenamento jurídico e, em especial, do texto constitucional? ii) A interpretação dos textos de direito positivo, seja ela feita pelo próprio legislador ou pelo aplicador do direito, é plenamente livre ou está vinculada a uma porção semântica mínima referente a cada conceito? iii) Quando nos deparamos com a múltipla utilização de um mesmo termo em diplomas normativos de igual hierarquia há necessária vinculação de cada uma destas “aparições” à mesma face do objeto que se pretende representar, ou questões outras como, por exemplo, o contexto normativo em que se insere este termo ou o contexto temporal da positivação de cada enunciado, podem determinar a variabilidade de significações?

² Como explica Lourival Vilanova, “Para a experiência imediata, o real se oferece múltiplo, complexo, rico em propriedade, em diferentes tipos de relação, regido por conexões diversas. Tal como se oferece não pode ser conhecido. Para conhecer, para que o pensamento possa representar logicamente a contextura particular das coisas e dos fatos, necessário se faz proceder a uma decomposição analítica dessa complexidade constitutiva do ser real. É necessário separar, discernir a variedade do ser em categorias, em classes, o que vale dizer; é de mister decompor, desarticular logicamente o dado. A tarefa de desarticular o real em séries é cumprida pelo conceito.” (VILANOVA, Lourival. Sobre o conceito de direito. In: VILANOVA, Lourival. **Escritos jurídicos e filosóficos**. São Paulo: Axis Mundi, 2003, p. 14)

A segurança jurídica, a certeza do direito e a estabilidade das relações somente podem ser efetivamente alcançadas quando, e se, devidamente respondidos e esclarecidos todos estes questionamentos. Afinal, eles se repetem cada uma das vezes em que há a necessidade de se interpretar os textos de direito positivo e, a partir deles, construir normas jurídicas, mantendo-se, assim, os contínuos processos de positivação sobre os quais se constrói e efetiva o direito.

A relevância de considerações desta ordem se reflete no crescente número de estudos dedicados ao conhecimento e definição dos conceitos decorrentes dos termos empregados pela Constituição, especialmente no que tange àqueles que compõem as materialidades tributárias - responsáveis pela definição dos limites materiais das competências impositivas em nosso sistema.

Os propósitos dos estudos desta natureza não se limitam, no entanto, à definição das materialidades tributárias eleitas pelo constituinte. Afinal, no plano do chamado direito constitucional tributário, muitas são as expressões que geram no intérprete as dúvidas anteriormente postas. E não poderia ser diferente, considerando-se que a organização de todo o sistema constitucional tributário se dá por meio do emprego de termos que exprimem conceitos.

O foco de nosso estudo está, pois, em uma destas inúmeras expressões reveladoras de conceitos da mais alta relevância: a “não-cumulatividade”.

Ao nos depararmos com a expressão “não-cumulativo”, utilizada pelo constituinte originário para definir um dos aspectos dos regimes jurídicos do IPI, dos impostos e contribuições residuais e do ICMS (artigos 153, §3º, II, 154, I, 195, §4º e 155, §2º, I, respectivamente) e, pelo constituinte reformador, para instituir regime diferenciado de apuração e cobrança de determinadas contribuições sociais (art. 195, §12), alguns questionamentos imediatamente se fazem presentes.

Isso porque temos, neste caso, um mesmo termo (“não-cumulativo”) que, além de ter sido utilizado em três situações diversas pelo constituinte originário - e referido em uma outra -, veio a ser novamente empregado, anos mais tarde, pelo constituinte derivado, em outro contexto legislativo e histórico.

Transportando para este tema em particular as questões anteriormente levantadas, nos perguntamos: i) há um núcleo significativo mínimo que acompanha a definição do conceito de não-cumulatividade construída a partir do texto constitucional? ii) Caso se identifique este núcleo, será ele comum às diversas aparições do termo “não-cumulativo” ao longo da Constituição, ainda que consideradas as diferentes circunstâncias contextuais em que se deu cada uma das manifestações legislativas e em que se inserem seus respectivos usos? iii) Até que ponto um mesmo termo utilizado pela Constituição pode se referir a conceitos representativos de diferentes realidades? iv) Que limites a definição do conceito de não-cumulatividade tributária a partir de elementos trazidos pela Constituição impõe ao legislador ordinário e aos aplicadores credenciados pelo sistema?

As questões postas traduzem de forma mais analítica a grande indagação que motiva o presente trabalho: qual a definição adequada (e possível) do conceito de não-cumulatividade tributária que se pode construir a partir do termo “não-cumulativo”, empregado pelo texto constitucional? A resposta a esta pergunta nos permitirá identificar as notas distintivas existentes entre a positivação lícita e a positivação ilícita das normas constitucionais que prescrevem a não-cumulatividade tributária, finalidade última de nosso estudo.

2.2 DA NECESSIDADE DE SE DEFINIR O CONCEITO A PARTIR DOS ELEMENTOS TRAZIDOS PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA

A investigação proposta parte, como se nota das considerações anteriormente feitas, de algumas premissas teóricas. A primeira - e, talvez, mais importante delas - se põe frente ao leitor imediatamente após o primeiro contato com a ideia central deste trabalho, nele provocando, de pronto, um questionamento: por que buscar na Constituição da República, e não na legislação infraconstitucional, os critérios que devem informar a definição do conceito de não-cumulatividade tributária?

A dúvida é pertinente e merece ser enfrentada com mais vagar, mas comporta, de imediato, resposta simples e direta: não se pode conceber que a definição de um conceito referido pela Constituição seja integralmente dada pela legislação infraconstitucional, sob pena de se afirmar possível o emprego, pelo constituinte, de termos despidos de conteúdo semântico e, em última análise, normativo.

Essa afirmativa revela a premissa à qual nos referimos anteriormente como sendo de inestimável importância para a compreensão do presente trabalho: não há, na Constituição da República, termos sem conteúdo ou sentido normativo.³ E isso por uma razão simples, mas decisiva: o legislador não cria normas sem algum propósito. Menos ainda, o constituinte. Daí a impossibilidade lógica de se conceber a

³ Fazemos essa afirmação em que pese, em contrário, entendimento bastante difundido no Poder judiciário, como se pode conferir do seguinte acórdão: “TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. NÃO CUMULATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PARALELO COM O IPI. CREDITAMENTO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE LOGÍSTICA DE ARMAZENAGEM, EXPEDIÇÃO DE PRODUTOS E CONTROLE DE ESTOQUES. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/2002 E 404/2004. CRITÉRIO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. 1. O regime constitucional da não cumulatividade de PIS e COFINS, à míngua de regramento infraconstitucional, serve, no máximo, como objetivo a ser atingido pela legislação então existente. Não é apropriado como parâmetro interpretativo, visto que a EC nº 42/2003 descurou de estabelecer qualquer perfil ao regime não cumulativo dessas contribuições. Por conseguinte, a expressão “não-cumulativas” constitui uma diretriz destituída de conteúdo normativo, ou seja, não é um princípio nem uma regra. 2. Não há paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos. O IPI e o ICMS incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, não havendo semelhança com a circulação característica de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços. Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior. 3. O art. 3, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao estabelecer as hipóteses de creditamento para efeito de dedução dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, prevê o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes. 4. Conquanto o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à COFINS. É necessário abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços. Serviços, nesse contexto, são o resultado de qualquer atividade humana, quer seja tangível ou intangível, inclusive os que são utilizados para a prestação de outro serviço. 5. As Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, que admitem apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos, não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço. 6. O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda. Insumos, então, são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção. 7. As despesas com serviços de armazenagem, expedição de produtos e controle de estoques, enquadram-se no conceito de insumos, uma vez que são necessárias e indispensáveis para o funcionamento da cadeia produtiva.” (TRF da 4ª região, Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100)

existência de um termo, empregado na Constituição da República em quatro diferentes oportunidades,⁴ que não possua conteúdo aferível a partir do próprio texto constitucional.

Tercio Sampaio Ferraz Junior (2003, p. 280-281), com a precisão que lhe é peculiar, reforça o argumento ora defendido ao discorrer acerca do que ele chama “legislador racional”,⁵ por ele assim definido:

Em quinto lugar, é [o “legislador racional”] finalista, isto é, ao sancionar uma norma, sempre tem alguma intenção. [...]

Em décimo primeiro lugar, é econômico, isto é, nunca é redundante, nunca usa palavras supérfluas, e cada norma, ainda que aparentemente esteja a regular a mesma *facti species*, tem na verdade uma função própria e específica.

Em décimo segundo lugar, é operativo, pois todas as suas normas têm aplicabilidade, não havendo normas nem palavras inúteis.

Em décimo terceiro lugar, é preciso, pois, apesar de se valer de palavras da língua natural, vagas e ambíguas, sempre lhes confere um sentido rigorosamente técnico.

Essas propriedades confirmam, na verdade, os dois princípios da hermenêutica dogmática: o da inegabilidade dos pontos de partida (deve haver um sentido básico) e o da proibição do *non liquet* (não deve haver conflito sem decisão).

Firma-se, com isso, nossa primeira - e, talvez, mais importante - premissa de trabalho: não há, na Constituição da República, termos despidos de conteúdo semântico próprio, aferível no plano do próprio texto constitucional.

Cabe fazer, neste ponto, uma observação. Não se pretende, com os argumentos lançados, negar que a legislação infraconstitucional possua importante função integrativa dos conceitos construídos a partir das expressões empregadas na Constituição. De fato, é certo que os textos legais produzidos com fundamento nas competências dispostas na Constituição da República atuam como instrumento de definição dos conceitos constitucionais, na medida em que representam uma das principais formas de uso da linguagem normativa - e, como se sabe, os usos,

⁴ Artigos 153, §3º, II, 155, §2º, I, 154, I, e 195, §12.

⁵ A figura do “legislador racional” é definida pelo autor como sendo uma construção dogmática, um pressuposto necessário à interpretação do Direito Positivo que satisfaria o “dever-ser descritivo” a que se referiu Kelsen. Segundo explica, “*Para entender essa peculiaridade da língua hermenêutica (LH), temos de fazer referência a um pressuposto importante da hermenêutica, quando interpreta: o legislador racional. Trata-se de uma construção dogmática que não se confunde com o legislador normativo (o ato juridicamente competente, conforme o ordenamento) nem como legislador real (a vontade que de fato positiva normas). É uma figura intermédia, que funciona como um terceiro metalingüístico, em face da língua normativa (LN) e da língua-realidade (LR). A ele a hermenêutica reporta-se, quando fala que ‘o legislador pretende que (...)’, ‘a intenção do legislador é que (...)’ ou mesmo ‘a meus legts nos diz que (...)’.*” (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 4 ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2003, p. 280)

indubitavelmente, atuam na composição dos significados.⁶ O que se afirma - e isso fazemos com convicção - é que não se pode atribuir a textos infraconstitucionais de quaisquer espécies a função de trazer, por inteiro, as definições dos conceitos a que se referem os termos empregados na Constituição, esvaziando de sentido normativo próprio o texto de mais alta hierarquia em nosso sistema jurídico.

Desta forma, o ponto que nos parece importante ressaltar é que não se pode conceber o sistema de direito positivo, na forma como ele hoje se coloca, sem que se compreenda que os termos postos na Constituição possuam, necessariamente, significado próprio, aferível, ainda que de forma mais elementar, a partir da leitura e da análise da própria Constituição.

2.2.1 Não-cumulatividade como elemento integrante de normas de competência

A necessidade de se interpretar o termo objeto do presente estudo com fundamento no conjunto de normas constitucionais, conforme exposto, se torna ainda mais flagrante em razão de sua influência direta na composição de normas de competência tributária.⁷ Afinal, definir todo conteúdo material e dos condicionantes, positivos ou negativos, das competências tributárias no âmbito da própria Constituição é exigência que decorre de princípio da mais alta hierarquia em nosso sistema: o princípio republicano, especialmente quando visto sob a vertente do consentimento. Vejamos o porquê dessa afirmação.

⁶ Sobre o assunto, ver o capítulo 3 deste trabalho.

⁷ Adotamos, aqui, a proposta de Tácio Lacerda Gama acerca da estrutura das normas de competência construídas a partir do texto constitucional, para, com ele, afirmar que os enunciados que prescrevem a não-cumulatividade integram a norma de competência referente a determinados tributos. Ressalvamos, apenas, nosso entendimento acerca da impossibilidade de se classificar a não-cumulatividade como princípio jurídico-tributário, divergência esta que em nada impede o aproveitamento integral das conclusões do autor, segundo quem "Princípios tributários são proposições prescritivas que integram a norma de competência, condicionando a forma e a matéria das normas que prescrevem, direta ou indiretamente, a instituição, a arrecadação e a fiscalização de tributos." (GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 240)

2.2.1.1 Legalidade e tributação

A Constituição Federal de 1988 proclama, em seu artigo 150, I, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Firma, nestes termos, o chamado princípio da legalidade tributária, garantia conquistada pelos cidadãos e consagrada, hoje, na grande maioria das Constituições dos Estados, juntamente com outros princípios a ele conexos e também muito relevantes, tais como a anterioridade e a irretroatividade.

A preocupação com os limites e circunstâncias da tributação - verdadeira invasão estatal ao patrimônio dos cidadãos - remonta ao século XI, quando os súditos passaram a perceber que não deveriam, ou poderiam, se submeter livremente a todas as tentativas de incursão em seu patrimônio pelos monarcas.

Nascia, então, a idéia de controle da tributação (ou da ação estatal de constranger o patrimônio do povo) pelo consentimento popular, ou, em outro dizer, a idéia de autotributação.

Com o passar dos séculos, deu-se o desenvolvimento das estruturas e organizações estatais, tanto em âmbito político, quanto jurídico, chegando-se, hoje, à era dos Estados Democráticos de Direito, que, pautados em constituições democráticas, asseguram a seus cidadãos direitos e garantias de toda natureza, em especial no que tange à tutela de bens como a vida, a liberdade, a igualdade e o patrimônio.

A necessidade popular de se garantir em face de eventuais arbitrariedades praticadas pelos Estados em matéria de tributação, no entanto, apenas aumentou, de sorte que, hoje, temos em nosso texto Constitucional uma imensidão de normas destinadas a limitar a atividade estatal nessa seara, as quais receberam da doutrina a denominação “estatuto do contribuinte”.

O princípio da legalidade tributária, por sua vez, muito embora desponte como a mais antiga destas normas destinadas a proteger o contribuinte, manteve seu “*status*” e, ainda hoje, figura dentre as mais importantes (se não for, de fato, a mais importante) limitações constitucionais ao poder de tributar, sendo vista como a origem de diversas outras garantias hoje expressamente asseguradas ao contribuinte sob diferentes títulos.

O dispositivo que o contempla na atual Constituição, já anteriormente transcrito, é de aparente simplicidade, não demonstrando, numa primeira e apressada análise, a grande dimensão tomada pelo princípio no sistema jurídico pátrio.

Nesta linha, é imperioso o esforço doutrinário para dar à importante matéria relativa ao princípio da legalidade tributária contornos mais firmes e bem traçados, esclarecendo-se, assim, a maneira como referido princípio se insere no plexo de princípios e sobreprincípios que rege nossa ordem constitucional.

Visando, portanto, a esmiuçar o aparentemente simples princípio da legalidade tributária, desenvolveremos estudo sobre suas diferentes vertentes, de modo a permitir o conhecimento de seu amplo conteúdo e, conseqüentemente, sua correta interpretação e aplicação nos diversos casos concretos que freqüentemente se apresentam.

Limitaremos nosso estudo, no entanto, à análise do ordenamento jurídico brasileiro, com olhos voltados, em especial, para a Constituição Federal de 1988.

Sem se desconsiderar as primeiras evidências da exigência de consentimento pessoal e direto à tributação, datadas do século XI,⁸ pode-se afirmar ter o princípio da legalidade sido expressamente elaborado como norma jurídica geral e abstrata pela primeira vez em 1215, quando da promulgação da Magna Carta pelo rei inglês João Sem Terra.

Referido texto, verdadeira declaração de direitos da nobreza frente à

⁸ Segundo afirma Victor Uckmar (UCKMAR, Victor. **Os Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 9-20), as primeiras manifestações do princípio da legalidade tributária seriam do início do século XI, a partir de quando, tanto na Inglaterra quanto na Espanha, há diversos registros da exigência de consentimento - inicialmente individual e, posteriormente, coletivo - dos contribuintes para a instituição e arrecadação de tributos.

Coroa inglesa, produto da pressão exercida pelos barões sobre o já mencionado monarca, trazia em seu artigo XXXIX o seguinte mandamento:

Nenhum homem livre será preso ou aprisionado, privado de propriedade ou direito, tornado fora-da-lei ou exilado, ou de maneira alguma prejudicado, nem o perseguiremos ou mandaremos alguém fazê-lo, a não ser por julgamento legal dos seus pares, ou pela lei da terra. (tradução nossa)⁹

E, impondo especificamente a necessidade do consentimento de representantes para a criação pelo rei de prestações financeiras, dispunha seu artigo XII:

Nenhuma exigência financeira será feita sem o consentimento do conselho geral do reino, salvo se destinada ao resgate de nosso Monarca, para armar cavaleiro nosso filho mais velho e para celebrar, uma única vez, o casamento de nossa filha mais velha; e essas cobranças não excederão limites razoáveis. (tradução nossa)¹⁰

Desta forma, tem-se que referido documento assegurou aos homens livres - ao menos em tese¹¹ - o direito de não ter seu patrimônio e sua liberdade limitados ou suprimidos senão segundo a legislação existente. A imposição de encargos financeiros pelo rei também ficou condicionada à aprovação específica pelos “representantes da nação”, restando definitivamente assentadas as idéias de consentimento popular e de estrita submissão à lei como pressupostos essenciais à tributação.

A cláusula que exigia a prévia autorização para a instituição dos “*scutages*” e “*aids*” foi mantida, inclusive, após as trinta e sete alterações feitas no texto da Magna Carta, o que demonstra a relevância do princípio básico nela contido: o de que toda incursão do Estado no patrimônio do povo deve ser por este

⁹ Tradução nossa de versão em inglês do artigo (No freeman shall be taken, or imprisoned, or disseized, or outlawed, or exiled, or in any way harmed - nor will we go upon or send upon him - save by the lawful judgment of his peers or by the law of the land). A carta Magna foi, originalmente, escrita em latim.

¹⁰ No scutage or aid shall be imposed on our kingdom, unless by the common counsel of our kingdom except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and for once marrying our eldest daughter, and for these there shall not be levied more than a reasonable aid. Esclarecemos, apenas, que as expressões “scutage” e “aid” têm significados específicos, não exatamente similares à idéia hodierna de tributos. Ambos representam, no entanto, prestações financeiras impostas pelo rei a seus súditos (a primeira delas relacionada ao não cumprimento de serviços militares e a segunda a deveres feudais).

¹¹ Em artigo sobre o tema, Sacha Calmon Navarro Coêlho adverte que, a despeito da redação de seus artigos 12 e 39, a Magna Carta não teria estabelecido de fato o princípio da legalidade na Inglaterra, uma vez que, “*nos quinhentos anos que lhe seguiram, reis, juizes e parlamentos continuaram em sangrentas disputas para fazer prevalecer a vontade do mais forte*” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Legalidade. O Objeto da Tutela. In PIRES, Adilson R.; TÓRRES, Heleno T. (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 612).

devidamente consentida.

Também consagrou o princípio da legalidade tributária - em sua faceta relativa ao consentimento - o “*Statement de tallagio non concedendo*”, expedido pelo rei Eduardo I em 1296 e invocado repetidamente até o século XVII, sempre em face das constantes tentativas da monarquia inglesa de instituir impostos não previamente autorizados. Da mesma forma o fizeram a “*Petition of Rights*”, em 1628, e o “*Bill of Rights*”, em 1689, demonstrando, em definitivo, a inequívoca presença do princípio da legalidade tributária na história legislativa da Inglaterra.¹²

Paralelamente à inglesa, outras monarquias européias desenvolveram, também, a idéia do consentimento popular à tributação a partir da Idade Média, havendo registros desta prática em território espanhol, francês, italiano e português.

Com o surgimento do chamado constitucionalismo clássico - oriundo das revoluções francesa e americana, no século XVIII -, o princípio da legalidade tributária, bem como todos os demais princípios basilares do direito constitucional, restou definitivamente afirmado, sendo encontrado, daí em diante, em todas as cartas constitucionais dos Estados Democráticos de Direito. Como bem assinalado por Victor Uckmar,

Todas as Constituições vigentes - exceção feita, pelo que me consta, da União das Repúblicas Socialistas Soviéticas - afirmam explicitamente que os impostos devem ser aprovados pelos órgãos legislativos competentes, preceito que, pelo menos nos Estados de Direito, não seria nem mesmo necessário [...].¹³

Sem fugir à regra, o Brasil consagrou o princípio da legalidade tributária - de um jeito ou de outro - em todas suas Constituições.

Iniciando esta tradição,¹⁴ nossa Constituição Imperial (1824), muito embora não mencionasse diretamente a necessidade de edição de lei para a instituição de tributos, afirmou o princípio da legalidade ao dispor acerca da

¹² A importância do princípio da legalidade tributária para a história político-jurídica inglesa é ressaltada por Victor Uckmar no seguinte trecho: “*A experiência dos últimos trinta anos foi condensada nas determinações de 1295 de Eduardo, durante cujo reinado se deu a efetiva formação do Parlamento [...]. O Parlamento continuou afirmando-se sempre mais nos anos seguintes e o seu desenvolvimento, como ocorreria com o seu nascimento, está estritamente ligado ao consentimento aos impostos*”. (UCKMAR, 1976, p. 15)

¹³ UCKMAR, 1976, p. 24-25.

¹⁴ Aliomar Baleeiro ressalta que mesmo no período colonial a tributação era, em geral, aprovada pelos Senados das Câmaras, compostos por representantes eleitos pelos contribuintes (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 4. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 12)

competência legislativa tributária, conforme se infere de seu artigo 171, *in verbis*:

Art. 171 - Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Divida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituídas por outras.

Veja-se que, ao atribuir à Assembléia Geral, e somente a ela, a competência para instituir tributos, a Constituição do Império nada mais fez do que reconhecer a impossibilidade de o Imperador tomar para si esta atividade, rendendo graças, assim, ao tantas vezes mencionado consentimento.

A regra constitucional em questão foi, posteriormente, estendida às províncias, tendo o Ato Adicional de 1824 determinado caber às Assembléias Legislativas de cada uma delas instituir os impostos locais, “contanto que estes não prejudicassem as imposições gerais do Estado (art. 10, §5º), sob pena de serem revogadas pelo Poder Legislativo Geral, isto é, nacional (art. 20)”.¹⁵

Em 1891, nossa primeira Constituição Republicana, como não poderia deixar de ser, enunciou o princípio da legalidade tributária de forma bastante literal, incluindo-o na “declaração de direitos” dos cidadãos brasileiros.

Art. 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 30 - Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize.

Embora o artigo supra transcrito pareça limitar o princípio aos impostos (à época já apartados das taxas pelo próprio texto constitucional), este era devidamente estendido às demais espécies tributárias pela melhor doutrina, como oportunamente esclareceu Aliomar Baleeiro.¹⁶

Alterando a organização da Carta anterior, a Constituição de 1934 retirou o princípio da legalidade tributária do rol dos direitos e garantias individuais dos cidadãos, não deixando, no entanto, de enunciá-lo entre suas “disposições

¹⁵ BALEEIRO, 1974, p. 13.

¹⁶ BALEEIRO, 1974, p. 13-14.

preliminares”, precisamente no inciso VII de seu artigo 17, *in verbis*:

Art. 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VII - cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-lo incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos;

A Carta de 1937, elaborada em meio ao regime ditatorial que assolou o país até o ano de 1945, é a única de nossas Constituições a não trazer o princípio da legalidade tributária de forma expressa, literal. No entanto, seu conteúdo pode ser extraído da norma que trata da competência legislativa para dispor sobre impostos, enunciada no artigo 13, alínea “d”:

Art. 13 - O Presidente da República, nos períodos de recesso do Parlamento ou de dissolução da Câmara dos Deputados, poderá, se o exigirem as necessidades do Estado, expedir decretos-leis sobre as matérias de competência legislativa da União, excetuadas as seguintes:

d) impostos;

Cumprido esclarecer, no entanto, que em razão da não submissão de referida Carta ao plebiscito nela previsto (artigo 178), durante todo o período de vigência da “Constituição Polaca” foi a matéria fiscal regida pela regra de transição enunciada em seu artigo 180 (“Enquanto não se reunir o Parlamento nacional, o Presidente da República terá o poder de expedir decretos-leis sobre todas as matérias da competência legislativa da União”), o que representou, em verdade, um afastamento temporário do princípio da legalidade tributária, até então inquestionável no ordenamento pátrio.

Rompendo com as características ditatoriais que marcaram o Estado Novo e a Carta anterior, a Constituição de 1946 consagrou plena e irrestritamente o princípio da legalidade tributária, novamente incluído no rol de direitos e garantias individuais dos cidadãos brasileiros.

Art. 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 34 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

Sobreveio então, em 1965, a Emenda Constitucional nº 18, que, em seu artigo 2º, inciso I, manteve o princípio da legalidade tributária, mas previu algumas exceções a ele.

Assim, a partir de 1965, foi concedida ao Poder Executivo a prerrogativa de alterar as alíquotas e bases de cálculo dos impostos sobre o comércio exterior (importação e exportação) e sobre operações financeiras (de crédito, câmbio, seguro, e relativas a títulos e valores imobiliários), sempre segundo as condições e limites estabelecidos em lei.

Incorporando as normas da Emenda Constitucional nº 18, promulgada pouco mais de um ano antes, a Constituição de 1967 tomou o princípio da legalidade tributária como verdadeira limitação ao poder de tributar da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, estabelecendo, para tanto, ser vedado a estes entes “instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição”. O conteúdo de referida ressalva se manteve idêntico ao previsto na EC nº 18 (impostos sobre o comércio exterior e sobre operações financeiras).

Além disso, a nova Constituição repetiu o dispositivo constante da Carta de 1946, incluindo a legalidade tributária entre os direitos e garantias individuais (artigo 150, §29).

A Emenda Constitucional nº 1, que, em 1969, substituiu quase na integralidade o texto constitucional, pouco fez em relação ao princípio da legalidade tributária, não obstante o tortuoso cenário político da época.

Como se pode perceber nos dispositivos abaixo transcritos, foi mencionado princípio mantido entre os direitos e garantias individuais e, também, entre as limitações ao poder de tributar, sendo apenas alterada sua exceção, que passou a albergar o IPI e deixou de contemplar o IOF.

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 29 Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.

Importante transcrever, neste ponto, a advertência feita por Aliomar Baleeiro quando da análise das exceções ao princípio da legalidade tributária previstas pela EC nº 1, de 1969, e, em especial, do papel do Poder Executivo na função de alterar alíquotas e base de cálculo dos tributos:

Não vale o ato do Poder Executivo, se a lei não o autoriza. Não tem eficácia a lei, para esse fim, se não estabelece condições e limites, dentro dos quais deve agir o Poder Executivo. A lei, em tal caso, não pode ser uma carta branca, que equivaleria então, à delegação de atribuições dum Poder a outro Poder, prática constitucionalmente defesa (art. 6º, parág. único). Conquanto a Constituição não o diga, é inteiramente razoável exigir-se que o ato do Poder Executivo, alterando alíquotas, traga motivação expressa, pela qual se verifique sua compatibilidade com as “condições e limites” da lei.¹⁷

Clara é, pois, a restritividade sob a qual se interpretavam as exceções constitucionais ao princípio da legalidade tributária, fator este que apenas reforça a importância e conseqüente inafastabilidade de referida norma.

O atual texto constitucional, seguindo o modelo adotado por Constituições anteriores, além de consagrar o princípio da legalidade geral entre os direitos e garantias individuais (artigo 5º, II), deu a ele importante destaque em matéria tributária, enunciando-o de forma ainda mais literal e rígida no que concerne aos tributos: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.¹⁸

No entanto, a grande inovação trazida pela Constituição vigente não reside, como parece claro, na redação do dispositivo que consagra o princípio da legalidade tributária, mas em outras normas que, a despeito de não tratarem

¹⁷ BALEEIRO, 1974, p. 30.

¹⁸ Constituição Federal, artigo 150, inciso I.

especificamente da matéria, se prestam a fortalecer e garantir o cumprimento de referido princípio.

A norma que atribui competência ao Congresso Nacional para sustar os atos normativos do Poder Executivo que extrapolem os limites do poder regulamentar ou da delegação legislativa (artigo 49, inciso V) é, por exemplo, uma delas.

Outro dispositivo que contribuiu de forma determinante para a prevalência do princípio da legalidade tributária nos moldes traçados pela atual Constituição foi o artigo 25, inciso I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o qual determinou a revogação, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Carta de 1988, de todos os dispositivos legais que atribuíam ou delegavam a órgão do Poder Executivo competência agora assinalada ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a ação normativa.

De se citar, ainda, o alargamento da legitimação ativa para a proposição de ação direta de inconstitucionalidade (consagrado pelo artigo 103 do texto constitucional), que proporciona o controle por maior número de entidades dos atos regulamentares expedidos pelo Poder Executivo.

Hugo de Brito Machado inclui, ainda, no elenco de dispositivos que fortaleceriam o princípio da legalidade tributária, o artigo 68, inciso I, e, também, “o fato de haver deixado de ser da competência privativa do Presidente da República a iniciativa das leis sobre matéria tributária”.¹⁹

A extinção da figura do decreto-lei, instrumento por meio do qual o Chefe do Poder Executivo podia inovar o ordenamento jurídico, inclusive em matéria tributária, também deve ser vista como uma grande conquista em favor da plena realização do princípio da legalidade.²⁰

Aliando todos estes dispositivos e alterações e, em especial,

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 45, p. 175-187, julho-setembro de 1988.

²⁰ De se ressaltar, neste ponto, que o decreto-lei, diferentemente da atual medida provisória, não podia ter seu texto alterado pelo Congresso Nacional e, ainda, estava sujeito ao que se chamava “aprovação tácita”, quando da extrapolação do prazo de sua apreciação pelo Poder Legislativo. Não bastasse isso, se fosse rejeitado pelo Congresso Nacional, sofria o decreto-lei efeitos semelhantes ao de uma revogação, de sorte que se mantinham sob sua tutela as relações formadas no período de sua vigência.

considerando a clara redação do inciso I do artigo 150 de nossa atual Constituição, não se pode negar que vivemos hoje, no Brasil, sob o império da legalidade em matéria de tributação.

E, em verdade, diante do cenário jurídico atual, não poderia ser outra a realidade, afinal, como corretamente afirma Sacha Calmon Navarro Coelho, “Estado de Direito e legalidade na tributação são termos equivalentes. Onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária”.²¹

Importa, agora, compreender exatamente o que representa o já inúmeras vezes mencionado princípio da legalidade tributária, analisando seu conteúdo e suas diferentes facetas no âmbito de nosso ordenamento jurídico. E para que se vislumbre, de fato, o que representa a legalidade tributária em nosso sistema jurídico, imperioso é conhecer profundamente seu conteúdo, significado e, principalmente, a maneira como se dá seu relacionamento com outros princípios (ou sobreprincípios) constitucionais, dos quais ela é, na verdade, decorrente.

Como visto anteriormente, tem a legalidade tributária origem na antiga idéia de autotributação: a partir do século XI, viu-se consolidada entre os povos a idéia de que aqueles que suportarão a carga tributária devem com ela consentir, ainda que o façam indiretamente, por meio de seus representantes.

Assim, nasceu a legalidade tributária da necessidade de manifestação de consentimento popular em relação às imposições financeiras que os Estados porventura pretendessem instituir.

Com o passar dos séculos e desenvolver das sociedades, essa idéia foi perdendo força, cedendo lugar aos ideais do chamado Estado de Direito (muito embora estes, como veremos, em nada contrariem o consentimento). Chegou-se a um ponto tal que, hoje, pouco - ou nada - se fala do chamado “princípio do consentimento”, sendo este relegado, na maior parte das vezes, às análises históricas da legalidade.

²¹ COELHO, 2006, p. 619.

A negligência com que mencionado princípio vem sendo tratado pela doutrina e jurisprudência pátrias, no entanto, nos parece equivocada e, em verdade, inadmissível, dada a absoluta indissociabilidade existente entre este e a atual sistemática republicana. Explicamos.

Nos valendo da precisa conceituação formulada por Geraldo Ataliba, vejamos o que, essencialmente, representa o regime republicano sob o qual vivemos:

República é o regime político em que os exercentes de funções políticas (executivas e legislativas) representam o povo e decidem em seu nome, fazendo-o com responsabilidade, eletivamente, e mediante mandatos renováveis periodicamente.

[...]

Todo poder emana do povo e em seu nome é exercido. Como o povo não pode apresentar-se na função de governo, os seus escolhidos o representam. Governam em seu nome, no seu lugar, expressando sua vontade.²²

Do texto destacado percebe-se ser inerente à forma republicana de governo a noção de representação, de realização pelos destinatários da outorga de poderes da vontade dos titulares deste mesmo poder: os cidadãos. Em outro dizer, é consectário direto da República o princípio do consentimento.

A manifestação da vontade popular - o consentimento - se concretiza, em nosso sistema de tripartição de poder, por meio das leis, atos inaugurais da ordem jurídica elaborados pelos membros do Poder Legislativo (e por eles apenas), representantes do povo, por ele eleitos.

Se o povo é o titular da *res publica* e se o governo, como mero administrador, há de realizar a vontade do povo, é preciso que esta seja clara, solene e inequivocamente expressada. Tal é a função da lei: elaborada pelos mandatários do povo, exprime a sua vontade. Quando o povo ou o governo obedecem à lei, estão: o primeiro obedecendo a si mesmo, e o segundo ao primeiro. O governo é servo do povo e exercita sua servidão fielmente ao curvar-se à sua vontade, expressa na lei.²³

Disto se conclui que, para que sejam os cidadãos submetidos a qualquer tipo de imposição, em especial aquelas que ameacem sua liberdade ou seu patrimônio, devem estes ser necessariamente consultados, para que digam em

²² ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. 2 tir. Atualizado por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 13.

²³ ATALIBA, 2001, p. 122.

que limite e em que termos consentem com a constrição de tão elementares direitos. E este consentimento será demonstrado por meio das leis, elaboradas e expedidas por seus representantes, eleitos especificamente para esta função.

Não deixa outra possibilidade, pois, o regime republicano, que, como visto, é construído sobre a idéia de que são os cidadãos os verdadeiros titulares do poder.

Reconhecendo a inafastável ligação entre República e consentimento, afirma José Artur Lima Gonçalves:

O necessário consentimento, em face do regime republicano, é tão óbvia e inafastavelmente posto pela sistemática constitucional (republicana), que Antonio Berliri, com ironia, sugere que se vá logo à questão de saber qual é o órgão mais qualificado para implementar o consentimento popular [...].²⁴

Com a tributação, como parece claro, não poderia ser diferente.²⁵

O cidadão, através das leis produzidas por seus representantes, dirá se e *em que medida* participará do financiamento dos gastos públicos. Sem esse necessário consentimento, então, não poderá subsistir qualquer tentativa de incursão estatal no patrimônio de seus súditos, sob pena de violação do princípio republicano.

E esta exigência de produção de lei pelos representantes do povo acaba por impor limitação (ou proibição) ao Executivo, eis que este Poder tem obstada qualquer possibilidade ingerência na tarefa de criar ou aumentar tributos.²⁶

O princípio da legalidade tributária, pois, ao vedar a instituição e o aumento de tributo sem lei (ato emanado do Poder Legislativo) que o estabeleça, nada mais faz que verbalizar a exigência de atendimento ao princípio do

²⁴ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda**: pressupostos constitucionais. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 87.

²⁵ “Não se aceita a noção de que o tributo é ato de soberania do Estado. Antes, como advertiu Pontes de Miranda, ‘o princípio a priori é de que o povo se tributa a si mesmo’, juiz supremo, através da representação, das suas vantagens e conveniências em pagar as despesas propostas pelo Executivo”. (BALEEIRO, 1974, p. 17-18)

²⁶ Sobre o tema, afirma Sacha Calmon Navarro Coêlho: “A legalidade da tributação, dizia Pontes de Miranda, significa o povo se tributando a si próprio. Traduz-se como o povo autorizando a tributação através dos seus representantes eleitos para fazer leis, ficando o príncipe, o chefe do Poder Executivo - que cobra os tributos -, a depender do Parlamento”. (COÊLHO, 2006, p. 630)

consentimento, este último direta e inexoravelmente decorrente do sistema republicano.

A legalidade tributária é, em última análise, uma exigência da República, sendo seu conteúdo dedutível do próprio sistema.

Deveras, pelo princípio da legalidade afirma-se, de modo solene e categórico, que, sendo o povo o titular da coisa pública e sendo esta gerida, governada e disposta a seu (do povo) talante - na forma da Constituição e como deliberado por seus representantes, mediante solenes atos legais -, os administradores, gestores e responsáveis pelos valores, bens e interesses considerados públicos são meros administradores, que, como tais, devem obedecer à vontade do dono, pondo-a em prática [...].²⁷

Extrai-se justamente desta conclusão a razão pela qual se deve preservar, a qualquer custo, o princípio da legalidade tributária: as violações a ele implicam em violações diretas ao princípio republicano.²⁸

Não bastasse isso, é de se acrescentar que, também sob a perspectiva do Estado de Direito, se mostra de suma importância o princípio da legalidade tributária em sua vertente ligada ao consentimento popular.

Isso porque, a idéia de justiça igualitária, conteúdo material do Estado de Direito, somente pode ser atingida através das leis, as quais representam a vontade dos cidadãos e o único instrumento apto a prevenir o arbítrio do poder.

Em verdade, para que se possa considerar um Estado como de Direito, imprescindível é sua subordinação à lei - esta compreendida, sempre, como ato por meio do qual se manifesta o consentimento popular e se limita o poder estatal.

Desta forma, é de se enxergar o princípio da legalidade como “instrumento - único válido para o Estado de Direito - de revelação e garantia da justiça tributária”.²⁹

²⁷ ATALIBA, 2001, p. 125.

²⁸ Nesse sentido é a advertência de José Artur Lima Gonçalves: *“Daí porque não se pode admitir o descumprimento dos princípios da legalidade e da tipicidade. A omissão do legislador e a indevida ação do Executivo podem comprometer este tão básico postulado. É que à margem do Legislativo - foro próprio da representação popular - não há como satisfazer as exigências do princípio do necessário consentimento, assegurado que é pelos princípios da legalidade e da tipicidade taxativa. A república é a coisa do povo. O gasto público tem que ser (i) feito para atender ao interesse do povo, conforme esse venha a indicar, e (ii) custeado pelo povo, quando, e na medida em que, este consentir”*. (GONÇALVES, 2002, p. 88)

²⁹ XAVIER, 1978, p. 11.

A vertente do consentimento, mais antiga forma de se enxergar o princípio da legalidade tributária, mantém-se, pois, firme em nosso sistema constitucional, não se podendo cogitar, ainda hoje, de sua superação ou desconsideração. Entender o princípio da legalidade tributária passa, necessariamente, pelo entendimento da idéia do consentimento e da primazia da lei (esta concebida em sentido formal) que dele decorre.

Sob uma segunda perspectiva, pode-se visualizar o princípio da legalidade tributária como um dos instrumentos necessários para se atingir o ideal da segurança jurídica, sobreprincípio constitucionalmente consagrado, ainda que não de forma expressa.

Vista desta forma, a legalidade tributária se prestaria a garantir que os tributos sejam cobrados segundo normas objetivamente postas que permitam assegurar o máximo de estabilidade e segurança nas relações entre Fisco e contribuintes.

Além disso, o princípio da legalidade garante que os tributos não poderão ser instituídos ou alterados arbitrariamente pelo Poder Executivo, protegendo o direito à propriedade privada e, por conseqüência, trazendo maior tranqüilidade e - por que não dizer - segurança aos cidadãos. Desta forma, “protege-se a pessoa humana dos abusos e inconstâncias da Administração, garantindo-lhe um ‘estatuto’ onde emerge sobranceira a segurança jurídica, o outro lado do princípio da confiança na lei fiscal, a que alude a doutrina tedesca”.³⁰

Na verdade, ao prever pormenorizadamente os aspectos da incidência tributária, a lei - ato público e de conhecimento amplo - permite ao cidadão conhecer de antemão o volume da carga tributária que terá que suportar, permitindo a realização de planejamentos ou, ao menos, evitando a surpresa, fator fortemente repellido pelo princípio da segurança jurídica.

O princípio da legalidade tributária garante ao cidadão, pois, a previsibilidade das situações futuras em matéria tributária, assegurando a ele, através da exigência de edição de lei para a instituição ou aumento de tributos, que

³⁰ COELHO, 2006, p. 622.

seu patrimônio não será atingido por circunstâncias por ele desconhecidas ou, ainda, em montantes por ele não esperados.

Tal como posta, a segurança jurídica abomina a casuística dos regulamentos e incertezas que se deve às muitas portarias e demais atos da Administração. Dado que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei, a segurança jurídica a que faz jus o contribuinte entronca diretamente com a tese ou princípio da “proteção da confiança”.³¹

Além disso, a obrigatoriedade de instituição ou majoração dos tributos por meio de lei garante aos contribuintes, pelo menos, a certeza de que a relação de tributação não se constitui em simples relação de poder, mas pelo contrário, que se consubstancia em típica relação jurídica.³²

Desta forma, para que atendam plenamente ao princípio da legalidade, e, por conseqüência, para que não firam a segurança jurídica, devem as leis fiscais ser elaboradas de modo a permitir que a população saiba exatamente que condutas suas implicarão em incidência tributária e, mais, em que montante e de que forma se dará eventual cobrança.

Precisamente o conceito de “proteção da confiança” assume no Direito Tributário uma larga projeção. Na Alemanha, o Tribunal Constitucional proclamou mesmo ser um imperativo constitucional de qualquer Estado de Direito aquilo a que chamou o “princípio da confiança na lei fiscal” [...] e segundo o qual as leis tributárias devem ser elaboradas de tal modo que garantam ao cidadão a confiança de que lhe facultam um quadro completo de quais as suas ações ou condutas originadoras de encargos fiscais.³³

A idéia de segurança jurídica é, não se nega, muito mais ampla do que o princípio da legalidade tributária, no entanto, nos termos aqui postos, é fato que este princípio toca a questão da segurança, sendo um dos principais instrumentos de sua realização em matéria de tributação.

Repita-se, neste ponto, que ao definir que tributos somente podem ser exigidos ou aumentados por meio de lei, o princípio da legalidade afasta dos cidadãos a insegurança gerada por regulamentos esparsos, produzidos sem qualquer critério ou limites por órgãos do Poder Executivo. Estabelece, assim, regra

³¹ COÊLHO, 2006, p. 621.

³² MACHADO, 1988, p. 176.

³³ XAVIER, 1978, P. 45-46.

que tutela e resguarda a confiança que deve pautar as relações entre Fisco e contribuintes, tornando-as mais estáveis.

Dentro da visão do princípio da legalidade como instrumento realizador da segurança jurídica, destaca-se outro princípio dele diretamente decorrente: o da tipicidade tributária.

Desdobramento do princípio da legalidade tributária, relaciona-se a tipicidade com o aspecto material deste princípio, orientando a maneira com que deve ser elaborado o conteúdo da lei que - por força do aspecto formal da legalidade - instituirá o tributo. Explicamos.

Em sentido formal, exige o princípio da legalidade tributária que, para que se institua ou majore tributo, se edite lei em sentido formal, ou seja, exige a edição de ato normativo pelo Poder Legislativo em conformidade com as normas procedimentais previstas na Constituição Federal.

O aspecto material da legalidade, por sua vez, remete a exigências relativas ao conteúdo dessa lei que será editada. E é justamente aí que se enquadra o princípio da tipicidade: em razão dele, a lei que institui ou majora tributos deve ser completa; deve trazer todos os elementos que compõem a norma jurídica tributária (os fatos descritores do fato jurídico e prescritores da relação), explicados e detalhados de forma a não se abrir qualquer margem de discricionariedade aos agentes aplicadores e julgadores.

A lei fiscal deve conter todos os elementos estruturais do tributo: o fato jurígeno sob o ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal (hipótese de incidência) e a consequência jurídica imputada à realização do fato jurígeno (dever jurídico). Equivale a dizer que a norma jurídico-tributária não pode ser tirada do *ordo juris* nem sacada por analogia; deve estar pronta na lei, de forma inequívoca, obrigando o legislador a tipificar os fatos geradores e deveres fiscais.³⁴

A tipicidade tributária implica dizer, assim, que a lei que institui o tributo não poderá fazê-lo simplesmente afirmando a criação de determinado tributo e relegando ao Poder Executivo a tarefa de definir o núcleo da hipótese de incidência, os sujeitos passivos, a base de cálculo e a alíquota a serem adotadas.

³⁴ COELHO, 2006, p. 626-623.

Para que se atenda de forma plena ao princípio da legalidade tributária, pois, a lei instituidora ou majorada de tributo deve ser completa, apresentando conceitos fechados e precisos. Essa é a exigência da tipicidade.

Na verdade criar o tributo não é apenas dizer que ele está criado. Criar o tributo é estabelecer todos os elementos necessários à determinação da expressão monetária e do sujeito passivo da respectiva obrigação.

[...]

Realmente, é fácil compreender que bem pouco valeria a afirmação, feita pela Constituição Federal, de que só a lei pode instituir tributo, se o legislador pudesse transferir essa atribuição, no todo ou em parte, a outro órgão estatal, desprovido, segundo a Constituição, de competência para o exercício de atividade normativa.³⁵

Se considerada, então, a necessidade de se efetivar os ditames do princípio da legalidade tributária, parecem bem naturais as prescrições e exigências do princípio da tipicidade, afinal, somente por meio de leis de conteúdo completo e preciso é que se pode garantir a efetiva segurança jurídica do contribuinte e, mais, o respeito aos estreitos limites de seu consentimento (o qual deve ser integralmente manifestado por meio da atividade normativa de seus representantes).

O princípio da legalidade originariamente cingia-se a requerer lei em sentido formal, continente de prescrição jurídica abstrata. Exigências ligadas aos princípios éticos da certeza e segurança do Direito, como vimos de ver, passaram a requerer que o fato gerador e o dever tributário passassem a ser rigorosamente previstos e descritos pelo legislador, daí a necessidade de *tipificar* a relação jurídico-tributária.³⁶

Não bastasse isso, já fora do âmbito normativo, impõe este princípio a necessidade de que haja perfeita subsunção do evento factualmente ocorrido à previsão abstrata feita na norma, o que, em última análise, acaba por exigir que os agentes da Administração Pública “indiquem, pormenorizadamente, todos os elementos do tipo normativo existentes na concreção do fato que se pretende tributar”.³⁷

Referido princípio impõe, pois, freios à atividade fiscal, tornando-a plenamente vinculada ao conteúdo prescrito em lei. Segundo Alberto Xavier, “A tipicidade seria, pois, o princípio pelo qual os tributos só poderão ser cobrados

³⁵ MACHADO, 1988, p. 179-180.

³⁶ COELHO, 2006, p. 627.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 287.

quando a lei o autorize e, portanto, quando se concretiza a hipótese (*Tatbestand*) dessa mesma lei".³⁸

Em última análise, circunscreve-se o princípio da tipicidade tributária na vedação de que sejam editadas normas tributárias por meio de cláusulas gerais e conceitos abertos, as quais poderiam criar uma margem de discricionariedade na cobrança e fiscalização de impostos, situação esta absolutamente incompatível com o já destrinchado conteúdo do princípio da legalidade, tanto sob a perspectiva do consentimento, quando da segurança jurídica.

Desta forma, em razão da dupla exigência oriunda do princípio da legalidade: (i) de que o tributo seja instituído por lei (legalidade formal) e (ii) de que esta lei exauria a matéria por ela tratada, disciplinando todos os pormenores da tributação (legalidade material), é que se pode afirmar estar a matéria tributária sujeita à reserva absoluta de lei (ou, como preferem alguns autores, à disciplina de lei).

A lei, e somente ela, pode inovar o ordenamento em matéria tributária, devendo fazê-lo, sempre, de forma suficiente a vincular integralmente o comportamento de seus destinatários, sem qualquer margem de discricionariedade ou dúvida as quais possam vir a se converter em arbitrariedade.

Merece destaque, neste ponto, a lição de Alberto Xavier, em trabalho dedicado ao estudo da legalidade e da tipicidade tributárias:

O princípio da tipicidade não é, ao contrário do que uns já sustentaram, um princípio autônomo ao da legalidade: antes é a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei, ou seja, sempre que se encontra construído por estritas considerações de segurança jurídica.³⁹

A esse regime de reserva absoluta de lei é que se costuma designar "princípio da estrita legalidade tributária", expressão criticada pelo supracitado autor,⁴⁰ mas que apenas quer referir-se ao fato de que, no âmbito tributário, o princípio da legalidade ganha contornos mais rígidos, diferenciando-se da simples regra geral

³⁸ XAVIER, 1978, p. 59.

³⁹ XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 69-70.

⁴⁰ XAVIER, 1978, p. 37-38.

aplicável à Administração Pública e contemplada no inciso II do artigo 5º da atual Constituição.

E essa é uma realidade que não se pode negar, mormente se consideradas todas as implicações constitucionais do princípio da legalidade tributária, já exaustivamente tratadas.

Como visto, revela-se a legalidade tributária como princípio necessário tanto à manutenção dos ditames republicanos, quanto à proteção da segurança jurídica, finalidades estas que, por inafastáveis e inerentes ao próprio princípio, devem pautar, sempre, a interpretação dos dispositivos legais que o consagrem no ordenamento positivo vigente.

Desta forma, uma vez compreendidas as duas vertentes sob as quais deve ser enxergado o princípio da legalidade tributária em nosso sistema jurídico, cumpre analisar o dispositivo constitucional que expressamente o consagrou, visando, assim, a se entender com precisão a significação que deve ser atribuída a cada um dos termos que o compõem, de forma a harmonizá-los com todas as implicações do princípio.

Dispõe o primeiro inciso do artigo 150 da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Assim, como se infere da literalidade do artigo, é vedado aos entes tributantes *exigir* ou *aumentar* tributo por meio de outro instrumento que não seja a *lei*, constituindo esta a primeira das grandes limitações constitucionais ao poder de tributar.

Mas, para que seja referida proibição efetivamente entendida em harmonia com o até aqui afirmado acerca do conteúdo do princípio da legalidade, imperioso é que se compreenda o sentido específico daquelas que podem ser consideradas as expressões-chave do dispositivo: “exigir ou aumentar” e “lei”.

Como bem adverte Hugo de Brito Machado,

A expressão 'exigir ou aumentar' não é tecnicamente correta. Melhor seria dizer-se instituir ou majorar tributo, como estava no art. 2º, item I, da EC 18/65, ou então instituir ou aumentar tributo, como estava no art. 20, item I, da Constituição de 1967, e art. 19, item I, da EC 1/69.⁴¹

A observação do autor decorre do fato de que a expressão "exigir", utilizada pelo Constituinte de 1988, se aproxima mais da ação de cobrar tributos do que do ato de propriamente instituí-los. Desta forma, poder-se-ia pensar, numa interpretação apressada, que a Constituição estaria a vedar apenas a ação de cobrança de tributos não prevista em lei.

Não é este, no entanto, o caso.

Quando se depara com a palavra "exigir", deve o intérprete associar a ela a idéia de instituir, de criar um tributo, e não de simplesmente o cobrar (até mesmo porque, impensável seria a cobrança de um tributo não previamente instituído). E, por instituir, é de se repetir, entenda-se descrever detalhada e suficientemente todos os elementos da regra-matriz do tributo que se pretenda criar, não bastando ao atendimento da legalidade em sentido material, como visto, a simples criação vazia, em branco, do tributo.

Em verdade, se consideradas as demais prescrições constitucionais que moldam o princípio sob análise, não se chega - ao menos não de forma autorizada - a conclusão diversa, afinal, se considerada livre a criação de tributos por meio de instrumento outro que não a lei, caem por terra as idéias de consentimento e de segurança jurídica, inerentes a nosso sistema constitucional republicano, mas não compatíveis com a interpretação restrita do vocábulo "exigir".

Noutro dizer, se entendida a norma construída a partir do artigo 150, I, da Constituição Federal como limitadora apenas da atividade estatal de cobrar tributos, deixam de ser contemplados por ela os princípios republicano e da segurança jurídica, que, em verdade, acabariam por sofrer grave violação.

Firme é, nesse sentido, a opinião de Hugo de Brito Machado, para quem "a instituição, ou criação, do tributo há de ser feita por lei. Este é o sentido que o elemento sistemático da interpretação recomenda para a norma constitucional em

⁴¹ MACHADO, 1988, p. 178.

questão”.⁴²

O vocábulo “lei”, por sua vez, embora aparentemente claro, merece algumas considerações.

Como mencionado em momento anterior, a tradicional doutrina jurídica separa o conceito de “lei” em duas diferentes categorias: a lei formal e a lei material.

Formalmente, lei é o “ato jurídico produzido pelo órgão estatal competente para exercer a função legislativa, com observância do processo para tanto estabelecido pela Constituição”.⁴³ Em outro dizer, em sentido formal, lei é o ato produto do exercício pelo Poder Legislativo de sua função típica, executada nos exatos termos das normas constitucionais de procedimento. É, em nosso sistema, o veículo adequado para inserir no ordenamento jurídico normas inéditas.

Materialmente, por outro lado, somente há que se falar em lei tributária quando há conteúdo normativo, formulado sob estrutura hipotética, dotado de abstratividade e generalidade, e, ainda, de clareza e suficiência. É essa, afinal, a lição que se tira do estudo do princípio da tipicidade, consectário da legalidade tributária.

A dupla perspectiva sob a qual se pode enxergar a lei é perfeitamente delineada por Geraldo Ataliba, que, mesmo sem se referir expressamente às categorias formal e material, as diferencia de forma clara e inquestionável:

No nosso direito a lei não é simplesmente o ato inaugural e primeiro, inovador da ordem jurídica, emanado do Poder Legislativo, órgão vertical do Estado e titular da representação popular por excelência [...]. É mais que isso: a lei é, no direito constitucional brasileiro, necessariamente genérica, isônoma, abstrata e irretroativa.⁴⁴

Sob a égide da atual Constituição, fundada, dentre outros, nos princípios republicano e da tripartição do poder, impensável e inaceitável é a inovação do ordenamento jurídico por meio de instrumento outro que não a lei em sentido formal, em especial quando referida inovação implica na imposição de deveres e obrigações aos cidadãos.

⁴² MACHADO, 1988, p. 178.

⁴³ MACHADO, 1988, p. 182-183.

⁴⁴ ATALIBA, 2001, p. 123-124.

Além disso, é de se ter mente que a legalidade desempenha, em nosso ordenamento constitucional, o papel de protetora das garantias e direitos individuais e, ainda, de portadora do consentimento popular, sendo este tipo de função, por certo, “incompatível com a sua [do princípio da legalidade] consagração por fontes secundárias (‘normas complementares’) provenientes do Poder Executivo”.⁴⁵

Justifica-se plenamente, assim, a obrigatoriedade de edição de lei em sentido formal.

A materialidade da lei, por sua vez, é exigência que decorre diretamente da necessidade de acolhimento do princípio da isonomia jurídica, expressamente contemplado (e exaltado) pela Carta de 1988, bem como do tantas vezes já mencionada princípio da tipicidade tributária, decorrência inafastável dos princípios republicano e da segurança jurídica.

Assim é que, constitucionalmente, somente pode a palavra “lei” ser entendida como a soma de seus aspectos formal e material, não bastando, pois, à satisfação do princípio da legalidade tributária (e à própria harmonia do sistema), a edição de ato que se enquadre em apenas uma das duas vertentes do vocábulo.⁴⁶

Não é outra a opinião de Hugo de Brito Machado:

A nosso ver, quando a Constituição estabelece que somente a lei pode criar tributo, a palavra “lei” está aí empregada em sentido restrito. Há de ser lei tanto em sentido formal, como em sentido material.⁴⁷

Daí se dizer, como afirmado anteriormente, que em nosso ordenamento encontra-se a matéria tributária sob reserva absoluta de lei, e não simplesmente albergada pelo princípio da legalidade em sentido amplo. Nas palavras de José Afonso da Silva,

⁴⁵ XAVIER, 1978, p. 21.

⁴⁶ Com os olhos voltados à Constituição vigente na época (EC nº 1/69), Alberto Xavier acrescenta, ainda, outra razão pela qual se deve entender o vocábulo “lei” em sua acepção mais restrita: “[A proposta de assunção da palavra lei em sentido lato deve ser liminarmente rejeitada] por a expressão ‘lei’, usada na Constituição, se encontrar sistematicamente relacionada com o art. 46 que se refere ao processo legislativo, tipificando os modelos básicos das ‘leis’: ora, a tipificação a que procede o art. 46 não abre as portas às fontes regulamentares, secundárias ou ‘complementares’ que encontram guarida no conceito espúrio de ‘legislação tributária’, em má hora acolhido no Código Tributário Nacional”. (XAVIER, 1978, p. 21-22)

⁴⁷ MACHADO, 1988, p. 183.

A doutrina não raro confunde ou não distingue suficientemente o princípio da legalidade e o da reserva de lei. O primeiro significa a submissão e o respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador. O segundo consiste em estatuir que a regulamentação de determinadas matérias há de fazer-se necessariamente por lei formal. [...] O fenômeno tributário, como atividade estatal, obedece ao princípio da legalidade, mas não à simples legalidade genérica que rege todos os atos e atividades administrativas. Subordina-se a uma legalidade específica, que, em verdade, se traduz no princípio da reserva de lei.⁴⁸

Sobre o mesmo assunto, manifesta-se com clareza Alberto Xavier:

Se o princípio da reserva de lei formal contém em si a exigência da *lex scripta*, o princípio da reserva absoluta coloca-nos perante a necessidade de uma *lex stricta*: a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ela diretamente fornecidos. [...] É a esta característica que aludem, entre nós, alguns autores, ao referirem-se - embora com evidente impropriedade terminológica - a um princípio de estrita legalidade.⁴⁹

Compreendida está, desta forma, a leitura que deve ser construída a partir da disposição constante do inciso I do artigo 150 da Constituição de 1988, que, em suma, veda aos entes federativos a possibilidade de, no exercício de suas competências constitucionais, instituir ou aumentar tributo por instrumento outro que não a lei, esta última considerada como ato inovador da ordem jurídica, emanado do Poder Legislativo, de conteúdo necessariamente genérico, isônomo, abstrato completo e fechado.

Analisado o conteúdo da legalidade tributária, seja sob a ótica do consentimento, seja no que toca à segurança jurídica, difícil é aceitar que venha este a ser, de qualquer maneira, excetuado.

Ora, se, como dissemos, decorre este princípio das idéias de República e de Estado de Direito e, ainda, se presta a, juntamente com outras normas, tutelar a confiança necessariamente existente no trato entre Estado e cidadão, não caberia, de fato, cogitar de possíveis exceções à sua incidência.

A Constituição de 1988, no entanto, indo contra este pensamento, tratou de firmar hipóteses em que a legalidade tributária, tal como aqui estudada, é afastada.

⁴⁸ SILVA, 2003, p.421.

⁴⁹ XAVIER, 1978, p. 37-38.

A exceção ao princípio em comento se encontra consignada no §1º do artigo 153 do Texto Magno, o qual se refere à possibilidade de a lei delegar ao Poder Executivo a faculdade de fazer variar, observadas determinadas condições e dentro dos limites que ela estabelece, as alíquotas (e somente as alíquotas) de determinados impostos (II, IE, IPI e IOF).

Veja-se que, ao abrir a possibilidade de um dos elementos formadores da regra-matriz de incidência do tributo ser definido por instrumento que não a lei, produzido por órgão que não do Poder Legislativo, o constituinte excetuou sim o princípio da legalidade tributária, uma vez que afastou a já discutida reserva absoluta de lei (alcançada apenas quando se conjugam a necessidade de lei formal e lei material, conforme os ditames da tipicidade).

Prescrevendo, no entanto, que ao legislador cabe estabelecer as “condições e limites” para a atuação do Poder Executivo, que apenas agirá dentro da margem pré-fixada pela lei, manteve a Carta de 1988 observância ao princípio da legalidade geral, consagrado pelo artigo 5º, inciso II, de seu próprio texto.

Assim, forçoso é admitir que, ainda que haja, de fato, exceções ao princípio da legalidade tributária (visto, como aqui proposto, como reserva absoluta de lei), estas são albergadas pelo princípio da legalidade geral, restando resguardados, assim, os direitos e garantias do contribuinte, ainda que de forma um pouco menos rígida.

Discorrendo sobre os princípios que impõem limitações ao poder de tributar, afirma José Afonso da Silva:

[...] *princípio da reserva de lei ou da legalidade estrita*, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir ou aumentar tributos sem que a lei o estabeleça (art. 150, I), mas a Constituição admite a alteração, por decreto, das alíquotas dos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei (art. 153, §1º), o que vale dizer, ainda, respeito ao princípio da legalidade genérica.⁵⁰

O que é importante ter em mente, no entanto, é que referidas exceções somente são válidas por terem sido firmadas pelo constituinte originário, não havendo, em nosso sistema, a possibilidade de criação de novas hipóteses de

⁵⁰ SILVA, 2003, p. 691.

afastamento do princípio da legalidade tributária, seja pelo legislador ordinário, seja pelo poder reformador, afinal, qualquer providência neste sentido esbarraria nas chamadas “cláusulas pétreas”, como a tripartição de poderes e os direitos e garantias individuais (artigo 60, §4, incisos III e IV).

Dito isto, impossível é pensar em quaisquer outras exceções ao princípio da legalidade tributária, que deve, portanto, ser aplicado em sua plenitude, independentemente de eventuais prescrições legais em sentido contrário.

Nesse contexto cabe analisar, ainda que brevemente, a questão das medidas provisórias em matéria tributária, assunto polêmico sobre o qual doutrina e jurisprudência não parecem encontrar um ponto comum.

Diante de tudo que se afirmou, até este ponto, sobre o princípio da legalidade tributária, e, especialmente, sobre suas fortes ligações com os princípios republicano e da segurança jurídica, impossível é aceitar os argumentos lançados pelos defensores da utilização das medidas provisórias em matéria tributária. Vejamos o porquê.

De início, cabe destacar que, ainda que se afirme serem as medidas provisórias equiparáveis à lei, estas, como ato normativo emanado do Poder Executivo, não atendem, de forma alguma, ao princípio do consentimento, prestigiado apenas nas hipóteses em que as normas jurídicas são elaboradas pelos representantes diretos do povo: os membros do Poder Legislativo.

O princípio da legalidade significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe do governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras.⁵¹

Assim, por não representarem a vontade do povo, verdadeiro titular do poder, ferem as medidas provisórias o básico conceito da autotributação, exigência direta do sistema republicano sob o qual vivemos. Por conseqüência, a exigência de lei formal, decorrência lógica do princípio da legalidade tributária, restaria, assim, cabalmente violada.

⁵¹ COÊLHO, 2006, p. 620.

O que deve ser destacado, neste ponto, é que, independentemente de possuir - ou não - “força de lei”, não atende a medida provisória ao conceito formal de lei. E não por simples razão de nomenclatura, é claro, mas por não se enquadrar no que, essencialmente, significa uma lei: a manifestação de vontade dos detentores do poder (o povo) através de seus representantes eleitos para esta finalidade.

Desta feita, ainda que tenha o ordenamento autorizado que, por meio deste instrumento, se inove o sistema jurídico, atribuindo-lhe, desta forma, a principal característica da lei, o fato é que medidas provisórias não são leis e, justamente no que difere aquelas destas, se apegam ao princípio da legalidade tributária.

Impossível, destarte, concordar-se com a tese segundo a qual seriam as medidas provisórias instrumentos aptos a instituir tributos, sob pena de se ferir de morte o princípio da legalidade tributária, o qual - repita-se - não comporta exceções desta natureza.

Disto se conclui que, para que sejam os cidadãos submetidos a qualquer tipo de imposição, em especial aquelas que ameacem sua liberdade ou seu patrimônio, devem estes ser necessariamente consultados, para que digam em que limite e em que termos consentem com a constrição de tão elementares direitos. E este consentimento será demonstrado por meio das leis, elaboradas e expedidas por seus representantes, eleitos especificamente para esta função.

De tudo o que foi dito, emerge a importância da definição dos conceitos referenciados pela Constituição da República. Com efeito, ao preencher as normas de competência com termos que expressam conceitos - como os de “renda”, “propriedade”, “serviço”, “mercadorias”, etc. - a Constituição firma a primeira barreira posta pelo consentimento à atuação estatal, sinalizando aos entes federados que sua competência, longe de poder ser aleatoriamente exercida, será limitada ao âmbito restrito do conteúdo semântico possível relativo àqueles conceitos.

Atuam os termos empregados pela Constituição da República, pois, como a primeira barreira posta ao exercício do poder estatal de tributar, como bem anota Paulo Ayres Barreto (2006, p. 33):

Não são poucos os limites, parâmetros e balizas postos no plano Constitucional. As referências sígnicas constituem um primeiro e importante limite. O legislador constituinte, ao aludir aos vocábulos 'renda', 'serviços', 'receita', 'propriedade', 'imposto', 'taxa', 'contribuição', dentre outros, estabelece um primeiro limite interpretativo, consistente na identificação de seus respectivos conteúdos semânticos.

Diante do exposto, chega-se a conclusão de inestimável importância para a compreensão de nosso sistema jurídico de direito positivo: as normas de competência constitucionalmente previstas, as quais representam a primeira faixa de autorização de atuação estatal outorgada pelo povo, são compostas por termos que exprimem conceitos responsáveis por explicitar aos entes federados os limites desta autorização. Em outras palavras, ao passo em que as normas de competência limitam a atuação estatal em matéria tributária, os conceitos exprimidos pelos termos são os responsáveis por delimitar estas normas, atribuindo-lhes contornos impenetráveis.

Aplicada a nosso objeto de estudo, a conclusão é, então, única: ao termo "não cumulativo" cunhado nos diversos dispositivos constitucionais deve ser atribuído conteúdo semântico a partir de axiomas extraídos da própria Constituição, visto que é também por meio dele que se demarca a área de atuação consentida aos agentes públicos pelos cidadãos. Estes limites, por sua vez, deverão ser observados pelo legislador quando do exercício das competências tributárias constitucionalmente outorgadas.

2.2.3 Descumprimento da norma de competência: a positivação ilícita e suas consequências

A importância do princípio da legalidade tributária para a higidez de todo o sistema constitucional não pode ser negada.

Sua relevância, como demonstrado, extrapola o simples fato de se tratar este princípio de uma das limitações ao poder de tributar expressamente contempladas pelo texto constitucional, chegando a tocar - diretamente - alguns dos

princípios sobre os quais se fundam nosso ordenamento jurídico: o princípio republicano e o da segurança jurídica.

A antiga idéia da autotributação dos povos permanece acesa, sendo, em verdade, absolutamente insuperável pela perspectiva republicana sob a qual devemos analisar todo o ordenamento jurídico brasileiro. Destaca-se, nesse diapasão, o durante muito tempo esquecido princípio do consentimento, decorrência lógica dos conceitos de “coisa pública” e de outorga constitucional de poderes pelo povo aos governantes.

Sob a ótica do consentimento, e, conseqüentemente, do princípio republicano, afasta-se qualquer tentativa estatal de se debruçar sobre o patrimônio dos cidadãos com base unicamente em sua discricionariedade ou, não seria exagero dizer, arbitrariedade, garantindo-se, assim, a proteção efetiva deste tão fundamental direito.

A perspectiva da segurança jurídica - finalidade maior de muitos dos princípios constitucionais - também se presta a enaltecer o princípio da legalidade tributária, indispensável à meta de se atingir um Estado pautado pela segurança e estabilidade nas relações jurídicas integradas por governantes e governados.

O princípio da legalidade tributária se mostra, assim, como verdadeiro mensageiro dos chamados sobreprincípios constitucionais, representando, em verdade, um dos muitos mecanismos através dos quais estes se realizam no sistema jurídico.

Plenamente possível é, pois, fundamentar a legalidade tributária em princípios outros, podendo-se chegar a afirmar que sua enunciação expressa far-se-ia, diante do contexto constitucional que se apresenta, dispensável (ainda que teoricamente).

De qualquer forma, a especialidade com que foi tratado o princípio - disposto no topo do rol das assim denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar - apenas reforça sua importância e inafastabilidade, facilitando, assim, sua defesa e aplicação.

Veio, nesse sentido, fortalecer a legalidade tributária a Constituição Federal de 1988, carta que consagrou diversos dispositivos que, não obstante direcionados a outros fins, apenas reforçam os valores existentes por trás da legalidade, facilitando sua aplicação e reduzindo as possibilidades de desvio ou desrespeito ao princípio.

A exaltação constitucional aos direitos e garantias individuais, bem como aos direitos dos contribuintes em face dos entes tributantes, é, sem dúvida, fator que acaba por fortalecer e beneficiar, em muito, os ditames do princípio da legalidade tributária.

Por tudo o que foi dito, importante é que se mostre clara a necessidade de respeito absoluto aos ditames do princípio da legalidade tributária, como forma de se preservar a própria higidez de nosso sistema constitucional, e, por consequência, os ditames e garantias decorrentes da idéia de Estado Democrático de Direito, marcado, como deve ser, pela segurança e lisura das relações.

As reiteradas tentativas de se macular o princípio em questão devem, pois, ser prontamente repelidas pela doutrina e, particularmente, pelos órgãos julgadores, responsáveis últimos pela aplicação efetiva dos limites da atuação estatal em matéria de tributação.

Na linha do que se expôs, parece claro que não se pode pretender aferir a licitude ou ilicitude de uma norma jurídica criada a partir de uma norma de competência sem que esta última possa ser adequadamente identificada e compreendida. Nesse sentido, somente poderemos responder se um tributo não-cumulativo foi corretamente instituído no contexto de nosso sistema jurídico de direito positivo se - mas não só, é claro - conhecermos os contornos constitucionais da não-cumulatividade tributária.

Daí nossa preocupação em colocar sob foco apenas os aspectos da não-cumulatividade constitucionalmente normatizados. Afinal, como explica Andréa M. Darzé (2010, p. 37),

Não há como a norma instituidora do tributo, ela mesma, isoladamente considerada, denunciar vícios de sua própria enunciação. Daí a necessidade de regressarmos mais uma etapa do processo de positivação, alcançando a norma de competência tributária.

E assim se afigura claro o propósito final deste trabalho: construir, com base no direito positivo, abstrato e concreto, bem como na doutrina, critérios para identificar a positivação lícita e a positivação ilícita das normas constitucionais de não-cumulatividade tributária.

3 CATEGORIAS FUNDAMENTAIS PARA A COMPREENSÃO JURÍDICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

3.1 Breves considerações sobre o método. 3.2 Direito positivo: sistema jurídico. 3.3 O Direito é texto. 3.4 Interpretação constitucional: uma proposta.

No presente capítulo trataremos, essencialmente, do método de trabalho eleito nesse estudo, permitindo, assim, que o leitor compreenda nossas premissas e os passos percorridos para alcançarmos, ao final, as conclusões que buscamos.

Com esta finalidade em mente, abordaremos as categorias fundamentais para a compreensão da não-cumulatividade no âmbito do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, respondendo, neste contexto, as seguintes perguntas: (i) o que é direito? (ii) quais são os elementos que compõem o direito como conjunto? (iii) quais as regras desse conjunto? (iii) quais os diferentes tipos de relação entre essas regras? e (iv) quais as conseqüências dessas relações?

Firmados esses pilares conceituais - responsáveis por auxiliar a delimitação de nosso objeto de estudo -, ainda com objetivo de traçar os caminhos a serem seguidos para que possamos, mais a frente, compreender os limites da não-cumulatividade tributária na Constituição da República de 1988, desenvolveremos algumas premissas de trabalho, todas elas decorrentes de nossa premissa maior: o direito se expressa sob a forma de texto e, por essa razão, deve passar por processos - legítimos, é claro - de interpretação para que possa ser adequadamente compreendido e, por conseqüência, aplicado.

Trata-se, então, de capítulo dedicado à exposição sobre nosso método de trabalho, as escolhas dele advindas e as conseqüências mais imediatas dessas escolhas, tudo sempre voltado ao desenvolvimento de estudo sobre a não-cumulatividade tributária no contexto da ordem constitucional hoje vigente.

3.1 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O MÉTODO

O conhecimento é, amplamente considerado, toda forma de consciência humana por meio da qual o homem atribui sentido e significado aos objetos que o cercam, ou seja, ao mundo. Conhecer alguma coisa é ter consciência da existência desta coisa, consciência esta que permite que se fale sobre esta mesma coisa. O conhecimento pressupõe, portanto, linguagem.

O conhecimento científico vem, pois, na linha dessa especificação do conhecimento, caracterizando-se pela organização dos juízos possíveis sobre uma coisa, estruturados sob um método e sob algumas premissas. Trata-se, assim, do conhecimento específico, profundo e organizado sobre alguma coisa (ou conjunto de coisas), sempre estruturado de forma a ser coerente e verificável (a “coisa” sobre a qual se debruça o conhecimento científico é o seu objeto empírico).

Método nada mais é, pois, do que o meio de aproximação do objeto eleito pelo estudioso em razão das particularidades deste mesmo objeto e da finalidade a que se propõe a pesquisa implementada. A escolha do método delimita a proposta de trabalho e permite ao cientista firmar, com clareza, suas premissas, possibilitando a verificação da coerência entre estas e as conclusões obtidas, ao final.⁵² Todo trabalho que se pretenda científico pressupõe, pois, a eleição de um método, ou seja, a seleção de uma forma específica - e adequada - de se aproximar do objeto de estudo.

Daí a necessidade de que se firme, de início, o modo de abordagem do objeto selecionado, traçando, a partir dele, nossas premissas de trabalho.

No presente estudo adotaremos o método hermenêutico-analítico, por nós compreendido como o mais adequado para nos aproximarmos de nosso objeto de estudo: normas jurídicas de direito positivo. Nesse contexto, com a finalidade de examinar as normas constitucionais que prescrevem a não-cumulatividade tributária, analisaremos o direito positivo, abstrato e concreto, sob o influxo da doutrina

⁵² Como bem pondera Reinaldo Pizolio, “Se a imparcialidade objetiva do cientista não é possível, é fundamental que ele deixe expressas em seu trabalho quais as premissas de que parte para a análise investigativa e quais os instrumentos técnicos que utiliza em tal tarefa; enfim, é necessário explicitar a forma pela qual pretende aproximar-se de ser objeto de conhecimento, tema que nos conduz à questão da adoção da teoria ou, enfim, do método adotado para o estudo.” (PIZOLIO, Reinaldo. **Competência Tributária e Conceitos Constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 41)

científica produzida sobre o tema objeto de nossas preocupações, servindo-nos, para tanto, das categorias de Teoria Geral do Direito. Além disso, partiremos da premissa de que o direito se expressa sob a forma de texto e, por força dessa característica, adotaremos alguns elementos da Filosofia da Linguagem e da Semiótica como instrumentos de análise de nosso objeto.

Em face dessas escolhas, iniciaremos o trabalho: (i) definindo alguns conceitos fundamentais; (ii) estabelecendo as regras e características do sistema jurídico de direito positivo e suas consequências; e (iii) traçando as linhas gerais que devem pautar a interpretação legítima do direito. Em outras palavras, fixaremos nossas premissas teórico-conceituais e estabeleceremos, em razão delas, as regras que entendemos aplicáveis ao propósito que nos motiva: compreender a porção constitucional da não-cumulatividade tributária e firmar as balizas para a positivação lícita das normas que a estabelecem.

3.2 DIREITO POSITIVO: SISTEMA JURÍDICO

A primeira definição que nos afigura imprescindível é a de direito positivo. Afinal, se pretendemos desenvolver estudo voltado à análise do conteúdo semântico de determinadas normas jurídicas, precisamos, antes, estabelecer o que é e o que não é jurídico. E isso se faz a partir da definição de direito e dos elementos que o compõem como conjunto. Firmar essas premissas é, pois, pressuposto inafastável de compreensão de nosso objeto de estudo, na linha do que observou Paulo de Barros Carvalho logo nas primeiras linhas de sua obra “Teoria da Norma Tributária” (2009, p. 32):

Qualquer trabalho jurídico de pretensões científicas impõe ao autor uma tomada de posição no que atina aos conceitos fundamentais da matéria em que labora, para que lhe seja possível desenvolver seus estudos dentro de diretrizes seguras e satisfatoriamente coerentes. E, desde logo, coloca-se o problema da própria conceituação do Direito, na medida em que se procura discorrer sobre a natureza e a estrutura interior da norma jurídica, posto que falar em norma jurídica, em última análise, é tratar do próprio Direito.

Daí o porquê de optarmos por começar justamente deste ponto.

Como explica Tercio Sampaio Ferraz Junior (2003, pp. 37-38),

[...] o termo direito, em seu uso comum, é sintaticamente impreciso, pois pode ser conectado com verbos (meus direitos não valem), com substantivos (o direito é uma ciência), com adjetivos (este direito é injusto), podendo ele próprio ser usado como substantivo (o direito brasileiro prevê...), como advérbio (fulano não agiu direito), como adjetivo (não se trata de um homem direito). Já do ponto de vista semântico, se reconhecemos que um signo lingüístico tem uma denotação (relação a um conjunto de objetos que constitui sua extensão; por exemplo, a palavra planeta denota os nove astros que giram em torno do Sol) e uma conotação (conjunto de propriedades que predicamos a um objeto e que constituem sua intensão com s, em correlação com extensão; por exemplo, a palavra homem conota o ser racional, dotado da capacidade de pensar e falar), então é preciso dizer que direito é, certamente, um termo denotativa e conotativamente impreciso. Falamos, assim, em ambigüidade e vagueza semânticas. Ele é denotativamente vago porque tem muitos significados (extensão). Veja a frase: "direito é uma ciência (1) que estuda o direito (2) quer no sentido de direito objetivo (3) conjunto das normas, quer no de direito subjetivo (4) faculdades". Ele é conotativamente ambíguo, porque, no uso comum, é impossível enunciar uniformemente as propriedades que devem estar presentes em todos os casos em que a palavra se usa. Por exemplo, se definirmos direito como um conjunto de normas, isto não cabe para direito como ciência. Ou seja, é impossível uma única definição que abarque os dois sentidos.

Cientes, então, dessas inúmeras acepções que a palavra "direito" comporta, escolhemos⁵³ aquela que nos parece mais adequada a nossas demais premissas de trabalho e que delimita com mais precisão nosso objeto de estudo. Assim, na linha do que defende Paulo de Barros Carvalho⁵⁴, direito deve ser compreendido como o conjunto de todas as normas jurídicas válidas em determinado momento temporal e para determinada comunidade social.

Fazemos aqui, no entanto, uma ressalva. Ao adotarmos a definição proposta pelo citado autor, o fazemos com a certeza de que nela está compreendido um pouco mais do que sua primeira leitura pode sugerir. Isso porque, no contexto dessa definição, por "normas jurídicas válidas" devemos entender o conjunto integrado tanto pelos textos legais (enunciados prescritivos), quanto pelas normas jurídicas em si (juízos hipotético-condicionais), as quais Paulo de Barros Carvalho

⁵³ Ressaltamos, nesse ponto, que se trata a definição de direito de verdadeira escolha do estudioso, afinal, são muitas as acepções válidas e possíveis para esta palavra, como bem esclareceu Aurora Tomazini de Carvalho (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 58). Referida escolha, no entanto, vinculará o trabalho e servirá como premissa base de todo seu conteúdo.

⁵⁴ "Por isso, não é demais enfatizar que o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país." (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 02)

(2011, p. 40) define como sendo “a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos”.

Em outras palavras, corresponde o direito positivo ao conjunto formado pelos textos legais vigentes, bem como pelos juízos hipotético-condicionais formulados a partir desses mesmos textos. A esse conjunto nos referimos ao utilizar de forma ampla a expressão “normas jurídicas”.

Definido o conceito de direito com o qual trabalharemos, outra definição afigura-se imediatamente necessária: a de sistema jurídico. Por se tratar de expressão composta, avaliaremos cada um de seus termos separadamente.

Segundo leciona José Artur Lima Gonçalves (2002, p. 40-41), “sistema” pode ser definido como:

[...] conjunto harmônico, ordenado e unitário de elementos reunidos em torno um conceito fundamental ou aglutinante. Esse conceito aglutinante serve de critério unificador, na linguagem de Geraldo Ataliba, atraindo e harmonizando, em um só sistema, os vários elementos de que se compõe.

Assim, tem-se a noção de sistema como sendo um conjunto ordenado de elementos que possuem referencial comum (elemento aglutinante). Nesse mesmo sentido são, também, as definições apresentadas por Paulo de Barros Carvalho⁵⁵ e Aurora Tomazini de Carvalho.⁵⁶

Dessa compreensão (de que um sistema equivale ao conjunto harmônico de elementos ligados por um referencial), deriva a necessidade imediata de se identificar aquilo que Tercio Sampaio Ferraz Junior chamou de “repertório” e “estrutura”, ou seja, os elementos que integram o sistema analisado e o conjunto de regras que regem o relacionamento entre esses elementos.

⁵⁵ “Surpreendido no seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam de baixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 170-171)

⁵⁶ “[...] onde houver a possibilidade de reunirmos, de forma estruturada, elementos que se conectam sob um princípio unificador, está presente a noção de sistema.” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 114)

É nesse ponto, então, que passamos à segunda expressão posta à nossa análise. Afinal, qualifica-se como “jurídico” o sistema que possui como elementos a estruturas que compõem o direito positivo, ou, em outro dizer, normas jurídicas.

Chegamos, então, à definição que buscávamos. Define-se como sistema jurídico o conjunto ordenado de normas jurídicas, unidas por um referencial comum: a Constituição da República.

Partindo desta idéia, podemos identificar a existência de, dentro do próprio sistema jurídico, subsistemas erigidos a partir de elementos aglutinantes menores, mais específicos. É o caso, por exemplo, do subsistema tributário, referenciado por José Artur Lima Gonçalves (2002, p. 41) como sendo o subsistema “formado pelos princípios e regras constitucionais que regem o exercício da tributação, função estatal de arrecadar dinheiro a título de tributo”.

Diante destas considerações referentes a organização sistemática do ordenamento jurídico, e da conseqüente interdependência entre as regras e os princípios, mostra-se inafastável a necessidade de se considerar sempre o sistema como um todo para que se busque a solução para qualquer tipo de conflito. Nesse sentido, explica José Artur Lima Gonçalves (2002, p. 43-44):

Todas essas considerações são feitas para que se recorde, a cada instante, que a solução para qualquer conflito somente será possível a partir da consideração sistemática dos elementos normativos aplicáveis à questão. A desconsideração desta premissa metodológica conduz a um só resultado: ‘a desordem, a insegurança, a imprevisibilidade, a liberação do arbítrio’, a que se referiu Tércio Sampaio Ferraz Jr.

Importa ressaltar, uma vez mais, que, em razão do até aqui exposto, as normas legais somente podem ser aplicadas e interpretadas como elementos de um sistema que são, tendo seu alcance e eficácia limitados e subordinados pelos princípios maiores do próprio sistema.

[...] o equívoco que resulta de um vício de interpretação na prática constitucional brasileira, segundo o qual a norma constitucional é interpretada de forma isolada através de compartimentos estanques, de modo que aquilo que se insere no Capítulo do Sistema Constitucional Tributário não guarde relação alguma com outros títulos e outros capítulos inseridos na Carta Constitucional. (BALEIRO, 1997, p. 593)

Esclareça-se, nesse ponto, que o chamado “ordenamento jurídico” corresponde ao conjunto de todas as normas jurídicas vigentes em um determinado Estado. Corresponde, assim, ao conceito de “direito objetivo”, e pressupõe coerência, unidade e não-contradição entre seus elementos. É uma concepção, portanto, típica da modernidade (um conjunto uniforme, homogêneo e harmônico). A idéia de cosmos normativo, por sua vez, é noção mais ampla, que, superando as exigências de coerência e unidade feitas pelo conceito de ordenamento jurídico, considera a existência de vários ordenamentos ao mesmo tempo, formados por normas oriundas de diferentes fontes. Compreende, assim, a tensão entre ordem e caos que se estabelece no ambiente normativo, nem sempre posto em perfeita organização ou de forma homogênea.

Nessa perspectiva, a unidade da ordem jurídica, para alguns autores, restaria superada em razão do fato de que não conviveríamos com um sistema homogêneo de normas, estruturado de forma harmônica e ordenada. Estaríamos inseridos, hoje, em um contexto de pluralidade de ordenamentos e de multiplicidade cultural em que a pluralidade de fontes e de ordens jurídicas que não permitiria mais falar em ordenamento segundo a concepção clássica deste conceito.

Em que pesem referidas opiniões, estamos seguros de que a Constituição continua na posição de norma que confere unidade ao sistema em razão do princípio da conformidade: a própria definição do cosmos normativo é, segundo afirma Canotilho, feita a partir da Constituição, que acaba por funcionar como um “supra-ordenamento”.

Daí não ser possível considerar-se um comando legal isolado do contexto sistemático dos demais comandos legais correlatos e, especialmente, dos princípios que informam a matéria; e tudo considerado de forma harmônica, orgânica, organizada, hierarquizada e vocacionada à coerência - enfim, tudo considerado de forma sistemática. (GONÇALVES, 2002, p. 45)

As características que qualificam - ainda hoje - o sistema jurídico reforçam, ainda mais, essa ideia. É o que veremos nos próximos itens.

3.3 O DIREITO É TEXTO

Temos vivenciado, já há algumas décadas, um grande desenvolvimento dos estudos da estrutura formal das normas jurídicas (em especial das chamadas normas tributárias em sentido estrito) pela ciência do direito tributário. Inegavelmente, são notáveis os avanços e o grau de completude que alcançaram os trabalhos que abordam a norma jurídica tributária sob a ótica de seu plano sintático, analisando detalhadamente sua estrutura, bem como cada um dos elementos que a compõem. Não se pode deixar ter em mente, no entanto, que “o texto normativo constitui, obviamente, uma língua, que deve ser interpretada.” Essa afirmação de Tercio Sampaio Ferraz Junior (2003, p. 278) sintetiza com precisão o escopo dessa parte de nosso trabalho.⁵⁷

O direito tem sua realidade constituída por atos de interpretação (na incidência há, sempre, interpretação), de sorte que é forte o subjetivismo na determinação deste mundo. O direito não consegue se desvincular de inúmeros atos de decisão, de escolha do intérprete que, por meio de linguagem competente, constituirá os fatos jurídicos.

O direito é, pois, constituído por linguagem.⁵⁸ Desta forma, a quem interessar conhecê-lo e compreendê-lo, necessariamente deverá passar pelo

⁵⁷ Homenageamos, nesse ponto, a obra de Vilém Flusser. Segundo esse autor, realidade como a conhecemos - e como imaginamos que todos a conheçam - é, segundo Flusser, uma construção decorrente das características básicas das línguas flexionais e, mais ainda, da língua portuguesa, que estabelece as categorias sob as quais organizamos nosso pensamento e nossa forma de compreender o mundo que nos cerca. A realidade não está aí, pois, para ser livremente percebida e apreendida por todos, de maneira uniforme: tudo que a nós chega está condicionado e demarcado pela estrutura de formação da língua que falamos.

Para demonstrar a absoluta vinculação entre língua e realidade, Vilém Flusser analisa algumas das dez categorias do ser enunciadas por Aristóteles, comprovando por exemplos variados (colhidos entre palavras em português, alemão, tcheco e inglês) tratarem-se de elementos da estrutura ontológica da língua grega, não do ser “em si mesmo considerado”. Em outras palavras, as categorias de Aristóteles de fato corresponderiam à realidade, à ontologia do ser, desde que esta realidade seja considerada dentro da perspectiva firmada pela língua grega.

O que faz Flusser, então, é demonstrar, por meio de exemplos muito ilustrativos, que mesmo as categorias tidas pela tradição filosófica como sendo universalmente humanas (pertencentes à ontologia do ser) são, em verdade, determinadas e condicionadas pelas línguas, não podendo, por conseguinte, receber o *status* de verdades absolutas.

⁵⁸ Cabe, aqui, uma consideração. Diante desta perspectiva traçada por Vilém Flusser, põe-se o leitor, quase que automaticamente, frente a uma primeira dúvida: se a língua é quem cria a realidade, a que fazem referência os elementos simbólicos (palavras) que compõem a língua? E, mais: em que plano podem ser feitas as investigações acerca da veracidade dos enunciados se não é possível o acesso à realidade em si (ao dado bruto)? E a resposta Flusser não tarda em dar: “As palavras são apreendidas e compreendidas como símbolos, isto é, como tendo significado. Substituem algo, apontam para algo, são procuradores de

percurso gerativo de sentido (trajetória da interpretação), dividido pelo prof. Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 163-166) em quatro diferentes etapas (artificialmente separadas para fins didáticos): (i) o contato com a literalidade textual (plano dos significantes); (ii) construção dos conteúdos de significação; (iii) ordenação estruturada destes conteúdos; e (iv) articulação destas estruturas para formar um domínio (estruturação sistemática das normas jurídicas).

A lei (em sentido amplo) representa, pois, a base empírica do conhecimento do direito posto, enquanto a norma jurídica é juízo condicional, construído pelo intérprete a partir da leitura e interpretação sistematizada do texto legal. Texto de lei e norma não podem, desta forma, ser equiparados ou confundidos:

[...] não há que confundir norma, como complexo de significações enunciativas, unificadas em forma lógica determinada (estrutura implicacional), com a expressão literal desses enunciados, ou mesmo os conteúdos de sentido que tais enunciados apresentem quando isoladamente considerados. (CARVALHO, P., O Preâmbulo..., p. 6)

3.4 INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL: UMA PROPOSTA

A interpretação é ato de extrema dificuldade e que causa, sempre, muita insegurança e divergência. A tarefa do intérprete deve ser o mais abrangente possível, cabendo a ele transitar entre os campos semântico, pragmático e sintático do texto que pretende interpretar, de modo a contemplar no resultado de sua interpretação a medida certa de cada um desses âmbitos.

Fica exposta, assim, a dificuldade enfrentada pelo intérprete do direito positivo, que, a partir da lei (texto em sentido estrito) construirá um universo de significações, o qual deverá ser ordenado segundo determinada estrutura lógica. Os

algo. O que substituem, o que apontam, o que procuram? A resposta ingênua seria: “em última análise, a realidade”. A resposta mais sofisticada dos existencialistas e dos logicistas seria provavelmente “nada”. A resposta deste trabalho será: “Já que apontam para algo, substituem algo e procuram algo além da língua, não é possível falar-se deste algo”. [...] A verdade é uma correspondência entre frases ou pensamentos, resultado das regras da língua. A verdade absoluta, essa correspondência entre a língua e o “algo” que ela significa, é tão inarticulável quanto esse “algo”. (FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade**. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007, p. 41 - 46)

empecilhos gerados pelos diferentes valores e ideologias de quem interpreta, bem como pelos problemas que cercam a metalinguagem (dúvidas sintáticas e problemas de ordem semântica e pragmática) também devem ser considerados.

Ultrapassando duas formas “inadequadas” de se proceder à tradução de um texto (as chamadas tradução existencialista e idealista, afastadas por pressuporem, respectivamente, a existência de uma realidade bruta fora da língua e a existência de pensamento dissociado da linguagem), o chegamos à proposta formulada por Flusser: a da tradução operada diretamente entre línguas, sem que se passe pelo objeto bruto a que as palavras supostamente fazem referência ou pela enunciação construída pelo intérprete a partir da palavra a ser traduzida.

Para que esta tradução aconteça (ressaltando-se que, segundo preceitua Flusser, nenhuma tradução é perfeita, mas, atendidos alguns requisitos, pode ser satisfatória, permitindo o estabelecimento de conversação entre duas realidades) da forma proposta, deve-se conhecer a realidade estrutural das duas línguas entre as quais se pretende fazer a tradução. Quanto maiores as diferenças estruturais, maiores as dificuldades a serem encontradas pelo tradutor.

Seguindo a linha proposta por Flusser, Tércio Sampaio⁵⁹ afirma que o critério para uma boa tradução é a aceitação do enfoque do autor, que abre para este um crédito de confiança. A idéia flusseriana de crédito e confiança no tradutor repousa na autoridade a ele concedida para impor significações como legítimas, neutralizando outras alternativas para que não venham a ser consideradas.

Assim, o que ensina Vilém Flusser é que, em razão do chamado “poder de violência simbólica” (autoridade, liderança e reputação), as escolhas do intérprete eleito gozam de legitimidade: para a dogmática da decisão procedida pelo intérprete não importa a verdade, mas sim a versão legítima desta verdade.

Tem-se, desta forma, que a tradução proposta como método de interpretação resulta não na substituição do texto interpretado, mas em sua manutenção em uma forma mais conveniente: ao permitir a interpretação, a

⁵⁹ FERRAZ, Tercio Sampaio. **Interpretação Jurídica**: interpretação que comunica ou comunicação que se interpreta? Em Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2009, p. 15-49.

hermenêutica produz um acréscimo à função motivadora da língua normativa e realiza um ato de violência simbólica (para usar os termos escolhidos por Flusser).

Seguindo o modelo até aqui adotado, a interpretação é tomada como “boa” quando serve congruentemente a uma relação de poder de violência simbólica.

Há de se ressaltar, no entanto, que a variabilidade da construção de sentido das normas por processos hermenêuticos (violência simbólica) não se dá exclusivamente em razão das dificuldades encontradas na determinação de conteúdos semânticos, mas, também, em razão do uso pragmático das estruturas, conforme padrões diversos da concepção de justiça.

O modelo apresentado por Kelsen para a compreensão e a observação da norma jurídica é nosso ponto de partida. Como é de amplo conhecimento, Kelsen considera a norma como sendo o sentido objetivo da vontade, esta última tomada como estrutura que difere do pensamento: o pensamento é voltado para a representação do mundo, da realidade por ele percebida, enquanto a vontade tem como principal vetor ou meta a transformação da realidade. Nesse sentido, a vontade corresponde a uma impulsão interna manifesta por ato expreso por meio de linguagem, ato este que determina o sentido normativo.

A norma jurídica sob a concepção kelseniana é, em última análise, criada pela vontade humana, por esta impulsão interna no sentido de se alterar a realidade tal como é dada: o “ser” cria, então, o “dever-ser”.

Não obstante isso, é de se compreender que o fundamento de uma norma não advém dessa sua relação com a vontade que a criou, ou seja, com o nível do “ser”, mas de sua relação e de sua compatibilidade com outras normas, ou, mais especificamente, com outras construções do campo do “dever-ser”. O fundamento de uma norma jurídica não é a vontade humana que a ela dá origem, mas sim outra norma jurídica anteriormente criada.

Essas outras construções do “dever-ser” (normas superiores), pois, são responsáveis por qualificar a vontade criadora de normas, atribuindo a ela esta prerrogativa. Em resumo, então, sob a perspectiva kelseniana, o dever-ser qualifica

o ser para que este, por sua vez, crie outro dever-ser, de hierarquia inferior: é esta dialética que vai dar origem à pirâmide normativa formulada por Kelsen para explicar as relações hierárquicas entre as normas componentes do sistema jurídico.

Ao qualificar a vontade criadora de normas, o que faz a norma jurídica superior nada mais é do que trazer a vontade existente no mundo do ser para o mundo do dever-ser, a ela atribuindo, portanto, qualificação jurídica na forma de capacidade para a criação de outras normas (a vontade em si, segundo Kelsen, não é jurídica, pertencendo, pois ao mundo do ser. Nessa perspectiva, não integra o objeto da ciência do direito, sendo a ele anterior).

A construção da norma jurídica pelo intérprete, diferentemente, se dá a partir dos textos jurídicos, da linguagem jurídica posta, progredindo no sentido de se construir intelectualmente as normas, em típica atividade hermenêutica. A norma é, portanto, o produto da interpretação, não seu início (a norma, nesse sentido, nunca é interpretada; ela já é interpretação).

Nesse sentido, a partir de um mesmo texto jurídico, diferentes interpretações são possíveis, de forma a se obter, ao longo do tempo, diferentes normas autenticamente construídas. E nisso reside a dinamicidade que marca o direito, sua característica mobilidade.

Como forma de superar todas essas dificuldades enfrentadas pelo intérprete do direito, propomos um método para analisar e compor os conteúdos dos termos empregados nos textos de direito positivo. O ponto de partida dessa proposta são as seguintes colocações, feitas por Ricardo A. Guibourg, Alejandro M. Ghigliani e Ricardo V. GUARINONI (1984, p. 31-34):

El examen de una lengua admite dos enfoques. Uno de ellos, el *sincrónico*, es el que observa la lengua desde el punto de vista estático. Consiste en hacer un corte temporal, como si se tomara una fotografía, y determinar las pautas que en ese momento componen la lengua aceptada por la comunidad lingüística. Con ellas se puede confeccionar una gramática y compilar un diccionario. El enfoque diacrónico (o dinámico), en cambio, es el que examina la evolución de la lengua a través del tiempo: el modo en que se modifican paulatinamente los significados de las palabras, aparecen nuevos vocablos y otros se tornan arcaicos, la construcción gramatical va cambiando sus reglas y aun el estilo con que se habla o se escribe se modifica a lo largo de los siglos. El enfoque diacrónico permite destacar la relación que vincula la lengua con el habla, relación que en enfoque sincrónico no se advierte.

La importancia de los conceptos de lengua y habla, de sincronía y diacronía, excede los límites de la semiótica, ya que pueden aplicarse analógicamente en el estudio de cualquier sistema dinámico.

Puede hallarse analogía con la lengua en el sistema normativo de una comunidad, y con en el habla en los fenómenos jurídicos concretos que ponen en acción aquel sistema, y en los cuales se manifiestan la efectiva vigencia y el contenido práctico de las normas. Del sistema normativo puede hacerse un estudio sincrónico (la descripción del sistema en un lugar y un tiempo determinados, según el enfoque tradicional de los tratados de derecho, destinados a su uso práctico inmediato) o bien un examen diacrónico, que ponga de resalto la evolución de las instituciones jurídicas, como nacen o caen en desuso o mueren y cómo van transformando sus contenidos.

Nessa linha, o que faremos nos dois capítulos que seguem é justamente isso: considerando os conceitos de língua e fala - transportados ao estudo do direito em razão de sua já abordada natureza lingüística -, analisaremos as normas que prescrevem a não-cumulatividade, bem como os usos desse termo, sob seus aspectos dinâmico e estático. Conseguiremos, assim, os elementos seguros para definir os contornos que a não-cumulatividade tributária possui, hoje, no ordenamento jurídico brasileiro.

4 ANÁLISE DIACRÔNICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA

4.1 Os impostos incidentes sobre o consumo: 4.1.1 O Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC - 4.1.2 O Imposto de Consumo - IC. 4.2 A não-cumulatividade nas Constituições: 1946, 1967 e a Emenda Constitucional nº 1/69: 4.2.1 A evolução do pensamento doutrinário.

Como afirmado no capítulo anterior, mostra-se útil à identificação da extensão de um conceito a análise das referências feitas a ele ao longo do tempo, bem como de seus empregos pelos utentes da linguagem investigada.

Tendo isso em vista, trata-se o presente capítulo de uma abordagem dinâmica das normas de não-cumulatividade, feita a partir da investigação direcionada à forma como ela foi interpretada e aplicada desde que positivada em nosso ordenamento jurídico.

É essa análise que nos dará a base necessária para afirmar, à frente, os contextos em que se inserem referidas normas, hoje, e, mais, os limites interpretativos que o próprio termo analisado impõe ao aplicador do direito.

Como veremos adiante, foi a não-cumulatividade inserida no ordenamento brasileiro em 1958, através da Lei nº 3.520, que versava sobre o já extinto Imposto sobre Consumo.

Antes da vigência de mencionado diploma legal, incidia sobre as cadeias produtivas e de consumo a chamada “tributação em cascata”, fenômeno durante muito tempo acusado de onerar excessivamente os consumidores finais e, também, de impedir a livre concorrência e o pleno desenvolvimento econômico que somente dela pode advir.

Sua alçada ao nível de norma constitucional somente se deu, no entanto, em 1965, quando, através da EC nº 18, passou a integrar a delimitação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – e do antigo ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias -, sendo tal medida repetida nas alterações constitucionais subseqüentes (Constituição de 1967, EC nº 1/1969 e Emenda nº 23 de 1983).

Seguindo a herança deixada por suas antecessoras, a Constituição de 1988 manteve a não-cumulatividade entre os princípios de observância obrigatória na instituição do IPI e do novel ICMS, divergindo das anteriores em razão de ter estabelecido com maior precisão a sistemática de aplicação do instituto sob análise, não delegando referida tarefa exclusivamente à legislação ordinária.

Trouxe a nova ordem constitucional, ainda, a obrigatoriedade de observância da não-cumulatividade na instituição dos impostos residuais (artigo 154, I) e para as novas fontes de custeio da seguridade social (artigo 195, §4º). Por fim, através da EC nº 42/2003, permitiu o constituinte derivado fossem instituídas modalidades não cumulativas para a apuração de contribuições sociais incidentes sobre a receita ou o faturamento e sobre a importação de bens ou serviços (artigo 195, §12), alteração que motivou a cobrança não cumulativa da COFINS e da Contribuição para o PIS.

Não bastasse isso, hoje temos, por disposição de lei infraconstitucional, a determinação de incidência não cumulativa da CIDE Combustível (Lei 10.336/01) e, defendem alguns, do ISSQN (LC 116/03).

Em que pesem as diferentes “modalidades” sob as quais foi lançada no ordenamento desde sua primeira aparição, sempre teve a não-cumulatividade finalidade específica e bem determinada: permitir a livre concorrência, impedindo que a tributação ocupasse a posição de relevante fator de diferenciação comercial entre produtos oriundos de cadeias produtivas ou comerciais de extensões distintas, conforme vinha se observando antes de sua implementação.

Hoje, outros fatores são adicionados à exigência da não-cumulatividade na cobrança de tributos – em especial daqueles incidentes sobre cadeias de produção, negociação e comércio -, tais como a necessidade de se desonerar os consumidores finais, de se buscar a máxima justiça na tributação e de se propiciar o exercício de atividade econômica por todos os elos formadores das cadeias produtivas e de consumo. A finalidade inicial da determinação, no entanto, permanece acesa e atual.

Destarte, em observância a esta diretiva original, e mais, considerando-se a forma como hoje está posta na Constituição Federal, não há dúvidas de que a não-cumulatividade integra o importante rol das chamadas “limitações constitucionais ao poder de tributar”, representando mecanismo de ajuste jurídico e econômico utilizado em prol da melhor e mais correta incidência tributária.

Não é por outra razão que, desde os idos de 1958, vem a não-cumulatividade gerando tantos embates entre Fisco e contribuintes, ademais de diversas discussões e elucubrações acadêmicas e jurisprudenciais.

Note-se neste ponto, que a não-cumulatividade pauta a forma de cobrança de dois tributos responsáveis por parte muito significativa da arrecadação fiscal no país (IPI e ICMS), cujas regras de incidência e arrecadação, justamente em razão das grandes montas de recursos que movimentam, geram incontáveis debates.

Nesse contexto, claro resta que a não-cumulatividade tem – hoje mais do que nunca - extrema relevância para os aspectos econômicos e financeiros que rodeiam a arrecadação tributária, mormente no que tange ao desenvolvimento econômico dos setores produtivos e negociais do país, uma vez que representa mecanismo (ou técnica) de tributação que, dependendo da maneira como é interpretado, de seus limites e contornos legislativos, pode trazer grandes benefícios ou dificuldades aos diversos elos integrantes das redes econômicas nacionais.

Verifica-se, desta maneira, que grande parte do interesse e da importância no estudo das regras, constitucionais ou não, de não-cumulatividade advém do fato de terem estas ligação direta com o valor devido pelos contribuintes a título de pagamento dos mais variados tributos, sendo, por esta razão, instituto que causa reflexos diretos no desenvolvimento econômico do país.

O debate relativo aos limites e métodos de aplicação das regras de não-cumulatividade é, pois, muito atual e de importância inquestionável.

Para que este possa ser bem sucedido e render os frutos esperados, no entanto, necessário se faz proceder a uma análise eminentemente jurídica do instituto, dispensando-lhe o tratamento dado aos demais institutos e princípios de

direito tributário.

Propõe-se, assim, a visualização da não-cumulatividade através da Teoria das Normas Jurídicas, aplicada com base na exegese dos textos constitucional e infraconstitucional, procedendo-se ao estudo das formas de integração entre as regras de não cumulação e as regras matrizes de incidência dos tributos sob elas instituídos, das finalidades normativas destas regras e, por fim, da maneira mais adequada de se atingir tais finalidades.

Frise-se a importância que aqui se dá à dissociação da análise dos impactos econômicos da não-cumulatividade de seu estudo enquanto instituto ou norma jurídica, evitando-se, só assim, as confusões hoje vivenciadas por parte dos doutrinadores e pela maioria esmagadora da jurisprudência nacional, que, imersos na perigosa mistura de conceitos jurídicos e econômicos e na luta incessante por se encontrar argumentos jurídicos que validem as necessidades práticas da economia, acabam por desnaturar a entidade ora analisada, deixando de aplicá-la em plena conformidade com o desígnio do constituinte e descaracterizando seu caráter normativo.

Cabe ressaltar, neste ponto, que não se pretende aqui defender a imprestabilidade dos aspectos econômicos para fins de estudo da não-cumulatividade. Pelo contrário.

O que se almeja com o trabalho ora apresentado é, através da separação das análises jurídicas e econômicas da regras em comento, obter resultados mais precisos e coerentes nos dois âmbitos, permitindo-se, assim, melhor e mais eficaz aproveitamento de tal técnica de tributação e obtendo-se, por conseqüência, seguros resultados econômicos e financeiros a partir da correta aplicação da técnica de não-cumulação tributária.

Fomentam os debates, também, a cada vez mais freqüente defesa de criação de um imposto sobre valor agregado no país, circunstância essa que altera, e muito, a disciplina da não-cumulatividade tal como a conhecemos hoje.

Em vista do exposto, flagrante é a necessidade de se fazer amplo estudo acerca da não-cumulatividade no Sistema Tributário Nacional, abarcando sua estrutura constitucional e infraconstitucionalmente construída, sempre sob a ótica da Teoria das Normas Jurídicas e das regras de hermenêutica aplicáveis.

Uma vez definidos os contornos jurídicos deste que é verdadeiro instituto jurídico-tributário, restará muito facilitada sua aplicação às principais modalidades tributárias afetadas pelas normas de não-cumulação, sendo superados inúmeros questionamentos e incoerências.

4.1 OS IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO

Não se pode pretender falar sobre não-cumulatividade sem se abordar os chamados “impostos sobre o consumo”, afinal, são estas as exações que, em razão de sua incidência (geralmente) plurifásica, destacaram as graves conseqüências econômico-financeiras decorrentes de um sistema tributário dito “cumulativo”.

Como visto no Capítulo anterior, os impostos que gravam as cadeias produtivas e comerciais (os chamados impostos sobre o consumo) se difundiram, especialmente, após a Primeira Guerra Mundial, ocasião em que as nações européias se depararam com a necessidade de aumentar de forma simples e o mais eficaz possível a arrecadação tributária. Até então, prevaleciam em todo o mundo os tributos que gravavam o patrimônio e a renda.

No Brasil, o primeiro imposto incidente sobre as vendas (Imposto sobre Vendas Mercantis - IVM)⁶⁰ foi instituído pela lei nº 4.625/1922 não em razão da necessidade imediata de aumento na arrecadação, mas, curiosamente, em atendimento aos reclames dos comerciantes da época, que pleiteavam a criação de

⁶⁰ Alcides Jorge Costa anota que o Imposto do Selo, regulamentado pelo Decreto nº 4.505, de 31 de dezembro de 1870, incidente sobre letras de câmbio e de terra, escritos à ordem, créditos e escrituras de títulos e ordem de obrigação ou exoneração de somas e valores, não deixava de ser, ainda que apenas sob o aspecto econômico, um “imposto de vendas” (COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 2). Não o consideramos como tal, no entanto, por ser tributo que incidia sobre a expedição dos mencionados documentos, não sobre os negócios jurídicos de compra e venda a eles subjacentes.

um título representativo das operações de venda de mercadorias que pudesse circular como título de crédito.⁶¹ O interesse se justificava pelo desuso das chamadas “contas assinadas”, provocado pela Lei nº 2.044/1908, que não as incluiu no elenco dos títulos cambiais. Como explica Aliomar Baleeiro (2006, p. 367):

A União o criara [IVM] em 1923 (Lei nº 4.625, de 31.12.1992), com o nome de “imposto sobre vendas mercantis”, atendendo às associações comerciais, que pretendiam um papel líquido e certo, com força cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórios (Lei nº 2.044, de 1908), para facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores (art. 219 do Código Comercial). O Congresso as atendeu e foi instituída a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (RS 3\$ por conto de réis), não só nas vendas a prazo, mas também nas vendas à vista, registradas em livros próprios.

Tributo federal, incidente sobre as operações de vendas mercantis, a prazo ou à vista, referido imposto era calculado sobre o valor total de cada uma destas operações, não se descontando o valor do tributo pago nas operações anteriores. Tratava-se, pois, de típico imposto cumulativo.

Não obstante seja o IVM o primeiro dos impostos incidentes sobre o consumo, outros dois tributos de mesma natureza se destacaram na história da tributação brasileira, ambos a ele subsequentes: o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) e o Imposto de Consumo (IC), sobre os quais falaremos mais detalhadamente.

4.1.1 O Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC

A Constituição de 1934 outorgou aos Estados competência para instituir e cobrar o “Imposto sobre Vendas e Consignações”, tributo novo que correspondia ao resultado do alargamento do campo de incidência do antigo IVM e da alteração do ente competente para sua instituição, originalmente a União Federal.

⁶¹ Esta peculiaridade sobre a criação do IVM é destacada no comentário de Alcides Jorge Costa: “*Estava instituído o imposto de vendas mercantis, raridade, como diz WALDEMAR FERREIRA, por tratar-se de tributo criado por solicitação dos contribuintes.*” (COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 3).

Assim, em 1934, passou-se a tributar não somente as operações de venda, mas, também, as de consignação mercantil, criando-se, desta forma, novo tributo estadual: o IVC.

O imposto em questão era plurifásico, incidindo sobre cada operação de venda ou consignação que compusesse a cadeia de circulação das mercadorias, da fonte produtora ao consumidor final. Além de plurifásico, tratava-se de tributo cumulativo, pois sua incidência se dava, sempre, sobre o valor total da operação tributada, sem qualquer compensação de créditos ou redução de base de cálculo.

O imposto de vendas e consignações era do tipo multifásico cumulativo; incidia sobre todas as vendas e consignações efetuadas por comerciantes, industriais e produtores, em todas as fases do ciclo econômico, sem que o imposto pago em qualquer das operações fosse levado em consideração no cálculo do tributo devido nas posteriores. (COSTA, 1979, p. 6)

Como não poderia deixar de ser, o IVC representou a principal fonte de receita dos Estados a partir da promulgação da Constituição de 1934 e, também, a grande causa do severo aumento do ônus a ser absorvido pelas cadeias de produção e consumo no país (em especial, é claro, aquelas compostas por inúmeras operações, gravadas subseqüentemente pela tributação cumulativa). Daí sua grande relevância histórica.

As Constituições de 1937 e 1946 mantiveram a estrutura básica do IVC, não mais alterando a competência para sua instituição. Em 1965, foi este imposto substituído pelo ICM, que, posteriormente, cedeu lugar ao atual ICMS.

4.1.2 O Imposto de Consumo - IC

O Imposto de Consumo, cuja competência para instituição foi outorgada à União Federal pela Constituição de 1934 (no que foi seguida pela Carta de 1937), foi instituído pelo Decreto-Lei nº 7.404, de 22 de março de 1945.

Incidente sobre as operações realizadas no ciclo da produção industrial,

o IC também tinha sua incidência marcada pela plurifasia e pela cumulatividade: recaía sobre todas as operações de vendas de produtos realizadas por industriais, seja ao consumidor final, seja entre si, não sendo considerados - originalmente - os valores pagos a mesmo título nas operações anteriores (de aquisição de matérias-primas, produtos secundários, embalagem, etc.).

Anos após sua instituição, no entanto, o IC sofreu importante modificação: a Lei nº 3.520, de 30 de dezembro de 1958, em sua 10ª alteração, determinou que créditos oriundos da aquisição tributada de matéria-prima e de outros produtos empregados no processo industrial fossem abatidos do valor devido pelo contribuinte a título de IC nas operações de venda de seus produtos industrializados.⁶² Estava estabelecida no país, assim, a primeira norma jurídica destinada à realização da não-cumulatividade tributária, introduzida no sistema por meio de lei ordinária.⁶³

Da mesma forma como se passou com o IVC, o IC manteve seus contornos principais até o advento da reforma tributária de 1965, quando foi substituído pelo imposto sobre produtos industrializados e passou a ter sua incidência não-cumulativa prevista pelo próprio texto constitucional.

Assim, a partir de 1965, o estudo da não-cumulatividade tributária no Brasil ganha novos contornos: deste ponto em diante tratar desta matéria implica interpretar e aplicar normas constitucionais que tocam os limites do exercício das competências tributárias pelos entes e, ao mesmo tempo, definem os contornos de direito garantido aos contribuintes. Justifica-se, assim, o foco nos enunciados constitucionais que veicularam as normas sobre a matéria nas Constituições que se seguiram à EC nº 18/65.

⁶² “2º Os fabricantes pagarão o imposto com base nas vendas de mercadorias tributadas, apuradas quinzenalmente, deduzido, no mesmo período o valor do imposto relativo às matérias primas e outros produtos adquiridos a fabricantes ou importadores ou importados diretamente, para emprêgo na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados;” (10ª alteração, §2º, Lei 3.520/58)

⁶³ A Lei nº 2.974, de 26 de novembro de 1956 trouxe, em sua redação original, artigo que garantia aos importadores o direito de abater do valor devido a título de IC incidente sobre a venda no mercado interno de produtos industrializados importados, o montante pago por ocasião da operação de importação destes mesmos produtos. Referido dispositivo, no entanto, foi vetado, não chegando a ser, por esta razão, a primeira previsão legal de incidência não-cumulativa de impostos no Brasil.

4.2 A NÃO-CUMULATIVIDADE NAS CONSTITUIÇÕES: 1946, 1967 E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 1/69

Consagrada desde 1958 pela legislação ordinária federal (Lei nº 3.520/58), a não-cumulatividade tributária somente veio a ser prevista pelo texto constitucional em 1965, quando a Emenda nº 18 à Carta de 1946 outorgou à União e aos Estados, respectivamente, a competência para instituir os recém-criados impostos sobre produtos industrializados e sobre operações de circulação de mercadoria (IPI e ICM).

Assim, além de mudar a antiga designação dos já conhecidos tributos, referida emenda constitucional estabeleceu que as novas figuras, dentre outras características, fossem “não-cumulativas”, elevando ao nível constitucional, assim, norma antes constante apenas da legislação ordinária e aplicável exclusivamente ao já extinto imposto de consumo.

A partir de então, a não-cumulatividade do IPI e do ICM (ICMS, de 1988 em diante) foi exigida de forma similar por todas as Constituições brasileiras. De qualquer maneira, algumas variações nas redações dos textos constitucionais e na forma como estes eram interpretados pela doutrina merecem nota, uma vez que imprescindíveis à compreensão atual do conceito que se deve construir a partir do termo “não-cumulativo”, posto na Constituição da República de 1988 em quatro diferentes oportunidades.⁶⁴

Tratemos primeiro, pois, do IPI. Ao longo de sua história constitucional, observa-se que os enunciados a partir dos quais é construída a norma que determina a não-cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados sofreram pouquíssimas alterações redacionais. Em verdade, aos artigos que a previam foi dada redação idêntica nas Cartas de 1946 (EC nº 18/65) e de 1967, sendo o mesmo texto mantido, inclusive, pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969.

Todas estas Constituições determinavam que o IPI fosse “não-

⁶⁴ Artigo 153, §3º, inciso II; artigo 154, inciso I; artigo 155, §2º, inciso I; e artigo 195, §12º.

cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores”.⁶⁵

Pequenas alterações somente vieram com a promulgação da Constituição de 1988, que, de forma sutilmente diversa, dispõe que o imposto sobre produtos industrializados será “não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.⁶⁶

Não muito distinto foi o tratamento recebido pelo ICM (atual ICMS), muito embora, no caso deste imposto, seja a redação dos artigos que determinam sua não-cumulatividade de alguma forma diferente em cada uma das Constituições que tratam da matéria. Vejamos:

Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores. [...]

§ 2º **O impôsto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores**, pelo mesmo ou por outro Estado [...].⁶⁷

Art. 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: [...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes. [...]

§ 5º - **O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores**, pelo mesmo ou outro Estado [...].⁶⁸

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre: [...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, **imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores** pelo mesmo ou por outro Estado. **A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.**⁶⁹

⁶⁵ Artigo 11, parágrafo único, da EC nº 18/65; 22, §4º, da Constituição de 1967; e 21, §3º, da EC nº 1/69.

⁶⁶ Artigo 153, §3º, inciso II.

⁶⁷ Emenda Constitucional nº 18/65 à Constituição de 1946.

⁶⁸ Constituição de 1967. Redação do artigo dada pelo Ato Complementar nº 40/68.

⁶⁹ Emenda Constitucional nº 1/69. Redação do artigo dada pela Emenda Constitucional nº 23/83.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - **será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores** pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; [...]

XII - cabe à lei complementar: [...]

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;⁷⁰

Como se vê, enquanto as Emendas Constitucionais nº 18/65 e nº 1/69 exigiam expressamente a edição de lei complementar para definir os termos sob os quais se operaria o sistema de abatimento de créditos sucintamente delineado nas próprias Constituições, a Carta de 1967 apenas mencionava a necessidade de lei ordinária para esse mesmo fim.

A Constituição de 1988 disciplinou a não-cumulatividade do ICMS por meio de fórmula equivalente à por ela utilizada para o IPI, determinando que também em relação àquele tributo dever-se-á compensar o que for “devido” em cada operação com o montante “cobrado” nas anteriores. Particularmente quanto ao tributo estadual, nos moldes das mencionadas emendas, exigiu a edição de lei complementar que regulamente a sistemática de compensação imposta.⁷¹

Além disso, é de se notar que repetiu a atual Constituição vedação constante da EC nº 1/69, relativa aos efeitos da isenção e da não-incidência na sistemática de créditos e débitos decorrente da regra de não-cumulatividade do ICMS, matéria expressamente regulada apenas por estas duas Cartas.

De qualquer sorte, em que pesem as diferenças entre os supra transcritos dispositivos constitucionais, importante é ressaltar que todos eles guardam uma característica comum, da maior relevância: a previsão expressa da técnica por meio da qual deverá ser atingida a exigida não-cumulatividade do ICMS

⁷⁰ Constituição de 1988. Redação do artigo dada pela Emenda Constitucional nº 3/93.

⁷¹ Particularidade esta que decorre do fato de tratar-se o ICMS de tributo estadual, que carece de legislação nacional unificadora.

(ou do ICM), não sendo permitida ao legislador a livre escolha do método utilizado para esse fim.

Nesse sentido é a advertência feita por Christine Mendonça (2005, p. 93):

Para se evitar a repercussão econômica da imposição tributária do ICMS, a Constituição não só exige a não-cumulatividade como também indica a forma de operacionalizar esse mandamento que é “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. O dispositivo constitucional impõe a técnica da compensação para se alcançar a não-cumulatividade e não outra.

Considerando este aspecto - a definição do método a ser utilizado para afastar a repercussão econômica da tributação -, o mesmo podemos dizer em relação aos artigos que, desde 1965, prescreveram constitucionalmente a não-cumulatividade do IPI.

4.2.1 Evolução do Pensamento Doutrinário

Mais do que simplesmente observar os dispositivos por meio dos quais foi positivada, a partir de 1965, a não-cumulatividade tributária nas constituições brasileiras, cumpre analisar o pensamento doutrinário que se formou sobre cada um destes textos. Afinal, somente conhecendo a interpretação dada a estes enunciados prescritivos pode-se, efetivamente, compreender a extensão do conceito trabalhado.

Diante das incontáveis vertentes e perspectivas adotadas pelos cientistas do direito para estudar a não-cumulatividade, optamos por centrar o trabalho naquelas que se propõem, ainda que de forma tímida, a analisá-la como conceito jurídico que é, sempre com foco no conteúdo dos dispositivos constitucionais que a consagram como norma de direito positivo.

Da mesma forma, deixamos de trazer à colação os estudos dedicados às particularidades das normas infraconstitucionais (leis e regulamentos) direcionadas à operacionalização das regras de vedação à cumulatividade, cuja importância não

negamos, mas relegamos a trabalhos formulados sob diferente enfoque, com diferentes objetivos.

Tomamos como referência principal, assim, a produção doutrinária que, para o estudo da não-cumulatividade, adota como limites de seu objeto o texto constitucional e a interpretação dos conceitos que o integram. Nada que venha antes; nada que venha depois. A utilização das categorias construídas pela Teoria Geral do Direito, tais como “norma jurídica” e “relação jurídica” também foi por nós destacada, havendo, ao longo do trabalho, a preocupação em se confrontar as diferentes opiniões construídas sobre estes conceitos.

Com isso, pretendemos atingir nossa principal meta: a observação do panorama científico em que se insere, hoje, o estudo da não-cumulatividade tributária, vislumbrando as principais alterações doutrinárias acerca da interpretação e aplicabilidade dos conceitos constitucionais que envolvem este instituto. Trazemos a debate, assim, os diferentes ângulos sob os quais é estudada a não-cumulatividade tributária, postos sob as diferentes ordens constitucionais que vigiram no país desde 1965.

Como já afirmado anteriormente, foi a Emenda Constitucional nº 18/65 à Constituição de 1946 o veículo introdutor das primeiras normas constitucionais relacionadas à não-cumulatividade em nosso sistema jurídico.

À época, a legislação federal já prescrevia algumas regras para que o imposto de consumo não se acumulasse sobre os preços dos produtos industrializados ao longo das cadeias produtivas (Lei federal nº 3.520/58), inexistindo, até então, qualquer previsão constitucional nesse sentido. Justamente aí reside, portanto, uma das mais importantes inovações trazidas pela “Reforma Constitucional Tributária” promovida pela EC nº 18/65.

A doutrina, entretanto, não demonstrou muito entusiasmo com referida mudança. Consultando-se obras especializadas contemporâneas à referida emenda constitucional, facilmente se nota que não havia entre os autores a preocupação de dispensar à não-cumulatividade um tratamento normativo específico, sendo esta referida como simples consagração constitucional de sistemática de cobrança já consolidada pela legislação ordinária.

Exemplifica bem esta postura a análise feita por Fábio Fanucchi (1966, p. 60) à não-cumulatividade do IPI, em obra específica sobre a reforma implementada pela Emenda 18:

A diferença fundamental entre o de consumo e o de produtos, além da denominação, reside na consagração constitucional da sistemática de cobrança do impôsto, antes estabelecida só na lei ordinária. [...] Isto a lei ordinária disciplinava e, agora, a constituição consagra de forma expressa. A denominação constitucional do sistema é: “incidência não cumulativa”.

Cláudio Martins (1969, p. 243), por sua vez, ao analisar a mesma emenda constitucional, sequer menciona a expressão “não-cumulatividade”, referindo-se unicamente aos esforços implementados para se “pôr cobro às invasões, aos vexatórios impostos em cascata, às duplas e pluritributações e a todos os demais vícios que sempre inquinaram a sistematização abandonada por ineficiente”.

O tom do estudo da não-cumulatividade era dado, portanto, pela compreensão dos reflexos econômicos que esta norma visava a alcançar. Para os juristas da época, então, bastava compreender que a regra de não-cumulatividade era destinada a alcançar um propósito bem claro: impedir a incidência (econômica) de tributo sobre tributo. Assim, ao falar em não-cumulatividade, recaíam os estudiosos contemporâneos à Emenda Constitucional nº 18/65 muito mais sobre a análise das técnicas existentes para alcançá-la, do que sobre a precisa definição da expressão ou sobre a caracterização das implicações jurídicas da exigência constitucional.

Neste cenário, nem mesmo a escolha pela Constituição de um método específico a ser aplicado para se evitar a cumulação de tributos foi seriamente considerada pelos autores, que, não raramente, tomavam como equivalente a “tributo não-cumulativo” o conceito de “imposto sobre valor agregado” (IVA).

Não foi outra a interpretação dada por Fábio Fanucchi (1966, p. 64) ao artigo 12, §2º, da EC nº 18/65, que determinava a não-cumulatividade do ICM,⁷² ou por Rubens Gomes de Sousa, quando, em palestra realizada no Rio de Janeiro em

⁷² “Não haverá, mais, a chamada “incidência em cascata”, isto é, a cobrança do impôsto pelo valor total de cada operação de circulação. Será tributada, mesmo em operações interestaduais, só a diferença entre o valor da última e o das demais operações” (FANUCCHI, Fábio. **Reforma Constitucional Tributária**: estudo da Emenda Constitucional nº 18, anteprojeto do Código Tributário. São Paulo: Atlas, 1966, p.64)

1972 (reproduzida na Revista de Direito Administrativo), tratou dos impostos sobre valor acrescido no sistema tributário, fazendo referência direta à reforma de 1965 (REVISTA..., 1972, p. 17-26).

A produção doutrinária da época, portanto, muito embora pouco nos diga sobre a conformação jurídica das normas constitucionais de não-cumulatividade, muito nos fala sobre aquilo que deve ser considerado na interpretação dos enunciados prescritivos que a positivam no sistema. Isso porque, focaram-se estes autores na finalidade específica para que teria sido instituída a tributação não-cumulativa: afastar a cumulação econômica (ou financeira) de tributos, gerada pela incidência tributária sobre fatos que possuam, entre si, relação de subseqüência.

Pouco mais de um ano depois da entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 18/65 à Constituição de 1946, foi outorgada, em 24 de janeiro de 1967, a nova Constituição brasileira. Em razão da forte instabilidade econômica e política que assolava o país à época, teve referido texto pouco tempo de vigência: em 13 de dezembro de 1968, o AI 5 rompeu com a ordem constitucional, sendo seguido por diversos outros atos institucionais, atos complementares e decretos-lei. Em 17 de outubro de 1969, então, foi outorgada uma nova Carta Política sob o título de Emenda Constitucional nº 1 à Constituição de 1967.⁷³ A sucessão de textos constitucionais se deu, assim, de forma muito rápida, tendo a Constituição de 1967 vigido, em verdade, por menos de dois anos.

Em função disso, mesmo consideradas as pequenas diferenças existentes entre os textos dos artigos que consagram a não-cumulatividade em uma e em outra Constituições, não há registros de mudanças doutrinárias significativas sobre a matéria entre 1967 e 1969. Na verdade, muitos doutrinadores trataram da EC nº 1/69 não como nova Carta Política, mas como simples alteração do texto de 1967, não dedicando, assim, atenção especial às alterações por ela promovidas nos artigos concernentes ao IPI e ao ICM não-cumulativos. Não é por outra razão que, neste trabalho, optamos por agrupar a produção doutrinária da época, tratando

⁷³ Segundo José Afonso da Silva, *“Teórica e tecnicamente, não se tratou [a EC nº 1/69] de emenda, mas de nova constituição. A emenda só serviu como mecanismo de outorga, uma vez que verdadeiramente se promulgou texto integralmente reformulado [...]”*. (SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 22. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 87)

como único - para fins de análise das mudanças no pensamento doutrinário sobre a não-cumulatividade - o período constitucional compreendido entre 1967 e 1988.⁷⁴

Como mencionado anteriormente, ao ser alçada à categoria de norma constitucional, a não-cumulatividade recebeu da doutrina tratamento voltado para seu aspecto finalístico, extrajurídico: o combate à chamada incidência “em cascata” dos impostos sobre produtos industrializados e sobre operações de circulação de mercadorias.

Com a outorga da Carta de 1967 e, em sequência, da EC nº 1/69, esse posicionamento não foi drasticamente alterado, mantendo-se o foco principal dos estudos nos efeitos econômicos da tributação não-cumulativa. Não obstante isso, começaram a surgir as primeiras análises de cunho essencialmente jurídico feitas a partir das normas constitucionais que, à época, impunham a incidência não-cumulativa do ICM e do IPI.

Pontes de Miranda (1971, p. 514), em seus “Comentários à Constituição de 1967”, afirmou tratar-se a não-cumulatividade do ICM “de técnica tributária, em caso de sucessividade do mesmo imposto, devido à deslocação da mercadoria”. Continuando a explicação, abordou questão que, anos mais tarde, dividiria a doutrina especializada: a natureza física ou financeira do crédito gerado pela incidência da norma de não-cumulatividade. Defendendo o primeiro destes posicionamentos, explicou o renomado jurista que “o sentido de incumulatividade, no art. 23, II, é assaz restrito, porque se prevê a incidência duas ou mais vezes sobre a mesma mercadoria.” (MIRANDA, 1971, p. 514).

Fábio Fanuchi (1976, p. 147), por sua vez, também passou a analisar aspectos outros que não a finalidade econômica da norma que impunha a tributação não-cumulativa pelo ICM, abordando a questão da negativa ao aproveitamento de créditos por alguns Estados (problema já verificado, como se percebe, desde, no mínimo, a década de 1970) sob a ótica do direito constitucionalmente assegurado ao contribuinte pela norma de não-cumulatividade:

⁷⁴ Registramos, neste ponto, que todas as obras referenciadas nesta parte do trabalho remetem, formalmente, à EC nº 1/69, eis que editadas em momento posterior à sua outorga.

Aqui é lugar propício para examinar um desses temas de debates: a negativa de reconhecimento do crédito fiscal por parte de alguns Estados, em relação a certas operações internas (mais raro de acontecer) e interestaduais.

Acontece que qualquer negativa nesse sentido se afigura, aprioristicamente, como inconstitucional, porque a Constituição dita que o imposto é “não-cumulativo”. Negar o crédito contra a Fazenda pelo imposto pago em operações anteriores é o mesmo que tornar as incidências cumulativas, exatamente o contrário do que a Constituição estabelece.

Assim, ainda, que não o tenha declarado expressamente, considerou o ilustre autor ser a não-cumulatividade norma constitucional que traz ao contribuinte - uma vez instituída a tributação pelo ICM - garantia intransponível e ilimitável pela legislação infraconstitucional: a de que somente será tributado se reconhecido integralmente seu direito ao crédito correspondente ao imposto relativo às operações anteriores.

Afirmar a inconstitucionalidade de qualquer tentativa dos Estados de limitar o crédito dos contribuintes, sob o argumento de que este seria constitucionalmente assegurado em razão da exigência de uma tributação não-cumulativa, implica, pois, reconhecer que o termo “não-cumulativo” posto na Constituição é dotado de conteúdo específico e que, como tal, não pode ser livremente interpretado, restringido ou aplicado pelo legislador ordinário.

Inaugurando um “hábito” que se perpetuaria por décadas, Aliomar Baleeiro tratou a vedação da cumulatividade do IPI e do ICM como princípio constitucional, do qual derivaria, segundo ele, uma das diversas limitações constitucionais ao poder de tributar. O ilustre professor negava possuir a não-cumulatividade a generalidade que caracteriza outros princípios constitucionais, mas, ainda assim, a classificava sob esta rubrica. Baleeiro (1974, p. 232) afirmava, também, ser necessária lei (complementar no caso do ICM, ordinária para o IPI) para a definição dos termos em que se fariam os abatimentos previstos na Constituição, método por meio do qual se realizava o princípio de vedação à cumulatividade.

De qualquer sorte, constituindo-se, ou não, a vedação à cumulatividade em princípio que estabelece limitação ao poder de tributar, fato é que o tratamento normativo a ela dispensado por Aliomar Baleeiro se tornou absolutamente

dominante a partir da década de 1970: poucos são os autores, dali em diante, que não se referem à não-cumulatividade como um princípio constitucional.

O Supremo Tribunal Federal também abraçou de forma maciça a proposta, passando a se referir em diversos julgados ao “princípio da não-cumulatividade tributária”. A conferir:

Mas o fato é que daí resultou para o contribuinte que um impôsto definido na Lei Maior como não cumulativo tornou-se, por efeito da lei estadual regulamentar da respectiva cobrança, em tributo cumulativo.

É bem de ver, portanto, que na pretensão da impetrante havia um *plus* que nem o Ministério Público nem os magistrados julgadores entreviram: a burla, ainda que em parte, a princípio constitucional.⁷⁵

Outro a adotar essa perspectiva foi Alcides Jorge Costa, que afirmou decorrer do princípio constitucional da não-cumulatividade o sistema de abatimentos previsto na EC nº 1/69. Em seu famoso estudo dedicado ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias,⁷⁶ desenvolveu o autor a idéia de que o “princípio da não-cumulatividade” afetaria a conformação da regra-matriz de incidência do ICM, alterando a composição de sua base de cálculo. Nesse sentido é o seguinte trecho:

Em última análise, o montante do ICM cobrado nas operações anteriores é integrante da base de cálculo do tributo. Esta afirmação choca-se com as idéias correntes, expressas em todas as legislações estaduais, que mencionam débito do ICM para significar a quantia resultante da aplicação da alíquota ao que o artigo 2º do decreto-lei nº 406/68 chama de base de cálculo, e crédito de ICM para significar o imposto cobrado nas operações anteriores.

Na verdade, o vocábulo “crédito” é usado em sentido impróprio porque a entrada de mercadoria no estabelecimento não cria, para o contribuinte, nenhum direito de crédito contra o fisco. O chamado “crédito” de ICM é, como foi demonstrado, apenas um elemento a considerar no cálculo do montante de ICM a pagar. (COSTA, 1979, p. 154).

Defendia o professor, assim, a integração da norma de não-cumulatividade à RMIT do ICM, dada sua suposta atuação direta na composição da base de cálculo deste imposto.

O posicionamento exposto, no entanto, foi revisto anos mais tarde, passando o autor a afirmar, como outros, a existência de previsão constitucional de

⁷⁵ RE 71686 - PR. Em igual sentido, RE 70.204, 70.336, 70.204 e 70.332.

⁷⁶ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

compensação (decorrente da não-cumulatividade) como forma de extinção do crédito tributário do ICM. Negou, assim, a antes afirmada Influência da não-cumulatividade sobre a composição da base de cálculo desse imposto.

Reflexão posterior levou-me a concluir que me havia equivocado e que, na verdade, o denominado crédito tinha mesmo natureza de crédito. [...] O ICM torna-se devido quando ocorre qualquer operação relativa à circulação de mercadorias, realizada por comerciante, industrial ou produtor. O imposto é calculado mediante aplicação de uma determinada alíquota à base prevista em lei. Portanto, este é o imposto devido. Como determina a lei, da soma dos impostos referentes a cada operação realizada num período é abatida a soma do imposto que incidiu sobre as mercadorias entradas no mesmo período. Este abatimento não é senão uma compensação. (COSTA, 1988, p. 39)⁷⁷

Ainda em sua obra mais antiga, Alcides (COSTA, 1979, p. 23-25) afirmava a impossibilidade de limitação do “princípio da não-cumulatividade” pela lei complementar que, dando cumprimento à ordem constitucional, viesse a regulamentá-lo. Admitia, no entanto, que esta lei (bem como que, em sua ausência, o fizessem as leis estaduais) pudesse definir que “tipo” de imposto sobre valor acrescido seria o ICM, dependendo das deduções que autorizasse. Filiou-se o autor, assim, àqueles que, diante da Emenda Constitucional nº 1/69, tomavam o “princípio” da não-cumulatividade como norma constitucional de eficácia contida.⁷⁸

Diante dessas premissas, os autores buscaram no próprio texto constitucional o conteúdo que deveria ser associado à não-cumulatividade (também por eles tratada como princípio), cláusula que, segundo afirmavam, “por si mesma não tem substância; é imprecisa, vaga e sem significação definida”. (ATALIBA; GIARDINO, 1988, p.74).

Nesse sentido, afirmavam dever ser entendida como a cumulatividade vedada pela Constituição aquela que era inibida pela eficácia jurídica do sistema de abatimentos constitucionalmente previsto: “A não-cumulatividade é resultado, e não causa, do sistema de abatimentos” (ATALIBA; GIARDINO, 1988, p.74). O “princípio da não-cumulatividade” se resolveria, assim, no direito público subjetivo, de nível constitucional, de abater.

⁷⁷ No artigo em referência o autor afirma a natureza não tributária dos chamados “créditos” de ICM, diferenciando, por conseqüência, seu regime jurídico daquele aplicável à relação tributária decorrente da incidência da norma que institui o imposto.

⁷⁸ Em referência à classificação proposta por José Afonso da Silva. (SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982)

Seguindo a proposta de encarar a não-cumulatividade sob enfoque exclusivamente jurídico, os autores analisaram a natureza da relação que decorria do direito de abatimento, separando os regimes desta e da relação tributária, decorrente da incidência de norma jurídica tributária em sentido estrito.

Dentro desta perspectiva, destacavam os ilustres mestres o fato de que, muito embora pressupusesse - por condicionante lógica - a vigência de legislação tributária ordinária (do IPI ou do ICM), o regime jurídico de abatimentos não estava condicionado, para que ingressasse na ordem jurídica, à edição de lei que o regulamentasse. Filiaram-se, assim, aos autores que atribuíam eficácia plena e aplicabilidade imediata à norma constitucional que vedava a cumulatividade dos impostos, como por eles mesmos foi expressamente afirmado:

As disposições constitucionais instituidoras dos chamados “crédito de IPI e de ICM” têm eficácia plena e aplicabilidade imediata - na classificação consagrada por José Afonso da Silva - bastando que, como em qualquer outro caso de direitos públicos subjetivos de hierarquia constitucional, se perfaça o conjunto de pressupostos fáticos condicionantes de sua incidência (ATALIBA; GIARDINO, 1988, p.79).

A classificação em norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata das disposições constitucionais relativas à não-cumulatividade torna claro o posicionamento dos autores acerca do alcance da lei complementar referida no artigo 23, inciso II da EC nº 1/69: se a norma constitucional tem eficácia plena e aplicabilidade imediata, referida lei não poderá fazer mais do que regulamentar procedimentos e formalidades ligadas ao regime de abatimentos constitucionalmente estabelecido, sendo a ela vedado restringir ou limitar, de qualquer forma, o direito constitucionalmente assegurado aos contribuintes.

Na mesma linha de pensamento, desnecessário (e, em verdade, vedado) seria, também, que mencionada lei complementar definisse os conceitos contidos no referido dispositivo, plenamente interpretável no âmbito da própria constituição (a busca pela coerência interna do sistema constitucional é, portanto, marca do trabalho dos autores).

Divergindo diametralmente desta opinião, temos a doutrina de Souto Maior Borges, para quem a norma constitucional que determinava a não-cumulatividade e definia o sistema de abatimentos como meio para alcançá-la não possuiria eficácia plena e aplicabilidade imediata, mas, pelo contrário, dependeria da edição de lei para que viesse a surtir efeitos.

Esclareceu o mestre que não assiste razão a “quem pretenda que, numa decorrência do art. 23, II, *in fine*, há um direito constitucional de abater o ICM, em cada operação: direito este que seria atribuído ao contribuinte sem nenhuma intermediação legislativa.” (BORGES, 1983, p. 205). Segundo expôs o autor, a norma constante do artigo 23, II, da EC nº 1/69 se enquadraria entre as chamadas “normas de sobredireito”, sendo destinadas, desta forma, não aos contribuintes, mas ao legislador complementar ou estadual (e distrital).

Negou o autor, assim, a afirmativa de que a norma que estabelecia a não-cumulatividade e a sistemática a ser utilizada para atingi-la seria instituidora de direito público subjetivo do contribuinte, para afirmar que se tratava de verdadeira norma de competência legislativa tributária.

Noutras palavras: não há ainda a subjetivação da ordem jurídica objetiva. Um direito privado subjetivo ao abatimento do ICM, tal como resulta dos expressos termos do art. 23, II, *in fine*, da CF, no sentido de um poder jurídico - só existe quando o ordenamento constitucional confere ao sujeito passivo, em face de uma lei tributária inconstitucional, por violatória da não cumulatividade, o poder de instaurar um procedimento qualquer de anulação dessa lei. Como, no direito brasileiro, a lei inconstitucional somente pode ser impugnada pelo sujeito passivo numa relação litigiosa e concreta, segue-se que direito subjetivo ao abatimento inexistente, se se pretenda extrai-lo direta e imediatamente da Constituição Federal (BORGES, 1983, p. 205).

Paulo de Barros Carvalho (1981 apud MENDONÇA, 2005, p. 71), embora apresentando razões absolutamente diversas, também afastou a afirmação de que da norma constitucional que vedava a cumulatividade tributária se extrairia, diretamente, um direito do contribuinte, assim explicando suas razões:

Ora, se a regra-matriz da incidência tributária vem à lume, no sistema positivo brasileiro pela edição de leis ordinárias, os direitos subjetivos e os deveres jurídicos porventura emergentes, não de desprezar-se desses diplomas, embora encontrem seus fundamentos de validade no estatuto Superior. A mais disso, não defluindo o protótipo da relação jurídica do imposto, diretamente, do comando constitucional, não seria crível imaginar que do imperativo da não cumulatividade se pudesse extrair o nascimento

de um direito subjetivo a favor “do contribuinte”, e de um correlato dever jurídico, atribuído ao Estado.

A divergência acerca da eficácia das normas constitucionais que estabeleciam a não-cumulatividade de determinados impostos ficava definida, pois, nessas duas principais linhas de pensamento, dividindo-se os autores entre aqueles que lhe atribuíam eficácia plena e aplicabilidade imediata, e aqueles que a viam como norma de competência, destinada, como tal, aos entes a que foram atribuídas as respectivas competências tributárias.

5 ANÁLISE SINCRÔNICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA

5.1 A não-cumulatividade na Constituição de 1988: 5.1.1 A Emenda Constitucional nº 42/2003.

Em contraposição ao que fizemos no capítulo anterior, trataremos, agora, de surpreender as normas constitucionais que prescrevem a não-cumulatividade tributária em seu aspecto estático. Ou seja: analisaremos, nesse capítulo, o contexto das normas jurídicas hoje vigentes em nosso ordenamento jurídico.

Como já esclarecido, A não-cumulatividade foi inserida no ordenamento brasileiro em 1958, por meio da Lei nº 3.520, que versava sobre o já extinto Imposto sobre Consumo.

Antes da vigência de mencionado diploma legal, incidia sobre as cadeias produtivas e de consumo a chamada “tributação em cascata”, fenômeno durante muito tempo acusado de onerar excessivamente os consumidores finais e, também, de impedir a livre concorrência e o pleno desenvolvimento econômico que somente dela pode advir.

Sua alçada ao nível de norma constitucional somente se deu em 1965, quando, com a EC nº 18, passou a integrar a delimitação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – e do antigo ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias -, sendo tal medida repetida nas alterações constitucionais subseqüentes (Constituição de 1967, EC nº 1/1969 e Emenda nº 23 de 1983).

Seguindo a herança deixada por suas antecessoras, a Constituição de 1988 manteve a obrigatoriedade de observância da norma de não-cumulatividade na instituição do IPI e do novel ICMS, divergindo das anteriores em razão de ter estabelecido com maior precisão a sistemática de aplicação do instituto sob análise, não delegando referida tarefa exclusivamente à legislação ordinária.

Trouxe a nova ordem constitucional, ainda, a não-cumulatividade dos impostos residuais (artigo 154, I) e das novas fontes de custeio da seguridade social (artigo 195, §4º). Por fim, com a EC nº 42/2003, permitiu o constituinte derivado

fossem previstas hipóteses de não-cumulatividade para as contribuições sociais incidentes sobre a receita ou o faturamento e sobre a importação de bens ou serviços (artigo 195, §12), alteração que motivou a cobrança não cumulativa da COFINS e da Contribuição para o PIS.

Além disso, hoje temos, por disposição de lei infraconstitucional, a determinação de incidência não cumulativa da CIDE Combustível (Lei 10.336/01) e, defendem alguns, do ISSQN (LC 116/03).

Em que pese diferentes “modalidades” sob as quais foi lançada no ordenamento desde sua primeira aparição, sempre teve a não-cumulatividade, dentre outras, uma importante finalidade: permitir a livre concorrência, impedindo que a tributação ocupe a posição de relevante fator de diferenciação comercial entre produtos oriundos de cadeias produtivas ou comerciais de extensões distintas, conforme vinha se observando antes de sua implementação.

Hoje, outros fatores são adicionados à exigência da não-cumulatividade na cobrança de tributos – em especial daqueles incidentes sobre cadeias de produção, negociação e comércio -, tais como a necessidade de se desonerar os consumidores finais, de se buscar a máxima justiça na tributação e de se propiciar o exercício de atividade econômica por todos os elos formadores das cadeias produtivas e de consumo. A finalidade inicial da determinação, no entanto, permanece acesa e atual.

Destarte, em observância a esta diretiva original, e mais, considerando-se a forma como hoje está posta na Constituição Federal, não há dúvidas de que a não-cumulatividade integra o importante rol das chamadas “limitações constitucionais ao poder de tributar”, representando mecanismo de ajuste jurídico utilizado em prol da melhor e mais correta incidência tributária.

Não é por outra razão que, desde os idos de 1958, vem a não-cumulatividade gerando tantos embates entre Fisco e contribuintes, ademais de diversas discussões e elucubrações acadêmicas e jurisprudenciais.

Note-se neste ponto, que a não-cumulatividade pauta a forma de cobrança de dois tributos responsáveis por parte muito significativa da arrecadação fiscal no país (IPI e ICMS), cujas regras de incidência e arrecadação, justamente em razão das grandes montas de recursos que movimentam, geram incontáveis debates.

Nesse contexto, claro resta que a não-cumulatividade tem – hoje mais do que nunca - extrema relevância para os aspectos econômicos que permeiam a instituição e cobrança de tributos, mormente no que tange ao desenvolvimento dos setores produtivos e negociais do país, uma vez que representa mecanismo (ou técnica) de tributação que, dependendo da maneira como é interpretado, de seus limites e contornos legislativos, pode trazer grandes benefícios ou dificuldades aos diversos elos integrantes das redes econômicas nacionais.

Verifica-se, desta maneira, que grande parte do interesse e da importância no estudo das regras, constitucionais ou não, de não-cumulatividade advém do fato de terem estas ligação direta com o valor devido (ou pago) pelos contribuintes a título dos mais variados tributos, sendo, por esta razão, instituto que causa reflexos diretos no desenvolvimento econômico do país.

O debate relativo aos limites e métodos de aplicação das regras de não-cumulatividade é, pois, muito atual e de importância inquestionável.

Entendemos, entretanto, que, para que este possa ser bem sucedido e render os frutos esperados, necessário se faz proceder a uma análise eminentemente jurídica do instituto, dispensando-lhe o tratamento dado às demais normas de direito tributário.

Propõe-se, assim, a visualização da não-cumulatividade através da Teoria das Normas Jurídicas, aplicada com base na exegese dos textos constitucional e infraconstitucional, procedendo-se ao estudo das formas de integração entre as regras de não cumulação e as regras matrizes de incidência dos tributos sob elas instituídos, das finalidades normativas destas regras e, por fim, da maneira mais adequada de se atingir tais finalidades.

Frise-se a importância que aqui se dá à dissociação da análise dos impactos econômicos da não-cumulatividade de seu estudo enquanto norma jurídica, evitando-se, só assim, as confusões hoje vivenciadas por parte dos doutrinadores e pela maioria da jurisprudência nacional, que, imersos na perigosa mistura de conceitos jurídicos e econômicos e na luta incessante por se encontrar argumentos jurídicos que validem as necessidades práticas da economia, acabam por desnaturar a entidade ora analisada, deixando de aplicá-la em plena conformidade com o desígnio do constituinte e descaracterizando seu caráter normativo.

5.1 A NÃO-CUMULATIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A Constituição de 1988, como visto em capítulos anteriores, foi a Carta Política que, desde 1965, mais trouxe inovações em matéria de não-cumulatividade.

Isso porque, além de repetir a vedação à instituição de IPI e ICMS cumulativos, determinou a não-cumulatividade dos impostos e contribuições residuais, e, com o advento da EC nº 42/03, das contribuições para o PIS e da COFINS.

Como não poderia deixar de ser, multiplicaram-se sob a égide desta Constituição as já fecundas discussões doutrinárias sobre a matéria, de forma que, hoje, chegamos a um ponto em que impossível seria definir todas as linhas de debates e estudos existentes.

Desta forma, visando a manter nossa proposta de análise dos temas concernentes à não-cumulatividade nas constituições, destacamos as divergências que entendemos principais em matéria de vedação constitucional à cumulatividade tributária, todas elas relativas à interpretação e à aplicação das normas que impõem esta proibição a partir do texto de 1988.

Após a promulgação da Constituição de 1988, manteve-se forte a visão da não-cumulatividade como princípio constitucional tributário.

Referida opinião continua - à exemplo do vivenciado sob a égide da EC nº 1/69 - a ser a mais recorrente, sendo, em verdade, raras as referências à não-cumulatividade em outros termos. Poucos são os autores, porém, que realmente explicam o porquê de assim entenderem. Dentre aqueles que o fazem, são encontradas as mais variadas justificativas.

Tércio Sampaio Ferraz Jr., em artigo publicado pouco tempo após a promulgação da nova Constituição, afirma a necessidade de se interpretar a não-cumulatividade como princípio inserto no contexto não só do sistema constitucional tributário, mas, também, de toda a ordem econômica, nos moldes em que é constitucionalmente estabelecida.

Ao determinar as bases desta ordem, o artigo 170 da Constituição de 1988 firmaria, assim, princípios que serviriam como “máxima regulativa e balizadora” (FERRAZ JR., 1989, p. 20) da não-cumulatividade.

Mais do que isto, tal princípio [da não-cumulatividade] não compõe apenas a estrutura básica do ICMS, mas aponta além disso para um quadro de implicações que nos conduz à Ordem Econômica [...]. Em outras palavras, deste ângulo deve-se concluir que a opção do constituinte pelo princípio da não-cumulatividade não resulta de uma inércia repetitiva e conservadora, mas é imposição de uma principiologia constitucional e que isto tem conseqüências importantes para o correto entendimento das referidas alíneas “a” e “b” [artigo 155, §2º, II]. (FERRAZ JR., 1989, p. 20)

O tratamento dado pelo autor às normas que vedam a cumulatividade tributária se justificaria, portanto, no fato de estas (ou suas finalidades) estarem ligadas a um sistema maior de valores protegidos pela Constituição Federal, integrados e interpretados conjuntamente no âmbito do sistema constitucional. A não-cumulatividade, como princípio, se prestaria a realizar valores superiores consagrados por outros princípios, atendendo a fins de ordem econômica.

Decorrência deste entendimento é a absoluta inflexibilidade com que o autor encara a aplicação das normas de não-cumulatividade, cujas exceções constitucionais, segundo preceitua, devem ser interpretadas restritivamente, de forma a não obstaculizar a realização dos valores e objetivos por ela preconizados.⁷⁹

⁷⁹ Na obra referenciada o autor trata exclusivamente da não-cumulatividade do ICMS. Suas conclusões, no entanto, são plenamente aplicáveis às demais previsões constitucionais de tributos não-cumulativos, não estando vinculadas, no ponto ora tratado, a este imposto em especial.

Em obra mais recente, José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo (1998, p. 92-93) explicam que o tratamento principiológico dado à norma de não-cumulatividade se deve ao fato de que “(...) a sua supressão causaria sensível abalo nas relações de consumo, na produção de bens e na prestação de serviços, com evidentes reflexos até mesmo nas relações de emprego, em função do aumento artificial de custos”.

E continuam: “A não-cumulatividade é, de fato, um princípio jurídico constitucional. É um comando normativo repleto de valores extraídos dos anseios da sociedade constituída e permeado de forte conteúdo axiológico.” (1998, p. 93)

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, coloca as normas constitucionais de não-cumulatividade entre os por ele denominados princípios-limite objetivo: normas jurídicas que, não obstante não constituam um valor consagrado pelo ordenamento, atuam indiretamente na realização de um ou mais valores.⁸⁰

Nas palavras do mestre (CARVALHO, 2008, p. 297),

O princípio da não-cumulatividade dista de ser um valor. É um “limite objetivo”, mas que se verte, mediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária, etc. Apresenta-se como técnica que opera sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, para que o impacto da percussão tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeitos danosos na apuração dos preços e crescimento estimulado na aceleração inflacionária.

Em sentido contrário à opinião ainda hoje prevalente, destaca-se o posicionamento de Christine Mendonça, para quem, por não se encontrar valor (entendido como carga axiológica positivada pelo ordenamento e identificável pelos critérios da axiologia) na exigência constitucional da não-cumulatividade, não poderia esta ser classificada como princípio jurídico.

⁸⁰ Esclarecendo o que seriam princípios-limite objetivo, Paulo de Barros Carvalho expõe: “Atente-se, porém, para o seguinte: os ‘limites objetivos’ são postos para atingir certas metas, certos fins. Estes, sim, assumem o porte de valores. Aqueles limites não são valores, se os considerarmos em si mesmos, mas voltam-se para realizar valores, de forma indireta, mediata”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 196)

É esclarecedor o seguinte trecho de sua obra, em que a questão ora posta é enfrentada (MENDONÇA, 2005, p. 97):

Observa-se, assim, que esses autores sobrelevam a regra constitucional ao patamar de princípio, em razão da sua finalidade dentro do ordenamento jurídico e não em razão da carga axiológica detectada na própria estrutura da norma. Como adotamos como premissa denominar princípio jurídico apenas aquela norma (ou parte dela) portadora de forte carga axiológica, somos forçados a concluir que a norma que impõe a não-cumulatividade do ICMS não é um princípio jurídico.

A autora cita, ainda, a opinião de Onofre Alves Batista Júnior e Paulo Ricardo Souza Cruz (2001 apud MENDONÇA, 2005, p. 98), a qual oferecemos à transcrição em razão da objetividade com que é posta:

Enfim, com toda a clareza, a norma da não-cumulatividade estampada na Constituição Federal de 1988 é uma regra constitucional, e não um “princípio” constitucional, como usualmente se menciona. Ao contrário do que se tornou moda no Brasil, o simples fato de estar presente na Constituição não atribui a um dispositivo o caráter de princípio constitucional.

A questão mantém-se controversa, sendo, como afirmado, mais recorrente a referência à norma de não-cumulatividade como princípio constitucional tributário, muito embora isso seja muitas vezes colocado sem qualquer embasamento jurídico.

A eficácia (usualmente referida, a nosso ver erroneamente, como “auto-aplicabilidade”) das normas constitucionais que determinam a não-cumulatividade tributária é outro ponto que, ainda hoje, gera intensos debates doutrinários.

Partilham da opinião de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino - para quem, como exposto anteriormente, possuem as normas instituidoras do chamado “crédito do ICM” eficácia plena e aplicabilidade imediata - Roque Antônio Carrazza (2000, p. 204-205), José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo (1998, p. 98-99): para todos estes autores, as normas constitucionais que estabelecem a vedação ao imposto cumulativo e determinam o sistema de compensação⁸¹ independem da edição de lei ordinária ou complementar para que venham a ser aplicadas, constituindo, elas mesmas, direito do contribuinte, oponível diretamente ao Estado.

⁸¹ Artigos 153, §3º, inciso II, e 155, §2º, inciso I.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, como já exposto anteriormente neste trabalho, divergiu destes autores afirmando não haver possibilidade de se extrair diretamente da Constituição Federal direito subjetivo do contribuinte. Souto Maior Borges compartilha da mesma opinião, afirmando tratar-se a norma de não-cumulatividade de regra de competência destinada, como tal, ao legislador.

Para ambos os autores, portanto, não haveria como se atribuir às normas de vedação aos impostos cumulativos eficácia plena e aplicabilidade imediata em relação aos contribuintes, a quem estas sequer seriam destinadas.

Na mesma linha defende Christine Mendonça (2005, p. 71-72), para quem o artigo 155, §2º, I, da Constituição de 1988 traz em si uma regra de produção normativa, delimitadora da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal.

Trata-se de um dispositivo direcionado às pessoas políticas dos Estados e do Distrito Federal para que, no exercício de suas competências, instituíam mecanismos que impeçam a cumulatividade desse tributo [ICMS]. [...] O legislador infraconstitucional competente para a instituição do tributo ficará encarregado de disciplinar a não-cumulatividade nos moldes prescritos pela Constituição Federal, ou seja, através do sistema de compensação. A norma foi direcionada ao legislador e não ao contribuinte. É evidente que este se beneficia dessa norma constitucional, assim como também se beneficia de outras normas e princípios constitucionais, como os princípios da estrita legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, da capacidade contributiva, da seletividade, etc. e nem por isso se questiona se estes últimos seriam normas de conduta em vez de normas de produção normativa.

A autora (MENDONÇA, 2005, p. 72) trabalha a norma de não-cumulatividade dos impostos, assim, como sendo norma dotada de aplicabilidade imediata “com relação ao fato de legislar em matéria de ICMS e não com relação ao contribuinte”.

Por fim, colacionamos a opinião de José Afonso da Silva (2003, p. 690-691), que afirma possuírem as normas que determinam a não-cumulatividade dos impostos eficácia contida, com aplicabilidade direta e imediata (o autor dedica este tratamento a todas aquelas normas que classifica como princípios definidores de “limitações constitucionais ao poder de tributar”).

5.1.1 A Emenda Constitucional nº 42/2003

É de se observar, neste ponto, que as opiniões até aqui postas foram elaboradas, todas, tendo em vista as normas que determinam a não-cumulatividade dos impostos, quais sejam, o IPI e o ICMS. Quanto às contribuições sociais, são diferentes as conclusões de alguns autores.

Considerando a própria redação do §12 do artigo 195 da Constituição, que determina que a lei indicará que setores da atividade econômica serão abarcados pela tributação não-cumulativa, o reconhecimento da eficácia limitada da norma em comento parece inafastável.

Isso porque, segundo José Afonso da Silva (1982, p. 105), são assim classificadas aquelas normas que possuem “aplicabilidade indireta, mediata e reduzida, porque somente incidem totalmente sobre esses interesses, após uma normatividade ulterior que lhes desenvolva a aplicabilidade”.

Além disso, para aqueles que entendem tratar-se a não-cumulatividade do ICMS ou do IPI de norma de competência, o raciocínio é exatamente o mesmo: também em relação às contribuições sociais, estaria a Constituição Federal traçando uma norma destinada ao legislador, complementar à norma enunciada de forma genérica em seu artigo 149.

De qualquer sorte, importante é registrar que, no que tange à eficácia e à aplicabilidade da norma de não-cumulatividade das contribuições, não se encontra na doutrina o mesmo volume de debate verificado relativamente ao ICMS e ao IPI.

O último ponto a ser enfrentado é a questão do conteúdo da norma de não-cumulatividade, discussão que passa, necessariamente, pela análise da extensão desse conceito constitucional. A discussão ora analisada diz respeito, assim, ao significado que se deve atribuir à expressão “não-cumulatividade” - peça chave das normas constitucionais em comento.

Da mesma forma como ocorria quando da vigência da Constituição de 1967 e da Emenda Constitucional de 1969, é a não-cumulatividade caracterizada, ainda hoje, por seus aspectos (em especial seus reflexos) econômicos.

Nos dizeres de Tércio Sampaio Ferraz Junior (1989, p. 22):

[...] o estabelecimento constitucional da não-cumulatividade significa a obrigatoriedade (operador deôntico) de um ato (compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores) [...]. [...] este princípio visa, nestes termos, a impedir a superposição em cascata e o correspondente inchaço artificial no preço das mercadorias e das prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação [...].

Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 297), por sua vez, afirma tratar-se a não-cumulatividade de

[...] técnica que opera sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, para que o impacto da percussão tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeitos danosos na apuração dos preços e crescimento estimulado na aceleração inflacionária.

Aprofundando um pouco mais a noção brevemente exposta por estes juristas, André Mendes Moreira (2009, p. 53) conceitua “não-cumulatividade” da seguinte forma:

Trata-se de um mecanismo pelo qual se admitem abatimentos ou compensações no valor do tributo devido ou na sua base de cálculo - conforme se adotem, respectivamente, os métodos de apuração intitulados *tax on tax* (imposto-contra-imposto) ou *basis on basis* (base-contra-base). Com isso, busca-se gravar apenas a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem ou serviço.

A utilização de critérios puramente financeiros para conceituar “não-cumulatividade” é explicada e justificada por Christine Mendonça (2005, p. 92), que assim afirma:

[...] o fato de a expressão “não-cumulatividade” só poder ser explicada quando nos valem de dados financeiros, não significa que se trata de uma interpretação extrajurídica, mas de uma interpretação nos planos semânticos e pragmáticos da expressão “não-cumulativo”. Só conseguiremos precisar o que seja “não-cumulatividade” desse tipo de tributo [plurifásicos] se observamos que a cada vez que o contribuinte promove uma saída de um produto tributável pelo ICMS ele inclui (entre outros valores) no preço do produto o valor recolhido a título de tributo, ocasionando, no caso de esse produto ser objeto de outras

comercializações tributáveis, um acúmulo no preço dos valores recolhidos a título de tributo.

As definições de não-cumulatividade apresentadas - abstraindo-se a questão da validade, ou não, da utilização de referências financeiras para conceituar a não-cumulatividade tributária - são, em última análise, muito similares: todos reverenciam, de um jeito ou de outro, a técnica compensatória enunciada na Constituição para se atingir a tributação não cumulativa pelo IPI e pelo ICMS. A “não-cumulatividade” acaba, assim, sendo equiparada à técnica eleita para alcançá-la, e este é o conceito que comumente se extrai da expressão constitucional.

O problema surge quando nos deparamos com as normas construídas a partir dos artigos 195, §12, e 154, I, em que não há determinação pela Constituição da técnica a ser utilizada para se alcançar a não-cumulatividade neles prevista.

Poder-se-ia manter as definições anteriormente apresentadas também no que toca à “não-cumulatividade” enunciada nestes artigos? Ou, nestes casos, seria relegado ao legislador infraconstitucional “preencher” o conteúdo da expressão, sendo, assim, esvaziado seu conceito constitucional?

Atento a isso, Marco Aurélio Greco (2004, p. 108-109) trata da questão do conceito de não-cumulatividade na Constituição, fazendo questão de frisar a existência de mais de um significado para a expressão, dependendo do contexto em que está inserida no texto constitucional:

Embora a não-cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:

- a)desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais;
- b)agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e
- c)contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto de "receita" e não "produto".

Além disso, a constatação de que o ponto de partida constitucional é outro implica em o sentido das normas que compõem o subordenamento do PIS/COFINS, ainda que eventualmente utilizem as mesmas palavras utilizadas no âmbito do IPI, serem também diferentes.

O significado não é algo que se agregue indissociavelmente à palavra – como já o demonstrou Alf Ross no seu clássico Tû-Tû. O significado é evocado no interlocutor e determinado pelo contexto em que utilizada a palavra. No caso, o significado das palavras utilizadas nas leis examinadas

é definido pelo respectivo pressuposto de fato constitucionalmente qualificado. A palavra utilizada num contexto cujo pressuposto de fato é a receita assume sentido e alcance diferente do que resulta do contexto em que o pressuposto de fato é o produto industrializado ou a circulação de mercadoria.

Na mesma direção, André Mendes Moreira (2009, p. 83-84) aponta a necessidade de se interpretar de forma diversa, individual, o conceito de não-cumulatividade posto em cada um dos artigos constitucionais que o utilizam. Vejamos o que diz o autor:

Apesar de nominados não-cumulativos pela própria Carta Magna, o sentido do termo não é o mesmo em todos os casos. Afinal, como é cediço, o sistema de abatimento de créditos e débitos difundido no mundo por meio do IVA somente se opera em impostos plurifásicos sobre o consumo. Sendo assim, dos tributos previstos na Constituição, apenas o IPI e o ICMS podem ser qualificados como não-cumulativos em sentido estrito. [...]

Contudo, nas contribuições sociais incidentes sobre a receita ou faturamento, assim como na devida quando da importação de mercadorias e serviços, é impróprio falar-se em não-cumulatividade *stricto sensu*.

Em sentido diverso, mas também demonstrando preocupação com a definição específica do conceito constitucional de não-cumulatividade, Waldir Luiz Braga e Valdirene Lopes Franhani afirmam a necessidade de se reconhecer uma referenciabilidade entre os termos mais de uma vez utilizados pela Constituição.

Noutras palavras, defendem os autores a impossibilidade de se dissociar completamente as idéias de não-cumulatividade dos impostos (IPI e ICMS) e de não-cumulatividade das contribuições sociais, sendo assim sintetizado seu pensamento (BRAGA; FRANHANI, 2004, p. 104-105):

Sem falar que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS tem um campo de abrangência maior quando comparada com a do ICMS e do IPI. Enquanto, ao menos *ad argumentandum*, a não-cumulatividade do ICMS e do IPI busca eliminar o ônus da mercadoria comercializada ou do produto industrializado, no PIS e na COFINS, procura-se desonerar o faturamento, assim entendido como todas as receitas da pessoa jurídica, não apenas as decorrentes da venda de bens e serviços, seja ela comercial, industrial ou prestadora de serviços. E a tradução do conceito de não-cumulatividade dado pela Magna Carta ao ICMS e ao IPI para as contribuições do PIS e da COFINS como forma de integrar a norma inserida no §12, do art. 195, ao contexto constitucional, decorre do emprego da analogia (art. 108, I, do CTN). Até porque não se pode perder de vista os conceitos utilizados pela Magna Carta, afinal não foi por acaso que o texto constitucional incorporou a expressão 'serão não cumulativas' ao art. 195.

Não há, como se vê, um consenso entre os autores, pairando, ainda hoje, muita incerteza acerca do conteúdo do conceito constitucional de não-cumulatividade e, mais, de sua extensão e eventual variabilidade.

A discussão é, entretanto, de grande relevância, eis que toca diretamente a questão dos limites da legislação infraconstitucional, e, por conseqüência, a questão da salvaguarda dos direitos e valores constitucionalmente assegurados.

A importância da não-cumulatividade tributária é inegável. Não é por outra razão que, desde sua introdução em nosso ordenamento constitucional, em 1965, foi esta objeto de análise de grande parte dos estudiosos do direito tributário.

Inicialmente focados nas origens e desdobramentos econômicos da apuração não cumulativa dos impostos sobre o consumo, vieram as opiniões e debates sobre a matéria se desenvolvendo cada vez mais dentro de seu panorama jurídico, verdadeiro foco de interesse da ciência do direito.

O estudo e profundo desdobramento das normas constitucionais que proíbem a cumulação de alguns tributos (antes somente impostos, hoje também contribuições) permitiram, pois, que os juristas se dedicassem, cada vez mais, ao seu verdadeiro objeto de trabalho: as normas conformadoras do sistema de direito positivo e, em especial, as normas de hierarquia constitucional.

Nessa linha de desenvolvimento, chegamos a um ponto em que as discussões acerca da não-cumulatividade tributária podem ser radicalmente divididas entre aquelas que se perdem nas proposições, justificativas e razões de fundo econômico, e aquelas que, de fato, pretendem analisá-la como conceito jurídico-positivo que verdadeiramente é.

Estas últimas, em nosso entender, representam o que, de fato, deve ser a ciência do direito, e mostram o caminho a ser seguido pelos estudos que ainda estão por vir. Não representam, no entanto, a maioria dos estudos ainda hoje elaborados, sendo a influência de elementos alheios ao sistema jurídico positivo ainda muito presente nas obras dedicadas ao estudo da não-cumulatividade.

O que pretendemos afirmar, pois, é que a elaboração de estudos sobre a não-cumulatividade dedicados exclusivamente à análise jurídica deste conceito

constitucional é plenamente possível, devendo ser este, em última análise, o objetivo maior de todo intérprete das normas jurídicas que a consagram em nosso ordenamento.

E essa proposta se mostra ainda mais importante quando nos deparamos com a norma que prevê a não-cumulatividade das contribuições sociais: nesta não se encontra previsão constitucional expressa da técnica a ser adotada pelo legislador ordinário, sendo imprescindível, portanto, a perfeita delimitação do conteúdo da expressão “não-cumulativo”, desgarrada, desta vez, do procedimento compensatório previsto para o IPI e para o ICMS.

6 O REGIME COMUM DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

- 6.1 O mínimo de significação atribuído ao termo: critérios para positivação lícita das normas constitucionais de não-cumulatividade.
6.2 Critérios comuns: IPI, ICMS, PIS/COFINS e impostos e contribuições residuais.

Analisado o conteúdo das normas constitucionais que prescrevem a não-cumulatividade tributária sob seus aspectos sincrônico e diacrônico, conseguimos o ferramental necessário à construção da definição constitucionalmente adequada do conceito de não-cumulatividade no âmbito do sistema jurídico brasileiro.

Neste capítulo, então, trataremos de reunir as notas essenciais levantadas nos capítulos anteriores e, a partir delas, definiremos o conceito de não-cumulatividade adotado pela Constituição de 1988. Como consequência desta definição, conseguiremos identificar os critérios que devem ser observados pelo legislador quando do exercício das competências tributárias que têm a não-cumulatividade como um de seus condicionantes positivos, conseguindo, assim, diferenciar a positivação lícita da positivação ilícita de referidas normas.

6.1 O MÍNIMO DE SIGNIFICAÇÃO ATRIBUÍDO AO TERMO: CRITÉRIOS PARA POSITIVAÇÃO LÍCITA DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS DE NÃO-CUMULATIVIDADE

Ainda que haja, inegavelmente, contextos distintos para cada uma das aparições do termo “não-cumulativo” na Constituição (seja o contexto jurídico de cada um dos tributos, seja o contexto histórico-temporal da positivação de cada enunciado), há de se considerar que o contexto constitucional é o mesmo: a norma inserida passa a compor o mesmo sistema jurídico, devendo a ele reportar-se e dentro deste contexto ser interpretada.

Isso fica ainda mais claro quando consideramos que o direito positivo deve ser analisado e aplicado sob uma perspectiva estática: faz-se um corte temporal no ordenamento e se visualiza o que, hoje agora, está positivado como

norma jurídica (claro que todos os valores e conteúdos trazidos pelo direito em seu aspecto dinâmico devem ser levados em conta, mas o que se analisa, como contexto jurídico, é o que se tem quando é estabelecido um corte temporal).

Neste sentido, é impossível falar-se em conteúdo completamente distintos ou, melhor, dissociados, para um mesmo termo usado mais de uma vez em um mesmo instrumento normativo (no caso, a Constituição da República). Por isso não há erro algum em se falar em “conceito constitucional” de não-cumulatividade. Essa assertiva não exclui, em absoluto, a existência de diferenças entre os regimes jurídicos de cada tributo (IPI, ICMS e PIS/COFINS), afinal, a absoluta dissociação entre suas materialidades e a existência de regras específicas no âmbito da própria Constituição são circunstâncias que, por si, já impõem essa diferenciação.

6.2 CRITÉRIOS COMUNS: IPI, ICMS, PIS/COFINS E IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS

Construída a partir dos textos de mais alta hierarquia em nosso ordenamento jurídico, a não-cumulatividade tributária é norma que determina diretamente a forma como se deve dar (ou se pode dar, no caso das contribuições) a cobrança de alguns dos mais importantes tributos hoje instituídos em nosso país: o IPI, o ICMS, a contribuição para o PIS e a COFINS.

Ao prescrever que referidos tributos serão não-cumulativos (ou poderão sê-lo), o que faz a Constituição de 1988 é determinar que estes deverão ter descontados de seu montante, calculado a partir do preenchimento dos critérios de suas regras-matrizes de incidência, o valor pago a título do mesmo tributo nas operações anteriores àquela em atenção à qual se constituiu, agora, o fato jurídico tributário.

Em outras palavras, a não-cumulatividade garante ao contribuinte descontos no montante do tributo por ele devido correspondentes aos valores pagos em razão da incidência deste mesmo tributo em operações que antecederam aquela que, agora, vem a sofrer a incidência tributária. Bem explica este mecanismo Christine Mendonça (2005, p. 92), referindo-se especificamente ao ICMS em lição,

no entanto, plenamente aplicável a todos os demais tributos não-cumulativos:

Quando a CF impõe que o ICMS será não-cumulativo, leva-se em conta o preço do produto: a incidência de um mesmo imposto em diversas operações relativas ao mesmo produto acaba por acumular as várias incidências desse tributo no preço do produto. Contudo, o fato de a expressão “não-cumulatividade” só poder ser explicada quando nos valem de dados financeiros, não significa que se trata de uma interpretação extrajurídica, mas de uma interpretação nos planos semânticos e pragmáticos da expressão “não-cumulativo”.

No mesmo sentido é a sempre precisa palavra de Alcides Jorge Costa (1979, p. 153):

O ICM tem uma sistemática fundada numa presunção: a de que o valor das mercadorias vai sendo acrescido desde a fonte de produção até a entrega a consumo. Esta presunção funda-se no que normalmente acontece. Mas, na prática, o valor é equivalente a preço e o preço pode não traduzir, em certo momento, o valor acrescido até então.

Emerge de pronto, então, a necessidade de se compreender exatamente que “operações anteriores” devem ser consideradas no cômputo do valor devido a título de tributo não-cumulativo de modo a se evitar, efetivamente e na medida do possível, a incidência cumulativa à qual vimos nos referindo até este ponto.

Isso porque não se mostra suficiente à tributação não-cumulativa a consideração exclusiva da operação exatamente anterior àquela que se tributa agora, realizada com a mesma mercadoria ou produto. Há muito mais antecedendo uma operação de industrialização, de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços: no plano fático, cada operação ou prestação de serviço praticada pelo contribuinte é antecedida por inúmeras outras que, de uma forma ou de outra, contribuíram para que esta operação ou prestação fosse efetivamente concretizada.

7 IMPLICAÇÕES DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE NÃO-CUMULATIVIDADE: INSUMOS

7.1 O conceito de insumo e as limitações ao creditamento: 7.1.1 O Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - 7.1.2 O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS - 7.1.3 As Contribuições para o Programa de Integração Social e para o Financiamento da Seguridade Social - PIS/COFINS - 7.1.4 A definição do conceito de insumo - 7.1.5 A margem de liberdade do legislador.

Definidos os critérios que devem ser observados pelo legislador ao positivizar as normas constitucionais, temos nas mãos importantíssima ferramenta de trabalho. Isso porque, basta, agora, aplicar o que foi estudo às diversas dúvidas que surgem a respeito da incidência e, mais, apuração dos tributos não-cumulativos.

Outra possibilidade que estudo dessa natureza nos abre é a de analisar os pontos polêmicos da legislação tal como hoje está positivada em nosso ordenamento.

É justamente isso o que faremos no presente capítulo, abordando especificamente a questão dos insumos, matéria muito debatida hoje, tanto pela jurisprudência (judicial e administrativa), quanto pela doutrina especializada.

7.1 O CONCEITO DE INSUMO E AS LIMITAÇÕES AO CREDITAMENTO

Do conceito constitucional de não-cumulatividade decorre, diretamente, limitação muito clara - e relevante - à atuação do legislador infraconstitucional: aquela concernente à determinação do conceito de insumo para fins de creditamento.

Como já exaustivamente afirmado, a não-cumulatividade garante ao contribuinte descontos no montante do tributo por ele devido correspondentes aos valores pagos em razão da incidência deste mesmo tributo em operações que antecederam aquela que, agora, vem a sofrer a incidência tributária. Emerge de pronto, então, a necessidade de se compreender exatamente que “operações anteriores” devem ser consideradas no cômputo do valor devido a título de tributo

não-cumulativo de modo a se evitar, efetivamente e na medida do possível, a incidência cumulativa à qual vimos nos referindo até este ponto.

Isso porque não se mostra suficiente à tributação não-cumulativa a consideração exclusiva da operação exatamente anterior àquela que se tributa agora, realizada com a mesma mercadoria ou produto. Há muito mais antecedendo uma operação de industrialização, de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços: no plano fático, cada operação ou prestação de serviço praticada pelo contribuinte é antecedida por inúmeras outras que, de uma forma ou de outra, contribuíram para que esta operação ou prestação fosse efetivamente concretizada. E é justamente aí que se insere a discussão acerca dos insumos.

Como explica Aliomar Baleeiro (2006, p. 405-406),

“Insumos” [...] é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa *input*, isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o *output*, ou o produto final.

Tomando a clara definição exposta pelo ilustre jurista, temos que, enfrentando o tema dos insumos, estaremos diante da análise do conjunto dos “fatores produtivos” empregados pelos contribuintes para a realização de sua atividade econômica, seja ela de prestação de serviço, industrialização e produção de bens ou, ainda, de comercialização de mercadorias.

Nesse sentido, estamos convencidos de que correspondem os insumos justamente aos produtos e serviços que são objeto daquelas “operações anteriores” a que nos referimos alguns parágrafos acima. Conhecer os critérios que informam a definição do conceito de insumo é tarefa essencial, assim, à plena realização da não-cumulatividade tributária, eis que qualquer distorção ou restrição deste conceito leva, inexoravelmente, à violação da exigência de tributação não-cumulativa.

As definições adotadas pela legislação infraconstitucional, pelos instrumentos reguladores infralegais e pela jurisprudência, no entanto, não vêm se adequando a esta concepção ampla de insumo que, nos termos anteriormente postos, no parece emergir do próprio conceito constitucional de não-cumulatividade. Para compreender o porquê de muitos destes equívocos, é importante executar,

uma vez mais, exercício de análise do contexto histórico-legislativo que culminou nas restrições ao conceito de insumo hoje tão repetidas e difundidas.

7.1.1 O Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Como primeiro tributo não-cumulativo de nosso ordenamento, o Imposto de Consumo (IC) foi também o primeiro a respeito do qual se enfrentou a questão da geração de créditos em decorrência da aquisição de insumos: a lei 4.153/62, em consonância com a previsão anteriormente feita pelo Decreto 45.422/59 (Regulamento do Imposto de Consumo), definiu o que seriam os “outros produtos” que, ao lado das matérias-primas, poderiam ter seu correspondente imposto abatido do montante devido a título de IC pelo industrial.

Seguindo a mesma toada, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), sucessor legal do IC, nasceu já sob a égide das concepções elaboradas relativamente a este imposto, mantidas integralmente por seu regulamento veiculado em 1967 e mais especificamente tratadas pelo inovador regulamento de 1972.

Não por outro motivo, a própria concepção corrente de insumo é, ainda hoje, centrada na perspectiva do processo de industrialização e produção, como veremos adiante: daí a idéia de se associar “insumo” ao restrito conceito de “*input*”, nos termos mencionados anteriormente.

Diante deste quadro, fácil é compreender o porquê de ser o IPI o tributo que, atualmente, menos gera discussões entre Fisco e contribuintes em matéria de aproveitamento de créditos gerados pela aquisição de insumos: em comparação aos concernentes ao ICMS ou às contribuições, é quase insignificante a quantidade de procedimentos de consulta relativos à extensão do termo “insumo” em matéria de Imposto sobre Produtos Industrializados.

Como exposto no capítulo 5, a lei 3.520/58, referente ao hoje extinto Imposto de Consumo, autorizou a dedução do montante do imposto suportado na aquisição de matéria-prima e de “outros produtos” empregados no processo

produtivo quando do cálculo do imposto devido na saída da mercadoria do estabelecimento industrial.⁸² Assim, por meio de dispositivo curto e direto, referida lei estabeleceu no país o direito ao creditamento em razão da aquisição de insumos, assegurado aos industriais contribuintes do IC como consequência da não-cumulatividade tributária.

Com a finalidade de aclarar os termos empregados no referido diploma legal (bem como no decreto nº 45.422/59, que regulamentou o IC), a lei 4.153/62 especificou o que seriam os “outros produtos” cuja aquisição geraria crédito do contribuinte em face do Fisco, assim dispendo:

Art. 34. O artigo 148 do atual Regulamento do Imposto de Consumo aprovado pelo Decreto nº 45.422, passa a vigorar com as seguintes alterações:

[...]

b) Para os fins do art. 148, entendem-se como adquiridos para emprego na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados:

1 - na fabricação - as matérias primas ou artigos e produtos secundários ou intermediários que, integrando o produto final ou sendo consumidos total ou parcialmente no processo de sua fabricação, sejam utilizados na sua composição, elaboração, preparo, obtenção e confecção, inclusive na fase de apresto e acabamento.

Firmou-se, então, a idéia de que produtos intermediários seriam todos aqueles produtos que fossem consumidos, total ou parcialmente, no processo de industrialização, integrando a composição, elaboração, preparo obtenção ou confecção do produto final. Nesse sentido, foram tomados como “insumos” para fim da geração de crédito de IC as matérias-primas e os chamados produtos intermediários, conceituados da forma exposta.

A lei 4.502/64⁸³ e o decreto 56.791/65,⁸⁴ ambos relativos ao IC, adotaram a definição anteriormente feita, utilizando os termos “matéria-prima” e

⁸² Artigo 5º, alteração 10ª, 2º, *in verbis*: “Os fabricantes pagarão o imposto com base nas vendas de mercadorias tributadas, apuradas quinzenalmente, deduzido, no mesmo período o valor do imposto relativo às matérias primas e outros produtos adquiridos a fabricantes ou importadores ou importados diretamente, para emprêgo na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados”.

⁸³ “Art. 25. Para efeito do recolhimento, na forma do art. 27, será deduzido do valor resultante do cálculo. I - o imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprêgo na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados”.

⁸⁴ “Art. 27. Para efeito do recolhimento, será deduzido do valor resultante do cálculo, na forma do art. 29: I – o imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprêgo na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados, compreendidos, entre os primeiros, aqueles que, embora não se integrando no nôvo produto, são consumidos no processo de industrialização”.

“produtos intermediários” no mesmo sentido empregado pelo dispositivo supra transcrito, muito embora não tenham trazido nenhuma definição expressa destes conceitos.

Diante do novo quadro inaugurado pela EC nº 18/65 e repetido por todas as Constituições que a ela sobrevieram, o direito ao crédito em razão da aquisição de insumos ganhou maior importância, seguindo este mesmo caminho a definição deste conceito: compreender o que propriamente é insumo para fins de creditamento passou a ser questão de ordem constitucional.

Dando continuidade ao entendimento já firmado em relação ao Imposto de Consumo, o Regulamento do IPI de 1967 (Decreto 61.514/67) apenas repetiu a fórmula até então utilizada para o IC, asseverando o direito dos contribuintes de creditarem-se do imposto

[...] relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, importados ou de fabricação nacional, recebidos para emprêgo na industrialização de produtos tributados, por estabelecimento industrial ou pelo estabelecimento a que se refere o inciso III, do § 1º do art. 3º, compreendidos, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.⁸⁵

A grande mudança sofrida na matéria se deu em 1972, com o advento do novo RIPI, veiculado pelo Decreto 70.162/72.

Segundo este instrumento normativo, o “produto intermediário” cuja aquisição geraria créditos em favor do industrial contribuinte equivaleria aos produtos recebidos para emprego na industrialização, compreendidos entre estes aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, fossem consumidos “imediatamente e integralmente no processo de industrialização”.⁸⁶

Com fundamento neste mesmo decreto, foi elaborado o Parecer

⁸⁵ Artigo 30, inciso I.

⁸⁶ Artigo 32, inciso I, *in verbis*: “Art. 32. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se do imposto: I - Relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, importados ou de fabricação nacional, recebidos para emprego na industrialização de produtos tributados, por estabelecimento industrial ou pelo estabelecimento a que se refere o inciso III do § 1º do artigo 3º, compreendidos, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, imediata e integralmente, no processo de industrialização” (Artigo 32, Decreto 70.162 de 18 de fevereiro de 1972).

Normativo nº 181/74, do Coordenador do Sistema de Tributação (CST), segundo o qual as expressões “imediate” e “integral”, utilizadas no RIPI/72, teriam um significado bastante preciso: ao passo em que “consumo imediato” exigiria a participação intrínseca do produto no processo produtivo, o “consumo integral” se referiria à necessidade de o bem intermediário se desgastar completamente após uma única utilização, tornando-se imprestável.

Desta forma, a partir da interpretação dada pelo PN CST nº 181/74 às restrições impostas pelo RIPI/72, passou-se a considerar bem intermediário apenas aqueles produtos que participassem de forma intrínseca do processo produtivo (sendo excluídos, assim, por exemplo, lubrificantes e combustíveis utilizados nas máquinas que atuam apenas de forma extrínseca sobre o produto industrializado) e que fossem nele total e instantaneamente consumidos.

O conceito de insumo sofreu, pois, drástica - e, diga-se, inconstitucional - redução a partir de 1972 e, especialmente, 1974, passando a ser limitado às matérias-primas e aos bens intermediários que se enquadrassem nas exigências de consumo imediato e integral, feitas ao arpejo da previsão constitucional de cobrança não-cumulativa do IPI.

As exigências em comento, responsáveis pela restrição do conceito de insumo industrial, foram suprimidas na redação do RIPI de 1979 (regulamento que substituiu o de 1972), ocasião em que se retornou ao antigo conceito de bem intermediário: produto que é consumido no processo de industrialização, ainda que não se integre ao produto final.

Novo regulamento, novo parecer normativo editado pelo Coordenador do Sistema de Tributação:

10.1. Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 A expressão "consumidos", sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediate e integralmente", constantes do dispositivo

correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.⁸⁷

Como se pode verificar do trecho em destaque, o PN CST 65/79 restringiu, sem qualquer apoio no regulamento sobre o qual se baseou, o conceito original de bem intermediário, substituindo a exigência de consumo “integral e imediato” pela de que o bem perdesse suas propriedades (sofresse desgaste) em razão do contato físico direto com o produto em industrialização.

Criaram-se assim, os conceitos de matéria-prima e bem intermediário “*stricto sensu*” - aqueles que efetivamente se incorporam ao produto final - e “*lato sensu*” - produtos que, muito embora não integrem o bem industrializado, sofrem, em razão de contato direto com ele, desgaste físico ou químico. Os insumos capazes de gerar crédito ao contribuinte do IPI seriam, portanto, as matérias-primas e bens intermediários *stricto e lato sensu*, sendo excluído, desta forma, qualquer produto que não tivesse contato direto, físico, com o bem em industrialização.

11. Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, *stricto sensu*, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.⁸⁸

O parecer normativo em questão suprimiu, portanto, parte da extensão do conceito de insumo, restringindo, desta forma, o direito ao crédito dos contribuintes e, por conseqüência, mitigando seu direito à tributação não-cumulativa pelo IPI. Nesse sentido é a opinião de André Mendes Moreira (2010, p. 273) que, com muita clareza, se posiciona sobre a questão:

Tal parecer [PN CST nº 65/79], em vigor até os dias de hoje (eis que os Regulamentos do IPI de 1982, 1998 e 2002 apenas repetiram o conceito de produto intermediário plasmado no RIPI/79), restringe, ilegalmente, o direito ao crédito de IPI. Afinal, a Lei n. 4.153/62, que por primeira e única vez

⁸⁷ Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação (CST) nº 65/79.

⁸⁸ Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação (CST) nº 65/79.

dispôs, no plano legal, sobre o conceito de produtos intermediários, exige apenas o seu consumo, *total* ou *parcial*, no processo de industrialização. [...] Erigir requisitos como consumição “imediata e integral”, como pretendeu o RIPI/72, ou “contato direto com o produto final”, consoante predicado pelo Parecer Normativo CST n. 65/79 (sem base sequer no Regulamento), é extrair da legislação sentido que ela não possui.

Indo além da observação tão bem colocada pelo ilustre autor, entendemos que a restrição ao conceito de insumo procedida pelo PN CST nº 65/79 mais do que ilegal é inconstitucional, eis que viola diretamente a cláusula de não-cumulatividade constante do artigo 153, § 3º, II, da Carta de 1988 (prevista, nos mesmos termos, no artigo 21, §3º, da EC nº 1/69, vigente à época da edição do parecer em questão).

Os demais Regulamentos do Imposto sobre Produtos Industrializados que seguiram ao de 1979 (1982, 1998, 2002 e o atualmente vigente, de 2010), em nada alteraram a situação até aqui exposta, eis que apenas repetiram os conceitos de bens intermediários e de matéria-prima já constantes do RIPI/79.

O quadro normativo (infraconstitucional) que hoje regulamenta a matéria é, portanto, o seguinte: lei 4.502/64, que apenas menciona o direito ao crédito decorrente da aquisição de matérias-primas e bens intermediários,⁸⁹ e Decreto 7.212/10 (RIPI/10),⁹⁰ que adota a definição de insumo trazida pelo já mencionado RIPI/79.

Compreendida a evolução legislativa sobre a matéria, cumpre analisar o que construiu a jurisprudência acerca do conceito de insumo para fins de creditamento de IPI.

Desde o início da previsão legal de não-cumulatividade do IPI, poucas vezes se manifestou o Supremo Tribunal Federal sobre o tema dos insumos e, menos vezes ainda, sobre a definição deste conceito para fins de concessão de créditos de IPI.

Os poucos julgados que abordaram a matéria, no entanto, bastam à demonstração do posicionamento do Supremo em relação aos requisitos que deve um bem preencher para ser considerado insumo industrial e, como tal, gerar créditos

⁸⁹ Artigo 25, § 1º.

⁹⁰ Artigo 226, I.

para o contribuinte por ocasião de sua aquisição. Vale destacar que as discussões centraram-se, todas, no conceito de “bem intermediário”, mais obscuro e dúbio do que o de matéria-prima.

Nessa toada, logo em 1979, no julgamento do RE 90.205/RS, em que se discutia a natureza de bem intermediário dos refratários que revestem fornos elétricos, consumidos ao longo do processo produtivo, mas nunca em uma única fornada, o STF afastou a exigência contida no RIPI/72 de que o consumo do bem fosse “imediate e integral”, alegando, para tanto, tratar-se de requisito não constante da lei e, portanto, abusivo e contrário à norma constitucional de não-cumulatividade. No julgamento do RE 93.545-2/SP os mesmos fundamentos foram levantados e debatidos, muito embora tenha o recurso, ao final, tido seu conhecimento negado, em razão de inconsistências formais. De qualquer forma, no voto vencido do Relator originário, Min. Leitão de Abreu, restou consignada a ilegalidade da exigência de consumo imediato e integral do bem intermediário, feita pelo RIPI/72.

Um terceiro julgado digno de nota é o RE 96.934-9/MG, no bojo do qual se travou a mesma discussão em relação aos termos “imediate” e “integral”, concluindo-se, no entanto, pela não caracterização como bem intermediário do produto que, em razão de desgaste paulatino, tem que ser substituído de três em três anos.

O que se pode concluir da análise dos julgados em destaque é, pois, que logo no início da década de 80 já havia o Supremo Tribunal Federal superado a estrita interpretação do RIPI/72, com sua exigência de consumo imediato e integral do bem tomado como intermediário. Não há, no entanto, manifestações do Supremo Tribunal Federal no sentido de ampliar as noções de insumos constantes da lei e dos RIPI, prestigiando, verdadeiramente, a noção de tributação não-cumulativa.

7.1.2 O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS

O primeiro instrumento legal a regular inteiramente a matéria relativa ao ICM foi o decreto-lei 406/68, que, muito embora cumprisse o papel de norma geral

em relação a este imposto, não abordou a importante questão das deduções por meio das quais se realizaria a não-cumulatividade exigida pelo texto constitucional.

91

A “falha” do mencionado diploma legal não deixou de ser observada por Alcides Jorge Costa (1979, p. 67-68), que, em célebre trabalho sobre o ICM, asseverou:

O decreto-lei n.º 406/68 não acrescenta nenhuma característica essencial ao ICM. A importantíssima questão das deduções não é cuidada neste decreto-lei, de modo que a escolha do tipo de imposto (tipo renda, tipo consumo, tipo produto bruto) fica a critério de cada um dos Estados. Estes, influenciados pelo exemplo anterior do IPI, não admitiram o crédito do ICM relativo a bens adquiridos para integrar o ativo fixo da empresa, com o que adotaram um imposto sobre o valor acrescido tipo produto bruto, parcialmente, pelo menos.

A observação do ilustre professor é irretocável: ao deixar de prever as particularidades das deduções que permitiriam a realização da não-cumulatividade do ICM nos termos exigidos pela Constituição, o decreto-lei 406/68 abriu aos Estados a oportunidade de legislar como bem entendessem sobre a matéria, autorizando a desautorizando créditos de forma independente.

E foi, justamente, o que ocorreu. Grande parte dos Estados, na linha do que destacou o professor, seguiu a já de certa forma consolidada legislação do IPI, concedendo e negando créditos nos moldes do tributo federal.⁹²

Desta forma, foram transportadas ao ICM, tributo que tem como hipótese de incidência a circulação de mercadorias e como potenciais contribuintes comerciantes, concepções construídas para um imposto relativo à industrialização de bens. Referida “transferência” foi responsável, como veremos mais à frente, por muitos dos equívocos em matéria de creditamento por aquisição de insumos até hoje verificados, tanto na legislação, quanto na jurisprudência.

⁹¹ O decreto-lei em questão regulamentou, na realidade, hipóteses específicas de creditamento, tais como aquela relativa à produção de bens destinados ao exterior e à produção nacional subsidiada por capital estrangeiro. Não trouxe, no entanto, nenhuma norma geral e de aplicação ampla sobre a matéria.

⁹² André Mendes Moreira cita como exemplos as legislações de São Paulo e Minas Gerais, respectivamente representadas pela Decisão CAT 2/82 e pela IN 1/86, que definiram, elas mesmas, os bens cuja aquisição geraria crédito de ICM em favor do contribuinte. A legislação paulista, segundo anota o autor, chegou a restringir ainda mais o conceito de insumo trazido pela legislação do IPI. (MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 318-321).

Já com o advento da Constituição de 1988 e, portanto, instituído o ICMS, foi o decreto-lei 406/68 substituído pelo convênio ICM n. 66/88 (firmado em atenção ao artigo 34, §8º, do ADCT), que, de forma diversa do diploma que o antecedeu, tratou detalhadamente da questão dos créditos utilizados no sistema de abatimentos constitucionalmente previsto.

Com redação diferente daquela usualmente encontrada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, o artigo 31 do mencionado Convênio determinou que:

Art. 31 Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes:

[...]

II - a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento;

III - a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição;

IV - os serviços de transporte e de comunicação, salvo se utilizados pelo estabelecimento ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia.

Deste dispositivo se infere, pois, a *contrario sensu*, o conceito de insumo adotado pelo Convênio ICM 66/88: insumos são aqueles produtos que, utilizados no processo industrial, sejam nele consumido (bens intermediários) ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição (matérias-primas). Além disso, são insumos, também, os serviços de transporte e de comunicação “utilizados pelo estabelecimento ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia”.

Como observou André Mendes Moreira (2010, p. 323), os bens intermediários e as matérias-primas passam, então, a ser definitivamente diferenciados, “tendo por base o critério - presente nestas e ausente naqueles - de agregação física ao produto final”.

Com o advento da Lei Complementar 87/96 - Lei Kandir -, que até hoje regulamenta o ICMS, deixou-se, novamente, de definir no texto legal os conceitos de matéria-prima e bem intermediário (ou seja, de insumo), sendo trazida uma nova definição: a dos “bens de uso e consumo”, os quais passarão a gerar crédito a partir de uma data futura, que vem sendo, desde então, sucessivamente prorrogada por meio de leis complementares.⁹³

Segundo o texto de referida lei complementar:

Art. 19. O imposto [ICMS] é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento

Há, assim, um aparente retorno à situação observada quando da vigência do decreto-lei 406/68: sem a definição legal dos bens que, por serem considerados insumos da atividade empresarial, têm sua aquisição como hipótese geradora de crédito para o contribuinte em face do Fisco, sentem-se os Estados livres para definir, como bem entenderem, o que pode e o que não pode ser abatido do valor do tributo devido nas saídas de mercadoria ou prestações de serviço.

Esta não é, no entanto, a situação que se configura, tendo em vista o já afirmado conceito constitucional de não-cumulatividade, o qual não se coaduna com tais restrições arbitrariamente postas. Se há - como já demonstrado - norma constitucional garantindo ao contribuinte o direito de somente se submeter à

⁹³ O termo inicial de vigência do direito ao crédito decorrente da aquisição de bens de uso e consumo encontra-se, hoje, postergado pela previsão contida na lei complementar 138/10, que alterou o artigo 33, I, da Lei Kandir para prescrever que “somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020” (artigo 1º da LC 138, de 29 de dezembro de 2010).

tributação não-cumulativa pelo ICMS, não se pode cogitar de liberdade dos Estados para definir em que grau ou parcela se realizará esta não-cumulatividade.

Hodiernamente, portanto, temos a seguinte configuração legal da questão dos insumos geradores de crédito em matéria de ICMS: a Lei Kandir, atual norma geral do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, apenas garante aos contribuintes o direito ao crédito em razão da aquisição de insumos, sem, no entanto, definir exatamente o que seriam esses insumos. Os detalhamentos acerca dos produtos e serviços cujas aquisições efetivamente geram créditos para os contribuintes do ICMS são encontrados nas leis estaduais.

Acompanhando as sucessivas mudanças da legislação referente ao ICM e, posteriormente, ao ICMS, a jurisprudência nacional alterou, de tempos em tempos, seu entendimento acerca da possibilidade de creditamento pelos contribuintes em razão da aquisição de insumos e, por consequência, acerca do próprio conceito de insumo para fim de realização da não-cumulatividade tributária.

O Superior Tribunal de Justiça, inicialmente, frente à vigência do decreto-lei 406/68, que, como visto acima, pouco (ou quase nada) disse sobre as deduções decorrentes da aquisição de insumos, adotou a concepção de “insumo” consagrada pelo RIPI/72, exigindo, pois, que o produto em razão de cuja aquisição se pretendesse obter créditos, fosse consumido imediata e integralmente no processo produtivo. Nascia, aqui, grande equívoco na concepção de insumo relativamente ao ICM e ao ICMS, como se pode conferir dos seguintes julgados, todos do Superior Tribunal de Justiça e julgados após a edição do RIPI/72:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

I . A aquisição de insumos que, apesar de integrarem o processo de industrialização, não integram o produto final, tampouco são consumidos de forma imediata e integral, não geram direito ao creditamento do ICMS. Precedentes desta Corte.

II .Agravos regimental improvido.

[...]

Trata-se de bens que, não obstante o natural desgaste advindo do seu uso, não chegam a se consumir ou integrar o produto final. São peças adquiridas para integrarem o ativo fixo da empresa e fazem parte das várias etapas do processo de industrialização, sendo que sua substituição periódica decorre da própria atividade industrial.

Considerando que somente há o direito de creditamento do ICMS pago anteriormente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral, não há que se falar em crédito no caso em exame.

Sobre o assunto, além dos precedentes citados na decisão acima, destaco a ementa proferida no REsp nº 30.398/PR, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, DJ de 07.03.1994, *verbis*:

"TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. TELAS E FELTROS. FABRICAÇÃO DE PAPEL.

I. A dedução do IPI pago anteriormente somente poderá ocorrer se se trata de insumos que se incorporam ao produto final ou, não se incorporando, são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral.

II. Telas e feltros empregados no processo de fabricação de papel e celulose. Inexistência do direito ao crédito do IPI".

Destarte, não tendo a agravante, em seus argumentos, conseguido infirmar o referido entendimento, não vejo como reformar o decidido.⁹⁴

Mesmo diante da substituição do decreto-lei 406/68 pelo Convênio ICM 66/88, diploma legal que tratava mais pormenorizadamente a questão da geração de créditos em razão da aquisição de insumos, o STJ manteve a exigência de que o bem, para ser considerado insumo, fosse imediata e integralmente consumido no processo produtivo, continuando, assim, a cobrar requisito não constante da legislação aplicável ao ICMS e, mais, incompatível com a exigência constitucional de não-cumulatividade deste imposto.

Sob este argumento, foram concedidos e negados créditos a inúmeros contribuintes que buscaram o Poder Judiciário para ver reconhecido seu direito constitucionalmente garantido à tributação não-cumulativa pelo ICMS.

Nesse sentido, destacam-se os acórdãos:⁹⁵

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ICMS. CREDITAMENTO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DO ART. 97 DO CTN. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 282/STF. INSUMOS CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO. FATOS GERADORES OCORRIDOS NA VIGÊNCIA DO CONVÊNIO ICMS N. 66/88. DIREITO AO CRÉDITO RECONHECIDO. CONSUMAÇÃO DOS INSUMOS AFERIDA VIA PROVA PERICIAL. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 7/STJ. VIOLAÇÃO DO ART. 468 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO LOCAL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 280/STF.

1. O acórdão recorrido não proferiu juízo de valor a respeito da alegada violação do princípio da legalidade, consubstanciado no art. 97 do CTN, razão pela qual o recurso especial não merece conhecimento no ponto por ausência de prequestionamento. Incide, no particular, o Enunciado n. 282 da Súmula do Supremo Tribunal Federal.

⁹⁴ AgRg no REsp 139.996/SP.

⁹⁵ REsp 834303/SP e REsp 919363/DF.

2. O art. 31, III, do Convênio ICMS n. 66/88, vigente à época dos fatos geradores descritos nos autos, somente autorizava o creditamento de ICMS na hipótese de as mercadorias ou produtos utilizados no processo industrial serem nele consumidos ou integrarem o produto final na condição de elementos indispensável à sua composição, de forma que, constatando-se, através de prova pericial, que os insumos adquiridos tenham sido totalmente consumidos no processo produtivo, é de se reconhecer o direito ao crédito de ICMS relativo às operações anteriores.

3. Não cabe a esta Corte infirmar a orientação adotada com base em prova pericial, pois tal procedimento demandaria reexame do contexto fático-probatório dos autos, o que não se coaduna com a finalidade do recurso especial consoante orientação consagrada no Enunciado Sumular n. 7/STJ.

4. Após o reconhecimento da inconstitucionalidade da exigência de pagamento antecipado de ICM em sede de ação declaratória que precedeu a presente execução fiscal, não poderia o Fisco cobrar o crédito nos termos em que foi constituído sem proceder às modificações firmadas no acórdão transitado em julgado, eis que havia necessidade de novo lançamento, como bem ressaltou o acórdão recorrido à fl. 529. Destarte, correta a conclusão do acórdão recorrido quanto à improcedência do argumento do Fisco estadual referente ao momento do pagamento do imposto, pois tal questão já fora resolvida anteriormente na citada ação declaratória que discutiu o crédito objeto da execução ora embargada.

5. Não cabe a esta Corte analisar a alega ofensa dos arts. 58, I, "g" Regulamento Estadual de ICMS e 22 da Lei Estadual n. 8.820/89, em relação ao prazo fixado para o recolhimento do tributo nas operações interestaduais, haja vista a imprestabilidade do apelo extremo para análise de legislação local. Incide, no particular, o Enunciado n. 280 da Súmula do STF.

6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO NA ENTRADA DE BENS DESTINADOS AO USO E CONSUMO E BENS DO ATIVO FIXO. PERÍODO ANTERIOR À LC 87/96. IMPOSSIBILIDADE. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ.

1. O direito ao creditamento do ICMS advindo da aquisição de bens que compõem o ativo imobilizado, bem como daqueles que se destinam ao uso e consumo, foi reconhecido apenas com a vigência da Lei Complementar 87/96, cujo artigo 33 afastou, expressamente, a retroatividade de sua incidência (Precedentes do STJ: REsp 623.583/RJ, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 19.06.2007, DJ 02.08.2007; RMS 20.454/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 03.05.2007, DJ 31.05.2007; e RMS 20.720/ES, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 13.02.2007, DJ 01.03.2007).

2. *In casu*, restou assente no Tribunal de origem que: **(i)** "(...) Pelo que se infere do contrato de constituição de fls. 42/46, a empresa autora desenvolve a atividade comercial de transporte de produtos próprio e de terceiros (Cláusula 3ª, inciso X). Pretende a autora, ora apelante, o aproveitamento do crédito decorrente do ICMS incidente sobre o combustível adquirido e utilizado no transporte das mercadorias por ela comercializadas. O Réu, em nenhum momento, sustenta que o crédito objeto do aproveitamento pretendido, não tenha sido no todo ou em parte utilizado na atividade de transporte de mercadorias, merecendo, pois, crédito a alegação feita pela autora.

Com efeito, referidos bens são necessários ao processo de industrialização e/ou comercialização das mercadorias produzidas pela autora, integrando, portanto, o custo do produto final, com base no qual se calcula o seu preço.

(...)

Dessa forma, entendo perfeitamente possível, o aproveitamento do ICMS pago quando da aquisição de insumos, para fins de compensação de

créditos tributários." (acórdão que julgou o recurso de apelação) e (ii) "O ICMS referente às mercadorias adquiridas para consumo ou incorporação ao ativo permanente não acarreta crédito para a empresa até os dias atuais, pois a vigência da Lei Complementar n. 87/96, que admite o crédito, ainda não se iniciou. Ao contrário de mercadoria para consumo, o combustível constitui insumo, pois é parte da cadeia de produção da empresa, pelo que não se enquadra na vedação de aproveitamento do ICMS." (acórdão que julgou os embargos infringentes)

3. Nada obstante, a aquisição de combustível consumido no transporte das mercadorias comercializadas pela empresa foi efetuada durante a vigência do Convênio 66/88, cujo artigo 31, inciso III, vedava expressamente a compensação nesses casos (Entendimento análogo ao REsp 850.362/MG, Rel.Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 15.02.2007, DJ 02.03.2007).

A transferência direta do conceito de insumo construído pela doutrina com base no IPI e no antigo IC para o ICM e o ICMS é, portanto, patente: mesmo sob a égide de legislação específica do ICMS (o decreto-lei 406/68 e o Convênio 66/88), manteve o STJ o entendimento de que os insumos deveriam ser consumidos imediata e integralmente no processo produtivo, excluindo da extensão deste conceito, portanto, peças, partes e materiais utilizados no na linha industrial cujo desgaste se verifica apenas ao longo do tempo (ainda que de curto espaço de tempo). Excluíram-se, ainda, todos os bens e serviços adquiridos por comerciantes, que possuem como atividade principal não a produção de bens, mas sua revenda.

Por fim, já sob a tutela da Lei Complementar 87/96, vem o STJ ampliando o conceito de insumo e concedendo, com isso, créditos a atacadistas que adquirem, por exemplo, pneus, lubrificantes e combustível para abastecer e instrumentalizar sua frota de caminhões.⁹⁶

Não obstante isso, não é impossível encontrar, ainda hoje, julgados que exigem o consumo imediato e integral do bem ou sua incorporação ao produto final para que venha a ser reconhecido como insumo, idéia esta há muito superada em relação ao próprio IPI.⁹⁷

7.1.3 As Contribuições para o Programa de Integração Social e para Financiamento

⁹⁶ RMS 10701/MG. O STJ fundamenta a concessão do direito ao crédito - cabe observar - na existência de previsão expressa neste sentido na legislação mineira.

⁹⁷ É esse o caso, por exemplo, do AgRg no REsp 738.905/RJ.

da Seguridade Social - PIS/COFINS

De forma diferente do que ocorre na legislação do ICMS e do IPI, as leis que tratam da não-cumulatividade da contribuição para o PIS e da COFINS⁹⁸ fazem uso do vocábulo “insumo”, geralmente mencionado apenas pela doutrina e pela jurisprudência para referir, como visto anteriormente, às matérias-primas e aos bens intermediários adquiridos pelo industrial.⁹⁹ Vejamos, pois, o que determina o dispositivo:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI.¹⁰⁰

Nestes termos, então, as leis 10.833/03 e 10.637/02 garantem aos contribuintes da contribuição para o PIS e da COFINS o direito ao crédito decorrente da aquisição de insumos, seja sua atividade de produção, seja ela de prestação de serviços. Aos comerciantes, com se vê, foi negado o direito a crédito decorrente da aquisição dos insumos empregados em sua atividade.

Com o objetivo de melhor definir o conceito referente ao termo “insumos”, empregado na legislação aplicável às contribuições sob análise, editou a Receita Federal a Instrução Normativa 404/04, que assim dispõe sobre a matéria:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

⁹⁸ Em razão da unificação dos regimes das contribuições em comento, promovida pela lei 9.718/98, é idêntico o conteúdo dos dispositivos que tratam de sua não-cumulatividade em uma e outra leis. Por este motivo, procederemos, sempre, a uma única transcrição, válida para ambas as contribuições.

⁹⁹ O termo “insumo” já havia aparecido em nosso ordenamento no Ato Complementar 34/67, como informa Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 405).

¹⁰⁰ Artigo 3º, II, das leis 10.833/03 e 10.637/02, ambos com redação determinada pela lei 10.865/04.

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.¹⁰¹

Seguindo exatamente a diretriz fixada pela legislação, a IN/RFB 404/04 detalhou que bens devem ser considerados insumos utilizados na fabricação de novos bens e na prestação de serviços para fins de creditamento das contribuições, extrapolando o até então tradicional conceito legal de insumo, abrangente apenas das matérias-primas e dos bens intermediários. Pecou referida instrução normativa, no entanto, ao retornar à exigência de contato direto entre o insumo e o produto industrializado, feita originalmente no PN CST 65/79, emitido sobre as normas do RIPI/79, e já há muito afastada pela jurisprudência.

Além dos insumos mencionados e definidos nos dispositivos supra transcritos, garante a legislação aplicável às contribuições a que se aplica o regime não-cumulativo a constituição de crédito do contribuinte em razão da aquisição de um importante insumo: a energia elétrica. Nos termos do artigo 3º, IX, das leis 10.833/03 e 10.637/02, “do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica

¹⁰¹ Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal nº 404 de 12.03.2004, publicada no D.O.U de 15.03.2004.

poderá descontar créditos calculados em relação a energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”.

Na legislação vigente, portanto, a questão dos insumos cuja aquisição gera créditos de PIS e COFINS para os contribuintes destes tributos se resume da seguinte forma: são insumos - e, portanto, creditáveis - as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, outros bens que sofram alterações, desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, consumidos na fabricação do produto ou na prestação de serviço, os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços e a energia elétrica consumida nos estabelecimentos do contribuinte.

7.1.4 A definição do conceito de insumo

Da análise da legislação que rege a matéria abordada, bem como dos julgados proferidos nos tribunais superiores, tanto judiciais quanto administrativos, verifica-se com facilidade que o tema dos insumos não vem recebendo o cuidado devido em seu tratamento.

O conceito, que teve seus critérios inicialmente definidos com base no IC - tributo que tinha como hipótese de incidência as operações de industrialização e produção de bens -, foi, como exhaustivamente demonstrado, transportado diretamente para os demais tributos não-cumulativos instituídos no país, sem qualquer adequação às novas realidades que ele deveria abarcar.

Desta forma, mesmo diante de um imposto incidente sobre operações comerciais, de circulação de mercadoria (ICM), manteve-se a idéia original de insumo industrial, limitando de forma injustificável e inconstitucional o direito ao crédito de uma nova classe de contribuintes: os comerciantes.

Ainda mais grave foi a situação criada a partir da instituição do ICMS, que, ademais de gravar as operações de circulação de mercadoria, incide sobre duas diferentes hipóteses de prestação de serviço: a de transporte intermunicipal e de comunicação.

Ora, diante de uma realidade em que o contribuinte tem como atividade essencial do seu negócio prestar, por exemplo, serviços de transporte, nenhum sentido faz em se limitar seu direito ao crédito à aquisição de matérias-primas e bens intermediários que se incorporem ao serviço prestado ou se consumam integralmente em razão do “contato físico ou químico” com ele.

Sobre o descompasso entre a legislação do ICMS e a exigência constitucional de não-cumulatividade, é notável a opinião de Ives Gandra Martins (2000, p. 109-111), perfeitamente alinhada com as idéias centrais defendidas no presente trabalho:

Disciplinar não é alterar. Disciplinar não é retirar direitos. Disciplinar não é conceder privilégios. Disciplinar não é suprimir. Disciplinar não é adulterar. Disciplinar não é violar direitos. Disciplinar não é transigir “pro domo sua”.

[...]

À evidência, no caso das normas constitucionais, supra transcritas [artigo 155, §2º, XII], salta aos olhos de qualquer intérprete de mediana cultura jurídica que o princípio da não-cumulatividade opera-se por mecanismos de compensação, que, em suas linhas mestras, estão no próprio texto supremo. Diz, claramente, a Carta Magna que o que for devido se compensará com o montante cobrado nas operações anteriores. [...]

Se se admitisse que o “ato de disciplinar” pudesse significar a anulação de um princípio constitucional, à evidência, cairia por terra o princípio da supremacia constitucional, pois a Constituição é que estaria subordinada à lei, e não a lei à Constituição.

As antigas concepções não se adaptam e, em verdade, beiram à incoerência,¹⁰² negando aos contribuintes, por meio da restrição do direito ao crédito, o regime não-cumulativo constitucionalmente assegurado.¹⁰³

¹⁰² Afinal, o que seria mais incongruente do que considerar a existência de bens que se agreguem ao “produto final” de uma prestação de serviço ou que se consumam integralmente em razão dela?

¹⁰³ Nesse sentido, confirmam-se as seguintes decisões administrativas sobre o tema: “**Solução de Divergência nº 33/08**. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. Ementa: COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. DEFINIÇÃO DE INSUMO. Valores referentes ao fornecimento de alimentação, vale-transporte ou fardamento a trabalhadores, ainda que esses últimos atuem diretamente no processo produtivo, não se enquadram como bens ou serviços aplicados ou consumidos como insumos na

prestação de serviços ou na fabricação (ou produção) de bens (ou produtos) destinados à venda, sendo, portanto, vedado seu aproveitamento como crédito a descontar da Cofins não-cumulativa. Indiferente, no caso, se tais valores tenham sido pagos diretamente aos beneficiários ou a outra pessoa jurídica incumbida do fornecimento. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II e §§ 2º e 3º; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º. Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP Ementa: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. DEFINIÇÃO DE INSUMO. Valores referentes ao fornecimento de alimentação, vale-transporte ou fardamento a trabalhadores, ainda que esses últimos atuem diretamente no processo produtivo, não se enquadram como bens ou serviços aplicados ou consumidos como insumos na prestação de serviços ou na fabricação (ou produção) de bens (ou produtos) destinados à venda, sendo, portanto, vedado seu aproveitamento como crédito a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa. Indiferente, no caso, se tais valores tenham sido pagos diretamente aos beneficiários ou a outra pessoa jurídica incumbida do fornecimento. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II e §§ 2º e 3º; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66; IN SRF nº 358, de 2003.”

“ **DECISÃO 09-17864.** Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora / 3a. Turma / DECISÃO 09-17864 em 29/11/2007 Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI nº 9.363, de 1996. 1.A conceituação de MP, PI e ME são as constantes da legislação do IPI. 2.Não integram a base de cálculo do crédito presumido o consumo de energia elétrica e de combustíveis uma vez que não revestem a condição de matéria-prima ou produto intermediário e as aquisições de insumos não utilizados no processo produtivo de produtos exportados e que não sofreram a incidência do PIS e da Cofins.3.As definições de receita bruta e de receita de exportação são as contidas na IN SRF nº 23, de 1997.” (Publicado no DOU em: 29/11/2007)

“ **ACÓRDÃO 201-80.508**, 2º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 201-80.508 em 15.08.2007. IPI. Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ementa: OMISSÃO E CONTRADIÇÃO. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. CABIMENTO. Havendo omissões e contradições no Acórdão embargado, entre a ementa, acórdão e fundamentos, são cabíveis embargos declaratórios para sua retificação, devendo passar a ementa a ser a seguinte: "IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. TRADING COMPANIES. As exportações efetuadas através de empresas comerciais exportadoras, anteriores a 23/11/96, devem integrar o cálculo do crédito presumido, juntamente com as demais 'receitas de exportação', em face do que determina o art. 3o do Decreto-Lei no 1.248/72.

REGISTROS SISCOMEX INVÁLIDOS.

Comprovado que as irregularidades apontadas nada mais eram do que escusáveis erros formais no preenchimento dos DCPs, bem como que foram atendidos os requisitos legais para o gozo do benefício fiscal, devem os valores das exportações serem considerados. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de MP, PI e ME, referidas no art. 1o da Lei no 9.363/96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2o da Lei no 9.363/96). A Lei mencionada refere-se a 'valor total' e não prevê qualquer exclusão. As IN SRF nos 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei no 9.363/96 ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à Cofins e à contribuição ao PIS/Pasep (IN SRF no 23/97), bem como que as MP, PI, ME, adquiridas de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN SRF no 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, tendo em vista que as Instruções Normativas são normas complementares das Leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto das normas que complementam.

COMBUSTÍVEIS.

O art. 82, inciso I, do RIPI/82, é claro ao estabelecer que estão abrangidos dentro do conceito de matéria-prima e de produto intermediário os produtos que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. EMBALAGENS DE PAPELÃO E GASES UTILIZADOS EM BENS DESTINADOS EXCLUSIVAMENTE AO MERCADO INTERNO. A forma de apuração do crédito presumido de IPI avalia a parcela dos insumos utilizados na produção de bens exportados ou vendidos no mercado interno por meio de uma técnica de rateio e não pela exclusão direta da base de cálculo do incentivo dos insumos, ainda que empregados exclusivamente em produtos vendidos no mercado interno.

ÓLEO DEGOMADO. Insumo utilizado na produção de produto exportado deve ser considerado na apuração do crédito presumido, mesmo que parte dele seja destinado à produção de produto vendido no mercado interno, em face do princípio da praticidade.

TRANSFERÊNCIAS. O estabelecimento produtor exportador pode considerar na base de cálculo do crédito presumido os valores relativos aos insumos recebidos de outro estabelecimento da mesma empresa (Portaria MF no 38/97 e Instrução Normativa SRF no 23/97). “ (Publicado no DOU em: 28.11.2007)

A criação do regime não-cumulativo das contribuições (PIS e COFINS) foi, em definitivo, o indicativo de que as definições tradicionais do conceito de insumo deveriam mudar. Diante da insuficiência das antigas definições atribuídas ao conceito a que se refere o termo “insumo”, imperioso é que se encontre outra, capaz de atender, com eficiência, a todos os tributos hoje sujeitos à regra da não-cumulatividade.

O que se propõe, não é, esclareça-se, desconsiderar todo o esforço legislativo e dogmático até hoje aplicado no desenvolvimento deste conceito, mas, em verdade, refiná-lo, buscando por trás das inúmeras definições legais e doutrinárias um fundo comum que, efetivamente, represente a parcela da realidade que o conceito em questão pretende destacar, recortar. Nesse sentido, o que têm em comum, afinal, todas as definições de matéria-prima, bens intermediários, “outros produtos” e insumos apresentadas nos vários diplomas normativos analisados nos capítulos anteriores? Qual o traço característico maior do conceito que pretendemos redefinir?

Da análise dos dispositivos em comento, bem como da finalidade a que eles se destinam, chegamos à seguinte conclusão: são insumos e, portanto, como tal devem ser consideradas, todas as aquisições necessárias à realização da atividade da empresa, seja ela de industrialização, comercialização ou de prestação de serviços de qualquer natureza. Em outras palavras, é insumo tudo aquilo que, de alguma forma, impulsiona a realização da atividade do contribuinte, movendo as cadeias de operações subseqüentes sobre as quais se ergue a não-cumulatividade.

Dentro da moldura fixada por este conceito maior, amplo por natureza, conseguimos fixar as particularidades da definição aplicada a cada um dos tributos a cujo regime de cobrança ela se aplica, sempre tomando como norte a hipótese de incidência de cada um destes, definida no antecedente de suas regras-matrizes.

Assim, no que tange ao IPI, por exemplo, imposto que tem como hipótese de incidência (uma delas) a industrialização de produtos no território nacional, devem ser tomados como insumos aqueles materiais e produtos adquiridos para compor, de alguma forma, o processo industrial, com ele

contribuindo ou a ele se integrando. Neste sentido, são insumos tanto as tradicionais matérias-primas, quanto os combustíveis utilizados no maquinário das indústrias.

No caso do ICMS, também a título exemplificativo, devem ser consideradas insumos todas aquelas aquisições (de bens ou serviços) voltadas à execução da atividade comercial (de circulação de mercadoria), atividade esta que dá ensejo à tributação pelo imposto em tela. Desta forma, no caso de empresas atacadistas, devem ser considerados insumos os gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados nos caminhões por meio dos quais são realizadas as entregas de seus produtos.

Os exemplos são variados e podem ser levantados à exaustão. Daí a importância de se compreender verdadeiramente a definição aqui proposta: insumos são aquelas aquisições necessárias à realização da atividade do contribuinte, considerando-se, sempre, como norte desta atividade, a natureza da operação que enseja a tributação. E não poderia ser outra a conclusão, face ao conceito de não-cumulatividade anteriormente definido.

Importante observar, neste ponto, que a definição aqui proposta não pretende contrariar ou negar validade aos dispositivos legais (e infralegais) que normatizam a matéria relativa ao creditamento por aquisição de insumos: ela apenas é a única que se adéqua, hoje, à variedade de atividades tributadas de forma não-cumulativa.

Além disso - e principalmente -, é a definição em tela capaz de realizar efetivamente a não-cumulatividade tributária, sem as limitações e restrições a este direito do contribuinte impostas por algumas das disposições que normatizam a matéria. Só a consideração ampla das variadas operações anteriores à operação tributada (compreendendo-se como anteriores não apenas aquelas operações realizadas cronologicamente antes, mas sim aquelas que permitiram, viabilizaram, a operação posterior) como causas de geração de crédito para o contribuinte pode realizar, plenamente, a regra constitucional da não-cumulatividade, afastando a cobrança de tributos sobre valores compostos pelo mesmo tributo, anteriormente cobrado.

7.1.5 A margem de liberdade do legislador

Muito embora tenhamos partido, desde o início deste capítulo, da premissa de que o conceito constitucional de não-cumulatividade impõe ao legislador infraconstitucional um conceito único de insumo, o qual não pode ser restringido ou limitado, sob pena de violação direta à cláusula constitucional da não-cumulatividade, temos que reconhecer a existência de alguma margem de criação por este intérprete da Constituição.

Referido “espaço” decorre da própria forma como, no contexto do ordenamento jurídico, são atribuídos conteúdos aos conceitos referenciados pelos termos legais. Afinal, como já estudado, não se nega que, ao demarcar uma fração específica e selecionada da múltipla realidade que nos cerca, um conceito consegue apontar apenas com relativa precisão em direção ao objeto ou ao conjunto de objetos a que queremos nos referir com o emprego de um determinado termo.

Essa demarcação do objeto, pois, nunca será absolutamente precisa, afinal, nenhum tipo de linguagem o é. As chamadas “margens” da definição de um conceito sempre serão imprecisas, gerando, aí, o que aqui denominamos “zona cinzenta”.

É nesta posição que se encontram aqueles objetos que podem, ou não, ser abarcados pela extensão do conceito debatido; que quase fazem parte e, ao mesmo tempo, quase não fazem, da definição proposta.

A liberalidade (ou, por que não, discricionariedade) do legislador deve atuar, pois, nesta zona: à lei não cabe definir o conceito de insumo para fins de creditamento e realização da não-cumulatividade; ele pode ser inferido diretamente do texto constitucional, como feito neste trabalho. A ela cabe, no entanto, normatizar as questões controversas, as situações em que o conceito pode, ou não, ser aplicado.

Em resumo, à lei cumpre definir, com a maior precisão possível, a zona cinzenta criada pelo conceito de insumo (mais precisamente, por sua definição), demarcando suas fronteiras naturalmente não radicalmente demarcadas.

Observadas as questões mais comumente discutidas entre contribuintes e Fisco, se verificará, com relativa facilidade, essa zona cinzenta a que nos referimos.

A título de exemplo, colhemos as discussões acerca do creditamento sobre a aquisição de bens que, muito embora se deteriorem no processo industrial, o fazem de forma lenta, requerendo substituição após períodos mais longos, superiores, por exemplo, a um ano. O enquadramento destes bens na extensão do conceito de insumo apresentado anteriormente não é muito claro, eis que se trata de bens consumíveis, porém, de certa forma, duráveis e passíveis de enquadramento, por esta razão, no rol dos chamados “bens do ativo fixo” (sobre o quais a negativa de direito a crédito abre toda uma nova discussão).

Às leis que regulamentam a incidência não-cumulativa de cada tributo cabe, portanto, definir os critérios que fazem um bem de caráter ambíguo, pertencer à extensão de um ou de outro conceito (de insumo ou de bem do ativo fixo).

Além dos bens que podem, ou não ser considerados como parte integrante do ativo fixo (peças de máquinas, ferramentas, revestimentos, etc.), encontram-se na zona cinzenta ora referenciada serviços e produtos adquiridos pelas empresas com a finalidade de movimentar ou estimular seu negócio, mas não diretamente ligados à atividade tributada, como, por exemplo, os seguros, as refeições pagas a executivos e clientes e os automóveis que servem os funcionários.

8 CONCLUSÕES

Diante das considerações e análises feitas ao longo do trabalho, são essas nossas conclusões, postas de forma sintética:

1. Não há termo sem conteúdo semântico-normativo próprio no texto constitucional.
2. Do princípio republicano, um dos pilares fundamentais de nosso ordenamento jurídico, decorre a exigência de que se identifiquem, no próprio texto constitucional, os conteúdos semânticos dos termos empregados pelo constituinte, especialmente quando integrantes de normas de competência.
3. As cláusulas que prescrevem a não-cumulatividade do ICMS, do IPI, dos impostos e contribuições residuais, bem como da contribuição ao PIS e da COFINS integram as normas de competência desses tributos, impondo condicionante a sua positivação.
4. O direito positivo corresponde ao conjunto das normas jurídicas válidas em determinado espaço de tempo e para determinada comunidade social, bem como aos suportes físicos dessas normas (enunciados prescritivos).
5. Não se pode conhecer o direito sem que se compreenda a noção de sistema jurídico e suas implicações.
6. O sistema jurídico caracteriza-se pela existência de relações de subordinação e de coordenação entre seus elementos, bem como por ser uno e harmônico, possuindo necessária coerência interna de sentido.
7. O direito é texto e, como tal, deve ser interpretado. Nesse sentido, os atos de aplicação do direito pressupõem, necessariamente, interpretação e, portanto, escolhas.
8. Para construir os sentidos dos termos empregados pela Constituição da República, faz-se necessário implementar métodos interpretativos que sejam, tanto sob o ponto de vista lingüístico, quando jurídico, legítimos.

9. Como linguagem, o direito pode ser surpreendido, para análise, tanto em seu aspecto dinâmico, quanto estático.
10. Não há texto sem contexto. Os usos dos termos e suas relações com outros termos inseridos em textos normativos de mesma hierarquia definem o contexto a ser considerado nos atos de interpretação.
11. Há, necessariamente, na Constituição da República, um mínimo de significação comum aos termos idênticos.
12. Embora não haja uma regra universalmente aplicável que autorize identificar com exatidão o conteúdo semântico dos termos que exprimem conceitos tributários, é possível ao menos indicar algumas diretrizes interpretativas úteis e legítimas.
13. Para definir um conceito tributário, deve o intérprete se pautar, dentre outros elementos, no conceito jurídico vigente no ramo de origem daquele conceito, de acordo com o que reconheça, naquele momento histórico, a comunidade jurídica.
14. A correta compreensão do conceito de não-cumulatividade e sua aplicação na concessão de créditos tributários em favor do contribuinte é necessidade que se impõe à plena realização das normas constitucionais que atribuem determinadas competências.
15. Para que se compreenda a matéria como hoje está posta em nossos tribunais e textos de direito positivo, importante é a observação da evolução histórica da legislação e da jurisprudência construídas a respeito do tema.
16. A não-cumulatividade tributária pressupõe, minimamente, que não serão tributadas aquelas parcelas que já o tiverem sido, ao mesmo título, em momento antecedente. Qualquer exigência de tributo que viole essa regra descumpra a determinação constitucional de cobrança não-cumulativa.
17. As particularidades das operações tributadas pelo ICMS e das atividades das empresas sujeitas ao regime não-cumulativo da contribuição para o PIS e da COFINS são desconsideradas quando se aplicam noções como a de que bem intermediário é aquele que se consome, imediata e integralmente, no processo produtivo, ou de que insumos se reduzem às matérias-primas e aos bens intermediários.

18. Adequando as definições originalmente constantes das leis às exigências constitucionais de incidência tributária não-cumulativa, chega-se ao seguinte conceito de insumo: insumo é toda aquisição, de bem ou serviço, necessária à execução da atividade da empresa.

19. O conceito em tela pode ser construído a partir da própria Constituição Federal (normas que impõem a não-cumulatividade tributária), não podendo, portanto, ser reduzido ou mitigado por quaisquer instrumentos legais.

20. Como acontece com todos os conceitos, há parcelas da realidade que podem, ou não, pertencer à extensão tanto do conceito de não-cumulatividade, quanto do conceito de insumo. São as chamadas “zonas cinzentas”.

21. As chamadas “zonas cinzentas” são as únicas margens de discricionariedade que possui o legislador em matéria de definição do conceito de não-cumulatividade tributária e, por conseqüência, de insumo.

22. A correta compreensão do conceito de insumo e sua aplicação na concessão de créditos tributários em favor do contribuinte é necessidade que se impõe à plena realização das normas constitucionais de não-cumulatividade.

23. As definições do conceito aplicadas pelos tribunais superiores e por diversos textos de direito positivo tomam como referência, ainda hoje, as primeiras considerações feitas sobre o assunto, especificamente sobre o IC e seu sucessor legal, o IPI.

24. As particularidades das operações tributadas pelo ICMS e das atividades das empresas sujeitas ao regime não-cumulativo da contribuição para o PIS e da COFINS são desconsideradas quando se aplicam noções como a de que bem intermediário é aquele que se consome, imediata e integralmente, no processo produtivo, ou de que insumos se reduzem às matérias-primas e aos bens intermediários.

25. dequando as definições originalmente constantes das leis às exigências constitucionais de incidência tributária não-cumulativa, chega-se ao seguinte conceito de insumo: insumo é toda aquisição, de bem ou serviço, necessária à execução da atividade da empresa.

26. O conceito em tela pode ser extraído diretamente da Constituição

Federal (normas que impõem a não-cumulatividade tributária), não podendo, portanto, ser reduzido ou mitigado por quaisquer instrumentos legais.

27. O conceito abrangente de insumo, apresentado no presente trabalho, deve ser moldado à atividade de cada contribuinte, tomando-se como norte as características e especificidades daquela atividade que dá ensejo à tributação não-cumulativa.

28. Como acontece com todos os conceitos, há parcelas da realidade que podem, ou não, pertencer à extensão do conceito de insumo. São as chamadas “zonas cinzentas”, habitadas por bens e serviços que não muito claramente se subsumem ou não se subsumem ao conceito de insumo aqui apresentado.

29. Cabe à lei, pois, regulamentar essa “zona cinzenta”, dando ao conceito de insumo, vago e fluido por natureza, contornos mais rígidos que permitam sua aplicação sem maiores dúvidas.

9 REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Alfredo Bosi (Trad.). São Paulo: Mestre Jou, 1982.

ALCHOURRÓN, C.; BULYGIN, E. **Introducción a la Metodología de las Ciencias Jurídicas y Sociales**. 2. reimpressão. Buenos Aires: Astrea, 1993.

ARAUJO, Clarice von Oertzen . **Semiótica do Direito**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. Semiótica na hermenêutica e interpretação constitucional. In: SOUZA, Priscila de (Coord.). **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. O problema do conceito de direito e a crítica ao ontologismo. In: MORCHÓN, Gregorio Robles; CARVALHO, Paulo de Barros (Coords.). **Teoria Comunicacional do Direito: diálogo entre Brasil e Espanha**. São Paulo: Noeses, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. 2 tir. Atualizado por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. **ICM e IPI - Direito de Crédito - Produção de Mercadorias Isentas ou Sujeitas à Alíquota “Zero”**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 46, p. 73-89, outubro-dezembro 1988.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Teoria dos Princípios - Da Definição À Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 4. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualiz.: DERZI, Mizabel Abreu Machado. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria Geral de Direito Tributário**, 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

_____. **Da Estrutura à Função: novos estudos de teoria do direito**. 1. reimpr. São Paulo: Manole, 2008.

BORGES, Souto Maior. **Isenções e Reduções do ICM**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 25/26, p. 197-220, julho - dezembro 1983.

BRAGA, Waldir Luiz; FRANHANI, Valdirene Lopes. **A não-cumulatividade do PIS e da COFINS após a Emenda Constitucional nº 42/03**. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 109. São Paulo: Dialética, 2004.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

_____. **ICMS**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

CARRIÓ, Genaro. **Notas sobre derecho y lenguaje**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1968.

_____. **Sobre los limites del lenguaje normativo**. 2. reimpressão. Buenos Aires: Astrea, 2008.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **O Preâmbulo e a Prescritividade Constitutiva dos Textos Jurídicos**. Revista de Informação Legislativa do Senado Federal, comemoração aos 20 anos da Constituição.

_____. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CHIESA, Clélio. **ICMS – Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: LTr, 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Legalidade. O Objeto da Tutela. In PIRES, Adilson R.; TÔRRES, Heleno T. (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

COPI, Irving M.. **Introdução à Lógica**. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM - Créditos - Natureza Jurídica - Correção Monetária**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 45, p. 37-44, julho-setembro 1988.

COSTA. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.

ECO, Umberto. **Os Limites da Interpretação**. São Paulo: Perspectiva, 2010.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2. vol. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

FANUCCHI. **Reforma Constitucional Tributária: estudo da Emenda Constitucional nº 18, anteprojeto do Código Tributário**. São Paulo: Atlas, 1966.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 48, p. 14-24, abril-junho 1989.

_____. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 4 ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2003.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda: pressupostos constitucionais**. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

_____. Tributaçã, Liberdade e Propriedade. *In: Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coord: Luis Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GORDILLO, Agustín. **Tratado de Derecho Administrativo**. Tomo 1. Parte General. 8. ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2003.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS. In PAULSEN, Leandro. (Coord.) **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

GUIBOURG, R. A.; GHIGLIANI, A. M.; GUARINONI, R. V. **Introducción al Conocimiento Científico**. 3. ed. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 2000.

GUIBOURG, Ricardo A., **Derecho, sistema y realidad**. 2. reimpressão. Buenos Aires: Astrea, 2010.

GUIBOURG, Ricardo A., GHIGLIANI, Alejandro M., GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al Conocimiento Jurídico**. 1. reimp. Buenos Aires: Astrea, 1984.

_____. **Introducción al Conocimiento Jurídico**. 1ª reimpressão. Buenos Aires: Ástrea, 1984.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional. A sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição**: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição. Trad. Gilmar ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002.

HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. Trad. Gilmar ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **A Não-Cumulatividade do ICMS**: uma aplicação da teoria sobre as regras do Direito e as regras dos jogos. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MARMOR, Andrei. **Direito e Interpretação**: ensaios de filosofia do Direito. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

MARTINS, Cláudio. **Normas Gerais de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Princípio da Não-Cumulatividade para Bens do Ativo Permanente em Face da Lei Complementar nº 102/2000**. In **O ICMS e a LC 102**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2000.

McNAUGHTON, Charles William. **Hierarquia e Sistema Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

MENDONÇA, Christine. **A Não-Cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MENDONÇA, Christine. **A Não-Cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**: com a Emenda n. 1, de 1969. Tomo II. 2. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**. São Paulo: Noeses, 2010.

MOREIRA. Não-Cumulatividade Tributária no Brasil e no Mundo: origens, conceito e pressupostos. *In VI Congresso Nacional de Estudos Tributários*: sistema brasileiro e a crise atual. p. 47-88, São Paulo: Noeses, 2009.

PISCITELLI, Tathiane Dos Santos. **Os Limites à Interpretação das Normas Tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

PIZOLIO, Reinaldo. **Competência Tributária e Conceitos Constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

SILVA _____. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 22. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Os Impostos sobre o Valor Acrescido no Sistema Tributário**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, vol. 110, p. 17-26, outubro-dezembro 1972.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. **Causalidade e Relação no Direito**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. Sobre o conceito de direito. In: VILANOVA, Lourival. **Escritos jurídicos e filosóficos**. São Paulo: Axis Mundi, 2003.

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.