

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

**Mário Eduardo Marquardt**

**Aspectos da sistemática não-cumulativa da Cofins**

**MESTRADO EM DIREITO**

**SÃO PAULO**

**2009**

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

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

**Mário Eduardo Marquardt**

**Aspectos da sistemática não-cumulativa da Cofins**

**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 do Estado (Direito Tributário), sob a orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

**SÃO PAULO**

**2009**

Banca Examinadora

---

---

---

Autorizo, exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta Dissertação por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Assinatura: \_\_\_\_\_ Local e Data: \_\_\_\_\_

## RESUMO

MARQUARDT, Mário Eduardo. *Aspectos da sistemática não-cumulativa da Cofins.*

O presente trabalho tem por objetivo a construção da sistemática não-cumulativa da Cofins a partir da Constituição Federal. Para sua elaboração centramos, inicialmente, nossa análise no contexto constitucional em que inserido o princípio da não-cumulatividade, identificando seu conteúdo mínimo de significação aplicável a todos os tributos aos quais a Carta Magna prescreve sua exigência. A partir de então, apontamos os limites que norteiam a implementação da não-cumulatividade na Cofins pelo legislador ordinário e em seguida passamos à análise da Lei 10.833/2003, ocasião em que construímos a respectiva regra-matriz de direito ao crédito e propusemos a sistemática não-cumulativa do tributo.

**Palavras-chave:** não-cumulatividade – Cofins – Constituição Federal – Lei 10.833/2003.

## ABSTRACT

MARQUARDT, Mário Eduardo. *Aspects of the systematic cofins non-cumulative.*

This work aims at the systematic construction of non-cumulative Cofins from the Federal Constitution. For its production focus, initially, our analysis in the context in which inserted the constitutional principle of non-cumulative, identifying the minimum content of meaning applies to all taxes to which the Magna Carta provides your requirement. Since then, point out the limits that guide the implementation of non-cumulative Cofins by the ordinary legislator and then pass the review of Law 10.833/2003, when it built the rule of law-matrix to credit and the proposed the systematic non-cumulative tax.

**Keywords:** non-cumulativeness – Cofins – Federal Constitution – Law 10.833/2003.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	1
CAPÍTULO 1 – CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES.....	4
1.1 Delimitação do objeto de estudo e metodologia adotada.....	4
1.2 Linguagem e conhecimento jurídico.....	9
1.3 Direito positivo e ciência do direito .....	12
1.4 O sistema de direito positivo ou ordenamento jurídico.....	17
1.4.1 Unidade, estrutura escalonada e auto-referencialidade .....	22
1.5 A relação do sistema do direito com o sistema da economia.....	27
1.6 Processo de interpretação do direito – planos S1, S2, S3 e S4 .....	30
CAPÍTULO 2 – CONCEITOS FUNDAMENTAIS .....	40
2.1 Norma jurídica .....	40
2.1.1 A estrutura lógica da norma jurídica .....	46
2.1.2 Norma jurídica completa.....	48
2.1.3 Norma geral e abstrata, norma individual e concreta.....	50
2.1.4 Norma de estrutura e norma de conduta.....	52
2.1.5 Normas que regulam condutas normativas e normas que regulam condutas não-normativas .....	54
2.2 Tributo como norma jurídica.....	58
2.3 Regra-matriz de incidência tributária.....	62
CAPÍTULO 3 – CONSIDERAÇÕES GERAIS ACERCA DA NÃO-CUMULATIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	70
3.1 Exigência da não-cumulatividade na Constituição Federal de 1988.....	70
3.2 O princípio da não-cumulatividade como limite material inserto no conseqüente da norma de competência legislativa tributária.....	71
3.3 A não-cumulatividade como princípio-limite objetivo posto para atingir determinado fim .....	82

3.4	A não-cumulatividade como norma-técnica que visa implementar o fim prescrito na norma princípio-limite objetivo.....	85
3.5	O conceito constitucional do princípio da não-cumulatividade: conteúdo mínimo de significação .....	87
CAPÍTULO 4 – ASPECTOS DA NORMA TRIBUTÁRIA IMPOSTIVIVA DA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS .....		96
4.1	Breves considerações acerca da evolução legislativa da Cofins.....	97
4.2	Limites materiais à sistemática não-cumulativa instituída pela Lei 10.833/2003: conceito constitucional de não-cumulatividade e o regime cumulativo das contribuições .....	102
4.3	Métodos de implementação e operacionalização da não-cumulatividade	108
	a) Método aditivo direto.....	109
	b) Método aditivo indireto .....	109
	c) Método subtrativo direto.....	110
	d) Método subtrativo indireto .....	110
4.4	O método introduzido pela Lei 10.833/2003 para atingir a não-cumulatividade da Cofins .....	112
4.5	Forma de cálculo da Cofins não-cumulativa: regra matriz de incidência da Cofins não-cumulativa (–) regra matriz de direito ao crédito não-cumulativo.....	118
4.6	A regra-matriz de direito ao crédito não-cumulativo .....	121
4.7	Despesas que geram o direito ao crédito: amplitude e alcance.....	123
4.8	O significado de insumo prescrito no inciso II do artigo 3.º da Lei 10.833/2003.....	129
4.9	O direito de crédito nas despesas não sujeitas ao pagamento da contribuição e a ilegalidade da vedação instituída pela Lei 10.865/2004 .....	135
4.10	A vedação ao crédito das despesas com mão-de-obra pagas à pessoa física .....	139
CONCLUSÕES .....		141
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....		153

## INTRODUÇÃO

A presente dissertação tem por objeto a análise da não-cumulatividade na Contribuição Social sobre o Faturamento (Cofins), cotejando a norma-técnica inserida pela Lei 10.833/2003 com a prescrição constitucional do § 12 do artigo 195, com a redação dada pela Emenda Constitucional 42/2003.

Diferentemente do IPI e do ICMS, em que o constituinte elucidou a sistemática de implementação da não-cumulatividade – prescrevendo a compensação do que for devido em cada operação com o montante incidente nas operações anteriores –, na Cofins houve apenas a exigência de que essa contribuição fosse não-cumulativa. Ao legislador ordinário foi reservada a tarefa de definir o setor da atividade econômica em que essa não-cumulatividade deverá ser aplicada.

Nesse cenário surgiram discussões a respeito da não-cumulatividade da Cofins prevista na Constituição Federal, bem como da sistemática implementada pela Lei 10.833/2003.

Nesse contexto se insere a relevância do presente trabalho, que visa identificar o conceito constitucional de não-cumulatividade tributária, demarcando, com isso, o possível campo de atuação do legislador ordinário para a implemen-

tação da Cofins não-cumulativa e cotejando-o com os enunciados veiculados pela Lei 10.833/2003.

Partindo das categorias da teoria geral do direito, abordaremos, no Capítulo 1, sobre a linguagem como condição indispensável no processo de conhecimento do plexo normativo objeto de estudo, o modelo a ser utilizado para empreender o desenvolvimento do presente trabalho. Discorreremos também sobre a relação entre o sistema do direito com o sistema da economia. Trataremos, outrossim, do processo de interpretação do direito, consistente no percurso do intérprete para a construção da norma jurídica, do sistema do direito positivo como um conjunto de normas jurídicas organizado segundo uma estrutura que lhe confere unidade, bem como da necessidade de consonância da norma jurídica para com as normas que regulam condutas normativas.

Em seguida, no Capítulo 2, discorreremos sobre a norma jurídica e sua estrutura lógica, sobre o tributo como norma jurídica e sobre a regra-matriz de incidência tributária e seus critérios.

No Capítulo 3 realizaremos uma análise do contexto constitucional da não-cumulatividade tributária, identificando, ao final, o conteúdo mínimo de significação da mesma, ou seja, seu conceito constitucional.

Por conseguinte, no Capítulo 4, abordaremos os limites materiais dirigidos ao legislador ordinário para a implementação de uma sistemática não-

cumulativa da Cofins, ocasião em que será apontado um específico método para tanto. Após trilhar esse norte, construiremos a respectiva regra-matriz de direito de crédito não-cumulativo, para, então, analisar as concessões e vedações a esse direito, prescritas na Lei 10.833/2003.

Por último, chegaremos às conclusões expostas ao final da presente dissertação, com o que esperamos ter oferecido contribuição ao estudo da não-cumulatividade da Cofins.

# CAPÍTULO 1

## CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

### 1.1 Delimitação do objeto de estudo e metodologia adotada

Toda pretensão científica pressupõe um corte metodológico, para que se torne possível o estudo do objeto, e a adoção de um método, revelador do caminho a ser percorrido pelo cientista para aproximação desse objeto a ser estudado.

A presente dissertação tem por escopo analisar e oferecer critérios científicos para a aplicação da não-cumulatividade tributária da Contribuição Social sobre o Faturamento (Cofins), a partir de todos os enunciados prescritivos do direito posto, relacionados, direta ou indiretamente, com a não-cumulatividade tributária.

A linguagem,<sup>1</sup> como no processo de conhecimento de qualquer área do saber, será condição para a investigação do objeto deste estudo. Sendo constitutiva da própria realidade, a linguagem conformará o direito do qual nos ocuparemos.

---

<sup>1</sup> Nicola Abbagnano define linguagem como “o uso de signos intersubjetivos, que são os que possibilitam a comunicação. Por uso entende-se: 1.º Possibilidade de escolha (instituição, mutação, correção) dos signos; 2.º Possibilidade de combinação de tais signos de maneiras limitadas e repetíveis” (*Dicionário de filosofia*. Tradução de Alfredo Bosi. 4. ed. São Paulo: Mestre Jou, 2003. p. 615). Roberto Vernengo afirma que a lingua-

Ressalte-se que desde a Antiguidade Clássica o papel desempenhado pela linguagem na Teoria do Conhecimento (Gnoseologia) tem sido objeto de investigações filosóficas, o que vem repercutindo em todas as áreas do saber, inclusive, como se demonstrará, na teoria do direito em que está calcado este trabalho.

Até meados do século XX inúmeras correntes de pensamento filosóficos assentavam-se no entendimento de que a linguagem humana limitava-se a espelhar, reproduzir o mundo exterior ou interior. Atualmente, entende-se que a linguagem revela mais do que isso, dando existência e sentido ao mundo exterior ou interior.

De fato, consoante sublinha o filósofo Manfredo Araújo de Oliveira, “não existe mundo totalmente independente da linguagem [...]. A linguagem é o espaço de expressividade do mundo, a instância de articulação de sua inteligibilidade”.<sup>2</sup> A linguagem, então, passa a constituir a própria realidade.

Nesse contexto o ilustre filósofo evidencia, historicamente, existência de dois grandes grupos de teoria acerca da linguagem, de acordo com o papel por

---

gem, em seu sentido mais lato, é um sistema de signos utilizados para a comunicação humana. *Curso de teoria general del derecho*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1995. p. 35.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, linguagem significa “a capacitação do ser humano para comunicar-se por intermédio de signos, cujo conjunto sistematizado é a língua” (*Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 32). Completa Manfredo de Araújo Oliveira, citando Wittgenstein, que “tal capacitação é algo historicamente adquirido” (*Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. São Paulo: Loyola, 1996. p. 143). Esta é a acepção de linguagem a ser empregada neste trabalho.

<sup>2</sup> *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*, p. 13.

ela exercido no processo cognitivo, divisando-as naquelas (i) que concebem a linguagem segundo uma concepção instrumentalista, reduzida à função comunicativa, apenas do resultado do conhecimento, e (ii) naquelas que atribuem à linguagem uma função de mediação necessária na própria atividade cognitiva humana. Esse segundo grupo surgiu com o advento do que se chama “reviravolta lingüística” da filosofia.<sup>3</sup>

Com a reviravolta lingüística ou giro lingüístico, a realidade se manifesta lingüisticamente. A linguagem passa de mero instrumento de comunicação de um conhecimento já realizado para condição de possibilidade da própria constituição do conhecimento enquanto tal e, a par disso, o contexto de uso da linguagem revela-se instância doadora de sentido às expressões lingüísticas, ou seja, é no “jogo de linguagem” vivido na práxis comunicativa que se alcança o sentido das palavras.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Manfredo Araújo de Oliveira, *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*, p. 119 e ss. A linguagem, a partir do Wittgenstein das *Investigações filosóficas* até o momento presente – ao contrário de como era considerada pelos gregos no pensamento filosófico ocidental, “uma terceira coisa que interpõe entre o sujeito e o objeto, formando uma barreira que dificulta o conhecimento humano de como são as coisas em si – passa a ser aceita como mediadora necessária em todo o processo de conhecimento humano, uma vez que constitutiva da própria realidade, ou melhor, de tudo o que é passível de apreensão cognoscitiva. Esse é o denominado “giro lingüístico”. Importa destacar que o filósofo austríaco Ludwig Wittgenstein encontra-se tanto no apogeu daquelas primeiras teorias, por obra de seu *Tractatus lógico-philosophicus*, quanto no despertar da nova perspectiva de considerações sobre a linguagem humana, com suas *Investigações filosóficas*. Cf. Manfredo Araújo de Oliveira, *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*, p. 117 e ss. A propósito, o insigne filósofo cearense assevera que “a ‘virada’ filosófica na direção da linguagem não significou, apenas, nem em primeiro lugar, a descoberta de um novo campo da realidade a ser trabalhado filosoficamente, mas antes de tudo uma virada na própria filosofia e na forma de seu procedimento” (Ibidem, p. 12). E essa mudança de paradigma se deu exatamente por obra do segundo Wittgenstein, ao partir da idéia de que não há um mundo em si independente da linguagem, que deva ser por ela reproduzido.

<sup>4</sup> Manfredo Araújo de Oliveira, *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*, p. 141.

Por sua vez, sempre atento às reflexões filosóficas de vanguarda, no intuito de aplicá-las à seara jurídico-tributária, o insigne Paulo de Barros Carvalho<sup>5</sup> já tendo considerado a referida distinção no trato da linguagem acima exposta, adota a classificação do jusfilósofo pernambucano João Maurício Adeodato,<sup>6</sup> segundo a qual as teorias que se ocupam da linguagem podem ser ontológicas ou retóricas.

Conforme a dicotomia apontada acima, as primeiras tomam a linguagem humana como instrumento de expressar a realidade objetiva, coisas e termos equivalentes, ao passo que as teorias retóricas apregoam que a linguagem tem como fundamento si mesma, não havendo elementos externos à linguagem (fatos, objetos, coisas, relações) que possam legitimá-la. É o que se tem por referência da linguagem.

Este trabalho adotará esta última corrente, tomando a linguagem como condição indispensável no processo de conhecimento de todas as áreas do saber, tendo em vista que, sendo constitutiva da própria realidade, conformará todos os objetos do conhecimento, especialmente o plexo normativo, objeto de nossa investigação científica.

Esclareça-se, ainda, que em termos metodológicos o modelo a ser utilizado para empreender o desenvolvimento do presente trabalho será o analítico-

---

<sup>5</sup> Paulo de Barros Carvalho. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 5.

<sup>6</sup> João Maurício Adeodato. *Filosofia do direito: uma crítica à verdade na ética e na ciência*. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 195.

hermenêutico,<sup>7</sup> tendo como objetivo interpretar e compreender o plexo de normas jurídicas<sup>8</sup> inseridas no ordenamento jurídico (direito positivo), especialmente aquelas normas que se referem à não-cumulatividade.

Desse modo, partiremos da Constituição Federal identificando o conceito constitucionalmente prescrito da não-cumulatividade e depois ingressaremos, especificamente, na sistemática infraconstitucional da Cofins, com finalidade es-

---

<sup>7</sup> Há juristas que acreditam na existência de um sentido originário que paira sobre o texto jurídico, apresentando-se a linguagem do intérprete não mais que um instrumento para alcançá-lo, desvendá-lo. Conforme esclarece Lenio Luiz Streck, “graças a isto, no âmbito do imaginário dos juristas (sentido comum teórico), há sempre ‘o sentido’ e não apenas sentidos possíveis!” (*Hermenêutica jurídica e(m) crise*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. p. 212). No entanto, é de reconhecer que, a partir do advento do “giro lingüístico”, com sua desconstrução radical, inclusive do que se entende por realidade e verdade, toda a pretensão cognoscente acerca do direito não terá mais caráter reprodutivo de uma realidade jurídica “em si”, mas sim, ostentará índole interpretativa, atributiva de sentido, compatível com as condicionantes culturais (lingüísticas, históricas e axiológicas) de quem o investiga. Portanto, não há sentido por detrás do texto normativo que possa ser alcançado por meio de processo descritivo, reprodutivo. O que existe são vários sentidos podendo ser adjudicados ao texto normativo de acordo com os limites pessoais e culturais do intérprete, inserido que está num mundo lingüisticamente constituído. Destarte, as mensagens normativas precisarão ser decompostas e recompostas, num esforço analítico-hermenêutico de construção do sentido deôntico mínimo completo por parte do seu receptor – o jurista. O rompimento definitivo com qualquer possibilidade de um saber reprodutivo acerca do direito dá-se com Hans-Georg Gadamer. Sintetiza Paulo de Barros Carvalho que, para o filósofo alemão, “interpretar é criar, produzir, elaborar sentido, diferentemente do que sempre proclamou a Hermenêutica tradicional, em que os conteúdos de significação dos textos legais eram ‘procurados’, ‘buscados’ e ‘encontrados’ mediante as chamadas técnicas interpretativas” (*Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 96). Com o abandono do modelo de ciência do direito de cunho reprodutivo, descritivista, por meio dos aportes da semiótica, a interpretação do direito (objeto lingüístico) é aceita com construção de sentido e não apenas reflexo de um objeto dado de antemão. Gregório Robles Morchon elege como ponto de partida para sua teoria a tese de que o direito consiste num sistema de comunicação entre os humanos, que objetiva a organização da convivência social, afirma que “o único modo de expressão do Direito é a linguagem”. Consoante assevera o ilustre mestre, o que está à disposição do intérprete do direito é o chamado “texto jurídico bruto”, a partir do qual se desenvolve a construção interpretativa do direito. Assim, defende que a ciência jurídica não é mais descritivista, senão “construtiva ou interpretativa” (*Teoría del derecho* [fundamentos de teoria comunicacional del derecho]. Madrid: Civitas, 1998. v. 1, p. 66. Tradução livre). Cumpre-se esclarecer, outrossim, que o produto dessa atividade também se apresentará num corpo de linguagem, entretanto não mais regulativo, organizativo dos comportamentos, mas, sim, com pretensões explicativas, explanatórias da camada de linguagem-objeto.

<sup>8</sup> As normas jurídicas serão objeto de estudo mais adiante, em item específico deste capítulo.

pecífica de analisar a compatibilidade entre o mandamento constitucional e a sistemática positivada pelo legislador ordinário.

## 1.2 Linguagem e conhecimento jurídico

Assentado que a linguagem exerce papel constitutivo da realidade jurídica, é forçoso ressaltar que, sendo o direito objeto que se manifesta em linguagem, aquele que lhe dirija com pretensões cognoscitivas, imerso que está num universo lingüístico, será capaz apenas de interpretá-lo, compreendê-lo, não sendo possível descrevê-lo ou reproduzi-lo tal como se houvesse o sentido “em si” passível de apreensão.

Conhecer o direito, portanto, é atribuir-lhe sentido, significação, o que também implicará, consoante visto, a produção de outra camada de linguagem, a da ciência do direito.

É esclarecedora a lição de Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual aquele que

tratar o direito como algo que necessariamente se manifesta em linguagem prescritiva, inserido numa realidade recortada em textos que cumprem as mais diversas funções, abriu horizontes largos para o trabalho científico, permitindo oportuna e fecunda conciliação entre as concepções hermenêuticas e as iniciativas de cunho analítico.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Prefácio à obra de Clélio Chiesa. *A competência tributária do Estado brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 9.

Inicialmente, cumpre advertir que a expressão “conhecimento jurídico” é ambígua. É dizer, nos discursos científicos é empregada com mais de uma acepção.

O direito, como camada de linguagem objeto do conhecimento, é passível de distintas análises cognoscitivas, cada uma a partir de uma perspectiva diferente, com seus cortes metodológicos, métodos de aproximação e objetivos próprios.

Dessa forma, são legitimamente consideradas ciências jurídicas a sociologia do direito, a política do direito, a dogmática jurídica, entre outras, uma vez que todas essas ciências investigam algum aspecto do complexo e multifacetado objeto do conhecimento que é o direito.

A ciência do direito em sentido estrito ou dogmática jurídica, que aqui se pretende empreender, consiste em interpretar o conjunto de textos do direito positivo para reconstruir as mensagens normativas com sentido deôntico mínimo completo, articulando-as dentro do todo sistemático que é o ordenamento jurídico, segundo relações de coordenação ou de subordinação.<sup>10</sup>

Essa investigação tem por objetivo examinar o interior do direito, isto é, como as prescrições jurídicas regulam as condutas submetidas no tempo e no espaço a um ordenamento jurídico considerado,<sup>11</sup> ou, ademais, empreender “análise

---

<sup>10</sup> Conforme esclarece Paulo de Barros Carvalho, “o procedimento de quem se põe diante do direito com pretensões cognoscentes há de ser orientado pela busca incessante da compreensão desses textos prescritivos” (*Curso de direito tributário*, p. 112).

<sup>11</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 12.

intra-sistêmica, de alguém que se põe dentro do sistema e dele não sai, até que se encontre satisfeito com os motivos de sua especulação”.<sup>12</sup>

Segundo pontifica Barros Carvalho, “o direito não se esgota somente no espaço normativo, sendo, como de fato é, um fenômeno complexo, de várias faces, para a configuração do qual muitos fatores concorrem”.<sup>13</sup>

Entretanto, sendo sua preocupação com o direito epistemológica, busca tão-somente saber como é possível um caminho para investigá-lo, que será encontrado na linguagem dos textos normativos.

Quando o jurista almeja decifrar a mensagem normativa comunicada pelos textos do direito posto, fá-lo apresentando as prescrições que entende pertinentes ao sistema normativo, entretanto essas prescrições estarão sendo “mencionadas” e não “usadas”,<sup>14</sup> tendo em vista o intérprete-jurista não ser autoridade credenciada pelo ordenamento jurídico para disciplinar condutas por meio da introdução de textos prescritivos. Sua missão é conhecer o direito, voltando-se para seus textos, e construir propostas interpretativas que sejam passíveis de absorção pelos seus órgãos aplicadores.

---

<sup>12</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 55.

<sup>13</sup> Idem, *ibidem*, p. 49.

<sup>14</sup> Consoante assinala Lourival Vilanova, distinguem-se “uso” e “menção” na medida em que o uso de uma linguagem se faz no mesmo nível lingüístico, enquanto a “menção” é referência a uma linguagem-objeto, isto é, trata-se de metalinguagem. Cf. *Lógica jurídica*. São Paulo: José Bushatsky, 1976. p. 52-56.

Segundo a oportuna lição de Paulo de Barros Carvalho, “conhecer o direito é, em última análise, compreendê-lo, interpretá-lo, *construindo* o conteúdo, sentido e alcance da comunicação legislada”.<sup>15</sup> Missão que requer o envolvimento do intérprete com todo o sistema, sobretudo com os escalões mais altos que ditarão os vetores axiológicos positivados a serem seguidos.

### 1.3 Direito positivo e ciência do direito

O direito positivo é produto da intervenção do homem junto ao mundo circundante, que tem por função última regradar a ação humana, valorando positiva ou negativamente a conduta intersubjetiva.

Como ensina Lourival Vilanova

o direito positivo existe como técnica de ordenação da conduta humana, numa situação global historicamente individualizada. [...] Visa a controlar a conduta, impondo formas normativas a essa conduta e, através delas, a alcançar fins, uns permanentes, outros variáveis, de acordo com o ritmo histórico e a índole própria das culturas.<sup>16</sup>

Como todo bem cultural, o direito positivo manifesta-se pela linguagem artificialmente elaborada. A linguagem é condição de sua própria existência. Não existe direito positivo fora do universo da linguagem. Por essa razão,

---

<sup>15</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 113.

<sup>16</sup> Lourival Vilanova. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 33.

como alerta Paulo de Barros Carvalho, “não podemos cogitar da manifestação do direito sem uma linguagem, idiomática ou não, que lhe sirva de veículo de expressão”.<sup>17</sup>

No mesmo sentido, Clarice von Oertzen de Araújo salienta que

a linguagem inclui-se entre as instituições humanas resultantes da vida em sociedade. O direito é apenas um das formas sociais institucionais que se manifesta através da linguagem, a qual possibilita e proporciona a sua existência.<sup>18</sup>

Assim, o direito positivo, como corpo de linguagem, apresenta-se como um conjunto de signos,<sup>19</sup> empregado em função eminentemente prescritiva de condutas que se projetam sobre o plano da linguagem da realidade social. Por ser uma camada de linguagem, o direito positivo pode de ser investigado sob os ângulos sintático, semântico e pragmático.

---

<sup>17</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 109.

<sup>18</sup> Clarice von Oertzen de Araújo. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 19.

<sup>19</sup> Os signos são entes que, conforme explica Paulo de Barros Carvalho, “têm o *status* lógico de relação como unidade de um sistema que permite a comunicação inter-humana” (*Direito tributário: linguagem e método*, p. 33). Como esclarece esse autor, “tendo o signo o *status* lógico de uma relação que se estabelece entre o suporte físico, a significação e o significado, para utilizar a terminologia de E. Husserl, pode dizer-se que toda linguagem, como conjunto sígnico que é, também oferece esses três ângulos de análise, isto é, compõe-se de um substrato material, de natureza física, que lhe sirva de suporte, uma dimensão ideal na representação que se forma na mente dos falantes (plano da significação) e o campo dos significados, vale dizer, dos objetos referidos pelos signos e com os quais mantêm eles relação semântica”. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 17.

O suporte físico é a forma de expressão (exterior) do signo, é dizer, sua manifestação física. Na linguagem idiomática, é a palavra falada ou escrita. Na linguagem verbal, o suporte físico é denominado “enunciado”. O suporte físico refere-se a algo do mundo físico ou psíquico, de existência concreta ou imaginária, atual ou não, que é o significado. Porque representa o significado, o signo produz na mente do intérprete algo que está relacionado ao significado, mas que, do mesmo modo, dele difere. A representação do significado feita pelo signo suscita na mente do intérprete uma noção, idéia ou conceito, que é a significação.

Pela análise do plano sintático do direito positivo é possível examinar as relações que os signos mantêm entre si. Com a análise do plano semântico do direito positivo é permitido verificar de que modo esses signos se relacionam com os objetos significados, com os fatos e condutas. Por essa abordagem são captadas as significações contidas nos enunciados prescritivos,<sup>20</sup> revelando os valores cristalizados pela sociedade, que esta pretende sejam protegidos ou realizados na sociedade.<sup>21</sup>

A análise pragmática do direito positivo permite estudar as relações existentes entre os sujeitos (emissores e receptores de mensagens jurídicas) e as mensagens propriamente ditas. O fim último do direito positivo é regulamentar a ação humana, orientando-a segundo os valores que a sociedade pretende proteger e realizar.

Admitindo, com Paulo de Barros Carvalho,<sup>22</sup> que o direito positivo visa modificar a realidade social por meio da linguagem utilizada em função prescritiva, e que o faz sem uma intervenção efetiva no ser da conduta, uma vez que é livre a vontade do destinatário da mensagem legislada, é forçoso concluir que o que lhe compete é estimular ao máximo as consciências, a fim de que as condutas que prescreva sejam cumpridas e, por conseguinte, os valores que deseja sejam realizados.

---

<sup>20</sup> Enunciados são orações bem construídas de acordo com as regras do idioma. Examinaremos com mais detalhe os enunciados prescritivos do direito positivo no subitem 2.1 do Capítulo 2 do presente trabalho.

<sup>21</sup> Eurico Marco Diniz de Santi. *Lançamento tributário*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Max Limonad, 1999. p. 28.

<sup>22</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 10 e 14-15.

Assim, para alcançar os objetivos que dele se espera, motivando os comportamentos desejados pelo meio social, a linguagem do direito positivo conta com o emprego de uma peculiar forma de coatividade.<sup>23</sup>

Tratando da camada de linguagem direito positivo está a metalinguagem consubstanciada na ciência do direito.<sup>24</sup>

A ciência do direito constitui um corpo de linguagem descritiva do feixe de prescrições que formam o direito positivo. Com efeito, a ciência do direito consubstancia-se numa linguagem que fala sobre o corpo de linguagem direito positivo.

Nesse contexto, importante ter presente que a linguagem do direito positivo (linguagem-objeto) é diferente da linguagem da ciência do direito (me-

---

<sup>23</sup> Sobre a coatividade no direito, Paulo de Barros Carvalho explica que, “de fato, o Direito, é essencialmente coativo, porém não é esse seu aspecto individualizador, já que outros sistemas normativos são também coativos. As regras religiosas, sempre que transgredidas, dão ensejo à incidência de sanções, seja num âmbito extraterreno, seja no próprio campo da consciência, quando o infrator, segundo suas crenças, passa a considerar-se culpado. As normas de civilidade prescrevem deveres que, uma vez descumpridos, desencadeiam sanções que se traduzem na reação dos membros da sociedade contra o transgressor. Aquele que não observa os preceitos da moral, ou que venha a infringi-los, sofrerá, como consequência, a pecha de amoral ou de imoral, conforme o caso, com todas as implicações que o qualificativo acarreta. Isso demonstra que todos os sistemas normativos são essencialmente coativos, não servindo, pois, tal aspecto, para diferenciar o sistema jurídico de outros sistemas de normas. Qual seria, então, o traço individualizador do Direito, em cotejo com os demais sistemas normativos? O elemento caracterizador está na forma ou no modo com que a coatividade é exercida. Só o Direito coage mediante o emprego da força, com a aplicação, em último grau, das penas privativas da liberdade ou por meio da execução forçada. Essa maneira de coagir, de garantir o cumprimento dos deveres estatuídos em suas regras, é que assinala o Direito, apartando-o de outros sistemas de normas”. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 30-31.

<sup>24</sup> A metalinguagem é uma linguagem de sobrenível, ou seja, uma camada de linguagem que fala de uma outra linguagem, no caso o direito positivo, descrevendo-o. É empregada para descrever, referir outro corpo de linguagem.

talinguagem) pela função pragmática que desempenha no processo da comunicação. O direito positivo constitui linguagem prescritiva de condutas, *dotada de imperatividade*,<sup>25</sup> que busca alterar comportamentos humanos, estimulando seus destinatários, ao passo que a ciência do direito consubstancia-se numa linguagem descritiva desta primeira.

Sob o plano sintático também são distintas a linguagem do direito positivo e a linguagem da ciência do direito. A linguagem do direito positivo é presidida pelos valores validade e invalidade, próprios da lógica deôntica. Já a ciência do direito revela-se como uma linguagem descritiva que, por essa razão, é regida pelos valores verdade e falsidade da lógica alética.

Ressalte-se que a linguagem do direito positivo não descreve as condutas, mas, sim, prescreve, ordena, comanda, a ação humana. É dizer, o direito positivo não diz como são as condutas, antes, diz como deve ser a ação humana. Assim, descumprir as prescrições do direito positivo não afeta os valores verdade/falsidade que regem a linguagem da ciência do direito.

Ressalte-se, por fim, que no plano semântico também é possível distinguir as referidas linguagens. Pelo ângulo semântico, a linguagem do direito positivo dirige-se às condutas intersubjetivas na sociedade, no intuito de regulamentá-

---

<sup>25</sup> Cf. Clarice von Oertzen de Araújo, *Semiótica do direito*, p. 21.

las. A linguagem da ciência do direito, no entanto, está voltada para os enunciados lingüísticos que consubstanciam o direito positivo, procurando descrevê-los.<sup>26</sup>

Outrossim, importante ter presente que a descrição do direito positivo, efetuada pela ciência do direito, não tem o condão de produzir o direito positivo.

Conforme explicita Tárek Moysés Moussallem, a linguagem da ciência do direito atribui sentido do direito positivo, porém, sem a via da recepção, uma vez que seus enunciados (o da ciência do direito) advêm de atividade que não introduz enunciados prescritivos no direito positivo, mas apenas textos de dogmática jurídica.<sup>27</sup>

Eis o corpo de linguagem direito positivo apresentando-se como ponto de partida para o conhecimento jurídico, o que também implicará a produção de outra camada de linguagem, a da ciência do direito.

#### **1.4 O sistema de direito positivo ou ordenamento jurídico**

Após admitir que o fenômeno jurídico é complexo e multifacetário, bem como eleger seu aspecto normativo como via de investigação das disciplinas das condutas interpessoais, necessário se faz explicitar a idéia de sistema de direito

---

<sup>26</sup> Ressalte-se que, para descrever rigorosamente a linguagem-objeto direito positivo, a ciência do direito requer uma linguagem artificial, que decorra de um processo de depuração da linguagem comum, de modo que os vocábulos imprecisos são substituídos por termos unívocos.

<sup>27</sup> Tárek Moysés Moussallem. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 102.

positivo ou ordenamento jurídico (nosso objeto de estudo), sobrelevando sua unidade e estrutura escalonada.

O vocábulo sistema é plurissignificativo, ou seja, apresenta-se como um daqueles termos de vários significados. Bem por isso, necessário esclarecer, desde logo, a concepção de sistema neste trabalho.

Elucidando o termo “sistema”, salienta Lourival Vilanova que “falamos de sistema onde se encontrem elementos e relações e uma forma dentro de cujo âmbito, elementos e relações se verifiquem”.<sup>28</sup>

Nesse sentido posiciona-se Paulo de Barros Carvalho, ao afirmar que “onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema”.<sup>29</sup>

Tercio Sampaio Ferraz Júnior, por sua vez, entendendo tratar-se o sistema de um conjunto que se compõe de uma estrutura e de um repertório, chama de “repertório” o conjunto de elementos que integram um determinado sistema, reservando o termo “estrutura” para designar o conjunto de relações que se estabelecem entre os elementos componentes do sistema. Este autor bem elucidou a noção de sistema com o seguinte exemplo:

uma sala de aula é um conjunto de elementos, as carteiras, a mesa do professor, o quadro-negro, o giz, o apagador, a porta etc., mas estes elementos, todos juntos, não formam uma sala de aula, pois pode tratar-se do depósito

---

<sup>28</sup> Lourival Vilanova, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 173.

<sup>29</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 43.

da escola; é a disposição deles, uns em relação aos outros, que nos permite identificar a sala de aula; essa disposição depende de regras de relacionamento; o conjunto dessas regras e das relações por elas estabelecidas é a *estrutura*. O conjunto dos elementos é apenas o *repertório*. Assim, quando dizemos que a sala de aula é um conjunto de relações (estrutura) e de elementos (repertório), nela pensamos como um *sistema*. O sistema é um complexo que se compõe de uma estrutura e um repertório.<sup>30</sup>

A noção de “sistema”, portanto, nos remete a duas propriedades fundamentais: repertório (elementos) e estrutura.

Cristiano Carvalho, partindo da premissa de que haverá sistema onde houver elementos cuja inter-relação seja estabelecida por uma estrutura, esclarece que “a estrutura estabelece a relação entre os elementos e os elementos definem a estrutura a ser seguida. Não se trata de paradoxo, mas sim do modo de ser próprio dos sistemas”.<sup>31</sup> E completa dizendo que no caso do sistema jurídico

a ordem determinará o modo como o sistema funciona, como os seus elementos são criados, ao passo que são esses mesmos elementos que ditam a ordem – normas que ditam a estrutura do sistema, ou como este se auto-regulará. *Destarte, sistema é todo conjunto de elementos que se relacionam entre si segundo sua própria estrutura.*<sup>32</sup>

Compartilhando dessa concepção, tomamos por “estrutura” o conjunto de regras que determinam as diferentes relações de coordenação e subordinação firmadas entres os elementos, e, por “repertório”, o conjunto dos elementos que compõem o sistema. Dessa forma, por sistema queremos indicar o conjunto

---

<sup>30</sup> Tercio Sampaio Ferraz Júnior. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 2003. p. 176. Grifos do autor.

<sup>31</sup> Cristiano Carvalho. *Teoria do sistema jurídico*. São Paulo: QuartierLatin, 2005. p. 42-43.

<sup>32</sup> Idem, *ibidem*, p. 43.

de elementos ordenados sob uma perspectiva unitária segundo uma determinada estrutura.<sup>33</sup>

Destarte, partindo dessas premissas, um conjunto de normas jurídicas agrupadas sem qualquer critério, sem algo que as relacione, nada mais é que um mero conjunto de normas. Dependendo da região material das condutas tratadas por essas normas jurídicas, esse grupamento de entidades normativas poderá representar um conjunto de normas penais, administrativas, tributárias, etc. Se, porém, não estiverem relacionadas, ou seja, não possuírem certa estrutura, não formarão um sistema de normas.

Por outro lado, se existir uma articulação entre elas, por exemplo, se uma for fundamento das demais, existindo hierarquia,<sup>34</sup> revela-se aí uma estrutura entre esses elementos. Tem-se, então, um sistema de normas jurídicas.

Fazemos menção à expressão “sistema de direito positivo” para referir ao sistema (conjunto) de normas jurídicas existentes em um país, num dado intervalo de tempo.

---

<sup>33</sup> Importante trazer o registro elucidativo de Fabiana Del Padre Tomé, no qual, após adotar a concepção de sistema como um conjunto de elementos relacionados entre si, diz ser “possível visualizar a sociedade como um macrossistema dentro do qual se inserem diversos subsistemas, dentre eles, o do direito positivo”. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 38.

<sup>34</sup> Consoante ensina Tercio Sampaio Ferraz Junior, hierarquia é “um conjunto de relações, estabelecidas conforme regras de subordinação e de coordenação. Estas regras não são normas jurídicas nem são *elementos* não-normativos, isto é, não fazem parte do repertório, mas da estrutura do ordenamento”. *Introdução ao estudo do direito*, p. 177. E arremata dizendo que “Hierarquia é uma relação entre quaisquer elementos de subordinação vertical, conforme as noções de superior e inferior, e uma relação de coordenação horizontal, conforme o critério de não contradição e compatibilidade, culminando num princípio único, que nos dá uma representação unitária”. *A ciência do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1980. p. 65.

O sistema de direito positivo é um conjunto de normas organizado segundo uma estrutura que lhe confere unidade. Deve-se considerar que são as normas jurídicas os elementos do sistema do direito positivo. Ressalte-se, no entanto, que eventual decomposição desses elementos para fins de estudo não implica perda da identidade e integridade conceitual da norma jurídica.

Com efeito, fatos jurídicos, relações jurídicas, hipóteses e conseqüências compõem o sistema do direito positivo como elementos integrantes das normas jurídicas. Do mesmo modo, “regras”, “comandos”, “princípios”, “imunidades” existem no direito positivo, sempre, integrados à estrutura condicional própria de uma norma jurídica.

A estrutura do sistema do direito positivo corresponde à sua organização hierárquica vertical (subordinação das normas) e horizontal (coordenação entre normas). Os elementos contidos nesse sistema aparecem em vínculos de coordenação e subordinação, tanto sob o aspecto formal como material.<sup>35</sup>

O sistema de direito positivo é, destarte, o conjunto de normas jurídicas organizado conforme uma estrutura que lhe confere unidade. A unidade do

---

<sup>35</sup> Paulo de Barros Carvalho, a esse respeito, afirma que, “como sistema nomoempírico prescritivo, o direito apresenta uma particularidade digna de registro: as entidades que o compõem estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o ângulo de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, também material e formalmente, regras de menor hierarquia”. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 51.

sistema de direito positivo, em última análise, repousa na relação hierárquica que os elementos têm com a norma fundamental, para a qual todos os elementos do sistema convergem, dela retirando fundamento de validade.<sup>36</sup>

#### 1.4.1 *Unidade, estrutura escalonada e auto-referencialidade*

Na lição de Paulo de Barros Carvalho, “as normas jurídicas formam um sistema, na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador”,<sup>37</sup> qual seja o da norma hipotética fundamental, regra básica para

---

<sup>36</sup> Segundo esclarece Norberto Bobbio, “cada ordenamento tem uma norma fundamental que dá unidade a todas as outras normas, isto é, faz das normas espalhadas e de várias proveniências um conjunto unitário que pode ser chamado ‘ordenamento’”. Norberto Bobbio. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste Cordeiro L. dos Santos. 10. ed. Brasília: UnB, 1999. p. 49.

Importante registrar que cabe distinguir (i) o sistema do direito positivo, formado por normas jurídicas (ii) do sistema dos enunciados prescritivos do direito positivo, denominado Paulo de Barros Carvalho “sistema morfológico e gramatical do direito posto”. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 65.

Consoante as lições desse jurista, o sistema do direito positivo é o de que tratamos até agora, formado por normas jurídicas. Já o sistema dos enunciados prescritivos do direito positivo é composto pelos enunciados que servem de suporte físico às normas jurídicas e representa o plano de expressão do direito posto. Trata-se de um sistema estruturado em documentos normativos consubstanciados na Constituição, nas emendas constitucionais, na lei complementar, na lei ordinária, na medida provisória, na lei delegada, etc.

Ressalte-se, outrossim, que a ciência do direito também se apresenta como sistema. Consoante adverte Paulo de Barros Carvalho “o direito positivo é um sistema, como dissemos, nomoempírico prescritivo, em que a racionalidade do homem é empregada com objetivos diretivos e vazada em linguagem técnica. A ciência que o descreve, todavia, mostra-se um sistema também nomoempírico, mas da subclasse dos teoréticos ou declarativos, vertido em linguagem que se propõe ser eminentemente científica”. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 51.

<sup>37</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 136. Como anota este jurista, “todas as normas do sistema convergem para um único ponto – a norma fundamental –, que dá fundamento de validade à Constituição positiva. Seu reconhecimento imprime, decisivamente, caráter unitário ao conjunto, e a multiplicidade de normas, como entidade da mesma índole, lhe confere o timbre de homogeneidade. Isso autoriza dizermos que o sistema nomoempírico do direito é unitário e homogêneo, afirmação que vale para referência ao direito nacional de um país ou para aludirmos ao direito internacional, formado pela conjunção do pluralismo dos sistemas nacionais”. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 51.

a qual convergem todas as normas jurídicas componentes do sistema e de acordo com a qual as várias normas da ordem devem ser criadas.

A norma hipotética fundamental, segundo explica Hans Kelsen, confere unidade ao sistema do direito positivo, visto que, sendo “o ponto de partida de um processo criador de normas”,<sup>38</sup> “constitui o vínculo entre todas as diferentes normas em que consiste uma ordem”.<sup>39</sup>

De acordo com este autor, “é a norma fundamental que constitui a unidade de uma pluralidade de normas enquanto representa o fundamento da validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa”.<sup>40</sup>

É a partir da idéia de sistema de direito positivo que se vislumbrará a hierarquia que domina as relações das normas jurídicas entre si. Consoante adverte Souto Maior Borges, o sistema jurídico não é formado por “normas de igual hierarquia, mas uma ordem escalonada de diferentes normas jurídicas”.<sup>41</sup>

Deveras, uma norma jurídica é hierarquicamente superior à outra quando lhe prescrever o modo de criação, ou seja, o órgão que está autorizado a editá-la, ou os limites formais ou materiais necessários à sua produção.

---

<sup>38</sup> Hans Kelsen. *Teoria geral do direito e do estado*. Tradução de Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 163.

<sup>39</sup> Para Hans Kelsen, “pode-se testar se uma norma pertence a certo sistema de normas, a certa ordem normativa, apenas verificando se ela deriva sua validade da norma fundamental que constitui a ordem (ibidem, p. 163).

<sup>40</sup> Idem. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 217.

<sup>41</sup> Souto Maior Borges. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975. p. 15.

Desse modo, a norma determinante da criação de outra lhe é superior, bem como seu fundamento de validade, e, conseqüentemente, a criada de acordo com a primeira lhe é, ao contrário, inferior.

Hans Kelsen explica que a

relação entre a norma que regula a criação de outra norma e essa outra norma pode ser apresentada como uma relação de supra e infra-ordenação, que é uma figura espacial de linguagem. A norma que determina a criação de outra norma é a norma superior, e a norma criada segundo essa regulamentação é a inferior.<sup>42</sup>

O escalonamento hierárquico, interior ao ordenamento jurídico, irá ao encontro da norma fundamental, concebida artificialmente para fazer da atividade constituinte um fato juridicamente hábil para instaurar a ordem de direito positivo<sup>43</sup> e conferir-lhe unidade e estrutura escalonada.<sup>44</sup>

De se ver, portanto, que o sistema jurídico regula a sua própria criação, razão pela qual possui caráter auto-referencial ou autopoietico.<sup>45</sup>

Conforme Paulo de Barros Carvalho,

---

<sup>42</sup> Hans Kelsen, *Teoria geral do direito e do estado*, p. 181. Confira-se também José Souto Maior Borges, *Lei complementar tributária*, p. 15.

<sup>43</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 49-50.

<sup>44</sup> Norberto Bobbio, *Teoria do ordenamento jurídico*, p. 49.

<sup>45</sup> A teoria da autopoiese foi criada pelos biólogos Humberto Maturana e Francisco Varela e posteriormente transportada para o campo das ciências sociais por Niklas Luhman.

um sistema autopoietico se qualifica por um *perpetuum mobile* auto-reprodutivo, de modo que seus elementos, seus processos e suas estruturas são construídos a partir do próprio sistema, e não pela interferência direta de outros sistemas.<sup>46</sup>

Sobre o tema Gunther Teubner explica que:

De fato, a teoria dos sistemas autopoieticos está assente no pressuposto de que a unidade e identidade de um sistema deriva da característica fundamental de auto-referencialidade das suas operações e processos. Isso significa que só por referência a si próprios podem os sistemas continuar a organizar-se e reproduzir-se como tais, como sistemas distintos do meio envolvente. São as próprias operações sistêmicas que, numa dinâmica circular, produzem os seus elementos, as suas estruturas e processos, os seus limites, e a sua unidade essencial.<sup>47</sup>

Segundo Luhmann,<sup>48</sup> “o sistema deve pressupor-se a si mesmo”, vale dizer, “produz operações próprias antecipando e recorrendo a operações próprias e, desta maneira, determina aquilo que pertence ao sistema e aquilo que pertence ao ambiente”.

Fabiana Del Padre Tomé explicita que

a peculiaridade do sistema autopoietico confere-lhe as seguintes características: (i) autonomia: é capaz de subordinar toda a mudança de modo que permaneça sua auto-organização; (ii) identidade: mantém sua identidade em relação ao ambiente, diferenciando-se deste ao determinar o que é e o que não é próprio ao sistema; (iii) não possui *inputs* e *outputs*: o ambiente não influi diretamente no sistema autopoietico; não é o ambiente que determina suas alterações, pois quaisquer mudanças decorrem da própria estrutura sistêmica que processa as informações vindas do ambiente.<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 110.

<sup>47</sup> Gunther Teubner. *O direito como sistema autopoietico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989. p. 31.

<sup>48</sup> Niklas Luhman. *El derecho de la sociedad*. México: Marcial Pons, 2005. p. 99-100.

<sup>49</sup> Fabiana Del Padre Tomé, *A prova no direito tributário*, p. 43.

Desse modo, podemos sustentar que o auto-referencialidade do sistema do direito consiste em que qualquer alteração no sistema direito somente pode ser realizada por ele próprio por meio exclusivo de suas estruturas, sendo um processo interno do próprio direito. É a denominada clausura organizacional fechamento sintático em termos semióticos.

Nesse contexto, pode-se afirmar que os sistemas autopoieticos se caracterizam pelo seu modo de atuar, que é operacionalmente fechado. A clausura operativa consubstancia o fato de que as operações que levam a produção de elementos novos de um sistema dependem das operações anteriores do mesmo sistema e constituem o pressuposto para as operações posteriores. Assim, essa clausura operativa, no seu entender, constitui a base da autonomia do sistema em questão e permite distingui-lo do seu ambiente.<sup>50</sup>

Isso não quer significar um total isolamento do sistema do direito, mas que as mensagens advindas do ambiente só ingressarão no sistema do direito segundo seus próprios critérios. Assim é certo que o *modus operandi* fechado dos sistemas possibilita manter um limite nas relações com o ambiente.

Assim é que o Professor Celso Fernandez Campilongo<sup>51</sup> afirma que, para Luhmann, “fechamento operacional não é sinônimo de irrelevância do am-

---

<sup>50</sup> Fabiana Del Padre Tomé, *A prova no direito tributário*, p. 32.

<sup>51</sup> Celso Fernandez Campilongo. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 67.

biente ou de isolamento causal. Por isso, paradoxalmente, o fechamento operativo de um sistema é condição para sua própria abertura”. É dizer, porque o sistema é fechado operacionalmente, que é aberto cognitivamente ao ambiente.

### 1.5 A relação do sistema do direito com o sistema da economia

O sistema do direito e o sistema da economia estão inseridos em um mesmo sistema social, sendo, contudo, sistemas menores ou subsistemas autônomos dentro desse sistema maior ou total, subsistemas produzidos pelo homem e por isso subsistemas culturais.

Esses subconjuntos são autopoieticos, conforme mencionamos anteriormente, sendo fechados operacionalmente, em razão de trabalharem com códigos distintos,<sup>52</sup> e são abertos cognitivamente.<sup>53</sup> Isto quer significar que o sistema do direito se comunica com outros subsistemas sociais, mas de forma exclusivamente cognoscitiva.

Sendo assim, o sistema do direito positivo e o sistema da economia consubstanciam em sistemas autônomos, cada qual com seus códigos<sup>54</sup> e *modus*

---

<sup>52</sup> Para o subsistema do direito o código é lícito/ilícito, enquanto para subsistema da economia o código é ter/não-ter.

<sup>53</sup> Niklas Luhmann, apud Marcelo Neves. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 119-123.

<sup>54</sup> Para o subsistema do direito o código é lícito/ilícito, enquanto para o subsistema da economia o código é ter/não ter.

*operandi* específicos. É dizer, não há influxo direto do sistema do direito positivo para o sistema da economia, nem do sistema da economia para o sistema do direito positivo.

Ambos consistem em sistemas autônomos, auto-referenciais e auto-produtivos. Cada sistema tem de olhar para si próprio, precisa falar de si mesmo, nessa citada auto-referencialidade.<sup>55</sup>

Contudo, esse fechamento operacional não quer significar um total isolamento do direito positivo em relação ao ambiente, ao sistema econômico, ao sistema político etc.

Nas lições de Fabiana Del Padre Tomé:<sup>56</sup>

A clausura organizacional, caracterizadora da autopoiese do sistema, decorre exatamente do ato de que a informação advinda do ambiente é processada no interior do sistema, só ingressando neste porque ele assim o determina e na forma por ele estabelecida. A clausura organizacional não significa, portanto, que o sistema seja isolado do ambiente, mas que seja *autônomo*, que as mensagens enviadas pelo ambiente só ingressem no sistema quando processadas por ele, segundo seus critérios. Por isso são abertos cognoscitivamente.

A abertura cognoscitiva não implica aporte direto de informações e conceitos do ambiente e de outros sistemas para o sistema do direito positivo, como se jurídicos fossem.

---

<sup>55</sup> Fabiana Del Padre Tomé, *A prova no direito tributário*, p. 43.

<sup>56</sup> Idem, *ibidem*, p. 44.

Por intermédio de sua abertura cognoscitiva o sistema autopoietico do direito positivo detecta a presença de conflitos no meio envolvente, mediante sensores exclusivamente jurídicos. Isso gera ruídos, irritações ou perturbações dentro do sistema do direito positivo. Este, diante dessas perturbações, entra num processo de auto-observação,<sup>57</sup> olhando para si próprio, reconstruindo essas informações como conflitos de expectativas jurídicas, processando-as por meio de seu código próprio.<sup>58</sup>

Com isso, a influência procedente do mundo exterior consiste tão-somente na estimulação desses processos internos de seleção e de reconstrução do sistema do direito positivo.

Nesse sentido, explica Marcelo Neves:<sup>59</sup>

[...] o sistema jurídico pode assimilar, de acordo com os seus próprios critérios, os fatores do meio ambiente, não sendo diretamente influenciado por esses fatores. A vigência jurídica das expectativas normativas não é determinada imediatamente por interesses econômicos, critérios políticos, representações éticas, nem mesmo por proposições científicas, ela depende de processos seletivos de filtragem conceitual no interior do sistema jurídico.

Também nessa linha de entendimento Paulo de Barros Carvalho<sup>60</sup> afirma que:

---

<sup>57</sup> O vocábulo “auto-observação” é tomado no sentido de um processo que ocorre no interior do próprio sistema, não permitindo o acesso sistêmico à realidade do meio, nem o acesso deste ao interior do sistema.

<sup>58</sup> Gunther Teubner, *O direito como sistema autopoietico*, p. 142.

<sup>59</sup> Marcelo Neves, *A constitucionalização simbólica*. Ver, nesse sentido, Gunther Teubner, *O direito como sistema autopoietico*, p. 140-141.

<sup>60</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 101-104.

Não há como aceitar uma interpretação econômica do direito ou uma interpretação histórica do direito, mecanismos espúrios que ainda contaminam nossa cultura jurídica. Mais a mais, o que pode acontecer é o sistema S' tomar conhecimento de informações do sistema S'' e processar esses dados segundo seu código de diferença, vale dizer, submetendo-o ao seu peculiar critério operacional. Em linguagem jurídica, é o direito recebendo fatos econômicos, por exemplo, em suas hipóteses normativas e, a partir delas, produzindo novas relações jurídicas por meio dos operadores deônticos (V, P e O).

Portanto, entendemos que as informações advindas do sistema econômico ou as expectativas econômicas somente serão passíveis de análise no momento em que o órgão/pessoa competente está produzindo as normas jurídicas.<sup>61</sup> É nessa fase que o legislador irá receber as expectativas econômicas existentes na sociedade e, se for o caso, irá positivá-las, sempre passando pelo filtro do jurídico.

## **1.6 Processo de interpretação do direito – planos S1, S2, S3 e S4**

Sem interpretação não é possível conhecer o direito. A interpretação é tema fundamental no processo de conhecimento que aqui se persegue.

Tendo em vista a contextura lingüística do direito, bem como verificado que o fenômeno jurídico apresenta, como único dado objetivo, textos, geralmente escritos, comunicativos das mensagens normativas, é forçoso admitir a utilização de instrumentos de perquirição a eles adequados, no processo de seu sentido.

---

<sup>61</sup> Esse momento é denominado por Paulo de Barros Carvalho como “fonte material” (*Curso de direito tributário*, p. 52).

A atividade intelectual é complexa, devendo o exegeta dispor de todos os recursos disponíveis que lhe permitam investigar os textos do direito positivo, visto que deles é que se partirá para o esforço de decodificação presente no desenvolvimento hermenêutico.<sup>62</sup> Aqui serão aproveitados os ensinamentos da semiótica, bem como da chamada teoria semiótica,<sup>63</sup> tão bem difundida por José Luiz Fiorin.<sup>64</sup>

Deveras, o fato de o direito apresentar-se em linguagem pressupõe aceitar que se circunscreve em um texto, dado objetivo que nos possibilita construir o conteúdo que se busca no processo gerativo de sentido.

“Texto”, no sentido estrito, se restringe ao *corpus*, plano de expressão. Entretanto, não há texto sem contexto, como adverte Paulo de Barros Carvalho,<sup>65</sup> haja vista a série de associações lingüísticas e extralingüísticas indispensáveis à compreensão da mensagem enunciada como um todo de sentido por parte do intérprete.

---

<sup>62</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 1999, p. 17.

<sup>63</sup> Ensina Lúcia Santaella que “a Semiótica é a ciência que tem por objeto de investigação todas as linguagens possíveis, ou seja, que tem por objetivo o exame dos modos de constituição de todo e qualquer fenômeno como fenômeno de produção de significação e sentido” (*O que é semiótica*. São Paulo: Brasiliense, 1983. p. 13. Coleção Primeiros passos, v. 103). Já para Ricardo A. Guibourg, Alejandro M. Guigliani e Ricardo V. Guarinoni, a semiótica é a teoria geral dos signos; “a disciplina que estuda os elementos representativos no processo de comunicação” (*Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 1985. p. 23).

<sup>64</sup> Cf. José Luiz Fiorin. *As astúcias da enunciação: as categorias de pessoa, espaço e tempo*. 2. ed. São Paulo: Ática, 1999.

<sup>65</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 18.

Segundo bem evidencia José Luiz Fiorin, “o discurso não é uma grande frase, nem um aglomerado de frases, mas um todo de significação”.<sup>66</sup>

Os textos jurídicos só podem ser analisados sob um prisma interno, é dizer, tendo como foco temático a organização, seus procedimentos e mecanismos estruturais, que fazem de uma totalidade de sentido.<sup>67</sup>

Cumprir enfatizar a utilidade das categorias que a semiótica oferece para a o percurso gerativo de sentido dos textos do direito positivo.

Como demonstra Paulo de Barros Carvalho, “o conhecimento de toda e qualquer manifestação de linguagem pede a investigação de seus três planos fundamentais: a sintaxe, a semântica e a pragmática”.<sup>68</sup> Somente desse modo o intérprete terá condições de explorar com maior riqueza o conjunto de símbolos gráficos empregados na comunicação normativa.

Sendo assim, conforme o modelo de interpretação desenvolvido por Paulo de Barros Carvalho, o processo gerativo do sentido normativo é analítica-

---

<sup>66</sup> José Luiz Fiorin, *As astúcias da enunciação: as categorias de pessoas, espaço e tempo*, p. 30.

<sup>67</sup> Paulo de Barros Carvalho reconhece a autonomia operacional do direito positivo e apregoa que “o único modo de apreender-lhe as mensagens prescritivas é interpretando-o juridicamente, isto é, a partir de suas estruturas, categorias, processos e formas. Não há como aceitar uma interpretação econômica do direito ou uma interpretação histórica do direito, mecanismos espúrios que ainda contaminam nossa cultura jurídica”. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 112.

<sup>68</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 99.

mente dividido em quatro planos ou fases, só alcançáveis por meio da abstração, e que se mostrará adequado a qualquer ramo do direito positivo,<sup>69</sup> definindo o percurso a ser seguido em todos os casos.

No processo de interpretação, o jurista inicialmente se põe em contato com a literalidade textual dos enunciados prescritivos (S1) fixados nos documentos normativos, quais sejam Constituição, emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, medidas provisórias, sentenças, atos administrativos, contratos, entre outros,<sup>70</sup> ressaltando que os enunciados não contêm em si mesmos significações. Os enunciados “são objetos percebidos pelos nossos órgãos sensoriais que, a partir de tais percepções, ensejam, intra-subjetivamente, as correspondentes significações”.<sup>71</sup> É dizer, é a partir deles que se inicia o percurso gerativo de sentido normativo. Com efeito, sem as unidades enunciativas do direito posto, não há interpretação.

Em um segundo momento, entra o exegeta no plano dos conteúdos significativos dos enunciados prescritivos individualmente considerados (S2). Nesta instância, o intérprete atribuirá significação isolada ao enunciado prescrite-

---

<sup>69</sup> Registre que, conforme Paulo de Barros Carvalho, o direito tributário se trata de ramo jurídico apenas didaticamente autônomo, tendo em vista a inafastável necessidade de atuação de todo o sistema normativo para sua compreensão. Cf. *Curso de direito tributário*, p. 16.

<sup>70</sup> Concebidos aqui na acepção de suporte físico e não de norma geral e concreta, como será apresentado mais adiante.

<sup>71</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 18.

vo. É dizer, a partir da estrutura sintático-gramatical que é o enunciado se constrói a proposição.<sup>72</sup>

Como se vê, enunciado e proposição representam planos distintos.

Paulo Ayres Barreto bem elucida essa distinção dizendo que

enunciados são conjuntos de palavras que cumprem, necessariamente, o requisito de expressar uma idéia. A proposição, de outra parte, é o significado de um enunciado declarativo ou descritivo, não se confunde com o enunciado mesmo, composto por palavras ordenadas segundo regras gramaticais. A proposição, como juízo significativo que é, apresenta uma forma lógica. A partir de enunciados construímos proposições jurídicas.<sup>73</sup>

Trata-se, pois, essa fase do processo de interpretação, do sistema de significações proposicionais, em que as significações dos enunciados já possuem sentido deôntico, todavia incompleto. Aqui a mensagem do dever ser está incompleta.

---

<sup>72</sup> Proposição é o conteúdo, a significação do enunciado. Consoante explica Paulo de Barros Carvalho, trata-se da “carga semântica de conteúdo significativo que o enunciado, sentença, oração ou asserção exprimem”. Assim, como bem exposto por este mestre, “há possibilidade de vários enunciados expressarem a mesma proposição, como proposições diferentes corresponderem ao mesmo enunciado”. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 22.

<sup>73</sup> Paulo Ayres Barreto. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 18. Sobre o reconhecimento da existência de proposições não só na ciência do direito, mas também no direito positivo, Paulo de Barros Carvalho aduz que “os enunciados e suas significações (proposições) estão presentes ali onde houver o fenômeno da comunicação, não se restringindo à linguagem empregada na função declarativa ou teórica, como o pretenderam os neopositivistas lógicos. Kelsen, por exemplo, utilizou restritivamente a palavra ‘proposição’, para mencionar apenas o conteúdo dos enunciados descritivos da Ciência do Direito. Daí sua distinção entre ‘norma’ (direito positivo) e ‘proposição’ (domínio da Ciência). Muitos filósofos do direito, porém, acompanhando os progressos das modernas teorias lingüísticas, abandonaram essa dualidade para referirem-se a proposições prescritivas e proposições descritivas”. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 22.

Paulo de Barros Carvalho bem evidencia a ausência de sentido completo das proposições utilizando-se do seguinte exemplo:

Imaginemos enunciado constante de lei tributária que diga, sumariamente: *A alíquota do imposto é de 3%*. Para quem souber as regras de uso dos vocabulários “alíquota” e “imposto”, não será difícil construir a significação dessa frase prescritiva. Salta aos olhos, contudo, a insuficiência do comando, em termos de orientação jurídica da conduta. A primeira pergunta certamente será: *mas 3% do quê?* E o interessado sairá à procura de outros enunciados do direito posto para entender a comunicação dêontica em sua plenitude significativa.<sup>74</sup>

Somente no plano S3 é que se encontram as mensagens que contêm o mínimo necessário à regulação da conduta humana. Articulando as significações de vários enunciados prescritivos (proposições), de modo a ordená-las na forma de juízos implicacionais, ocuparão algumas o tópico de antecedente, enquanto outras, o lugar de conseqüente.

O intérprete, destarte, constrói as normas jurídicas capazes de orientar juridicamente a conduta humana (S3), “entidades mínimas e irreduzíveis de manifestação do dêontico, com sentido completo”,<sup>75</sup> visto que “os comandos jurídicos, para terem sentido e, portanto, serem devidamente compreendidos pelo destinatário, devem revestir um *quantum* de estrutura formal”.<sup>76</sup>

<sup>74</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 124.

<sup>75</sup> Idem. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 33, p. 144, 1998.

<sup>76</sup> Idem, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 20. Como veremos mais detalhadamente a seguir, a norma jurídica é significação de enunciados prescritivos (proposições) organizada na forma de juízos hipotético-condicionais, com intuito de regular a conduta humana. Vislumbra-se, no juízo hipotético (antecedente normativo), conceituação de fatos e condutas de possível ocorrência no mundo. Já no juízo condicional (conseqüente normativo) aparece a prescrição de condutas intersubjetivas, modalizadas nos modais dêonticos “permitido”, “proibido” e “obrigatório”. A forma implicacional que, com tal, configura a norma jurídica com

Entretanto, a significação obtida isoladamente com determinada norma não é suficiente para expressar o sentido final da orientação jurídica da conduta.

Este somente é alcançado após o intérprete aperfeiçoar o seu processo exegético por intermédio de um trabalho, denominado por Paulo de Barros Carvalho “esforço de contextualização”.

Nas palavras desse mestre:

Tendo a tarefa interpretativa caminhado pelos meandros do ordenamento, primeiramente à cata de sentidos isolados de fórmulas enunciativas, para depois agrupá-las consoante esquema lógico específico e satisfatoriamente definido, o objetivo presente é confrontar as unidades obtidas com o inteiro teor de certas orações portadoras de forte cunho axiológico, que o sistema coloca no patamar de seus mais elevados escalões, precisamente para penetrar, de modo decisivo, cada uma das estruturas mínimas e irredutíveis (vale novamente o pleonasma) de significação deontica, outorgando unidade ideológica à conjunção de regras que, por imposição dos próprios fins regulatórios que o direito se propõe implantar, organizam os setores mais variados da convivência social. A mencionar ser esse o apogeu da missão hermenêutica, penso não haver incorrido em qualquer excesso, pois é nesse clímax, momento de maior graduação do processo gerativo, que aparece a norma jurídica em sua pujança significativa, como microssistema, penetrada, harmonicamente, pela conjugação dos mais prestigiados valores que o ordenamento consagra.<sup>77</sup>

---

sentido deontico completo é garantida mediante o emprego do *dever-ser* neutro ligando ao antecedente o conseqüente normativo. Veremos, também, que, além dessa estrutura lógica hipotético-condicional, a presença da sanção é necessária para a configuração da norma jurídica em sua completude lógica.

<sup>77</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 125-126. Não se pode olvidar de agregar a lição de Tárek Moysés Moussalem, no sentido de que “o cientista não cria normas jurídicas, apenas proposições jurídicas sobre enunciados prescritivos (dados imediatos) advindos de atos de fala dos agentes competentes. Ao dizer que o jurista ‘cria’ normas jurídicas como produto de interpretação, deve-se afirmar que o faz apenas para fins epistemológicos, em sentido lógico-transcendental, não em sentido normativo positivo”. *Revogação em matéria tributária*, p. 104.

Construída a norma jurídica (S3), passa-se à sua relação com o todo do sistema jurídico, isto é, verificam-se os vínculos de coordenação e subordinação que se estabelecem entre as normas jurídicas – estamos agora no nível S4.

Paulo de Barros Carvalho<sup>78</sup> ensina que,

da mesma maneira que o subdomínio S3 é formado pela articulação de sentidos de enunciados, recolhidos no plano S2, o nível S4 de elaboração é estrato mais elevado, que organiza as normas numa estrutura escalonada, presentes laços de coordenação e de subordinação entre as unidades construídas. [...] Enquanto, em S3, as significações se agrupam no esquema de juízos hipotéticos implicacionais (normas jurídicas), em S4 teremos o arranjo final que dá *status* de conjunto montado na ordem superior de sistema.

No plano S4 teremos a sistematização das normas jurídicas construídas no plano S3, verificando os vínculos de coordenação e subordinação desta(s) com as outras normas do sistema jurídico vigente.

Continua o autor:

É nessa incessante movimentação empírico-dialética que se forma o conhecimento da mensagem prescritiva. Explicado de outro modo, é travando contato com o plano da expressão, onde estão montadas as estruturas morfológicas e sintáticas do texto legislado, que o enunciatário organiza a compreensão da matéria, completando o ciclo comunicacional do direito.<sup>79</sup>

---

<sup>78</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 77-78.

<sup>79</sup> Idem, *ibidem*, p. 79.

Em suma, o percurso de geração de sentido normativo a ser percorrido pelo intérprete inicia-se a partir do contato com a literalidade dos enunciados prescritivos (plano de expressão); a seguir, passa pela atribuição de significações às frases isoladas dos textos legais (plano de conteúdo, das proposições), ocupam esses conteúdos de significação o antecedente ou o conseqüente das normas jurídicas, compondo a estrutura lógica das unidades irreduzíveis dotadas de sentido deôntico completo (plano das normas jurídicas). Feito isso, construídas as normas, passamos para o plano de sua sistematização com o todo do ordenamento jurídico, verificando seus vínculos de coordenação e subordinação com as demais normas jurídicas do sistema (plano da compreensão).

Com efeito, durante esse processo de interpretação do discurso prescritivo do direito, haverão de ser examinados os planos sintáticos, semântico e pragmático da mensagem normativa.

Registre-se que há limites a essa atividade geradora do sentido. O processo de interpretação do direito encontra barreiras tanto na evolução semântico-pragmática das palavras nos textos como na estrutura lógica que as normas jurídicas devem ostentar e, também, nas condicionantes lingüístico-culturais do intérprete.

Atento a essa circunstância, Gregório Robles Morchon assinala que,

ao operar sobre o texto jurídico bruto, que constitui o ordenamento,<sup>80</sup> certamente que a dogmática se vê limitada pela existência de dito material,

---

<sup>80</sup> O autor faz menção ao vocábulo “ordenamento” como sinônimo daquilo que entendemos como o plano de expressão dos enunciados ou S1, e não de sistema de direito de direito positivo.

e nesse sentido não poderá nunca “inventar” *ex nihilo* as normas nem o sistema. Assim, o ordenamento é o ponto de partida da interpretação, cuja fase final é a geração do sistema e das normas que o compõe.<sup>81</sup>

Como visto, com o “giro lingüístico”, sedimentou-se o entendimento de que não há sentido “em si” a ser alcançado pelo jurista quando diante do direito positivo com pretensões cognoscentes. Entretanto, o produto da interpretação realizada pelo sujeito cognoscente, uma vez que se trata de atividade construtiva de sentido (significação), estará, necessariamente, plasmado pela sua história, sua cultura, seus valores, condicionantes que conformam seu mundo lingüístico.

Dessa forma, aquele que pretende conhecer o direito deverá, a par de vislumbrar cada possibilidade interpretativa, decidir entre as propostas interpretativas e oferecer o estudo exegético que lhe pareça melhor conforme sua comparação e sua valoração, para posterior conhecimento e crítica da comunidade científica.

Nesse sentido, busca-se no presente trabalho oferecer à comunidade jurídico-científica alternativa interpretativa relacionada ao direito positivo brasileiro, ou melhor, acerca da não-cumulatividade tributária.

---

<sup>81</sup> Gregório Robles Morchon, *Teoría del derecho*, p. 132-133. Tradução livre.

## CAPÍTULO 2

### CONCEITOS FUNDAMENTAIS

#### 2.1 Norma jurídica

O que se entende por norma jurídica constitui ponto fundamental para o desenvolvimento do presente trabalho, uma vez que optamos pela análise do aspecto normativo como via de investigação do complexo e multifacetário objeto cultural que é o direito.

Consoante os três planos de interpretação do discurso prescritivo do direito positivo já analisados, a acepção de “norma jurídica” adotada no presente estudo é aquela que a vislumbra como o produto da atividade hermenêutico-analítica do estudioso do direito, processada a partir dos textos jurídicos e organizada numa estrutura lógico-sintática de significação que contém o mínimo necessário à regulação da conduta humana.

Defende-se com isso que a norma jurídica não se situa nos textos do direito positivo. Ela surge como resultado do processo de construção de sentido, desencadeado a partir do corpo dos referidos textos positivados. Como anota Gre-

gório Robles Morchon, elas “só alcançam seu verdadeiro ser através de uma operação de construção hermenêutica”.<sup>82</sup>

Difere-se, por conseguinte, dos símbolos lingüísticos (enunciados prescritivos) plasmados nos textos do direito positivo. É que as normas jurídicas encontram-se no plano das significações, ao passo que os enunciados prescritivos, no da literalidade textual.

Ensina Paulo de Barros Carvalho que

uma coisa são *os enunciados prescritivos*, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outra coisa, as *normas jurídicas*, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.<sup>83</sup>

Nesse mesmo sentido ensina Eurico Marcos Diniz de Santi que

norma jurídica é a proposição prescritiva que tem a forma implicacional, associando a um possível dado fático uma relação jurídica. A mera literalidade dos textos do direito não atinge, compartidamente, a forma proposicional de norma jurídica. A norma jurídica é norma a partir de sua imersão no todo que é o sistema de linguagem do direito positivo.<sup>84</sup>

Destarte, considerando que norma jurídica é o resultado da associação dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos, conclui não ser

---

<sup>82</sup> Gregório Robles Morchon, *Teoría del derecho*, p. 134. Tradução livre.

<sup>83</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 24.

<sup>84</sup> Eurico Marcos Diniz de Santi,  *Lançamento tributário*, p. 36.

cabível cogitar de normas “implícitas”, visto que tais unidades “estão necessariamente na implicitude dos textos, *não podendo haver, por conseguinte, ‘normas explícitas’*”.<sup>85</sup>

Difere-se a norma jurídica, ainda, da mera significação isolada (proposição) que se produz na mente do intérprete a partir da leitura de um enunciado prescritivo ou de vários enunciados.

Entende-se que a norma jurídica é decorrência da articulação das proposições, ou seja, fruto da significação construída na mente do intérprete, com sentido dêontico completo formado por várias noções (proposições) que muitas vezes um só texto não é capaz de propiciar. Reveste-se, destarte, de uma estrutura lógico-formal mínima para que a mensagem do “dever ser” seja efetivamente compreendida pelo seu destinatário,<sup>86</sup> sendo suficiente, pois, para regular juridicamente a conduta humana.

O conteúdo significativo isolado (proposição) que o enunciado prescritivo expressa não permite a formulação de significação organizada na forma de juízo hipotético-condicional. Ademais disso, não se apresenta com a correspon-

---

<sup>85</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 23. No mesmo sentido, Paulo Ayres Barreto adverte que “todas as normas são, de rigor, construídas a partir da mesma base empírica, a literalidade dos enunciados prescritivos. Logo, a construção levada a efeito será necessariamente implícita, descabendo, pois, falar-se em critério distintivo ou classificatório de normas em implícitas ou explícitas”. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*, p. 19.

<sup>86</sup> Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 21.

dente prescrição sancionatória,<sup>87</sup> um dos traços característicos da norma jurídica, conforme será visto mais adiante.

Maria Rita Ferragut, atenta para a distinção entre norma jurídica e significação de enunciado prescritivo (proposição), anota que

nem sempre as significações construídas a partir de um único artigo de lei são suficientes para compor a norma jurídica, unidade mínima irreduzível do deontico, devendo estar estruturadas hipotética-condicionalmente e trazer a previsão de sanção. Para isso o intérprete deverá socorrer-se de diversos textos de lei (suportes físicos), podendo o mesmo artigo, a seu turno, gerar tantas significações quantos forem o número de intérpretes, pois a norma não está no texto escrito, mas no juízo provocado no espírito do intérprete.<sup>88</sup>

E conclui dizendo:

do exposto, temos que o artigo 2.º da Constituição Federal, ao estabelecer que “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário” constitui-se num enunciado prescritivo, mas o significado, a partir dele construído não se configura com o conceito de norma jurídica aqui adotado, já que não é possível formular, com base unicamente em seu texto, uma significação organizada numa estrutura hipotética-condicional, nem identificar a presença da sanção.<sup>89</sup>

Destarte, o conteúdo significativo isolado do enunciado prescritivo (proposição), por não se apresentar como uma significação estruturada numa forma

---

<sup>87</sup> Pode existir enunciado prescritivo sem sanção, mas nunca norma jurídica sem a correspondente norma sancionatória. Como indaga Paulo de Barros Carvalho, “existe norma sem sanção? *E a resposta é esta: absolutamente, não. Aquilo que há são enunciados prescritivos sem normas sancionatórias que lhes correspondam, porque estas somente se associam a outras normas jurídicas prescritoras de deveres.* Caso imaginássemos uma prestação estabelecida em regra sem a respectiva sanção jurídica e teríamos resvalado para o campo de outros sistemas de normas, como o dos preceitos morais, religiosos etc.”. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 23.

<sup>88</sup> Maria Rita Ferragut. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 20.

<sup>89</sup> Idem, *ibidem*, p. 20.

de juízo hipotético-condicional, e, com efeito, por não ostentar previsão sancionatória, configura mera significação com sentido de dever ser incompleto. É, portanto, diferente da norma jurídica em sentido estrito — significação construída pelo intérprete a partir do texto positivado e organizada numa estruturada hipotético-condicional, formada pela associação de duas ou mais proposições prescritivas —, esta, sim, suficiente para regular juridicamente a conduta humana.<sup>90</sup>

Adotando essa concepção, cabe ter presente, portanto, a distinção entre norma jurídica no sentido estrito (estrutura hipotético-condicional de significação formada a partir da reunião de várias proposições, voltada para a regulação da conduta humana) e proposição prescritiva (mera significação isolada com conteúdo de dever ser incompleto).<sup>91</sup> Por precisão semântica, ao fazer referência àquelas unidades de significação, utilizaremos a simples expressão “norma jurídi-

---

<sup>90</sup> Paulo de Barros Carvalho faz excelente integração de enunciado (suporte de significação), proposição (significação do enunciado) e norma jurídica em sentido estrito (unidade mínima e irreduzível de manifestação do dever ser), como se observa dos seus seguintes dizeres: “Vê-se que os enunciados prescritivos ingressam na estrutura sintática das normas, na condição de proposição-hipótese (antecedente) e de proposição-tese (conseqüente). *E tudo isso se dá porque firmamos a norma jurídica como unidade mínima e irreduzível de significação do deontico*. Quero transmitir, dessa maneira, que reconheço força prescritiva às frases isoladas dos textos positivados. Nada obstante, esse teor prescritivo não basta, ficando na dependência de integrações em unidades normativas, como mínimos deonticos completos. *Somente a norma jurídica, tomada em sua integridade constitutiva, terá o condão de expressar o sentido cabal dos mandamentos da autoridade que legisla*” (destaques no original). *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 21.

<sup>91</sup> Maria Rita Ferragut, a propósito, após analisar os pressupostos necessários para a configuração de uma norma jurídica, e dizer que apenas as proposições prescritivas podem apresentar-se sem a previsão sancionatória, propõe a seguinte distinção: “encontrando-se a significação do enunciado deonticamente incompleta, estaremos diante de uma proposição; encontrando-se completa, de uma norma jurídica *stricto sensu*”. *Presunções no direito tributário*, p. 21. Sobre essa distinção confira, ainda, Paulo Ayres Barreto, *Imposto sobre a renda e preços de transferência*, p. 32, Daniela Bragueta, *Tributação no comércio eletrônico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 45, e Tácio Lacerda Gama, *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, p. 41.

ca”, ao passo que para designar estas significações isoladas com sentido deôntico incompleto adotaremos as locuções “proposição normativa” ou “significação de enunciado prescritivo”.

Ressalte-se, ademais disso, que apenas a norma jurídica concebida em sua integridade constitutiva hipotético-condicional contém o mínimo do dever ser necessário à regulação da conduta humana. Essa é razão pela qual se elege o chamado princípio da homogeneidade sintática das normas jurídicas.<sup>92</sup> Com essa premissa epistemológica é possível vislumbrar uma estrutura lógico-formal mínima comum a todas as normas componentes do ordenamento jurídico.

O princípio da heterogeneidade semântica figura como outra premissa epistemológica neste modelo de referência.

Segundo o princípio da heterogeneidade semântica, sendo múltiplos os aspectos da vida humana que o direito pretende disciplinar, para que a disciplina jurídica da vida social seja a mais completa possível o conteúdo semântico das normas jurídicas tem de ser o mais variado e heterogêneo.

---

<sup>92</sup> Lourival Vilanova, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 95 e ss.; Paulo de Barros Carvalho, O direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos. *Revista de Direito Tributário*, n. 45, p. 35-36, 1988; Eurico Marcos Diniz de Santi, *Lançamento tributário*, p. 40. Gregório Robles não compartilha do mesmo entendimento, adotando a heterogeneidade sintática das normas jurídicas. Importa esclarecer que para esse autor norma jurídica equivale àquilo que chamamos de significação isolada do enunciado contido no texto com suas diversas formas gramaticais. *Teoría del derecho*, p. 179 e ss.

Entretanto, essa necessidade não significa que inexistam limites ao conteúdo semântico das normas jurídicas. Conforme oportunamente exposto por Maria Rita Ferragut,

as normas, ao incidirem sobre suportes factualmente possíveis, não devem prever condutas e situações jurídicas impossíveis ou necessárias, sob pena de, desde seu nascimento, estarem condenadas aos predicados de não-vigência e das ineficácias técnica, jurídica e social.<sup>93</sup>

### 2.1.1 A estrutura lógica da norma jurídica

Consoante o modelo de referência aqui adotado, as normas jurídicas do ordenamento jurídico compartilham de uma mesma estrutura lógica, independentemente do conteúdo semântico que estas possam carregar.<sup>94</sup>

A estrutura lógica das normas jurídicas, destarte, será a de um juízo hipotético-condicional, que determina a relação de implicação deôntica entre hipótese e conseqüência. A hipótese descreverá os critérios identificadores de um fato de possível ocorrência ou já ocorrido e funcionará como implicante da conseqüência, que prescreverá a disciplina de um comportamento intersubjetivo.

---

<sup>93</sup> A autora, apoiada nas lições de Paulo de Barros Carvalho, explica que “ocorre a eficácia técnica quando inexistem dificuldades de ordem material que impeçam que se configure a incidência jurídica. Já a eficácia jurídica é a propriedade do fato jurídico provocar os efeitos que lhe são próprios. É atributo do fato e não da norma. Eficácia social, por fim, é a produção concreta de efeitos entre os indivíduos da sociedade”. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 22.

<sup>94</sup> Esclareça-se que essa estrutura sintática somente se vislumbra por meio de processo de formalização da linguagem dos textos de direito positivo, que despreza seu conteúdo semântico, ou seja, as significações determinadas das palavras, haja vista as peculiaridades de cada idioma, bem como a multiplicidade de formas gramaticais que os enunciados prescritivos podem apresentar, para, em seguida, substituí-las por variáveis e constantes lógicas. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 7.

Para que se configure o nexo de causalidade jurídica, em que a hipótese implicará deonticamente a consequência, haverá dois operadores: o functor-de-functor e o functor implicacional, perfazendo a seguinte fórmula lógica:  $D (H \rightarrow C)$ , em que D é o functor-de-functor (dever-ser interproposicional), H é a hipótese,  $\rightarrow$  é o functor implicacional e C é a consequência.

Cabe à hipótese descrever uma situação objetiva de possível ocorrência, utilizando-se, para tanto, da indicação de propriedades de alguns de seus aspectos, cuja coincidência com os caracteres apresentados em determinados fatos possibilitará seu ingresso no mundo jurídico<sup>95</sup> ou, ainda, consignar situação que já ocorreu.<sup>96</sup> Registre-se que a referida indicação possui caráter eminentemente axiológico, porquanto é realizada tendo em conta os valores que presidem a própria elaboração da hipótese normativa. A hipótese é, como arremata Lourival Vilanova, “construção valorativamente tecida, com dados-de-fato, incidente na realidade e não coincidente com a realidade”.<sup>97</sup>

A consequência, por sua vez, prescreve condutas intersubjetivas. Apresenta-se com uma proposição relacional que enlaça dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória. Diante

---

<sup>95</sup> Segundo Lourival Vilanova, “o fato se torna jurídico porque ingressa no universo do direito através da porta aberta que é a hipótese”. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 89.

<sup>96</sup> Tárek Mouses Moussallem. *As fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 86.

<sup>97</sup> Lourival Vilanova, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 90.

da lei formal do quarto excluído, resta impossível qualquer outra modalização de conduta prescrita.

Na estrutura D [H → R (S', S'')], desdobramento da estrutura lógica da norma jurídica expressa pela fórmula D (H → C), R é o relacional deôntico e S' e S'' são os sujeitos de direitos, relacionados segundo aquelas modalidades deônticas (dever-ser intraproposicional).

A norma jurídica de competência tributária, bem como a regra-matriz de incidência tributária, apresentam essa mesma estrutura lógica de juízo hipotético-condicional, cujos componentes serão examinados mais adiante.

### 2.1.2 Norma jurídica completa

Como ensina Lourival Vilanova,<sup>98</sup> em sua completude, a norma jurídica ostenta uma estrutura dual ou bimembre, isto é, compõe-se de duas partes. A primeira, norma primária, e a segunda, norma secundária. Ambas são compostas por hipótese e conseqüência, apresentando a estrutura lógica representada pela fórmula D (H→C). As denominações adjetivas “primária” e “secundária”, “não exprimem relações de ordem temporal ou causal, mas de antecedente lógico para conseqüente lógico”.<sup>99</sup>

---

<sup>98</sup> Lourival Vilanova, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 111.

<sup>99</sup> Idem, *ibidem*, p. 112.

A norma primária tem em sua hipótese a conotação de um fato de possível ocorrência ou a denotação de um fato já ocorrido, ao passo que a hipótese da norma secundária descreve a não-observância da conduta prescrita na consequência da primária. No conseqüente, a norma primeira estatui direitos e deveres correlatos, enquanto a segunda norma prescreve um dever de atuação do Poder Judiciário, diante do direito de provocação do sujeito ativo que figura naquela (na norma primária). Destarte, a norma primária estabelece relação jurídica de direito material e a norma secundária prescreve relação jurídica de direito processual.<sup>100</sup>

Cumprido esclarecer que há duas espécies de norma primária: a que prescreve determinada conduta em razão do acontecimento de um fato lícito e a que estipula uma sanção em razão da ocorrência de um fato ilícito.

Essa última espécie de norma primária tem em sua hipótese a descrição do não-cumprimento de deveres prescritos em outra norma, mas não se confunde com a norma secundária, dado que sua consequência prevê apenas sanções extrajudiciais,<sup>101</sup> não se situando o órgão jurisdicional como sujeito da relação jurídica nela prescrita.

---

<sup>100</sup> Em termos lógicos, a norma primária – aquela que em sua consequência prescreve uma relação jurídica entre dois sujeitos de direito – é esquematizada da seguinte maneira:  $D [H \rightarrow R' (S', S'')]$ . A norma secundária tem a seguinte arquitetura lógica:  $D[-R'(S', S'') \rightarrow R''(S', S''')]$ . Em sua completude a norma jurídica pode ser assim representada:  $D \{ [H \rightarrow R' (S', S'')] \vee [-R' (S', S'') \rightarrow R'' (S', S''')] \}$ .

<sup>101</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 40-41.

A norma secundária tem por objetivo uma atuação do Estado-Juiz para expedir uma outra norma, no sentido de determinar a aplicação da norma primária dispositiva (coação), ou a positivação da norma primária sancionatória, o que só a análise do caso concreto será capaz de informar.

Consoante bem explica Eurico Marcos Diniz de Santi,

na norma secundária, a não observância do dever de prestar (“-q” ou “-r”), positivo ou negativo, é o suposto normativo fundante da sanção, nesta acepção entendida como a pretensão de exigir coativamente perante órgão estatal a efetivação do dever estatuído no(s) prescritor(es) da(s) norma(s) primária(s).<sup>102</sup>

Assim, diante da possibilidade de violação das normas jurídicas, o próprio direito positivo prevê a participação do Estado-Juiz para que garanta o cumprimento dos deveres estatuídos em suas normas jurídicas no caso de inadimplemento. Trata-se de peculiaridade do sistema jurídico diante de outros sistemas normativos.

### *2.1.3 Norma geral e abstrata, norma individual e concreta*

A doutrina costuma classificar as normas jurídicas entre gerais e abstratas e entre individuais e concretas.

---

<sup>102</sup> Eurico Marcos Diniz de Santi, *Lançamento tributário*, p. 45.

A abstração e a concretude atribuídas às normas jurídicas designam o modo como foi descrita a situação fática que figura na hipótese normativa. A norma será abstrata quando se apresentar na forma de tipo ou categoria genérica<sup>103</sup> e será concreta quando especificar um fato determinado no tempo e no espaço.<sup>104</sup>

A generalidade e a individualidade da norma jurídica, por sua vez, referem-se ao conjunto de seus destinatários presente no conseqüente normativo. Geral será a norma que se dirige ao conjunto de sujeitos indeterminados quanto ao número; individual, aquela voltada a certo indivíduo ou grupo identificado de pessoas.<sup>105</sup>

Registre-se que no sistema do direito positivo, entidade da qual nos ocuparemos mais adiante, todas as combinatórias são possíveis. Há normas gerais e abstratas (v.g., regras matrizes de incidência tributária), gerais e concretas (v.g., veículos introdutores de normas), individuais e abstratas (v.g., contratos particulares com obrigações futuras), e individuais e concretas (v.g., as normas introduzidas pelo lançamento tributário). Muito embora sejam diferentes semanticamente, apresentam aquela mesma estrutura sintática de juízos hipotéticos condicionais.

Esclareça-se, outrossim, que é por meio das normas individuais e concretas que o direito alcança seu escopo de alteração do comportamento do ho-

---

<sup>103</sup> Tercio Sampaio Ferraz Júnior, *Introdução ao estudo do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 127.

<sup>104</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 35-36.

<sup>105</sup> Idem, *ibidem*, p. 35; Tercio Sampaio Ferraz Júnior, *Introdução ao estudo do direito*, p. 127.

mem. É dizer, no momento em que as normas abstratas e gerais incidirem, ou seja, ganharem concreção por meio da edição das regras que, ao registrarem em seu antecedente a ocorrência da situação, desencadearão, por imputação deôntica, uma relação jurídica em sentido estrito.

#### *2.1.4 Norma de estrutura e norma de conduta*

Salienta Hans Kelsen que a análise do direito expõe uma peculiaridade, visto que este “regula a sua própria criação, na medida em que uma norma jurídica determina o modo em que outra norma é criada e também, até certo ponto, o conteúdo dessa norma”.<sup>106</sup>

Compartilhando desse mesmo entendimento, Gregório Robles Morchon assevera que “todo sistema jurídico é gerado a partir de si mesmo, no sentido de que as próprias normas que o conformam prevêm mecanismos para gerar normas e para transformar as já existentes”.<sup>107</sup>

Em razão dessa singularidade, as normas jurídicas são também classificadas pela doutrina em normas de conduta e em normas de estrutura ou de competência, a partir dos ensinamentos de Norberto Bobbio.<sup>108</sup> Aquelas normas jurídicas

---

<sup>106</sup> Hans Kelsen, *Teoria geral do direito e do estado*, p. 181.

<sup>107</sup> Gregório Robles Morchon, *Teoría del derecho*, p. 216. Tradução livre.

<sup>108</sup> Norberto Bobbio, *Teoria do ordenamento jurídico*, p. 45.

voltadas direta e imediatamente à regulação dos comportamentos das pessoas, nas relações de intersubjetividade, são denominadas de normas de conduta. As normas jurídicas dirigidas apenas indiretamente e mediatamente às condutas humanas, voltando-se mais à produção de estruturas dêontico-jurídicas, são chamadas de normas de estrutura.

Na lição de Paulo de Barros Carvalho, as normas de comportamento

esgotam a qualificação jurídica da conduta, orientando-a em termos decisivos e finais. As outras, com seu timbre de mediatividade, instituem condições, determinam limites ou estabelecem outra conduta que servirá de meio para a construção de regras do primeiro tipo. Denominemos normas de conduta às primeiras e normas de estrutura às últimas.<sup>109</sup>

Essa distinção clássica, no entanto, é relativa. Conforme destaca Paulo de Barros Carvalho,

a adoção desse esquema atende a certo padrão de operacionalidade com a experiência do sistema de normas, mas, como toda classificação, vai perdendo seu rigor, à porção em que a investigação se aprofunda. O próprio Norberto Bobbio, que a utiliza fartamente, ao formalizar as chamadas “normas de estrutura” não pôde evitar o reconhecimento ostensivo da tônica “conduta”, como destino finalístico de toda regulação normativa.<sup>110</sup>

Deveras, conforme será demonstrado a seguir, todas as unidades integrantes do sistema de direito positivo disciplinam comportamentos humanos, inclusive aqueles de determinadas pessoas credenciadas a produzir textos normativos. Com efeito, essa premissa da homogeneidade pragmática das normas jurídicas implica

---

<sup>109</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 39.

<sup>110</sup> Idem, *ibidem*, p. 39-40.

reconhecer que a dicotomia disciplinar ou não do comportamento humano resta enfraquecida.

Registre-se que o reconhecimento da relatividade da classificação aqui defendida não implica negar a existência da dicotomia entre normas de estrutura e de comportamento.

Essa distinção, conforme adverte Tácio Lacerda Gama,

foi proposta noutro contexto, proporcionando, a sua época, espaços para diversos avanços teóricos. O que se pretende aqui é utilizar várias das noções desenvolvidas a respeito das chamadas normas de conduta para o estudo das normas de estrutura. Assim, espera-se organizar as proposições que prescrevem o sujeito, o procedimento e os limites materiais para a criação de um tributo, num juízo condicional, formando uma estrutura normativa dotada de sentido deontico completo.<sup>111</sup>

### *2.1.5 Normas que regulam condutas normativas e normas que regulam condutas não-normativas*

Todas as normas jurídicas se destinam, ainda que indiretamente, à regulação das condutas. É dizer, as normas jurídicas sempre são normas de conduta, ainda que a conduta regulada tenha por conteúdo a regulação do comportamento de criar normas.

---

<sup>111</sup> Tácio Lacerda Gama. *A norma de competência tributária para instituição de contribuições interventivas*. São Paulo: Quatier Latin, 2003. p. 72.

Consoante explica Norberto Bobbio, “as normas de estrutura podem também ser consideradas como as normas para a produção jurídica: quer dizer, como as normas que regulam os procedimentos de regulamentação jurídica”.<sup>112</sup> Nesse sentido, pode-se dizer que as normas de estrutura são normas que regulam condutas normativas.

Lourival Vilanova compartilha desse mesmo entendimento. Consoante suas palavras, “sempre a norma de direito é norma de conduta, ainda que a conduta regulada tenha por específico conteúdo o regramento dos modos de criar regras”.<sup>113</sup>

A respeito das chamadas normas de estrutura, Vanessa Nobell Garcia explica que “são normas de comportamento por regularem [...] a conduta de produção de outros enunciados jurídicos – atividade humana competente”.<sup>114</sup>

Atento a este raciocínio, Daniel Monteiro Peixoto também observa que as denominadas normas de estrutura,

assim entendidas aquelas que prescrevem a autoridade competente e o procedimento segundo o qual as normas devem ser produzidas (*e.g.*, determinações da Constituição Federal relativas ao processo legislativo), bem

---

<sup>112</sup> Norberto Bobbio, *Teoria do ordenamento jurídico*, p. 45-46.

<sup>113</sup> Lourival Vilanova. *Teoria jurídica da revolução (Anotações à margem de Kelsen). Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mvndi IBET, 2003. v. 1, p. 270-271.

<sup>114</sup> Vanessa Nobell Garcia. *A norma de imunidade tributária e seus efeitos jurídicos*. 2001. p. 62. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo.

como as que regem os limites materiais desta atividade (*e.g.*, limitações constitucionais negativas referentes à preservação dos direitos e garantias fundamentais), regulam tanto o *comportamento* necessariamente adotado pelo sujeito credenciado para que novas normas sejam produzidas quanto o *comportamento* geral de obediência à norma produzida segundo aqueles parâmetros.<sup>115</sup>

E, indo mais além, esse autor evidencia que as normas abstratas e gerais, tradicionalmente denominadas normas de comportamento, da mesma forma que as normas de estrutura, regulam, sob certo aspecto, a produção normativa. Para tanto, Daniel Monteiro Peixoto utiliza-se da regra-matriz de incidência tributária, exemplo de norma comumente aceito de comportamento, para demonstrar que a atividade da autoridade administrativa, por ocasião da produção da norma individual e concreta do lançamento, está pautada pelas regras que delimitam o procedimento, bem como por aquela que demarca o conteúdo da própria regra-matriz (norma concreta e individual).<sup>116</sup>

Desse modo, na esteira desse mestre, todas as normas de antecedente abstrato não são normas de comportamento, mas, sim, normas de estrutura, visto que, ante a necessidade de serem aplicadas para que possam ser cumpridas, orientam a produção de outras unidades normativas de inferior hierarquia, quais sejam as normas concretas e individuais.

Por isso, estamos com Daniel Monteiro Peixoto quando conclui que

---

<sup>115</sup> Daniel Monteiro Peixoto. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 77.

<sup>116</sup> Idem, *ibidem*, p. 78.

as normas de comportamento são, tão-somente, as normas de antecedente concreto. [...] todas as regras regulam as condutas intersubjetivas, sendo que a maioria (com exceção apenas das normas concretas) regula o modo de produção normativa.<sup>117</sup>

Com efeito, como ensina Eurico Marcos Diniz de Santi, necessário se faz ajustar aquele critério de *discrímen* à conduta de produção de outras normas ou não,<sup>118</sup> de modo a evidenciar a existência de normas de conduta em sentido estrito e normas de competência<sup>119</sup> ou de produção normativa, conquanto seja sublinhado que tanto umas como outras disciplinam comportamentos intersubjetivos.

Nesse sentido, reformulando o critério de *discrímen* entre “normas de estrutura” e “normas de comportamento” capitaneado por Norberto Bobbio, haverá no ordenamento jurídico normas que regulam condutas normativas e normas que regulam condutas não normativas.

As normas que regulam a condutas normativas são aquelas que direcionam o exercício da competência, podendo ser denominadas de normas de competência ou normas de produção normativa. Essas normas orientam o órgão credenciado, o procedimento, bem como os limites materiais para a produção de novas estruturas deôntico-jurídicas. É dizer, o comportamento de produção normativa.

---

<sup>117</sup> Daniel Monteiro Peixoto, *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*, p. 78-79.

<sup>118</sup> Eurico Marcos Diniz de Santi, *Lançamento tributário*, p. 61-62.

<sup>119</sup> “Competência” é vocábulo que comporta várias acepções. No senso comum, é sinônimo de aptidão, habilidade, capacidade. No direito, “competência” refere-se, também, a várias outras significações. Designa a permissão para criar normas jurídicas (competência legislativa, competência administrativa e competência jurisdicional), bem como a norma jurídica que a concede. Também pode significar o exercício da permissão para criar normas. Cf. Tárek Moysés Moussallem, *As fontes do direito tributário*, p. 97.

Já as normas que regulam condutas não-normativas direcionam em termos decisivos e finais os comportamentos interpessoais, modalizando-os deonticamente como obrigatórios, proibidos ou permitidos. Atestam, “denotativamente a ocorrência do fato jurídico e prescrevem, através de implicação deôntica, os comportamentos a serem seguidos, sem necessidade de interposição e outro ato de produção normativa”.<sup>120</sup>

Neste trabalho daremos ênfase à construção da norma que regula a conduta de produzir normas. A partir de então nosso propósito é, num primeiro momento, analisar o conceito de não-cumulatividade tributária, veiculado por intermédio do Texto Constitucional. A partir de então, realizaremos um cotejo entre o referido conceito constitucional e a sistemática prescrita pelo legislador ordinário, de modo a verificar se há equivalência entre o conceito constitucional de não-cumulatividade e a sistemática não-cumulativa da Cofins prescrita pelo legislador ordinário.

## **2.2 Tributo como norma jurídica**

Há, no direito positivo brasileiro, um plexo de normas jurídicas que dispõem sobre instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Na ciência do di-

---

<sup>120</sup> Daniel Monteiro Peixoto, *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*, p. 80. Importa lembrar, com este autor, que “as normas concretas veiculadas pelo lançamento tributário são normas que orientam condutas não-normativas (plano LP0); as normas que informam o órgão credenciado, o procedimento e os limites materiais para a produção do lançamento são normas que orientam condutas normativas, ou normas de competência administrativa (plano Lp1), havendo ainda aquelas que direcionam o órgão credenciado, o procedimento e os limites materiais para a produção das regras do plano Lp1: são as normas de competência legislativa, situadas no plano Lp2”. *Ibidem*, p. 80-81.

reito, figura o conjunto de proposições descritivas da camada de linguagem-objeto, qual seja do plexo das normas jurídicas tributárias.

Para o estudo dessas normas jurídicas tributárias, faz-se necessário proceder à fixação do conceito de tributo, visto que este é um conceito básico e nuclear do direito tributário.<sup>121</sup>

Hodiernamente, o vocábulo “tributo” vem sendo mencionado para designar fenômeno consistente no comportamento de pagar quantia em dinheiro. Essa é a postura dos enunciados prescritivos que conformam o subsistema constitucional tributário, como adverte Geraldo Ataliba.<sup>122</sup>

O insigne mestre, a partir da noção geral de tributo oferecida pela Constituição Federal de 1988, define tributo como

obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que não se constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).<sup>123</sup>

Luís César Souza de Queiroz, por sua vez, afirma ser tributo “a conduta obrigatória de entregar (Op) certa quantia em dinheiro a alguém, sem apresentar

---

<sup>121</sup> Geraldo Ataliba. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 35-36.

<sup>122</sup> Idem, *ibidem*, p. 41.

<sup>123</sup> Idem, p. 34.

caráter sancionatório ou punitivo”,<sup>124</sup> alertando, ao final, “que o tributo não pode ser confundido com o objeto da conduta obrigatória de entregar ou objeto do tributo, que é o dinheiro”.<sup>125</sup>

Por seu turno, Paulo de Barros Carvalho<sup>126</sup> identifica seis acepções distintas para o uso da palavra tributo, na legislação, na doutrina e na jurisprudência brasileira: (i) *quantia em dinheiro*, ou seja, o objeto da prestação ou conteúdo do dever jurídico atribuído ao sujeito passivo da obrigação tributária; (ii) *prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo*, isto é, o comportamento do sujeito passivo, ao satisfazer o dever jurídico que lhe fora designado; (iii) *direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo*, como o direito subjetivo de que é titular o credor tributário para exigir o objeto da prestação, ou seja, a quantia em dinheiro; (iv) *relação jurídica tributária*, isto é, a obrigação tributária que se estabelece em razão da ocorrência do fato descrito no antecedente da norma, ou seja, o vínculo obrigacional como um todo; (v) *norma, fato e relação jurídica*, exprimindo toda a fenomenologia da incidência; e, finalmente, (vi) *norma jurídica tributária*, o que significa dizer preceito normativo que condiciona ao acontecimento de um fato lícito o nascimento de uma relação jurídica patrimonial, em que o devedor é titular da obrigação de pagar certa quantia em dinheiro ao ante público ou a ele equiparado por lei.

---

<sup>124</sup> Luís Cesar Souza de Queiroz. *Sujeição passiva tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 57.

<sup>125</sup> Idem, *ibidem*, p. 58.

<sup>126</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 19-27.

Tendo em vista a importância do termo tributo e as várias acepções que esse vocábulo comporta, faz-se imprescindível deixar consignado o sentido em que será mencionado, de modo a não incorrer em ambigüidades durante o discurso científico. Assim, tendo em vista que nosso propósito é descrever o direito positivo tributário, a partir dos enunciados constitucionais relativos à instituição de tributos, registramos que a expressão “tributo” aqui utilizada será na acepção de norma tributária em sentido estrito,<sup>127</sup> pois, conforme anota Fabiana Del Padre Tomé, “esta é a significação utilizada pelo texto constitucional para outorgar competência impositiva tributária às pessoas políticas de direito público interno”.<sup>128</sup>

Com efeito, na esteira dessa autora, tributo é norma jurídica que orienta o comportamento de o particular entregar determinada quantia em dinheiro ao erário, quando se realizar o fato lícito descrito em sua hipótese normativa.<sup>129</sup>

Toda vez que alguém for obrigado a pagar determinada quantia em dinheiro ao Estado (ou entidade dele delegada por lei) deverá verificar se se trata

---

<sup>127</sup> Segundo Fabiana Del Padre Tomé, norma jurídica tributária em sentido estrito é aquela “cuja hipótese conota um fato lícito de possível ocorrência, prescrevendo, em sua consequência, uma relação jurídica que obriga um sujeito de direito a entregar certa quantia em dinheiro a outro sujeito de direito. É a chamada ‘norma padrão de incidência’ ou ‘regra-matriz de incidência’”. *Contribuições para a seguridade social, à luz da Constituição Federal*. 1. ed. 3.<sup>a</sup> tiragem. São Paulo: Juruá, 2002. p. 54.

<sup>128</sup> Idem, *ibidem*, p. 52.

<sup>129</sup> Fabiana Del Padre Tomé, *Contribuições para a seguridade social, à luz da Constituição Federal*, p. 52. Conforme bem reconhece a autora, este conceito “coaduna-se com aquele firmado pelo Código Tributário Nacional, em seu art. 3.<sup>o</sup>, apesar de ter adotado acepção mais ampla, considerando ‘tributo’ como fato, norma e relação jurídica: [...] Embora o referido diploma legal não seja o instrumento adequado para veicular conceitos próprios da Ciência do Direito, traz importantes notas para a definição de tributo, quais sejam, caráter pecuniário, compulsoriedade, não constituição de sanção de ato ilícito, imprescindibilidade de lei”. *Ibidem*, p. 52.

de (i) obrigação convencional, (ii) multa, (iii) indenização por dano ou (iv) uma exigência tributária, haja vista a diversidade de regimes jurídicos que decorrem de cada instituto. Destarte, a obrigação tributária não decorre da vontade das partes, nem é sanção por violação de dispositivo legal, tampouco reparação patrimonial.

Assim, para que se trate de tributo, é mister que a consequência “pague dinheiro ao Erário” seja condicionada à hipótese “se acontecer um fato X”, que não seja ilícito, bem como não seja fruto de acordo de vontades ou indenização por dano.

### **2.3 Regra-matriz de incidência tributária**

A regra-matriz de incidência tributária, como qualquer norma jurídica, apresenta a estrutura lógica própria dos juízos hipotético-condicionais. Como tal, sua construção é efetuada pelo intérprete, a partir do texto da lei, em que, em contato com esse suporte físico, constrói a significação de cada enunciado prescritivo isoladamente, no plano dos significados, para, então, juntar essas significações estruturando-as em juízos hipotético-condicionais, de modo a produzir a norma jurídica.

A regra-matriz de incidência – também denominada norma tributária em sentido estrito,<sup>130</sup> dado que estipula a incidência tributária – contém em sua

---

<sup>130</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*, p. 87-88.

hipótese a descrição de um fato de possível ocorrência, com conteúdo econômico. Essa hipótese conjuga-se, por imputação deôntica, a uma consequência, prescritiva de uma relação jurídica de cunho patrimonial (obrigação tributária), que vai se estabelecer quando da sua positivação.

As demais normas que versam sobre matéria tributária, como as que veiculam deveres instrumentais, podem ser chamadas de normas tributárias em sentido amplo.<sup>131</sup>

No descritor ou antecedente normativo da regra-matriz de incidência tributária, identifica-se a descrição do critério material (comportamento humano), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já no prescriptor ou conseqüente, vislumbra-se a descrição do critério quantitativo, composto pela base de cálculo e alíquota, imprescindíveis à instauração da relação jurídica tributária.<sup>132</sup>

Com efeito, sendo a regra-matriz<sup>133</sup> uma norma jurídica que define a incidência tributária, situa-se entre as normas gerais e abstratas. Não se iden-

---

<sup>131</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 241.

<sup>132</sup> Idem, *ibidem*, p. 242-243

<sup>133</sup> Paulo de Barros Carvalho chama atenção para a utilidade que o esforço exegético consistente na composição da regra-matriz de incidência tributária tem se revelado. Consoante este mestre, “a esquematização formal da regra-matriz tem se mostrado em utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego, sobre ser fácil, é extremamente operativo e prático, permitindo, quase que de forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa. Em seguida, experimentando o binômio *base de cálculo/hipótese de incidência*, colhido

tifica na sua hipótese a descrição de um evento especificamente determinado no espaço e no tempo, a despeito do que acontece com as normas individuais e concretas.

### A hipótese da regra-matriz traz

uma classe de eventos, na qual se encaixarão infinitos acontecimentos concretos. E a operação lógica de inclusão de um elemento numa classe é chamada de “subsunção”. Satisfazendo aos requisitos de pertinencialidade a certa classe “C”, um objeto determinado (“o”) nela se subsume. Essa nota revela, imediatamente, que a incidência da regra não ocorrerá enquanto norma individual e concreta, dando conta da subsunção do fato à classe de acontecimento descrito no suposto, não for expedida pelo órgão competente. É que as normas gerais e abstratas não ferem diretamente as condutas intersubjetivas, para regulá-las. Exige o processo de positivação, vale dizer, reclamam a presença de norma individual e concreta a fim de que a disciplina prevista para a generalidade dos casos possa chegar ao sucesso efetivamente ocorrido, modalizando deonticamente as condutas.<sup>134</sup>

### Conforme persiste Paulo de Barros Carvalho,

as normas gerais e abstratas reivindicam, para a regulação efetiva dos comportamentos interpessoais, a expedição de normas individuais e concretas. E no campo do direito tributário não poderia ser diferente. Sendo a regra-matriz de u’ a norma geral e abstrata, obviamente está por requerer norma individual e concreta para chegar às condutas e discipliná-las positivamente.<sup>135</sup>

---

no texto constitucional para marcar a tipologia dos tributos saberemos dizer, com rigor e presteza, da espécie e subespécie da figura tributária que investigamos”. *Curso de direito tributário*, p 350. Destarte, entendemos, com Paulo Ayres Barreto que, “vezes sem conta, ao buscar compor a unidade mínima de manifestação do deontico, impositiva de ônus tributário, identificamos a real compostura jurídica da exação sob análise, surpreendendo invasões de competência, e outros vícios que maculam a própria exigência”. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*, p. 49.

<sup>134</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 82-83. Discorremos sobre a norma individual e concreta no item 2.1.3 do presente Capítulo.

<sup>135</sup> Idem, *ibidem*, p. 83.

Sendo assim, se adotada a premissa de que as normas gerais reclamam a expedição de normas individuais e concretas para que possam disciplinar efetivamente as condutas intersubjetivas, pensamos ser possível identificar a regra-matriz de incidência tributária como uma norma de conduta que orienta a produção da norma individual e concreta.

É uma norma de conduta porque voltada direta e imediatamente à regulação do comportamento das pessoas em entregar determinada quantia em dinheiro ao erário. Orienta a produção da norma individual e concreta porque, com os seus critérios, delimita o conteúdo de produção da norma individual e concreta a ser posta no sistema.

Conforme observa Daniel Monteiro Peixoto,

no campo tributário, o exemplo trivial e comumente aceito de norma de comportamento é a regra-matriz de incidência tributária. Se tomarmos como referencial a autoridade encarregada do dever de efetuar o lançamento, constata-se que a sua atividade de produção de normas infralegais estará pautada não só pelas regras que delimitam o procedimento, mas também por aquela que delimita o conteúdo de produção da norma concreta e individual a ser posta no sistema – a própria regra-matriz.<sup>136</sup>

E continua o autor em sua investigação afirmando que,

se refletirmos também que, a partir do momento em que se assume o pressuposto de que as normas abstratas e gerais de conduta devem ser aplicadas, criando uma norma concreta e individual para que possa ser cumprida (só há dever jurídico no conseqüente de norma concretizada), é imperioso

---

<sup>136</sup> Daniel Monteiro Peixoto, *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*, p. 78.

reconhecer o seu papel acentuado de norma condicionadora da atividade de produção de outras normas.<sup>137</sup>

Portanto, na presente dissertação, a regra-matriz de incidência tributária é concebida como uma norma de conduta que orienta, condiciona a atividade de produção da norma individual e concreta normativa, de modo a instaurar a relação jurídica tributária, modalizando deôntica e definitivamente as condutas humanas.

Cumpre-nos, pois, investigar mais detalhadamente os critérios que compõem a estrutura da referida norma jurídica.

O antecedente da regra-matriz de incidência contém a descrição de um evento social que, se realizado, será juridicizado e dará início à relação jurídico-tributária, assim que for relatado em linguagem competente, seja por meio do lançamento, seja mediante a norma individual e concreta expedida pelo próprio sujeito passivo.

O legislador ordinário, ao descrever qual é este evento que, pela imputação deôntica, dará início à instauração da relação jurídico-tributária, informa as circunstâncias que julgou importantes para caracterizá-lo. Com efeito, podemos extrair três critérios de identificação do fato: (i) critério material; (ii) critério espacial; e (iii) critério temporal. No seu conseqüente teremos os critérios pessoal e quantitativo, que se destinam a compor a relação jurídico-tributária.

---

<sup>137</sup> Idem, *ibidem*, p. 79.

No critério material da regra-matriz de incidência vislumbra-se a descrição de um comportamento de pessoas, que se encontra ligado a circunstâncias de espaço e tempo. Registre-se que a descrição deste comportamento haverá de estar conectada a coordenadas de tempo e espaço, de modo que sem essa precisa delimitação não haverá que falar em descrição normativa de um fato.<sup>138</sup>

No critério espacial temos a delimitação do local onde o comportamento descrito deve ocorrer para dar nascimento à relação jurídico-tributária.<sup>139</sup>

Por fim, o critério temporal consiste na indicação do momento em que se considera ocorrido o fato descrito e, assim, instaurada a relação jurídico-tributária. O marco temporal indica o preciso instante do nascimento do direito do Estado de exigir uma prestação do sujeito passivo. Saliente-se que, não raras vezes, é indiciado pelo legislador como o fato que enseja a incidência tributária, o critério temporal. Este desalinho não merece prevalecer porquanto o momento eleito no

---

<sup>138</sup> Valemo-nos, portanto, da preciosa advertência de Paulo de Barros Carvalho, segundo a qual “seria absurdo imaginar uma ação humana, ou mesmo qualquer sucesso da natureza, que se realizasse independentemente de um lugar e alheio a determinado trato de tempo. Sobre isso, aliás, já discorremos. Faz bem recordar, entretanto, que ao conjunto de elementos indicativos, constantes dos antecedentes das normas tributárias e que nos oferecem a ocasião de reconhecer as circunstâncias de lugar e de tempo que tolhem o conteúdo do critério material, dentro de parâmetros precisos e específicos, nominamos, respectivamente, de *critério espacial* e *critério temporal* da hipótese tributária”. *Curso de direito tributário*, p. 205-206.

<sup>139</sup> Nesse particular, os tributos podem ser divididos em três categorias: (i) hipótese em que o critério espacial faz menção a determinado local para ocorrência do fato (imposto de importação, por exemplo); (ii) hipótese em que o critério espacial menciona áreas específicas, em que o fato típico somente ocorrerá se se verificar dentro daquelas áreas (IPTU, por exemplo); e (iii) hipótese em que o critério espacial coincide com os limites territoriais de vigência da lei (ICMS, por exemplo). Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 262.

anterior da norma tem apenas o objetivo de situá-lo no tempo, identificando o preciso instante em que se considera ocorrido o fato descrito.

Por seu turno, o conseqüente é aquela parte do juízo hipotético-condicional que prescreve direitos e obrigações das pessoas que estarão envolvidas na relação jurídico-tributária.

Ele informa todos os elementos do vínculo obrigacional a ser instaurado, com a identificação dos sujeitos envolvidos e a indicação do montante da prestação. Contém dados que permitem a identificação da relação jurídica, sendo eles os critérios pessoal e quantitativo.

O critério pessoal aponta os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária. O critério quantitativo, por sua vez, é formado pela descrição da base de cálculo e da alíquota, permitindo, portanto, calcular a grandeza do fato tributário descrito e mensurar a quantia a ser transferida ao sujeito ativo. Sobreleva dizer, ainda, que a descrição da base de cálculo<sup>140</sup> é de extrema importância para a identificação da natureza dos tributos.

Conforme pontua José Eduardo Soares de Melo,

---

<sup>140</sup> Na lição de Aires Fernandino Barreto, “a base de cálculo é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugados à alíquota, permite obter a *dívida tributária*”. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1988. p. 53.

a base de cálculo constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa.<sup>141</sup>

A regra-matriz de incidência é uma norma jurídica construída pelo cientista do direito, a partir dos textos de lei editados pelo legislador ordinário. Trata-se de instrumento decisivo na investigação do núcleo do tributo e, bem assim, na descrição do binômio hipótese de incidência/base de cálculo conforme previsto na Constituição Federal de 1988 para a identificação das espécies e subespécies tributárias.

Assim, estando diante norma tributária, é imperioso que sua edição tenha obedecido ao regime constitucional tributário que disciplina a sua produção, identificado pela norma de competência legislativa tributária estudada mais adiante.

---

<sup>141</sup> José Eduardo Soares de Melo. *ICMS. Teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998. p. 173.

### CAPÍTULO 3

#### CONSIDERAÇÕES GERAIS ACERCA DA NÃO-CUMULATIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

#### 3.1 Exigência da não-cumulatividade na Constituição Federal de 1988

Nosso sistema constitucional vigente<sup>142</sup> prescreve a não-cumulatividade ao IPI,<sup>143</sup> ao ICMS,<sup>144</sup> aos impostos residuais,<sup>145</sup> às contribuições sociais sobre a receita ou faturamento,<sup>146</sup> às contribuições sociais do importador de bens e serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.<sup>147</sup>

Tais enunciados não consubstanciam meras recomendações ou sugestões ao legislador, mas constituem exigências, imposições e, de outro lado, limites e direitos que devem necessariamente ser observados.

Sobre a não-cumulatividade do ICMS Roque Antônio Carrazza pondera que:

---

<sup>142</sup> Vale ressaltar que, em relação ao ICMS e o IPI a exigência da não-cumulatividade ocorre desde a Constituição Federal de 1946.

<sup>143</sup> Art. 153, § 3.º, IV, da CF.

<sup>144</sup> Art. 155, § 2.º, I, da CF.

<sup>145</sup> Art. 154, I, da CF.

<sup>146</sup> Art. 195, § 12, da CF.

<sup>147</sup> Art. 195, § 12, da CF.

A regra em exame não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão seguir ou deixar de seguir. Muito pelo contrário, ela aponta uma diretriz imperativa, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto, o princípio da não-cumulatividade do ICMS.<sup>148</sup>

Entendimento semelhante encontramos nas lições de Paulo de Barros Carvalho ao analisar a não-cumulatividade do IPI e do ICMS:

O primado da não-cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Pública. E tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICM e ao IPI consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo “contribuinte”, de considerar-lhe os créditos, ainda que contra sua vontade.<sup>149</sup>

É nesse contexto constitucional que procuraremos desenvolver nossas considerações acerca da não-cumulatividade, tendo como foco aquela prescrita à Cofins.

### **3.2 O princípio da não-cumulatividade como limite material inserto no consequente da norma de competência legislativa tributária**

No direito, o termo “competência” designa várias acepções, entre as quais a outorga de poderes às pessoas políticas de direito público interno para expedir normas jurídicas, ou seja, a permissão para criar novas unidades normativas e a própria norma jurídica que a concede.<sup>150</sup>

---

<sup>148</sup> Roque Antônio Carrazza. *ICMS*. 9. ed. São Paulo:Malheiros, 2002. p. 256.

<sup>149</sup> Paulo de Barros Carvalho. *A regra-matriz do ICM*. 1981. p. 377. Tese (Livre-docência) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Inédita.

<sup>150</sup> Cf. Tárek Moysés Moussallem, *As fontes do direito tributário*, p. 97-98.

Para Paulo de Barros Carvalho a competência legislativa é a “aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, *inovando* ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo”.<sup>151</sup>

Já Eurico Marcos Diniz de Santi sublinha que “competência legislativa é a regra que outorga, ao ente legislativo federal, estadual, distrital e municipal, a possibilidade de editar veículos introdutórios de enunciados prescritivos”,<sup>152</sup> concluindo, ao final, que essa locução está ligada à noção de criar normas jurídicas.<sup>153</sup>

Esses diferentes pontos de vista são identificados no campo do direito tributário.

Paulo de Barros Carvalho enuncia ser a competência tributária “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.<sup>154</sup>

Por seu turno Roque Antônio Carrazza define-a como

---

<sup>151</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 217.

<sup>152</sup> Eurico Marcos Diniz de Santi. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 81.

<sup>153</sup> Idem, *ibidem*, p. 82.

<sup>154</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 218.

a possibilidade para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disso, exercitar a competência é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.<sup>155</sup>

Fabiana Del Padre Tomé sustenta o mesmo entendimento ao dizer que a competência tributária “consiste na outorga de poderes às pessoas políticas de direito público interno para expedir normas jurídicas tributárias, inovando o ordenamento positivo e criando tributos”,<sup>156</sup> isto é, para criar a “norma jurídica tributária em sentido estrito (regra-matriz de incidência tributária)”.<sup>157</sup>

Destarte, na esteira desses autores, a expressão “competência tributária” indica a permissão para o Poder Legislativo editar normas jurídicas que condicionem ao acontecimento de fato lícito o pagamento de determinada quantia em dinheiro ao Poder Público, ou entidade sua delegada.

Em que pese a reconhecida e inegável percuciência do argumento desses ilustres juristas, preferimos, para os propósitos do presente trabalho, designar a expressão “competência tributária” em outro sentido, qual seja como a própria norma constitucional que orienta e delimita a permissão para criação de novas estruturas normativas tributárias em sentido estrito, também conhecida pela

---

<sup>155</sup> Roque Antônio Carrazza. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 415-416.

<sup>156</sup> Fabiana Del Padre Tomé, *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal*, p. 57.

<sup>157</sup> Idem, *ibidem*, p. 57.

doutrina como norma de competência legislativa tributária,<sup>158</sup> norma de competência em sentido estrito,<sup>159</sup> norma constitucional de produção normativa.<sup>160</sup>

Dessa forma, importa invocar, por oportuna, a lição de Tácio Lacerda Gama, perfeitamente aplicável em matéria tributária, que, partindo da noção de que o vocábulo competência aponta para o campo dos limites jurídicos prescritos à edição de normas pelos agentes públicos, conceitua o termo como “norma que delimita a pessoa ou o órgão de direito público, bem como o procedimento e os limites materiais, que deverão ser observados na criação de outras normas jurídicas”.<sup>161</sup>

Assim, tratando-se de norma jurídica que orienta e delimita a permissão do Poder Legislativo para criar outras entidades normativas, situa-se entre aquela que orienta condutas normativas.<sup>162</sup>

Com efeito, seguiremos, neste ponto, a orientação de Daniel Monteiro Peixoto, reservando a locução “norma competência legislativa tributária” para “aquelas que regulam prerrogativas de criar, por meio de lei, normas jurídicas abstratas e gerais que estabelecem os critérios relativos à regra-matriz de incidência tributária”.<sup>163</sup>

---

<sup>158</sup> Daniel Monteiro Peixoto, *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*, p. 81-82.

<sup>159</sup> Tácio Lacerda Gama. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 48-49.

<sup>160</sup> Luís Cesar Souza de Queiroz. *Sujeição passiva tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 97-102.

<sup>161</sup> *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. Quartier Latin: São Paulo, 2003. p. 65.

<sup>162</sup> Sobre as normas jurídicas que orientam condutas normativas vide Capítulo 2, subitem 2.1.5.

<sup>163</sup> *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*, p. 82.

Portanto, trata-se a norma de competência legislativa tributária também de norma jurídica geral e abstrata, construída a partir de enunciados constitucionais, que delimita o campo de atuação dos entes políticos com aptidão para editar os enunciados prescritivos que comporão os critérios da regra-matriz de incidência tributária.

Assentado tratar-se a competência tributária de uma norma de competência legislativa tributária que orienta a atividade de produção de normas tributárias em sentido estrito (regras-matrizes de incidência tributária),<sup>164</sup> é chegado o momento de organizar em uma estrutura lógico-condicional seus enunciados que apontam o sujeito competente, o procedimento devido, as coordenadas de tempo e de espaço, bem como a correspondente relação jurídica de competência.

Consoante explica Tácio Larcerda Gama, a norma de competência tributária em sentido estrito (para nós a norma de competência legislativa) “requer

---

<sup>164</sup> Registre-se que a menção à proposição “produção de normas tributárias em sentido estrito (regras-matrizes de incidência tributária)” está sendo empregada no sentido de criação dos enunciados que, organizados em uma estrutura lógico-condicional, comporão os critérios da regra-matriz de incidência tributária. Na verdade, o que o legislador ordinário cria por meio de leis são enunciados prescritivos, de modo que são esses é que, ao serem organizados pelo intérprete em uma estrutura normativa com sentido deontico completo, compõe a norma tributária em sentido estrito ou regra-matriz de incidência tributária. Não obstante essa diferença, o certo é que a regra-matriz de incidência tributária é construída pelo intérprete sempre a partir dos textos de lei introduzidos pelo legislador no sistema jurídico. Como bem ensina Paulo de Barros Carvalho, “o legislador, cumprida a marcha do processo legislativo, introduz textos de lei tributária no sistema jurídico brasileiro. Lendo-os, elabora o estudioso as significações da mensagem escrita, exibindo os juízos hipotéticos nela contidos. Foram editadas as normas jurídicas tributária”. *Curso de direito tributário*, p. 240.

a reunião das proposições construídas a partir da leitura do direito positivo numa estrutura lógico-condicional”.<sup>165</sup>

Segundo o autor, a norma de competência legislativa tributária, como todas as demais normas do sistema jurídico, analisada sob o ponto de vista sintático, é composta por um antecedente e um conseqüente.

No antecedente da norma de competência legislativa tributária consta a descrição de um fato, identificado pelos seguintes critérios: (i) sujeito competente, (ii) procedimento legislativo adequado, (iii) local em que deve ser realizado o procedimento e (iv) as coordenadas de tempo.

Trata-se estas categorias, conforme aponta e descreve, detalhadamente, Tácio Lacerda Gama, dos critérios subjetivo, procedimental, espacial e temporal, respectivamente.<sup>166</sup>

O critério subjetivo do antecedente da norma de competência legislativa tributária contém a descrição do sujeito autorizado a editar os enunciados que compõem a norma tributária em sentido estrito (a regra-matriz de incidência).

Esse critério é extraído do próprio Texto Constitucional, consoante a interpretação que se faz dos artigos 153, 154, 155 e 156, de modo que, estando devidamente delimitado, não comporta nenhuma reabertura por normas infraconstitucionais.

---

<sup>165</sup> Tácio Lacerda Gama, *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, p. 73.

<sup>166</sup> Idem, *ibidem*, p. 74.

No critério procedimental há a indicação de qual o procedimento necessário para a criação dos enunciados que comporão a regra-matriz de incidência, conforme a espécie ou subespécie tributária, ou seja, se por meio de lei ordinária ou complementar.

Registre-se que há casos em que a alíquota – fator numérico que ao ser combinando à base de cálculo possibilita seja determinado o valor que o sujeito passivo da norma tributária deve pagar – poderá ser alterada mediante ato do Poder Executivo, daí que “é o antecedente da norma de competência que determina qual o procedimento necessário, tanto para a edição do tributo como um todo quanto para alteração da sua alíquota”.<sup>167</sup>

Por seu turno, o critério espacial do antecedente da norma de competência contém a descrição do local em que o sujeito competente deve realizar a atividade (o procedimento) para a criação dos enunciados prescritivos que comporão a regra-matriz de incidência tributária.

Importa esclarecer que o critério espacial da norma de competência legislativa tributária é distinto do âmbito de sua validade, uma vez que este

refere-se à porção de território que esta norma atinge, regulando condutas. Assim, uma norma de competência que regula a criação de um tributo fede-

---

<sup>167</sup> Tácio Lacerda Gama, *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, p. 77.

ral deve ser respeitada em todo o território nacional, embora o seu critério espacial – local de aplicação – seja só a Capital da República.<sup>168</sup>

Por fim, o critério temporal descreve o instante em que a regra-matriz de incidência (norma produzida) ingressará no ordenamento jurídico. Conforme ensina Tácio Lacerda Gama,

o fim da atividade de enunciação dos textos normativos coincide com o início da existência da norma produzida no sistema de direito positivo. O início desta existência, por sua vez, é definido pelo critério temporal que integra o antecedente da norma de competência tributária.<sup>169</sup>

Os critérios subjetivo, procedimental, espacial e temporal formam os elementos necessários à identificação da atividade de produção normativa (criação do tributo).

Por sua vez, o conseqüente da norma de competência legislativa tributária se consubstancia na descrição de um vínculo abstrato, denominado pela doutrina de relação jurídica de competência tributária.<sup>170</sup>

---

<sup>168</sup> Tácio Lacerda Gama, *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, p. 77-78.

<sup>169</sup> Idem, *ibidem*, p. 78. Este autor adverte, ainda, que não se confunde o critério temporal do antecedente com a validade da norma de competência no tempo: “Esta se inicia com a edição da Constituição Federal, sofrendo posteriores alterações nos casos de Emenda à Constituição ou da edição de lei complementar que regule a norma de competência. Já o critério temporal da norma de competência permite saber o momento de aplicação, que se confunde com o início da existência da norma produzida no sistema de direito positivo”. Idem, p. 78.

<sup>170</sup> Tácio Lacerda Gama, *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, p. 80.

Nessa relação jurídica, como em qualquer outra, há a indicação de dois ou mais sujeitos em torno de um objeto, qual seja a permissão<sup>171</sup> de criar os enunciados prescritivos que integrarão os critérios da regra-matriz tributária.

O sujeito ativo da referida relação jurídica é o sujeito competente<sup>172</sup> para criar o tributo, exercitando a atividade de produção dos enunciados que compõem os critérios da regra-matriz de incidência tributária.<sup>173</sup> Tratando-se de matéria de ordem constitucional, não pode ser alterado pelo legislador ordinário.

---

<sup>171</sup> Registre-se que nem sempre o modal deôntico “permitido” está presente em todos os casos para a criação do tributo. Segundo aponta Paulo de Barros Carvalho, “a União tem a faculdade ou permissão bilateral de criar o imposto sobre grandes fortunas, na forma do que estatui o inciso VII do art. 153 da CF. Até agora não o fez, exatamente porque tem a faculdade de instituir ou não o gravame. E o mesmo se dá com os municípios, que, em sua maioria, não produziram a legislação do imposto sobre serviços de qualquer natureza, conquanto não lhes falte, para isso, aptidão legislativa. Todavia, a exceção vem aí para solapar o caráter de universalidade da proposição: refiro-me ao ICMS. Por sua índole eminentemente nacional, não é dado a qualquer Estado-membro ou ao Distrito Federal operar por omissão, deixando de legislar sobre esse gravame. Caso houvesse uma só unidade da federação que empreendesse tal procedimento e o sistema do ICMS perderia consistência, abrindo-se ao acaso das manipulações episódicas, tentadas com tanta freqüência naquele clima que conhecemos por ‘guerra fiscal’”. *Curso de direito tributário*, p. 223-224. Nesse mesmo sentido confira, também, Roque Antônio Carrazza, *ICMS*, p. 343-344.

<sup>172</sup> Dizer que determinado sujeito é competente para certa ação significa, segundo assegura Hans Kelsen, “que à ação é conferida a qualidade de condição jurídica ou consequência jurídica apenas se ela for executada por esse indivíduo”. *Teoria geral do Estado e do direito*, p. 130.

<sup>173</sup> É certo que, não raras vezes, situa-se no pólo ativo da relação jurídico-tributária descrita no consequente da regra-matriz de incidência, na posição de sujeito pretensor da obrigação tributária, pessoa diversa daquela que criou a referida norma jurídica, que exercitou a atividade de produção normativa. Tal circunstância é denominada de capacidade tributária ativa, e em nada se assemelha à posição ocupada pelo sujeito da relação jurídica de competência tributária.

Conforme adverte Paulo de Barros Carvalho, uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa”. *Curso de direito tributário*, p. 219.

O sujeito passivo, por sua vez, são todas as pessoas que deverão cumprir a regra-matriz de incidência tributária a ser criada.

No conseqüente da norma de competência legislativa tributária, vislumbra-se, ainda, a descrição do objeto da relação jurídica de competência: a faculdade de criar o tributo, subordinada à necessária observância de um conjunto de limitações materiais que informam os enunciados que comporão os critérios da regra-matriz tributária.

Deveras, essa permissão para produção normativa não é uma carta em branco, pelo que é delineada por um conjunto de limites prescritos pelo próprio direito positivo.

Como bem ensina Norberto Bobbio, “quando um órgão superior atribui a um órgão inferior um poder normativo, não lhe atribui um poder ilimitado. Ao atribuir este poder, estabelece também os limites entre os quais pode ser exercido”.<sup>174</sup>

Assim, a permissão para criar o tributo, descrevendo, legislativamente, os critérios que comporão a regra-matriz tributária, é identificada por certos limites prescritos pelo próprio direito positivo.

---

<sup>174</sup> Norberto Bobbio, *Teoria do ordenamento jurídico*, p. 53.

Conforme ensina Tácio Lacerda Gama, compondo esse conjunto de limitações materiais estão os princípios jurídico-tributários, as imunidades, os enunciados constitucionais e os enunciados veiculados por leis complementares, disciplinadores da conduta de criação do tributo, delimitando os critérios que formam a regra-matriz tributária.<sup>175</sup>

Os princípios jurídico-tributários são significações de enunciados prescritivos, dotadas de forte conotação axiológica ou fixadoras de limites objetivos orientados à realização de um dado valor, que integram a estrutura da norma jurídica de competência legislativa tributária, informando e conformando a faculdade de criar os tributos.<sup>176</sup>

Dentre esses princípios jurídicos tributários, limites materiais, que compõem a estrutura do conseqüente da norma de competência legislativa tributária, destaca-se o princípio-limite objetivo da não-cumulatividade, que será estudado mais adiante.

Portanto, torna-se imperiosa a sua observância quando do exercício da competência tributária pelo legislador ordinário. Em outras palavras, para aqueles tributos que a Constituição Federal exige a não-cumulatividade não há campo de

---

<sup>175</sup> Tácio Lacerda Gama, *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, p. 83.

<sup>176</sup> Tendo em vista a homogeneidade sintática do sistema de direito positivo, nele não encontraremos nada além de normas jurídicas (para efeitos dogmáticos). Essa concepção afasta a possibilidade de existir algo além das normas jurídicas no interior sistema. Com efeito, para o sistema de direito positivo, os princípios não existem senão como normas jurídicas ou como elementos integrantes das normas jurídicas.

discricionabilidade ou de facultatividade ao legislador ordinário quando da criação dessas exações. A não-cumulatividade, nos tributos em que há sua exigência constitucional, é obrigatória e deve ser necessariamente observada e implementada pelo legislador ordinário quando da criação dos enunciados prescritivos que integrarão os critérios da regra-matriz tributária.

Não queremos afirmar que a não-cumulatividade está contida na regra-matriz. Pelo contrário, a não-cumulatividade é norma autônoma e distinta da norma da regra-matriz de incidência tributária.

O que queremos ressaltar é que o legislador ordinário no exercício de sua competência legislativa, ao criar a regra-matriz do tributo, cuja Constituição Federal exige que este seja não-cumulativo, deverá obrigatoriamente inserir no ordenamento norma jurídica que implemente um método para atingir a não-cumulatividade prescrita. Aqui residem a observância e a implementação da não-cumulatividade quando do exercício da competência legislativa pelo legislador ordinário para os tributos em que a Magna Carta exige serem não-cumulativos.

### **3.3 A não-cumulatividade como princípio-limite objetivo posto para atingir determinado fim**

No item anterior conceituamos os princípios jurídico-tributários como significações de enunciados prescritivos, dotadas de forte conotação axiológica ou

fixadoras de limites objetivos orientados à realização de um dado valor, que integram a estrutura da norma jurídica de competência legislativa tributária, informando e conformando a faculdade de criar os tributos e inserimos a não-cumulatividade tributária nesse contexto. Em outras palavras, a não-cumulatividade consubstancia num princípio constitucional tributário.

Sobre o conceito de princípio, Paulo de Barros Carvalho entende que este pode ser utilizado para denotar tanto um “valor” quanto um “limite objetivo”.<sup>177</sup>

A distinção entre o princípio-valor e o princípio-limite objetivo reside na circunstância de que no primeiro há necessidade de o intérprete ingressar no campo da axiologia, da subjetividade. Já no princípio-limite objetivo isso não se faz necessário, sendo esses limites de fácil e imediata identificação.

Ressalta ainda que

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.<sup>178</sup>

---

<sup>177</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, 19. ed., p. 142.

<sup>178</sup> Idem, *ibidem*, p. 146.

Nesse contexto, o princípio da não-cumulatividade constitui-se como um limite objetivo, e sua compreensão não exige o ingresso no campo da axiologia, sendo seu significado facilmente construído a partir do contexto dos enunciados constitucionais ou legais.

Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli<sup>179</sup> é incisivo ao asseverar que:

estamos convictos de que a não-cumulatividade está no campo dos limites objetivos, posto que, de um lado, não nos exige o necessário ingresso na axiologia para defini-la, e, de outro, permite-nos construir seu significado a partir da análise dos seus respectivos enunciados, quer os constitucionais, quer os infraconstitucionais.

Isso não quer significar que não há valores na não-cumulatividade. Estes são encontrados na finalidade para qual ela foi inserida no sistema jurídico, qual seja: evitar o ônus econômico decorrente da percussão tributária numa determinada cadeia produtiva, que será abordado no item 3.5 deste capítulo.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho assevera que:

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.<sup>180</sup>

---

<sup>179</sup> Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli. A não-cumulatividade do ICMS – uma visão crítica da posição do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 103, p. 128, abr. 2004.

<sup>180</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: linguagem e método*, p. 297.

### **3.4 A não-cumulatividade como norma-técnica que visa implementar o fim prescrito na norma princípio-limite objetivo**

Com a não-cumulatividade como norma-técnica, como o próprio nome denota, queremos significar o meio utilizado pelo sistema jurídico para atingir a finalidade prescrita pelo princípio-limite objetivo da não-cumulatividade.

Em outras palavras, é a norma que expressa o método prescrito pelo direito para atingir a meta da não-cumulatividade. É a norma impositiva da sistemática não-cumulativa.

No âmbito constitucional verificamos essa norma-técnica tão-somente em relação ao IPI e ICMS.

Ao IPI, na dicção do artigo 153, § 3.º, II, da CF:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV – produtos industrializados;

[...]

§ 3.º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Em relação ao ICMS no artigo 155, § 2.º, I e II, ambos da Magna

Carta:

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.

Como podemos observar, a similitude entre os dispositivos constitucionais reside no atendimento ao princípio-limite objetivo da não-cumulatividade, bem como na técnica a ser empregada para atingir o fim prescrito por ele, qual seja a compensação.

É que em relação ao ICMS a norma-técnica impõe a restrição ao direito ao crédito perante a norma de isenção. O que não ocorre com o IPI.

Todavia, é oportuno ressaltar que tal restrição constitucionalmente imposta deve, necessariamente, guardar consonância com a finalidade prescrita no princípio-limite objetivo da não-cumulatividade. Seu âmbito de aplicação encontra-se exatamente nos contornos da finalidade prescrita no limite-objetivo da não-cumulatividade.

Entendimento semelhante encontramos nas lições de Tércio Antonio Sampaio Ferraz:

Ora, na exata medida em que o princípio da não-cumulatividade não implica a integração vertical das empresas, afirma a neutralidade quanto ao ciclo de produção e comercialização e evita a falta de uniformidade na carga tributária para todos os consumidores que são os que de fato a suportam, as regras constantes das alíneas “a” e “b” do inciso II do § 2.º do art. 155, ao atribuir-lhe uma exceção, devem ser interpretadas de forma coerente com estes objetivos constitucionais.<sup>181</sup>

### **3.5 O conceito constitucional do princípio da não-cumulatividade: conteúdo mínimo de significação**

Como já mencionamos, a não-cumulatividade é princípio constitucional de aplicação obrigatória ao IPI, ICMS, impostos e contribuições residuais, à contribuição ao PIS e à Cofins.

Da análise do texto constitucional verificamos que somente em relação ao ICMS e ao IPI o legislador constituinte prescreveu expressamente o método, ou

---

<sup>181</sup> Tercio Sampaio Ferraz Júnior. ICMS: não-cumulatividade e suas exceções. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: RT, n. 48, p. 20, abr.-jun. 1989.

norma-técnica, para atingir a finalidade do princípio da não-cumulatividade nesses tributos. Quanto às demais exações, o Texto Constitucional limitou-se a prescrever a observância à não-cumulatividade.

Desse modo, é o momento de analisarmos se o ordenamento jurídico contempla um conteúdo mínimo de significação para o princípio da não-cumulatividade.

Analisando o princípio da não-cumulatividade sob a égide da constituição passada, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino afirmam que:

A simples “cláusula da não-cumulatividade”, a despeito de expressamente inserida, como princípio, no texto constitucional, por si mesma não tem substância intrínseca precisa. A expressão “imposto será não-cumulativo” – constante do inc. II do art. 23 da Constituição – em si considerada, é imprecisa, vaga e sem significação definida. A sua consistência jurídica há de se deduzir do contexto e dos desdobramentos constitucionais [...].<sup>182</sup>.

Corroboramos o entendimento dos notáveis juristas, de que a expressão “será não-cumulativo”, se tomada isoladamente em seu suporte físico, é imprecisa, vaga. Sua significação será construída a partir da análise do contexto em que ela se encontra inserida, no nosso caso, o da Constituição Federal de 1988.

---

<sup>182</sup> Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, ICM – abatimento constitucional: princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: RT, n. 29-30, 0. 111, jul.-dez. 1984.

Por isso essa vagueza e imprecisão não são absolutas. Toda palavra ou expressão contempla, sempre, um mínimo de significação sem o qual se tornaria impossível a comunicação. E com o direito não é diferente.

Acerca da relatividade da vagueza e imprecisão dos signos, bem como da existência de uma significação mínima, são preciosas as lições Celso Antônio Bandeira de Mello:

Nunca existe imprecisão absoluta, por mais vagas e fluidas sejam as noções manipuladas pela lei. Sobretudo dentro de um sistema de normas, há sempre referências que permitem circunscrever o âmbito da significação das palavras vagas e reduzir-lhes a fluidez de um mínimo.<sup>183</sup>

Continua o autor:

Desde logo, ressalta a evidência que todo conceito, por ser conceito, tem limites, como salientou Querió, chamado à colação Walter Jellinek. Se não o tivesse, *ipso facto*, não seria um conceito. Por definição, um conceito é noção finita, exatamente por corresponder a uma operação mental que isola um objeto do pensamento. E, na medida em que o faz, estabelece discriminações. A lei, ao se valer de conceitos, sejam eles quais forem, para disciplinar certas situações, não se propõe a outra coisa senão a dividir, discriminar, catalogar, classificar, enfim, estabelecer referências. Enfim, separa e isola objetos do pensamento para firmar correlações. Segue-se que identifica fatos indicados como pressupostos e valores, que aponta como finalidades.

É certo que todas as palavras têm um conteúdo mínimo, sem o que a comunicação humana seria impossível. Por isso, ainda quando recobrem noções elásticas, estão de todo modo circunscrevendo um campo de realidade suscetível de ser apreendido, exatamente porque recortável do universo das possibilidades lógicas, mesmo que em suas franjas remanesça alguma imprecisão.<sup>184</sup>

---

<sup>183</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello. *Elementos de direito administrativo*. São Paulo: RT, 1986. p. 241.

<sup>184</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello. *Elementos de direito administrativo*, p. 241-242.

No contexto constitucional a expressão “princípio constitucional da não-cumulatividade” comporta duas interpretações. Uma podendo significar o próprio método de operacionalização constitucionalmente prescrito tão-somente ao IPI e o ICMS. E outra revelada pela própria finalidade para o qual o referido princípio foi prescrito. É nessa última que vamos aferir o conteúdo mínimo de significação da não-cumulatividade aplicável a todos os tributos cuja Constituição Federal faz expressa exigência, tendo em vista que entendemos que: a) a primeira interpretação só poderia ser aplicada ao IPI e o ICMS, uma vez que aos demais tributos a Constituição Federal limitou-se a exigir que eles sejam não-cumulativos, não explicitando o *modus operandi* para alcançar essa não-cumulatividade; e b) o conceito de não-cumulatividade não se confunde com sua norma de operacionalização.

Buscaremos a finalidade do princípio da não-cumulatividade na análise da doutrina e da jurisprudência sobre o tema.

Na doutrina destacamos o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho, para quem o princípio da não-cumulatividade visa “evitar que o impacto da percussão tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata”.<sup>185</sup>

---

<sup>185</sup> Paulo de Barros Carvalho. “Guerra fiscal” e o princípio da não cumulatividade no ICMS. In: III Congresso Nacional de Estudos Tributários – Interpretação e Estado de Direito – IBET. São Paulo: Noeses, 2006. p. 663.

Nesse mesmo sentido Ricardo Lobo Torres: “O importante, no princípio da não-cumulatividade, é evitar a incidência em cascata ou a pluriincidência, já que o tributo, embora preponderantemente plurifásico, incide uma única vez”.<sup>186</sup>

Esse mesmo posicionamento encontramos nas lições de Fabiana Del Padre Tomé:

Trata-se de um princípio constitucional erigido com a finalidade de evitar a sobreposição de cargas tributárias, impedindo a incidência de um mesmo tributo mais de uma vez sobre o valor que já serviu de base à sua cobrança.<sup>187</sup>

Ao exercer sua função judicante, o Supremo Tribunal Federal parte de um conceito constitucional de não-cumulatividade. Para essa Corte Suprema a não-cumulatividade parece configurar princípio constitucional que visa evitar sobreposição tributária ao longo de toda a cadeia produtiva ou comercial, isto é, que o tributo não recaia sobre base de cálculo já onerada anteriormente.

É o que se extrai do voto condutor do Ministro Ilmar Galvão, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário 370.682-9/SC pelo Tribunal Pleno. Ao analisar questão envolvendo discussão sobre crédito presumido de IPI para contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, sua Excelência assim se manifestou:

---

<sup>186</sup> Ricardo Lobo Torres. O princípio da não-cumulatividade e o IVA no direito comparado. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: RT – Centro de Extensão Universitária, 2004. p. 145.

<sup>187</sup> Fabiana Del Padre Tomé. Natureza jurídica da “não-cumulatividade” da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: Conseqüências e aplicabilidade. In: Marcelo Magalhães Peixoto e Octávio Campos Fischer (Coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 540.

Quando a matéria-prima é tributada, tem o industrial o direito a creditar-se do valor do imposto pago na sua entrada, para fim de compensação com o IPI recebido dos adquirentes do produto fabricado, recolhendo aos cofres públicos a diferença apurada, ao final de cada dez dias, tendo em vista o princípio de não-cumulatividade.

Tem o referido princípio por objetivo – como já repetidamente afirmado pelo STF – impedir o imposto em cascata, isto é, o imposto sobre imposto, dessa forma assegurando que, no preço de venda do produto acabado, a parcela alusiva a tributo não ultrapasse o valor resultante da aplicação da respectiva alíquota final.

Em igual sentido é o voto vista do Ministro Gilmar Mendes, declinado nos autos do referido Recurso Extraordinário 370.682-9/SC:

Em uma tentativa de síntese, a regra da não-cumulatividade tem como objetivo básico evitar que, nas sucessivas fases da cadeia produtiva, o custo tributário de uma fase seja computado na fase imediatamente subsequente para fins de nova tributação.

[...]

Sob a perspectiva da não-cumulatividade, penso que na análise de tal esquema é fundamental uma diferenciação entre o que eu chamaria de “incidência própria, originária” e “incidência herdada”. Esta última, a incidência herdada, seria justamente a carga tributária que incidiu sobre o insumo e que é transmitida ao seu adquirente. E é aqui que se verifica o controle quanto à cumulatividade.

Permite-se, pela regra da não-cumulatividade, que o adquirente de um produto elimine a incidência tributária já verificada na fase anterior (o que denomino por “incidência herdada”), no momento em que se verifica a incidência especificamente vinculada a esse adquirente (o que designo por “incidência originária”).

Perfilhando essa mesma noção de não-cumulatividade, o Ministro Cezar Peluzo, em voto vista também no referido recurso extraordinário, consignou o seguinte:

A não-cumulatividade objetiva distribuir equitativamente, entre os sujeitos passivos inseridos na cadeia produtiva, o encargo tributário final, de modo que este seja equivalente à aplicação da alíquota à última etapa tributada. Considera-se a “incidência herdada” (na terminologia do Min. Gilmar Mendes) para todas as etapas posteriores, e não apenas para aquela “imediatamente subsequente”.

No julgamento emblemático do Recurso Extraordinário 353.657-5/PR, ocorrido em 25.06.2007, no Tribunal Pleno, o Supremo Tribunal Federal externou essa mesma noção de que o princípio da não-cumulatividade visa assegurar que a exação recaia apenas sobre o valor agregado ou o valor a mais em cada etapa da cadeia produtiva ou comercial.

Na análise então procedida, o voto condutor do Ministro Marco Aurélio registrou que:

A Carta da República fixou, como garantia constitucional, o princípio da não-cumulatividade. Preceitua o inciso II do § 3.º do artigo 153 da Lei Maior que IPI será não-cumulativo. Proclamação idêntica encontra-se no § 2.º, I, do artigo 155 do citado Diploma quanto ao ICMS. Vale dizer, a sobreposição tributária não guarda sintonia com os ditames constitucionais. Não fosse assim, a duplicidade seria possível, majorando-se, relativamente ao produto, à mercadoria e ao serviço prestado, o próprio tributo. Então, a ordem natural das coisas leva à certeza de ter-se mecanismo a consagrar o princípio da constitucional da não-cumulatividade. Opera-se, ante letra expressa da Carta Federal, mediante a compensação do que devido na operação anterior.

O Ministro Nelson Jobim não destoou desse entendimento, conforme se extrai do seguinte trecho de seu voto exarado nos autos desse mesmo recurso extraordinário, *in litteris*:

Ou seja, a técnica – aí vem minha divergência – da compensação é forma pela qual se operacionaliza um modelo de tributo que não quer ser cumulativo e, portanto, deseja tributar naquilo que for agregado de valor na sequência da cadeia produtiva.

O Ministro Cesar Peluzo, por sua vez, externou posicionamento similar, conforme se extrai do seguinte trecho de seu voto:

A regra da não-cumulatividade (art. 153, § 3.º, II) encontra-se no mesmo nível taxinômico ou hierárquico da norma de competência e, como tal, conformar-lhe o exercício (obrigatório). São duas normas que se completam e complementam, exigindo interpretação conjunta e coerente.

O § 3.º, II, do art. 153, da Constituição, hospeda, mediante adoção de certa técnica, consistente na compensação do montante devido com o cobrado nas operações anteriores, uma *finalidade* e um *limite objetivo*.

A *finalidade* está na divisão ou distribuição do impacto financeiro do tributo entre os diversos elos da cadeia produtiva, de modo que a tributação total (oneração) seja equivalente ao equivalente ao resultado da aplicação da alíquota sobre o preço final do produto (ao consumidor). Noutras palavras, é a exclusão da incidência, em cascata, do tributo que oneraria o produto final mediante acréscimo do imposto das diversas etapas da cadeia produtiva.

O limite objetivo, esse volta-se ao legislador ordinário, que não pode disciplinar o tributo em desacordo com tal alcance da norma constitucional, ou seja, não pode vedar a apropriação do crédito, nem usar de artifícios para fraudar a *finalidade* imanente à norma constitucional, tornando o imposto cumulativo.

A não-cumulatividade, como *limite constitucional objetivo*, preordena-se à realização de certos valores, “como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade da distribuição da carga tributária”, e não decorre da definição do fato gerador, da base de cálculo, nem da qualidade do contribuinte do imposto, mas de norma independente, inserida no próprio texto constitucional.

Dessa forma, com alicerce nos ensinamentos doutrinários e jurisprudenciais, podemos concluir que a finalidade do princípio constitucional da não-cumulatividade é evitar a sobreposição de cargas tributárias, impedindo a incidência de um mesmo tributo mais de uma vez sobre o valor que já serviu de base à sua cobrança.

De outro giro, a finalidade constitucional da não-cumulatividade consiste na desoneração do contribuinte pertencente à determinada cadeia ou setor de atividade econômica e, com isso, evitar as distorções socioeconômicas causadas pelo ônus decorrente da percussão tributária.

Nesse contexto, podemos concluir que o conteúdo mínimo do conceito de não-cumulatividade utilizado pela Constituição Federal é uniforme, consubstanciando num princípio constitucional erigido com a finalidade de evitar a sobreposição de cargas tributárias, impedindo a incidência do mesmo tributo mais de uma vez sobre o valor que já serviu de base à sua cobrança na fase anterior do ciclo econômico. Eis o conceito da não-cumulatividade pressuposto constitucionalmente, aplicável a todos os tributos que o Texto Constitucional prescreve e que lastreará o estudo da sistemática não-cumulativa da Cofins.

## **CAPÍTULO 4**

### **ASPECTOS DA NORMA TRIBUTÁRIA IMPOSTIVA DA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS**

Este capítulo tem por escopo a análise de alguns aspectos da sistemática não-cumulativa da Cofins instituída pela Medida Provisória 135/2003, convertida na Lei 10.833/2003, não sendo nosso propósito o esgotamento do tema, mas tão-somente a apresentação de uma proposta alternativa de interpretação da referida sistemática.

Ressaltamos, desde já, que para a adequada compreensão da sistemática não-cumulativa da Cofins devemos nos afastar totalmente de toda a concepção construída e estudada acerca da sistemática operacional da não-cumulatividade do ICMS e do IPI. É que a distinção entre as bases de cálculo desses tributos repercute numa forma de implementação da não-cumulatividade própria para cada um deles.

Com efeito, não há possibilidade do transporte de conceitos inerentes ao método de operacionalização da não-cumulatividade desses tributos para a sistemática não-cumulativa da Cofins, uma vez que partem de pressupostos diametralmente distintos, implicando formas distintas de atingir o objetivo do princípio-limite objetivo da não-cumulatividade.

Atentos ao caráter científico do presente trabalho, faremos, inicialmente, uma incursão no plano infraconstitucional da não-cumulatividade da Cofins, tendo sempre como referência o contorno das premissas até aqui construídas.

#### **4.1 Breves considerações acerca da evolução legislativa da Cofins**

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 149, prescreve à União competência para instituir contribuições sociais, cujo escopo é o financiamento da seguridade social. Mais adiante, no artigo 195 e incisos, traz pontualmente as hipóteses em que essas contribuições podem ser exigidas.

A redação original do referido dispositivo legal (artigo 195) trazia como sujeitos passivos desse tributo os empregadores e a base de cálculo como a folha e salários, o faturamento e o lucro:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

Em 1991, a União, no exercício de sua competência tributária, introduziu em nosso ordenamento jurídico a Lei Complementar 70/1991, criando a Cofins, e estipulando como base de cálculo “o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza”:

Art. 1.º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2.º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Na trilha do ciclo de posituação normativa, adveio a Lei 9.718, de 27.11.1998, inovando o ordenamento jurídico, alterando a regra-matriz de incidência da Cofins, especificamente, sua base de cálculo ao equiparar o faturamento à receita bruta, entendida a totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica, alargando com isso o campo de incidência do tributo:<sup>188</sup>

Art. 2.º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3.º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1.º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

---

<sup>188</sup> Apenas a título de registro, uma vez que não é objeto deste trabalho, entendemos que o alargamento do conceito de faturamento realizado pela Lei 9.718/98, equiparando-o à receita bruta, foi realizado sem fundamento constitucional, ante a inexistência de previsão dessa base de cálculo. Essa só veio, em momento posterior, com a Emenda Constitucional 20/98.

Em 16.12.1998, adveio a Emenda Constitucional 20, alterando a redação do artigo 195 da Constituição Federal, autorizando a instituição de contribuição de seguridade social incidente sobre a receita:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro.

Neste ponto, vale ressaltar que, até então, a Cofins era cumulativa, tendo em vista que a Constituição Federal exigia a tributação não-cumulativa apenas em relação ao ICMS, IPI, impostos e contribuições residuais. Nesse cenário, incumbia ao legislador ordinário a instituição ou não de métodos para evitar a sobreposição de cargas tributárias, impedindo a incidência do mesmo tributo mais de uma vez sobre valor que já serviu de base à sua cobrança em fase anterior do processo econômico.

Dada a cumulatividade da referida contribuição, o alargamento da base de cálculo da referida exação implicou aumento do montante a ser recolhido

pelo contribuinte, onerando, conseqüentemente, as cadeias industriais, comerciais e de serviços.

Acerca da onerosidade advinda das alterações na legislação do PIS e da Cofins, Paulo de Barros Carvalho leciona que:

Com as sucessivas alterações legais e conseqüentes modificação e alargamento da regra-matriz de incidência dos mencionados tributos pela Lei n. 9.718, de 27/11/98, a contribuição ao PIS a COFINS passaram a ter por base cálculo o total das receitas da empresa, representando elevado ônus econômico às cadeias industriais, comerciais e de serviços. Daí o pleito dos contribuintes pela implantação da sistemática não-cumulativa.<sup>189</sup>

Em 30.10.2003 foi editada a Medida Provisória 135, convertida na Lei 10.833/2003, dispondo sobre a cobrança não-cumulativa da Cofins. Aqui o legislador ordinário, valendo-se da liberalidade que o sistema constitucional lhe permitia, desenhou a sistemática não-cumulativa da Cofins, apontando os sujeitos passivos, as situações que ensejam a tomada de crédito, a forma de apuração e compensação e até limitações e vedações ao creditamento.

Pouco tempo depois, em 19.12.2003, mudando o cenário jurídico, o legislador constituinte derivado elevou ao patamar constitucional a não-cumulatividade da Cofins com a edição da Emenda Constitucional 42/2003, alterando o texto do artigo 195 da Constituição Federal, para incluir o parágrafo 12, determinando: “[...] A lei definirá os setores da atividade econômica para os quais

---

<sup>189</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: linguagem e método*, p. 738.

as contribuições incidentes na forma dos incisos I, *b*; e IV do *caput*, serão não-cumulativas”.<sup>190</sup>

Esse novo cenário constitucional delimitou o campo de atuação do legislador ordinário acerca da não-cumulatividade da Cofins. Agora, este está restrito a determinar os setores da atividade econômica para os quais tal sistemática será aplicada.

Em outras palavras, com a Emenda Constitucional 42, a não-cumulatividade da Cofins não pode mais ser analisada fora do contexto constitucional.

É dizer, agora passou a apresentar um mínimo de significação, o conceito constitucional de não-cumulatividade, qual seja princípio-limite objetivo que visa evitar a sobreposição de cargas tributárias, impedindo a incidência do mesmo tributo mais de uma vez sobre valor que já serviu de base à sua cobrança em fase anterior do processo econômico, para contribuintes pertencentes a determinados setores econômicos. Sendo este, portanto, o conteúdo da não-cumulatividade prescrita no § 12 do artigo 195 da Constituição Federal.

Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho leciona que:

---

<sup>190</sup> A Emenda Constitucional 42 também ampliou as fontes de financiamento para a seguridade social, ao prescrever que as contribuições podem ser cobradas sobre a importação de bens e serviços, exigindo, também, que essas contribuições sejam não-cumulativas. Apenas a título de registro, uma vez que tais contribuições não fazem parte do escopo do presente trabalho, entendemos que a essas contribuições, no que tange à não-cumulatividade, aplicam-se o mesmo raciocínio desenvolvido para a Cofins sobre a receita.

Diante dessa Emenda, a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, que havia sido instituída por liberalidade do legislador ordinário, com os permissivos e vedações pelos quais livremente optou, passou a apresentar conteúdo mínimo de significação. Por imperativo constitucional, pretendendo-se a aplicação do regime não-cumulativo àqueles tributos, coube ao legislador apenas indicar os setores da atividade econômica em que deseja fazê-lo, sem, no entanto, autorizar que este limite o direito ao crédito, mitigando os efeitos da não-cumulatividade.<sup>191</sup>

Nesse contexto é que procuraremos analisar alguns aspectos da sistemática não-cumulativa instituída pela Lei 10.833/2003.

#### **4.2 Limites materiais à sistemática não-cumulativa instituída pela Lei 10.833/2003: conceito constitucional de não-cumulatividade e o regime cumulativo das contribuições**

Conforme já mencionamos, a Emenda Constitucional 42/2003 incluiu o § 12 no artigo 195 da Constituição Federal, determinando à lei a tarefa de definir os setores da atividade econômica para os quais as contribuições do empregador sobre a receita e o faturamento serão não-cumulativas:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...]

b – a receita ou faturamento; [...]

---

<sup>191</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: linguagem e método*, p. 740.

§ 12 A lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput* serão não-cumulativas.

Da leitura do dispositivo constitucional acima verificamos que, ao contrário do que aconteceu com o ICMS e o IPI, em que o texto constitucional prescreveu a não-cumulatividade e elucidou a forma de sua operacionalização, determinando a compensação do que for devido em cada operação com o montante incidente nas operações anteriores, na Cofins o legislador constituinte revivado houve por bem silenciar-se quanto ao modo pelo qual a não-cumulatividade seria alcançada.

Desse modo, ficou a cargo da lei instituir a norma-técnica que deverá atingir a não-cumulatividade prescrita na Constituição Federal.<sup>192</sup>

Entendemos, no entanto, que tal silêncio por parte do constituinte não implica total discricionariedade ao legislador ordinário para a instituição da sistemática pela qual se concretizará a não-cumulatividade prescrita à Cofins.

De outro giro, o fato de o legislador constituinte derivado não prescrever o método para alcançar a não-cumulatividade não consubstancia carta em

---

<sup>192</sup> A sistemática não-cumulativa foi inserida pela Lei 10.833/2003 antes mesmo da promulgação da Emenda Constitucional 42/2003. Isso não invalida as conclusões desse item diante da premissa de que o conceito constitucional de não-cumulatividade é uniforme.

branco ao legislador ordinário para que possa instituir a técnica que melhor lhe aprouver sem nenhuma limitação.

Não obstante os limites consubstanciados nos princípios constitucionais que regem nosso ordenamento jurídico vigente e aqueles específicos inerentes à figura da Cofins, entendemos que há dois limites que norteiam a atuação legislativa ordinária para a instituição da Cofins não-cumulativa, a saber: um constitucional, consubstanciado no conceito uniforme de não-cumulatividade, e outro, que está inserido pelo primeiro, de ordem infraconstitucional, que consiste no regime cumulativo da contribuição.

A mera indicação da não-cumulatividade como caminho a ser seguido e atingido já denota a amplitude do princípio, não comportando, assim, quaisquer restrições, implicando verdadeira limitação à atividade legislativa do legislador ordinário.

Sendo assim, qualquer que seja a sistemática não-cumulativa a ser implementada pelo legislador ordinário, esta deverá, necessariamente, observar o conceito constitucional de não-cumulatividade de forma ampla e irrestrita tal qual posto na Constituição Federal.

Desse modo, a sistemática constituída pelo legislador ordinário terá que atingir aquele valor consubstanciado na finalidade visada pela norma-limite

objetivo da não-cumulatividade, qual seja evitar a sobreposição de cargas tributárias, impedindo a incidência do mesmo tributo mais de uma vez sobre valor que já serviu de base à sua cobrança em fase anterior do processo econômico.

Em outras palavras, a sistemática não-cumulativa instituída pelo legislador ordinário terá que efetivar a desoneração dos contribuintes da Cofins pertencentes a determinados setores da atividade econômica.

Eis um limite material constitucional que deverá ser necessariamente observado pelo legislador ordinário para construção da sistemática não-cumulativa da Cofins.

Inserido no contexto do limite acima mencionado, encontra-se o limite infraconstitucional à instituição da sistemática não-cumulativa da Cofins: o regime cumulativo.

É que a introdução do regime não-cumulativo nas contribuições sociais sobre a receita, tanto pela Constituição Federal quanto pela legislação ordinária, não implicou revogação do regime cumulativo ao qual eram submetidas. Nesse caso, o sistema jurídico admitiu a existência e aplicação de ambos os regimes, cumulativo e não-cumulativo, às referidas contribuições.

Sobre a existência dos regimes cumulativo e não-cumulativo da Cofins, Heleno Taveira Tôres assevera que:

[...] a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e à COFINS ganhou estrutura constitucional e convive ao lado dos regimes cumulativos existentes que não foram revogados expressamente ou derogados pela referência à natureza do regime geral adotado. Ou seja, o regime geral não deverá prevalecer sobre os regimes especiais que não foram expressamente revogados. E esse é um vetor hermenêutico fundamental para descortinar o regime aplicável.<sup>193</sup>

Sendo assim, em razão de o ordenamento jurídico vigente admitir concomitantemente a existência do regime cumulativo e não-cumulativo para a Cofins, podemos afirmar que o primeiro pode ser tomado como uma limitação do segundo.

Entendemos que, delimitando limite constitucional expresso no conceito constitucional de não-cumulatividade, o regime cumulativo da Cofins é um critério objetivo a ser observado pelo legislador ordinário na conformação da sistemática não-cumulativa da Cofins, de modo que a carga tributária suportada pelo contribuinte do regime não-cumulativo terá, necessariamente, que ser menor que aquela suportada pelo contribuinte que se encontra sob a égide do regime cumulativo.

A carga tributária do regime cumulativo revela justamente aquela situação que a não-cumulatividade visa evitar, qual seja a sobreposição de cargas

---

<sup>193</sup> Heleno Taveira Tôrres. Monofasia e não-cumulatividade das contribuições ao PIS e a COFINS no setor de petróleo (refinarias). In: Leandro Paulsen (Coord.). *Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo: IOB Thompson, 2004. p. 34.

tributárias, impedindo a incidência do mesmo tributo mais de uma vez sobre valor que já serviu de base à sua cobrança em fase anterior do processo econômico.

O contribuinte inserido no regime não-cumulativo deverá, inexoravelmente, suportar uma carga tributária inferior a que estava submetido anteriormente no regime cumulativo. A sistemática não-cumulativa não pode agravar a situação do contribuinte a ela submetida. Tal situação vai de encontro a sua própria finalidade, consubstanciada na desoneração do contribuinte pertencente a determinado setor da atividade econômica.

Aliás, este é o objetivo prescrito na exposição de motivos da Medida Provisória da Lei 10.833/2003 com a implantação da sistemática não-cumulativa da Cofins:

1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não cumulativa visa corrigir as distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

[...]

1.4. As mudanças ora propostas, detalhadas a seguir, inserem-se num conjunto mais amplo de medidas voltadas para a simplificação das obrigações e o aumento da eficiência econômica, que englobam, entre outros, a proposta de reforma tributária atualmente em análise pelo Congresso Nacional, além de medidas a serem anunciadas nas próximas semanas – como a redução progressiva do IPI incidente sobre os bens de capital e a instituição da conta investimento, que irá facilitar a transação entre aplicações e estimular a concorrência entre instituições financeiras. Como já explicitado, o objetivo destas medidas é de, através da correção de distorções, criar condições para um crescimento mais acelerado da economia nos próximos anos.

[...]

2. No que diz respeito à COFINS, o objetivo da proposta é de, visando dar continuidade à reestruturação na cobrança das contribuições incidentes sobre o faturamento, proceder-se à adoção de regras, nos arts. 1.º a 14, para exigência da COFINS em regime de não-cumulatividade, iniciado com a contribuição para o PIS/PASEP.

Assim, podemos concluir que, independentemente do método escolhido pelo legislador ordinário para implementação da não-cumulatividade da Cofins, este deverá, necessariamente, atender, entre outros, aos limites aqui mencionados: o conceito constitucional de não-cumulatividade e o regime cumulativo da Cofins. Qualquer descompasso entre a técnica adotada e os referidos limites acarretará, de pronto, a cumulatividade proibida pelo sistema de direito positivo e, conseqüentemente, essa técnica poderá ser invalidada pelo próprio sistema por meio de seus mecanismos específicos.

#### **4.3 Métodos de implementação e operacionalização da não-cumulatividade**

No capítulo anterior firmamos a premissa de que Constituição Federal prescreve um conceito uniforme de não-cumulatividade, sendo este, portanto, o conteúdo semântico da não-cumulatividade do § 12 do artigo 195 da Constituição Federal. Ressaltamos também que o conceito de não-cumulatividade não se confunde com o *modus operandi* a ser implementado para atingi-lo. Isso porque a norma-técnica a ser implementada dependerá das peculiaridades de cada fato jurídico, não havendo somente um único meio para alcançar a não-cumulatividade prescrita na Constituição Federal.

Diversos são os métodos formulados pela doutrina<sup>194</sup> para alcançar a não-cumulatividade. Dentre os quais podemos destacar:

*a) Método aditivo direto*

Pelo método de cálculo aditivo direto a apuração do montante devido a título de tributo (T) é determinada pela aplicação da alíquota tributária sobre o valor efetivamente agregado. Assim, o montante devido a título de tributo é calculado mediante a incidência da alíquota (a) sobre o somatório da mão-de-obra (MO), matérias-primas (MP), insumos (I), outras despesas (D) e margem de lucro (L), tendo em vista que essas variáveis são incorporadas ao preço da atividade sujeita à tributação. Tal esquema pode ser reduzido à seguinte fórmula:

$$\mathbf{T = a \times (MO + MP + D + I + L)}$$

*b) Método aditivo indireto*

Pelo método aditivo indireto o tributo (T) é calculado por meio do somatório da aplicação da alíquota (a) sobre cada um dos elementos que compõem o valor agregado pelo contribuinte, tais como: mão-de-obra, matérias-

---

<sup>194</sup> Sobre os métodos de cálculos que possibilitam alcançar a não-cumulatividade ver: Alcides Jorge Costa. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978; Paulo Celso Bergstrom Bonilha, *IPI e ICM: fundamentos da técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979; Edison Carlos Fernandes. *Mini reforma tributária comentada*. São Paulo: Quartier Latin, 2002/2003.

primas, insumos, depreciações, margem de lucro e demais despesas voltadas à consecução da atividade do contribuinte. A fórmula que representa esse método é a seguinte:

$$T = (a \times MO) + (a \times MP) + (a \times D) + (a \times I) + (a \times L)$$

*c) Método subtrativo direto*

Nesse método o valor devido é calculado por meio da aplicação da alíquota do tributo (a) sobre a diferença entre as vendas (R) e as compras (C). Do montante auferido com as vendas (mercadorias, bens, serviços, etc.) é deduzido o montante correspondente às entradas necessárias ao desenvolvimento da atividade, para sobre esse resultado aplicar a alíquota. Essa noção é assim esquematizada:

$$T = a \times (R - C)$$

*d) Método subtrativo indireto*

De acordo com o método subtrativo indireto o valor devido é determinado por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as receitas auferidas com a atividade da pessoa jurídica e a alíquota aplicada sobre o valor despendido com a aquisição de matérias-primas e insumos necessários e utilizados no desem-

penho dessa referida atividade econômica. O montante devido é o resultado da subtração dos respectivos valores:

$$\mathbf{T = (a \times R) - (a \times C)}$$

Edison Carlos Fernandes faz menção, ainda, ao Método de Crédito do Tributo:

[...] o Método Crédito do Tributo, que é o mais conhecido na legislação brasileira, pois se trata da sistemática de não-cumulatividade aplicada ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e a Prestação e Serviços – ICMS e o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Por esse método o valor do tributo devido na etapa anterior é registrado como crédito fiscal para ser utilizado na apuração do débito referente à transação corrente.<sup>195</sup>

Alcides Jorge Costa<sup>196</sup> menciona ainda duas variantes para o método de subtração: o método de subtração “base sobre base” e o de “imposto sobre imposto”.

Nas palavras do aludido jurista:<sup>197</sup>

O método de subtração admite duas variantes: o de base sobre base e o de imposto sobre imposto.

Pelo método de subtração variante base sobre base, o valor acrescido resulta da diferença entre o montante das vendas e o das aquisições no mesmo período.

<sup>195</sup> Edison Carlos Fernandes. Edison Carlos Fernandes. *Mini reforma tributária comentada*, p. 44.

<sup>196</sup> Alcides Jorge Costa, *ICM na Constituição e na lei complementar*, p. 26.

<sup>197</sup> Idem, *ibidem*, p. 26.

Pelo método de subtração variante imposto sobre imposto, o valor acrescido obtém-se deduzindo do imposto a pagar o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período.

Outros métodos podem ainda ser elaborados e desenvolvidos, tendo sempre em mira impedir a incidência do mesmo tributo mais de uma vez sobre valor que já serviu de base à sua cobrança em fase anterior do processo econômico.

#### **4.4 O método introduzido pela Lei 10.833/2003 para atingir a não-cumulatividade da Cofins**

Com a prerrogativa de instituir a denominada não-cumulatividade à contribuição social sobre a receita o legislador ordinário introduziu no ordenamento jurídico a Medida Provisória 135/2003 convertida na Lei 10.833/2003.

O método de operacionalização da não-cumulatividade da Cofins encontra-se expresso nos artigos 1.º, 2.º e 3.º da Lei 10.833/2003, assim redigidos:

Art. 1.º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1.º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2.º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Art. 2.º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1.º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

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

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) nos incisos III e IV do § 3.º do art. 1.º desta Lei; e

b) no § 1.º do art. 2.º desta Lei;

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. 2.º da Lei n. 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;

III – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES;

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII – bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X – vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

§ 1.º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2.º desta Lei sobre o valor:

I – dos itens mencionados nos incisos I e II do *caput*, adquiridos no mês;

II – dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III – dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV – dos bens mencionados no inciso VIII do *caput*, devolvidos no mês.

Numa primeira e superficial leitura dos dispositivos normativos acima mencionados, podemos observar que o valor final devido a título de Cofins é auferido pelo resultado da subtração do valor da Cofins, apurado na forma dos artigos 1.º e 2.º, tendo como base de cálculo o total das receitas, com uma alíquota de 7,6%, do montante de crédito não-cumulativo, apurado na forma do artigo 3.º, resultado da aplicação de uma alíquota de 7,6% sobre as situações arroladas nos incisos do artigo 3.º da aludida legislação.

Contudo, a Lei 10.833/2003 não evidencia de maneira transparente o método por ela utilizado para a operacionalização da não-cumulatividade das contribuições sociais sobre as receitas.

Esse fato é constatado pela manifestação da doutrina acerca da metodologia introduzida pela legislação em comento, em que encontramos posicionamentos no sentido de que foi adotado o método “base sobre base”; “tributo sobre tributo” ou, ainda, que foi implantado um novo método que não guarda consonância com aqueles já elaborados pela doutrina, mencionados no item anterior.

Na defesa de que o método instituído pela Lei 10.833/2003 para efetivação do princípio-limite objetivo da não-cumulatividade foi o Método Indireto Subtrativo, equivalente a sistemática “base sobre base”, encontramos o posicionamento de Edison Carlos Fernandes e Ives Gandra da Silva Martins:

[...] nosso posicionamento é no sentido de que, na análise da sistemática de não-cumulatividade adotadas pelas Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, conforme se constata da leitura de seu artigo 3º, temos que o Poder Executivo optou pelo Método Indireto Subtrativo, como forma de garantir a neutralidade da incidência da Contribuição ao PIS sobre todos os agentes da cadeia.<sup>198</sup>

Ainda ressaltam os autores:

“Essa opção do legislador (em verdade, do Poder Executivo) encontra-se expressa na mesma Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 135, que assim esclarece:

‘7. Por se ter adotado, em relação a não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.<sup>199</sup>

Nesse mesmo entendimento, de que a sistemática não-cumulativa instituída foi de “base sobre base”, assevera Ricardo Lobo Torres “[...] até porque o PIS e a COFINS não incidem sobre a circulação de bens, mas sobre receitas, em

---

<sup>198</sup> Edison Carlos Fernandes e Ives Gandra da Silva Martins. *Não-cumulatividade do PIS e da COFINS: implicações contábil, societária e fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 35. Em nota os autores fazem a ressalva de que: “considerando a identidade dos textos legais, vamos fazer referência, neste texto, tão somente à Lei n.º 10.637/2002”. Dessa forma, a conclusão é plenamente aplicável à Cofins.

<sup>199</sup> Edison Carlos Fernandes e Ives Gandra da Silva Martins. *Não-cumulatividade do PIS e da COFINS*, p. 35-36

imposição nitidamente subjetiva. Optou-se, por conseguinte, pelo sistema ‘base sobre base’<sup>200</sup>.

Em sentido oposto, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Mizabel Abreu Machado Derzi entendem que a sistemática não-cumulativa introduzida pela legislação em comento foi a de imposto sobre imposto (ou tributo sobre tributo): “a não-cumulatividade apura-se mediante duas técnicas: base contra base e imposto contra imposto. As contribuições do PIS/Cofins, os IVAs, o ICMS e o IPI adotaram a última, com algumas variantes”<sup>201</sup>.

De maneira diversa aos dois entendimentos acima mencionados, Marco Aurélio Greco, analisando o artigo 3.º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, já com as modificações inseridas pela Lei 10.865/2004, entende que foi inaugurada uma nova sistemática de não-cumulatividade que não guarda identidade com a forma “base sobre base” nem com a técnica “tributo sobre tributo”. Nas suas palavras:

A primeira observação a fazer é que as mencionadas leis adotam a técnica de prever deduções ao montante apurado mediante a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo. Vale dizer, a alíquota incide sobre a totalidade da base, mas o montante a recolher será o resultado de certas deduções.

---

<sup>200</sup> Ricardo Lobo Torres. A não-cumulatividade no PIS/COFINS. In: Marcelo Magalhães Peixoto e Octávio Campos Fisher (Coord.). *Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo: Quatier Latin, 2005. p. 62

<sup>201</sup> Sacha Calmon Navarro Coêlho e Mizabel Abreu Machado Derzi. PIS/Cofins – Regime de crédito – Contratos de longo prazo – Instrução Normativa n.º 468/04 da SRF – Ilegalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 114, p.130, mar 2005.

A segunda observação é de que, na redação original dessas leis, os valores a serem deduzidos não estavam atrelados à circunstância de ter havido incidência, cobrança ou pagamento de PIS/COFINS em momento anterior; com a Lei 10.865/2004 introduziu-se tal exigência. Ou seja, a dimensão dos “créditos” previstos no art. 3.º decorre do simples fato de configurar-se uma das hipóteses dos incisos.

Ou seja, o regime da não-cumulatividade assim definido não é de uma compensação “imposto sobre imposto”; haver incidência anterior é requisito de identificação do item que dará direito ao crédito, mas não há dedução do respectivo montante; não há dedução de PIS/COFINS incidente sobre a receita do vendedor, locador, prestador de serviço, etc. Criou-se um direito de deduzir-se em “crédito” calculado “em relação” aos itens enumerados que tenham gerado incidência e não “no montante” da incidência ocorrida.

Isto significa que o elemento relevante para aferir a dimensão do crédito é o montante despendido pelo contribuinte, o que, em certa medida, aproxima este regime do “base sobre base”, embora com este não se identifique plenamente.

Vale dizer, as leis em questão criam um *critério próprio de operacionalização da não-cumulatividade* que, em parte se assemelha ao “base sobre base” – na medida em que relevante é o valor dos itens enumerados e não o valor das contribuições incidentes – e ao “imposto sobre imposto”, pois o montante não é excluído da base sobre a qual incidirá a alíquota, mas sim do próprio valor das contribuições, apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo (= “receita”).<sup>202</sup>

Acerca da implantação de um regime operacional misto da não-cumulatividade da Cofins, Alcides Jorge Costa assevera:

[...] E assim chegamos à não-cumulatividade da COFINS, em que se adotou um sistema meio-a-meio, meio base sobre base e meio imposto sobre imposto. Por que digo isso? Digo porque está escrito na lei, e estou me referindo à Lei 10.833/2003, está escrito na lei que esta contribuição, com incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil – ou seja, abrange toda a receita.

---

<sup>202</sup> Marco Aurélio Greco. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: Leandro Paulsen (Coord.). *Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo: IOB Thompson, 2004. p. 109-110.

No art. 3.º a lei determina que, do valor da contribuição calculada mediante a aplicação da alíquota à base de cálculo, devem ser descontados os créditos determinados pela aplicação da mesma alíquota a bens, serviços etc. constantes de uma série de itens (nove, exatamente) que enumera, e que vão desde mercadorias adquiridas para revenda até bens recebidos em devolução.<sup>203</sup>

Os posicionamentos acima revelam a complexidade do tema, bem como a difícil tarefa do cientista na interpretação do objeto cultural que é o direito. Não obstante essa complexidade intrínseca do próprio objeto estudado, o cientista do direito ainda tem que lidar com as atecnias e deficiências presentes no discurso técnico do legislador (médico, engenheiro, operário, advogado, comerciante). E aqui reside o papel do cientista do direito que, por meio de uma linguagem científica, precisa, desprovida de contradições, busca construir o sentido e o alcance do instituo normativo, tendo sempre como ponto de partida o texto legal.

#### **4.5 Forma de cálculo da Cofins não-cumulativa: regra matriz de incidência da Cofins não-cumulativa (-) regra matriz de direito ao crédito não-cumulativo**

Da análise dos artigos 1.º, 2.º e 3.º da Lei 10.833/2003 vamos encontrar a forma de cálculo inserida pelo legislador ordinário para realizar a sistemática não-cumulativa na Cofins.

---

<sup>203</sup> Alcides Jorge Costa. Contribuições. Mesa de Debates “D”, XIX Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário São Paulo*, n. 94, p. 120.

Os artigos 1.º e 2.º revelam a regra-matriz de incidência tributária da Cofins não-cumulativa. No artigo 1.º prescreve o fato gerador como o faturamento mensal, entendido como o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. No artigo 2.º estipula a alíquota aplicável sobre essa base, que é de 7,6%. Aqui podemos verificar que o legislador ordinário ampliou tanto a base de cálculo, que passou a ser toda a receita, quanto a alíquota da contribuição, que saltou de 3% do antigo regime para 7,6%.

Assim, com base nos dispositivos acima mencionados, podemos construir a seguinte regra-matriz de incidência da Cofins não-cumulativa: “Dado a ocorrência de haver operações que resultam no ingresso de receita, deve ser o pagamento do tributo, pela pessoa jurídica à União, no montante de 7,6% da receita por ela auferida”.

O artigo 3.º determina que do valor apurado da Cofins, isto é, depois de levantado o valor da contribuição, o contribuinte deve descontar créditos, estes calculados por meio da aplicação da alíquota de 7,6% aos montantes de determinados bens, serviços e despesas.

Desse modo, a regra-matriz de crédito não-cumulativo pode ser assim enunciada:

Dado o fato de aquisição de bens, serviços e realização despesas junto à pessoa jurídica domiciliada no país, deve ser o direito do contribuinte ao abatimento, do valor do tributo, no montante de 7,6% da importância despendida com aqueles bens, serviços e despesas.

De pronto, podemos verificar que a relação jurídica de direito de crédito nasce da eficácia jurídica da norma de crédito não-cumulativo ou, em outras palavras, do fato da aquisição de bens, serviços e realização de despesas inerentes

ao regular desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica contribuinte da Cofins.

Outro fator que merece destaque é que a forma de cálculo do crédito consiste na aplicação da alíquota de 7,6% sobre o montante dos bens, serviços e despesas realizadas, não importando qual a alíquota incidente sobre eles.

Diferentemente com o que ocorre no ICMS e no IPI, em que o crédito corresponde exatamente ao tributo incidente na operação anterior à do fato gerador dos tributos, na Cofins o crédito resulta da aplicação da alíquota de 7,6% sobre o valor da aquisição dos bens, serviços e despesas relacionados à atividade do contribuinte. Aqui não se toma como base de cálculo o tributo ou a alíquota incidida na operação anterior do ciclo econômico (como no IPI e no ICMS), mas sim o valor total da operação de aquisição daqueles bens, serviços e despesas, sendo a essa base aplicada a alíquota de 7,6%, independentemente da alíquota ou do tributo (Cofins) que tenha incidido nessa operação.

Sobre o tema Paulo de Barros Carvalho leciona:

O montante de crédito não se afere com base no tributo incidente na etapa anterior do ciclo econômico, mas sim a partir de alíquota previamente determinada, aplicada sobre o valor da operação. Como decorrência disso, sendo o adquirente sujeito ao regime não-cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS, está autorizado a descontar créditos calculados a 1,65% e 7,6% em relação a seus dispêndios, ainda que o fornecedor do bem ou do serviço seja onerado com alíquota diversa, como é o caso das pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou dos optantes pelo SIMPLES, além das demais entidades relacionadas do art. 8.º da Lei n. 10.637/02 e art. 10 da Lei 10.833/03. Isso evidencia

a independência da regra-matriz tributária e a regra-matriz do direito ao crédito.<sup>204</sup>

Com efeito, o montante a ser recolhido a título de Cofins regime não-cumulativo é resultado da subtração do valor apurado mediante a incidência de duas normas distintas e autônomas, quais sejam: a regra-matriz de incidência tributária da Cofins não-cumulativa e a regra-matriz de direito ao crédito não-cumulativo. Cada norma possui âmbitos próprios de abrangência, incidindo sobre diferentes fatos, juridicizando-os e estabelecendo relações jurídicas independentes e distintas. A regra-matriz de incidência tributária da Cofins não-cumulativa tem sua eficácia vinculada para instaurar a obrigação tributária. Já a regra-matriz de direito ao crédito, como o próprio nome explicita, é instituidora do direito ao crédito não-cumulativo e formaliza-se com os atos praticados pelos administrados, posteriormente homologados pelas autoridades administrativas.

#### **4.6 A regra-matriz de direito ao crédito não-cumulativo**

A regra-matriz de direito ao crédito não-cumulativo, como toda norma jurídica, também apresenta estrutura hipotético-condicional. No antecedente prevê um determinado comportamento pessoal (critério material), condicionado no espaço (critério espacial) e no tempo (critério temporal). No conseqüente prescreve uma relação jurídica entre sujeitos de direito (critério pessoal), cujo objeto

---

<sup>204</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: linguagem e método*, p. 742.

consustancia num direito a um crédito escritural, apurado mediante a aplicação de uma alíquota sobre uma determinada base de cálculo (critério quantitativo).

No item anterior realizamos a construção da regra matriz de crédito não cumulativo, da seguinte forma:

Dado o fato de aquisição de bens, serviços e realização de despesas junto à pessoa jurídica domiciliada no país, deve ser o direito do contribuinte ao abatimento, do valor do tributo, no montante de 7,6% da importância despendida com aqueles bens, serviços e despesas.

Pontuando os critérios que compõem a regra-matriz de crédito não-cumulativo, podemos também assim enunciá-la:

**Antecedente:**

- Critério material: adquirir bens, serviços e realizar despesas junto à pessoa jurídica domiciliada no país;
- Critério temporal: mensal
- Critério espacial: território brasileiro

**Conseqüente:**

- Critério pessoal:
- Sujeito ativo: contribuinte da Cofins não-cumulativa
- Sujeito passivo: União

- Critério quantitativo:
- Base de cálculo: valor dos bens serviços e despesas
- Alíquota: 7,6%

Como já anotamos, a regra-matriz de crédito tem sua eficácia direcionada a estabelecer o direito de crédito do contribuinte da Cofins não-cumulativa, oponível à União, que subtraído do resultado da aplicação da regra-matriz de incidência tributária dará o montante a ser recolhido pelo contribuinte a título de Cofins regime não-cumulativo.

Construída a regra-matriz de crédito não-cumulativo, passamos à análise pormenorizada de alguns aspectos que a compõem.

#### **4.7 Despesas que geram o direito ao crédito: amplitude e alcance**

O artigo 3.º da Lei 10.833/2003 enumera expressamente as hipóteses que ensejam o direito ao crédito não-cumulativo. A literalidade do dispositivo levaria ao leitor mais apressado à conclusão equivocada de que o direito de crédito decorrente da não-cumulatividade da Cofins estaria restrito tão-somente às situações arroladas nos incisos do citado dispositivo legal. Em outras palavras, o direito ao crédito só nasceria diante da ocorrência do rol de situações prescritas no mencionado dispositivo legal.

Se levarmos em conta a literalidade dos dispositivos, chegaremos facilmente à conclusão de que a sistemática implantada não tem nada de não-cumulativa. De um lado, amplia a base de incidência da regra-matriz tributária da Cofins, majorando em muito sua alíquota. De outro, restringe sobremaneira o campo de atuação da regra-matriz de direito ao crédito. O resultado não poderá ser outro senão o aumento da carga tributária, resultado de uma parcial não-cumulatividade ou de uma não-cumulatividade mitigada, o que não é admitido pelo nosso ordenamento jurídico, pois a não-cumulatividade não comporta meio-termo: ou é não-cumulativo ou é cumulativo, não havendo falar em regime meio cumulativo.

Acerca das limitações ao aproveitamento de crédito do artigo 3.º da Lei 10.833/2003, leciona Fabiana Del Padre Tomé:

[...], conclui-se que as Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03 não instituíram, para contribuição ao PIS/PASEP e COFINS, regime verdadeiramente não-cumulativo, tendo em vista a existência de restrições à tomada de crédito.  
[...]

Não se pode falar, no caso, em não-cumulatividade. Cumulatividade há. As legislações examinadas apenas conferiram ao contribuinte a possibilidade de, quando da apuração do *quantum* devido a título de contribuição ao PIS/PASEP e COFINS, utilizar como crédito determinado valor. Está-se diante de regra instituidora de abatimento que, pelas razões já expostas, não se identifica com a não-cumulatividade.<sup>205</sup>

Posicionamento semelhante encontramos nas lições precisas de Aires Fernandino Barreto, no sentido de que diante das limitações ao direito ao crédito-

---

<sup>205</sup> Fabiana Del Padre Tomé, Natureza jurídica da “não-cumulatividade” da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: conseqüências e aplicabilidade, p. 546-547.

to constantes na legislação ordinária, “não se terá tributo não cumulativo, mas tributo parcialmente não cumulativo, contrariando o propósito perseguido pelo sistema”.<sup>206</sup>

Os posicionamentos acima já denotam a inviabilidade ou a impossibilidade de uma interpretação literal do dispositivo normativo, bem como afronta o método eleito como premissa no presente trabalho.

Com efeito, entendemos que o caminho a ser trilhado passa pelo contexto da disciplina jurídica das contribuições sociais, isto é, a amplitude e o alcance das despesas que geram o direito ao crédito não-cumulativo da Cofins devem, necessariamente, ser extraídos do pressuposto de fato da incidência da contribuição: a receita.

É no contexto do critério material da regra-matriz de incidência da Cofins – realizar operações que resultem no ingresso receita – que encontraremos a amplitude e o alcance do critério material da regra-matriz de direito ao crédito, de modo a alcançar a não-cumulatividade.

Sobre o conceito de receita Geraldo Ataliba ensina que:

---

<sup>206</sup> Aires Fernandino Barreto. A nova Cofins: primeiros apontamentos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 103, p. 8.

O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres da entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe.<sup>207</sup>

Semelhante posicionamento encontramos nas lições de Marco Aurélio

Greco:

Nem todo “dinheiro” que “entra” no universo da disponibilidade da pessoa jurídica integra a base de cálculo da COFINS. Não basta ser uma “entrada” (mera movimentação financeira) é preciso que se configure como “ingresso”, no sentido de entrada com sentido de permanência e que resulte da exploração da atividade que corresponda ao seu objeto social (ou dele decorrente).<sup>208</sup>

Valiosas e precisas são as lições de José Antonio Minatel acerca do conteúdo do conceito de receita:

Nessa perspectiva e aderindo ao ensinamento de que “o conceito é selector de propriedades, segundo critério que preside a investigação”, anunciamos ser receita qualificada pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente de negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos.<sup>209</sup>

<sup>207</sup> Geraldo Ataliba. *ISS e base imponible*. Estudos e pareceres de direito tributário. São Paulo: RT, 1978. p. 85.

<sup>208</sup> Marco Aurélio Greco. COFINS na Lei 9.718/98: variações cambiais e regime de alíquota acrescida. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 50, p. 129.

<sup>209</sup> José Antônio Minatel. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005. p. 124.

Com efeito, não podemos deixar de registrar que o artigo 1.º da Lei 10.833/2003 prescreve como fato jurídico tributário da Cofins não-cumulativa o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. E complementa que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Desse modo, na amplitude do fator gerador da Cofins não-cumulativa é que vamos encontrar o alcance a ser dado na interpretação das despesas que geram direito ao crédito para implantação de uma sistemática verdadeiramente não-cumulativa. Nesse contexto, entendemos que as despesas que devem ser consideradas para fazer nascer o direito ao crédito são todas aquelas que concorrem direta ou indiretamente na formação do signo presuntivo de riqueza, receita, que servirá de base para a incidência da Cofins.

Diante disso, torna-se imperiosa a conclusão de que somente se cogitará de direito ao crédito se forem consideradas a totalidade de despesas necessárias, direta e indiretamente, à realização da atividade da empresa, isto é, das operações de produção, venda e prestação de serviços.

Esse também é o entendimento de Fabiana Del Padre Tomé:

[...], é lícito concluir que o rol de situações que fazem nascer o direito ao crédito não pode ser interpretado de forma restrita. Todos os gastos que estejam relacionados com a atividade do contribuinte geram créditos [...].<sup>210</sup>

E continua a autora:

O fato de tais elementos serem necessários à prática do negócio jurídico pelo sujeito passivo é condição suficiente para que se tenha o nascimento de créditos a ser deduzidos dos valores devidos a título de contribuição ao PIS/PASEP e COFINS.<sup>211</sup>

Nesse mesmo sentido, acerca do amplo direito de creditamento das despesas inerentes à atividade do contribuinte, encontra-se o posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho e Mizabel Abreu Machado Derzi:

O direito de crédito não se restringe ao crédito físico, mas estende-se a todas as despesas (aquisições de bens e serviços) incorridas, pagas ou creditadas às pessoas jurídicas contribuintes, sejam elas correspondentes a insumos, bens do ativo fixo (locação ou aquisição), consumo (como energia elétrica) ou financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e valor das contraprestações de operações de arrendamento de pessoa jurídica.<sup>212</sup>

Como podemos observar, somente por meio da adoção do creditamento amplo e irrestrito das despesas, diretas e indiretas, que concorrem para a formação da receita, tal qual prescrita na Lei 10.833/2003, é que se terá uma sistemática não-cumulativa que se enquadre aos preceitos e limites constitucionais e infraconstitucionais de nosso ordenamento jurídico.

---

<sup>210</sup> Fabiana Del Padre Tomé, *Natureza jurídica da “não-cumulatividade” da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: conseqüências e aplicabilidade*, p. 551.

<sup>211</sup> *Idem*, *ibidem*, p. 552.

<sup>212</sup> Sacha Calmon Navarro Coêlho e Mizabel Abreu Machado Derzi. *PIS/COFINS: direito de crédito nas entradas e saídas isentas ou com alíquota zero*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 115, p. 147, abr. 2005.

#### **4.8 O significado de insumo prescrito no inciso II do artigo 3.º da Lei 10.833/2003**

O inciso II do artigo 3.º da Lei 10.833/2003 traz a possibilidade do desconto de crédito calculado em relação aos 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.

Como toda palavra, o signo “insumo” também padece de certo grau de ambigüidade e vagueza. É aqui que reside nossa difícil e complexa tarefa de identificar, entre os vários significados que o vocábulo comporta, aquele que concretizará o primado da não-cumulatividade da Cofins.

De pronto, podemos evidenciar que o significado do vocábulo “insumo” prescrito no referido inciso II do artigo 3.º da Lei 10.833/2003, assim como a amplitude das despesas que geram direito ao crédito, encontram-se vinculados ao contexto da sistemática não-cumulativa da Cofins, tendo como referência a receita.

Marco Aurélio Greco enumera três acepções da palavra insumo:

A palavra “insumo” – além do sentido leigo que visualiza a entrada de algo (*input*) em oposição ao que sai (*output*) – evoca dois sentidos, sendo um de caráter econômico e outro de caráter funcional.

Da perspectiva econômica, “insumo” designa os fatores de produção, conceito que abrange, basicamente, o capital (em suas diversas manifestações) e o trabalho.

Da perspectiva funcional, “insumo” é todo elemento que integra o processo de produção de mercadorias ou serviços – na sua especificação – correspondente a máquinas, equipamentos, trabalho humano etc., o que faz com que as duas acepções estejam muito próximas.<sup>213</sup>

A Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa 404/2004<sup>214</sup>, por meio da qual consignou sua definição de insumo, como se observa no artigo 8.º, § 4.º, incisos I e II:

Art. 8.º [...]

[...]

§ 4.º 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

<sup>213</sup> Marco Aurélio Greco. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS, p. 113.

<sup>214</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei 10.833, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15 mar. 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2004/in4042004.htm>>.

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

Em outra oportunidade, a Secretaria da Receita Federal, por meio da ADI 04/2007,<sup>215</sup> externou seu entendimento acerca do significado do vocábulo insumo na sistemática não-cumulativa da Cofins referente à atividade de prestação de serviços:

Art. 1.º No caso de pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza e conservação, não geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por não se enquadrarem como insumos diretamente aplicados ou consumidos na prestação de serviços, as despesas efetuadas com:

I – fornecimento, a seus empregados, de vale transporte, vale refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde, plano de saúde, fardamento ou uniforme; e

II – aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículo da própria empresa destinado ao transporte de empregados.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no *caput* mesmo que os empregados referidos nos incisos I ou II estejam envolvidos diretamente na prestação dos serviços contratados.

Com efeito, denota-se que a Receita Federal do Brasil entende que o significado de insumo está adstrito ou restrito àqueles produtos ou serviços que integrem, como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, o

---

<sup>215</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 4, de 3 de abril de 2007. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 4 abr 2007, Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. A colação desse ato interpretativo é tão-somente para denotar a interpretação restritiva do Fisco quanto ao vocábulo insumo. Bem por isso é que esse entendimento da ADI 04/07 já se encontra superado ante a inclusão do inciso X do art. 3.º da Lei 10.833/2003 pela Lei 11.898/2009: “X – vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção”.

produto ou serviço final, isto é, somente aqueles integralmente consumidos no processo produtivo ou na prestação de serviços é que ensejariam o direito ao crédito não-cumulativo da Cofins.

Esse entendimento está em perfeita harmonia com aqueles utilizados na sistemática não-cumulativa do ICMS e do IPI. No ICMS exclui o direito ao crédito proveniente da entrada de bens ou serviço de uso ou consumo e equipamentos destinados ao ativo fixo. Já no IPI dão direito ao crédito somente a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem empregado e efetivamente ou integralmente consumido no processo de industrialização de produtos.

Contudo, entendemos que essa não é a acepção vindicada pela sistemática não-cumulativa da Cofins. Não se podem transportar os conceitos utilizados na sistemática não-cumulativa do ICMS e do IPI, uma vez que partem de pressupostos e sistemáticas totalmente distintos.

Nesse sentido, analisando a sistemática do PIS, que é idêntica à da Cofins, são elucidativas as lições de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli:

A proposta de definir o conceito de insumo, dentro deste regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS, pressupõe afastarmo-nos dos critérios que já estão sedimentados em nossas mentes por conta da utilização deste mesmo vocábulo insumo, para trabalhar questões relacionadas com a não-cumulatividade do IPI e do ICMS.

Assim, se não houver o devido cuidado, facilmente poderíamos incorrer no equívoco de transportar para a não-cumulatividade do PIS os atributos que definem a palavra insumo no contexto da não-cumulatividade daqueles tributos, concluindo que, com base em tais critérios, gerariam crédito apenas

aqueles bens ou serviços que venham a ser empregados no processo fabril do sujeito passivo desta contribuição. Teríamos, então, para esta não-cumulatividade, o denominado crédito físico que, há décadas, vem sendo alegado como o que norteia o regime não cumulativo dos aludidos impostos.<sup>216</sup>

É evidente que o significado de “insumo” no contexto da não-cumulatividade da Cofins, tendo como referência a receita, é mais amplo que aquele significado designado nas sistemáticas não-cumulativas do ICMS e do IPI. Isso porque a sistemática não-cumulativa das contribuições sociais não se restringe a evitar o ônus dessa contribuição apenas no processo de industrialização. O âmbito de atuação da Cofins não abrange apenas as pessoas jurídicas industriais, mas também as comerciais e as prestadores de serviços.

Conseqüência disso é que o conceito de insumo inerente à sistemática de não-cumulatividade da Cofins deve abarcar todos os custos e despesas incorridos, direta e indiretamente, necessários à atividade econômica da empresa.

Entendimento semelhante vamos encontrar nas lições de Aires Ferri e Barreto:

Prevalendo a hipótese – que julgamos absurda – a lei estaria em descompasso com o ordenamento jurídico, ao autorizar, tão-somente, a compensação de apenas alguns poucos “insumos” dentre os vários necessários ao exercício de qualquer atividade de prestação de serviços. O vocábulo insumo foi introduzido nos anos 70, pelos economistas, ao nosso vocabulário. Por insumo devemos entender os componentes necessários à obtenção de produtos, à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços. São exemplos de insumos, além do capital: mão-

---

<sup>216</sup> Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli. A não-cumulatividade da contribuição ao PIS, p. 122.

de-obra, matéria-prima, materiais, máquinas, equipamentos, utensílios, instrumentos, aparelhos.

O segundo caminho – aquele que nos parece ser o correto – estaria em interpretar a Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, extraíndo do inciso II de seu art. 3.º o entendimento de que ali estaria a autorização geral para “descontar créditos” em relação a bens (materiais) e serviços (quaisquer), utilizados como insumo (direta ou obliquamente) na prestação de serviços. Essa exegese é que justificaria a inclusão da cláusula final, abrangendo combustíveis e lubrificantes, que, via de regra, não são aplicados ou consumidos (diretamente) na prestação de serviços.

Os incisos III a IX, mais especificamente os de III a VII, no caso de serviços, estariam a corroborar esse entendimento, porquanto contemplariam despesas, gastos, não obrigatoriamente aplicados ou consumidos na prestação dos serviços. Seriam meras explicitações, indicações de gastos que, entre outros, poderiam ser objeto de compensação. Dado o seu caráter exemplificativo, não afastariam abatimentos como os decorrentes de gastos com água, telefone, material de escritório, limpeza, contabilidade, dentre tantos outros.

Seria despropositado afirmar que, por exemplo, água – vital à própria sobrevivência do ser humano – não fosse vista como gasto necessário à prestação de serviços. Disso, já se vê não ser possível prevalecer o primeiro caminho.<sup>217</sup>

Ainda sobre o conceito de insumo na não-cumulatividade da Cofins, são precisas e arrematadoras as colocações de Fabiana Del Padre Tomé:

O vocábulo “insumo” abrange todos os custos com a produção e comercialização de mercadorias, ou prestação de serviços. Engloba (i) matérias-primas, consistentes nos bens que integram fisicamente o produto; (ii) mão-de-obra, caracterizada pelos atos de execução do processo produtivo, de comercialização ou de prestação de serviço; e (iii) gastos gerias, tidos como custos indiretos da produção ou serviços.

[...]

Disso resulta que “insumos”, compreendidos no contexto do regime de apuração da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, consistem no conjunto de fatores necessários ao desempenho de determinada atividade empresarial, seja ela consistente na produção, comercialização de bens ou

<sup>217</sup> Aires Fernandino Barreto. A nova Cofins: primeiros apontamentos, p. 10.

prestação de serviços, sendo autorizada, por expressa determinação legal, o abatimento de créditos a eles relativos.<sup>218</sup>

#### **4.9 O direito de crédito nas despesas não sujeitas ao pagamento da contribuição e a ilegalidade da vedação instituída pela Lei 10.865/2004**

Em sua redação original o § 2.º do artigo 3.º da Lei 10.833/2003 vedava o direito ao crédito tão-somente em relação ao valor de mão-de-obra paga à pessoa física:

Art. 3.º [...]

§ 2.º Não dará direito ao crédito o valor de mão de obra paga a pessoa física.

Nesse contexto, não havia nenhuma restrição na legislação concernente à possibilidade de tomada de crédito nas despesas que não sofreram a incidência da contribuição. Desse modo, a condição suficiente para fazer nascer o direito ao crédito não-cumulativo era tão-somente a ocorrência do fato aquisição de bens e serviços de pessoa jurídica pelo contribuinte da Cofins.

Referida Lei 10.833/2003, em sua redação original, determinava que o montante do crédito seria calculado mediante a aplicação da alíquota de 7,6% sobre os valores dos bens e serviços e despesas incorridas junto à pessoa jurídica, sendo

---

<sup>218</sup> Fabiana Del Padre Tomé, Natureza jurídica da “não-cumulatividade” da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: conseqüências e aplicabilidade, p. 552-554.

irrelevante o fato de as entradas terem sofrido a incidência da Cofins nas etapas anteriores do ciclo econômico.

Ainda em 2003, adveio a Emenda Constitucional 42/2003 alçando a não-cumulatividade da Cofins ao nível constitucional, sem nenhuma restrição ou ressalva, determinando ao legislador ordinário tão-somente a tarefa de designar os setores econômicos aos quais a referida não-cumulatividade seria aplicada, o que implica reconhecer ser vedado ao legislador ordinário inovar o sistema com norma que restringe aquele conceito mínimo prescrito pela Constituição Federal.

Conforme observa Marcelo Knopfelmacher:

Com efeito a partir da Emenda n.º 42/03, de 19 de dezembro de 2003 (*DOU* de 31/12/2003), a não-cumulatividade dessas contribuições foi elevada, sem restrições, ao patamar constitucional, não podendo mais sofrer alterações posteriores que infirmassem o sentido e alcance dessa cláusula, pela legislação infra-constitucional.<sup>219</sup>

Não obstante esse cenário jurídico, o legislador ordinário alterou a redação do § 2.º do artigo 3.º da Lei 10.833/2003, por meio da Lei 10.865/2004, para fazer constar a vedação ao direito de crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição:

§ 2.º Não dará direito a crédito o valor:

I – de mão-de-obra paga a pessoa física; e

---

<sup>219</sup> Marcelo Knopfelmacher. A invalidade da vedação do desconto de créditos de PIS/COFINS não-cumulativos, na aquisição de bens ou serviços ‘não sujeitos ao pagamento’ dessas contribuições. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 111, p. 89.

II – da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

A citada inovação/restrrição à sistemática de não-cumulatividade da Cofins, inserida pelo legislador ordinário, padece de total inconstitucionalidade e ilegalidade.

A uma porque extrapola os limites da competência outorgada no § 12 do artigo 195 da Constituição Federal, inserido pela Emenda Constitucional 42/2003, isto é, antes da Lei 10.865/2004, que atribui à lei apenas e tão-somente o encargo de definir os setores da atividade econômica para os quais a Cofins será não-cumulativa.

A duas porque a restrição apontada implica inexoravelmente cumulação e, por isso, afronta o próprio conceito constitucional de não-cumulatividade aplicado à Cofins, que não comporta nenhuma restrição ou mitigação.

Como já anotamos quando da análise da amplitude das despesas que geram direito ao crédito, no contexto da sistemática não-cumulativa da Cofins é irrelevante a ocorrência ou não da incidência tributária na etapa anterior do ciclo econômico. O crédito não-cumulativo não leva em conta o valor do tributo incidido anteriormente, visto que é calculado pela aplicação de uma alíquota previamente estabelecida (7,6%) sobre o montante do valor da operação da aquisição de bens e serviços e da realização de despesas na atividade econômica do contribuinte (indústria, comércio, ou serviços). Aqui na Cofins saltam aos olhos a autonomia e a independência da regra-matriz de direito ao crédito em relação à regra-matriz de incidência tributária respectiva.

Acerca da irrelevância da incidência tributária no contexto da sistemática de não-cumulatividade da Cofins, evidenciando claramente a autonomia e independência entre a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de crédito não-cumulativo, são derradeiras as lições de Paulo de Barros Carvalho:

[...] o direito ao crédito não decorre diretamente da incidência da incidência da norma tributária, fica sendo de todo irrelevante saber se a operação é ou não isenta, se o fato jurídico tributário adquiriu ou não a concrecência que dele se esperava, se irrompeu ou não o vínculo obrigacional do imposto, se foi ou não cobrado o valor da eventual prestação. Na verdade, a cobrança da dívida, a instalação da obrigação tributária, a concretude do fato jurídico, a dinâmica da regra-matriz de incidência e a atuação da regra isentiva são momentos da fenomenologia jurídica dos tributos que não influem na composição do direito ao crédito. A atuação da regra isentiva não macula o direito ao crédito. A norma de isenção existe para inibir a incidência da norma tributária, nos específicos casos nela previstos, e não para prejudicar o direito ao crédito, comprometendo, de algum modo, as metas constitucionais da não-cumulatividade.<sup>220</sup>

Continua o autor:

A conclusão há de ser peremptória: explicitamente posto o cânone da não-cumulatividade, que não só permite como exige o exercício do direito ao crédito do tributo, e na ausência de obstáculo constitucional para sua implantação, as restrições válidas para o ICMS não podem ser aplicadas à contribuição para o PIS e à COFINS. O princípio da não-cumulatividade prescrito às referidas contribuições consiste no direito de o contribuinte compensar, abater, deduzir o valor da contribuição correspondente às etapas anteriores do ciclo econômico (independentemente da efetiva incidência tributária), sem qualquer tipo de condição, limitação ou restrição. Tudo para que apenas o valor agregado sofra tributação na seqüência da cadeia negocial.<sup>221</sup>

---

<sup>220</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: linguagem e método* p. 743.

<sup>221</sup> Idem, *ibidem*, p. 744.

Pelo exposto, entendemos que a vedação trazida pela Lei 10.865/2004 não encontra guarida em nosso ordenamento e ultrapassa tanto os limites constitucionais quanto os infraconstitucionais da sistemática não-cumulativa da Cofins.

#### **4.10 A vedação ao crédito das despesas com mão-de-obra pagas à pessoa física**

Passamos agora a tratar a respeito da vedação ao crédito decorrente das despesas com mão-de-obra pagas à pessoa física, constante no § 2.º do art. 3.º da Lei 10.833/2003, desde a sua redação original.

Guardando a devida coerência com todas as premissas firmadas no presente trabalho, torna-se imperiosa a conclusão de que a vedação do direito ao crédito dos valores pagos a mão-de-obra de pessoa física está em perfeita sintonia com a sistemática não-cumulativa da Cofins. A razão para isso encontra-se nos próprios fundamentos da metodologia implantada.

Ao definirmos o critério material da regra-matriz de direito ao crédito, consignamos expressamente que somente geram direito ao crédito as aquisições de bens e serviços e a realização de despesas junto à pessoa jurídica. Sob a égide dessa premissa é que concluimos no sentido de que todas as despesas diretas e indiretas que concorrem à atividade econômica do contribuinte devem gerar o direito ao crédito, bem como as despesas que não sofreram a incidência da contribuição na etapa anterior do ciclo econômico.

Em outras palavras, conforme nossa definição do critério material da regra-matriz de direito ao crédito da Cofins não-cumulativa, o requisito mínimo

necessário para fazer nascer esse direito é a aquisição de bens e serviços e despesas incorridas junto à pessoa jurídica.

Outro fator relevante para o deslinde da questão é o fato de que o pagamento realizado à pessoa física está fora do campo de competência das contribuições. Desse modo, escapa do campo de atuação da regra-matriz de incidência tributária e, conseqüentemente, da regra-matriz de direito ao crédito não-cumulativo.

Nesse sentido, acerca da impossibilidade de direito ao crédito em relação ao valor pago à mão-de-obra de pessoa física, é o posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho e Mizabel de Abreu Machado Derzi:

[...] Evidentemente, as despesas de qualquer natureza, intributáveis por serem estranhas ao campo constitucional de possível incidência das contribuições (como a remuneração de mão-de-obra paga à pessoa física), não gerarão direito ao crédito na apuração do tributo devido. Nenhuma perplexidade pode causar a inexistência de crédito para as despesas, relativas ao pagamento de mão-de-obra, pessoa física, uma vez que, sendo intributáveis pelo IPI, ICMS, PIS e COFINS, também não desencadeiam o direito ao crédito em nenhum dos regimes jurídicos respectivos dos tributos citados. É o que se estabeleceu desde a edição da Lei n.º 10.833/03.<sup>222</sup>

---

<sup>222</sup> Sacha Calmon Navarro Coêlho e Mizabel Abreu Machado Derzi. PIS/COFINS: direito de crédito nas entradas e saídas isentas ou com alíquota zero, p. 147-148.

## CONCLUSÕES

1. A linguagem é condição indispensável no processo de conhecimento de todas as áreas do saber, tendo em vista que, sendo constitutiva da própria realidade, conformará todos os objetos do conhecimento, especialmente o plexo normativo do direito positivo.

1.1 O direito positivo é produto da intervenção do homem junto ao mundo circundante, que tem por função última regradar a ação humana, valorando positiva ou negativamente a conduta intersubjetiva.

1.2 Como todo bem cultural, o direito positivo manifesta-se pela linguagem artificialmente elaborada. A linguagem é condição de sua própria existência, não existindo direito positivo fora do universo da linguagem.

1.3 Por sistema de direito positivo ou sistema jurídico entendemos o conjunto de normas jurídicas existentes em um país, num dado intervalo de tempo, organizado segundo uma estrutura que lhe confere unidade.

1.4 A estrutura do sistema de direito positivo corresponde à sua organização hierárquica vertical (subordinação das normas) e horizontal (coordenação entre normas). As normas jurídicas (elementos contidos nesse sistema)

aparecem em vínculos de coordenação e subordinação, tanto sob o aspecto formal como material.

1.5 A unidade do sistema de direito positivo repousa, em última análise, na relação hierárquica que as normas jurídicas têm com a norma hipotética fundamental, para a qual todos esses elementos convergem, dela retirando fundamento de validade.

1.6 A auto-referencialidade do sistema do direito positivo consiste em que qualquer alteração nesse sistema somente pode ser realizada por ele próprio, mediante suas próprias estruturas, sendo um processo interno do próprio direito. É a denominada clausura organizacional, fechamento sintático em termos semióticos.

1.7 O sistema do direito positivo e o sistema da economia consubstanciam em sistemas autônomos, cada qual com seus códigos e *modus operandi* específicos. É dizer, não há influxo direto do sistema do direito positivo no sistema da economia nem do sistema da economia no sistema do direito positivo.

1.8 Por meio de sua abertura cognoscitiva, o sistema autopoietico do direito positivo detecta a presença de conflitos no meio envolvente, mediante sensores exclusivamente jurídicos. Isso gera ruídos, irritações ou perturbações dentro do sistema do direito positivo. Este, diante dessas perturbações, entra num pro-

cesso de auto-observação, olhando para si próprio, e reconstrói essas informações como conflitos de expectativas jurídicas, processando-as por meio de seu código próprio.

1.9 Conhecer o direito é interpretá-lo, conferindo sentido ao produto legislado. O conhecimento do direito pede a investigação de seus três planos fundamentais: a sintaxe, a semântica e a pragmática.

1.10 No processo de interpretação, o jurista inicialmente se põe em contato com a literalidade textual dos enunciados prescritivos (S1) fixados nos documentos normativos, quais sejam Constituição, emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, medidas provisórias, sentenças, atos administrativos, contratos, entre outros.

1.11 Em um segundo momento, entra o exegeta no plano dos conteúdos significativos dos enunciados prescritivos individualmente considerados (S2). No plano S3 é que se encontram as mensagens que contêm o mínimo necessário à regulação da conduta humana. Articulando as significações de vários enunciados prescritivos (proposições), de modo a ordená-las na forma de juízos implicacionais, ocuparão algumas o tópico de antecedente, enquanto outras, o lugar de conseqüente. O intérprete, destarte, constrói as normas jurídicas capazes de orientar juridicamente a conduta humana. O S4 configura o último plano de interpretação, em que se tem o cotejo sistemático das normas jurídicas construídas no plano S3.

2. Norma jurídica é produto da atividade hermenêutico-analítica do estudioso do direito, processada a partir dos textos jurídicos e organizada numa estrutura lógico-sintática de significação que contêm o mínimo necessário à regulação da conduta humana.

2.1 A estrutura lógica das normas jurídicas será a de um juízo hipotético-condicional, que determina a relação de implicação deôntica entre hipótese e consequência. A hipótese descreverá os critérios identificadores de um fato de possível ocorrência ou já ocorrido e funcionará como implicante da consequência, que prescreverá a disciplina de um comportamento intersubjetivo. À consequência, por sua vez, cabe prescrever condutas intersubjetivas. Apresenta-se com uma proposição relacional que enlaça dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória.

2.2 A abstração e a concretude atribuídas às normas jurídicas designam o modo como foi descrita a situação fática que figura na hipótese normativa. A norma será abstrata quando se apresentar na forma de tipo ou categoria genérica e será concreta quando especificar um fato determinado no tempo e no espaço.

2.3 A generalidade e a individualidade da norma jurídica, por sua vez, referem-se ao conjunto de seus destinatários presentes no consequente normativo. Geral será a norma que se dirige a conjunto de sujeitos indeterminados quanto

ao número; individual, aquela voltada a certo indivíduo ou grupo identificado de pessoas.

2.4 As normas que regulam as condutas normativas são aquelas que direcionam o exercício da competência, podendo ser denominadas de normas de competência ou normas de produção normativa. Essas normas orientam o órgão credenciado, o procedimento, bem como os limites materiais para a produção de novas estruturas deôntico-jurídicas.

2.5 As normas que regulam condutas não-normativas direcionam em termos decisivos e finais os comportamentos interpessoais, modalizando-os deonticamente em obrigatórios, proibidos ou permitidos.

2.6 Tributo é norma jurídica que orienta o comportamento de o particular entregar determinada quantia em dinheiro ao erário, quando se realizar o fato lícito descrito em sua hipótese normativa.

2.7 A regra-matriz de incidência tributária, como qualquer outra norma jurídica, se apresenta com a estrutura lógica própria dos juízos hipotético-condicionais. Em sua hipótese ou antecedente normativo, a descrição de um fato lícito de possível ocorrência, com conteúdo econômico que é conjugado, por imputação deôntica, a uma consequência prescritiva de uma relação jurídica de cunho patrimonial (obrigação tributária).

3. O sistema constitucional vigente prescreve a não-cumulatividade ao IPI (artigo 153, § 3.º, IV), ao ICMS (artigo 155, § 2.º, I), às contribuições residuais (artigo 195, § 4.º), aos impostos residuais (artigo 154, I), às contribuições sociais sobre a receita ou faturamento (artigo 195, § 12), às contribuições sociais do importador de bem e serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (artigo 195, § 12).

3.1 Os enunciados constitucionais que prescrevem a não-cumulatividade não consubstanciam meras recomendações ou sugestões ao legislador, mas constituem exigências, imposições, limites e direitos que devem ser necessariamente observados pelo legislador ordinário.

3.2 A norma de competência legislativa tributária delimita a permissão do Poder Legislativo para criar outras normas jurídicas. Situa-se entre aquelas normas que regulam a produção de enunciados prescritivos que compõem os critérios da regra-matriz de incidência tributária. Como todas as demais normas, sob o ponto de vista sintático, é composta por um antecedente e um conseqüente.

3.3 O antecedente dessa norma é composto pelos seguintes critérios: (i) sujeito competente, (ii) procedimento legislativo adequado, (iii) local em que deve ser realizado o procedimento e (iv) as coordenadas de tempo.

3.4 No conseqüente encontra-se a denominada relação jurídica de competência tributária, em que há a indicação de dois sujeitos em torno de um objeto, qual seja a permissão de criar os enunciados prescritivos que compõem os critérios da regra-matriz de incidência tributária subordinada à necessária observância de um conjunto de limitações materiais prescritas pelo próprio direito positivo.

3.5 Composto esse conjunto de limitações materiais estão os princípios jurídico-tributários, as imunidades, os enunciados constitucionais e os enunciados veiculados por leis complementares, disciplinadores da conduta de criação do tributo, delimitando os critérios que conformam a regra-matriz de incidência tributária.

3.6 Os princípios jurídico-tributários são significações de enunciados prescritivos, dotados de forte conotação axiológica ou fixadores de limites objetivos orientados à realização de um dado valor, que integram a estrutura da norma jurídica de competência tributária, informando e conformando a faculdade de criar tributos.

3.7 A não-cumulatividade consiste num princípio-limite objetivo voltado ao alcance de determinado fim, posto que seu significado é construído a partir da análise dos seus respectivos enunciados constitucionais e infraconstitucionais, não exigindo o ingresso na campo da axiologia.

3.8 O princípio-limite objetivo da não-cumulatividade está inserido nas limitações materiais que compõem o conseqüente da norma de competência legislativa tributária para os tributos em que a Constituição Federal a exige.

3.9 Quando do exercício da competência tributária para criação de tributos para os quais o texto constitucional exige a não-cumulatividade, o legislador ordinário deverá, necessariamente, observá-la. Nos casos em que a Constitui-

ção Federal não prescreve sua forma de operacionalização, deverá o legislador criar enunciados outros, que não aqueles inerentes à regra-matriz do tributo, visando a implementação de exação não-cumulativa.

3.10 O princípio-limite objetivo da não-cumulatividade não se confunde com a norma-técnica que o operacionaliza. A norma-técnica da não-cumulatividade consubstancia no método pelo qual o fim prescrito pelo limite objetivo será alcançado. A Constituição Federal prescreve a norma-técnica da não-cumulatividade tão-somente ao IPI e o ICMS.

3.11 Do exame sistemático da Constituição Federal conclui-se que o conceito de não-cumulatividade empregado pelo legislador constituinte é uniforme. Trata-se de um princípio-limite objetivo erigido com a finalidade de evitar as distorções socioeconômicas causadas pelo ônus decorrente da percussão tributária, consistente na sobreposição de cargas tributárias, impedindo a incidência do mesmo tributo mais de uma vez sobre o valor que já serviu de base à sua cobrança na fase anterior do ciclo econômico.

4. A sistemática operacional não-cumulativa da Cofins foi instituída pela Lei 10.833/2003. Para sua devida compreensão faz-se necessário o afastamento de toda a concepção construída e estudada acerca da sistemática operacional da não-cumulatividade do IPI e do ICMS.

4.1 Não há possibilidade do transporte de conceitos inerentes ao método de operacionalização da não-cumulatividade do IPI e do ICMS para a sistemática não-cumulativa da Cofins.

4.2 A Emenda Constitucional 42/2003 inseriu o § 12 no artigo 195 da Constituição Federal, elevando a não-cumulatividade da Cofins ao patamar constitucional e, por conseguinte, delimitando o campo de atuação do legislador ordinário, ao reservar a atuação deste apenas à prescrição do setor da atividade econômica que a Cofins será não-cumulativa.

4.3 Não obstante a não-cumulatividade da Cofins ter sido elevada à categoria de princípio constitucional, a Constituição Federal não prescreveu o método por meio da qual ela seria alcançada, ficando este a cargo do legislador ordinário.

4.4 Para a prescrição do método de implementação da Cofins não-cumulativa o legislador ordinário está adstrito a dois limites materiais: a) o conceito constitucional de não-cumulatividade e b) o regime cumulativo dessa contribuição.

4.5 O legislador ordinário deverá instituir uma sistemática não-cumulativa: a) que necessariamente evite as distorções socioeconômicas causadas

pelo ônus decorrente da percussão tributária e b) que o resultado da carga tributária suportada pelo contribuinte da Cofins seja inferior àquele do regime cumulativo.

4.6 O método de implementação da Cofins não-cumulativa previsto pela Lei 10.833/2003 é o da subtração entre a regra-matriz de incidência tributária respectiva e a regra-matriz de direito ao crédito não-cumulativo.

4.7 A regra-matriz de incidência da Cofins não-cumulativa e a regra-matriz de direito ao crédito não-cumulativo são normas jurídicas autônomas e estabelecem relações jurídicas distintas. A primeira tem sua eficácia relacionada para instaurar a obrigação tributária. A segunda norma está voltada à instituição do direito ao crédito não-cumulativo.

4.8 A regra-matriz de incidência tributária da Cofins não-cumulativa pode ser assim enunciada: “Dada a ocorrência de haver operações que resultam no ingresso de receita, deve ser o pagamento do tributo, pela pessoa jurídica à União, no montante de 7,6% da receita por ela auferida”.

4.9 Já a regra-matriz de direito ao crédito não-cumulativo pode ser assim construída: “Dado o fato de aquisição de bens, serviços e realização de despesas junto à pessoa jurídica domiciliada no país, deve ser o direito do contribuinte ao abatimento, do valor do tributo, no montante de 7,6% da importância despendida com aqueles bens, serviços e despesas”.

4.10 O valor a título de Cofins não-cumulativa é obtido com o cotejo da regra-matriz de incidência da Cofins não-cumulativa e da regra-matriz de direito ao crédito não-cumulativo.

4.11 É no contexto do critério material da regra-matriz de incidência da Cofins, realizar operações que resultem no ingresso de receita, que encontraremos a amplitude e o alcance do critério material da regra-matriz de direito ao crédito, de modo a alcançar a não-cumulatividade.

4.12 O significado do signo insumo utilizado na sistemática não-cumulativa do ICMS e do IPI não pode ser transportado para a Cofins, uma vez que partem de pressupostos totalmente distintos. Na Cofins o significado de insumo deve ser construído a partir do pressuposto receita.

4.13. O significado de insumo no contexto da não-cumulatividade da Cofins, tendo como referência a receita, é mais amplo que aquele significado empregado nas sistemáticas não-cumulativas do ICMS e do IPI.

4.14 O conceito de insumo inerente à sistemática de não-cumulatividade da Cofins deve abarcar todos os custos e despesas incorridos, direta e indiretamente, necessários à atividade econômica da empresa, seja ela industrial, comercial ou prestadora de serviços.

4.15 Na redação original da Lei 10.833/2003 a condição suficiente para fazer nascer o direito ao crédito não-cumulativo era tão-somente a ocorrência do fato aquisição de bens e serviços de pessoa jurídica pelo contribuinte da Cofins, sendo irrelevante a ocorrência ou não da incidência tributária na etapa anterior do ciclo econômico.

4.16 A vedação instituída pela Lei 10.865/2004 do direito ao crédito nas aquisições de bens, serviços e despesas não alcançados pela Cofins é totalmente inconstitucional e ilegal. Primeiro porque extrapola os limites da competência outorgada no § 12 do artigo 195 da Constituição Federal, inserido pela Emenda Constitucional 42/2003. Segundo porque a restrição apontada implica inexoravelmente cumulação e, por isso, afronta o próprio conceito constitucional de não-cumulatividade aplicado à Cofins, que não comporta nenhuma restrição ou mitigação.

4.17 A vedação do direito ao crédito, prevista no § 2.º do artigo 3.º da Lei 10.833/2003, dos valores pagos à mão-de-obra de pessoa física está em perfeita sintonia com a sistemática não-cumulativa da Cofins, tendo em vista que: a) conforme nossa definição do critério material da regra-matriz de direito ao crédito da Cofins não-cumulativa o requisito mínimo necessário para fazer nascer esse direito é a aquisição de bens e serviços e despesas incorridas junto à pessoa jurídica; e b) o pagamento realizado à pessoa física está fora do campo de competência das contribuições. Desse modo, escapa do campo de atuação da regra-matriz de incidência tributária e, conseqüentemente, da regra-matriz de direito ao crédito não-cumulativo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução de Alfredo Bosi e Ivone Castilho Benedetti. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- ADEODATO, João Maurício. *Filosofia do direito: uma crítica à verdade na ética e na ciência*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- . *ISS e base imponible*. Estudos e pareceres de direito tributário. São Paulo: RT, 1978.
- ; GIARDINO, Cléber. ICM – abatimento constitucional: princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: RT, n. 29-30, p. 110-126, jul.-dez. 1984.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Elementos de direito administrativo*. São Paulo: RT, 1986.
- BARRETO, Aires Fernandino. A nova Cofins: primeiros apontamentos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 103, p. 8.

———; *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1988.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste Cordeiro L. dos Santos. 10. ed. Brasília: UnB, 1999.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM: fundamentos da técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

BORGES, Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975.

BRAGUETA, Daniela. *Tributação no comércio eletrônico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 4, de 3 de abril de 2007. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 4 abr 2007, Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei 10.833, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 15 mar. 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2004/in4042004.htm>>.

CAMPILONGO, Celso Fernandez. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*.

São Paulo: Max Limonad, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed.

São Paulo: Malheiros, 2008.

———. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico*. São Paulo: QuartierLatin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra-matriz do ICM*. 1981. Tese (Livre-docência) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Inédita.

———. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

———. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

———. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

———. “Guerra fiscal” e o princípio da não cumulatividade no ICMS. In: III CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – INTERPRETAÇÃO E ESTADO DE DIREITO – IBET. São Paulo: Noeses, 2006. p. 663.

———. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 33, p. 143-166, 1998.

———. O direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos. *Revista de Direito Tributário*, n. 45, p. 35-36, 1988.

———. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Mizabel Abreu Machado. PIS/COFINS: direito de crédito nas entradas e saídas isentas ou com alíquota zero. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 115, p. 147, abr. 2005.

———; ———. PIS/Cofins – Regime de crédito – Contratos de longo prazo – Instrução Normativa n.º 468/04 da SRF – Ilegalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 114, p.130, mar 2005.

COSTA, Alcides Jorge. Contribuições. Mesa de Debates “D”, XIX Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário* São Paulo, n. 94, p. 120.

———. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

FERNANDES, Edison Carlos. *Mini reforma tributária comentada*. São Paulo: Quartier Latin, 2002/2003.

———; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Não-cumulatividade do PIS e da COFINS: implicações contábil, societária e fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *A ciência do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

———. ICMS: não-cumulatividade e suas exceções. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: RT, n. 48, p. 14-25, abr.-jun. 1989.

———. *Introdução ao estudo do direito*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FIORIN, José Luiz. *As astúcias da enunciação: as categorias de pessoa, espaço e tempo*. 2. ed. São Paulo: Ática, 1999.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GARCIA, Vanessa Nobell. *A norma de imunidade tributária e seus efeitos jurídicos*. 2001. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo.

GRECO, Marco Aurélio. COFINS na Lei 9.718/98: variações cambiais e regime de alíquota acrescida. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 50, p. 129.

———. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord.). *Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo: IOB Thompson, 2004. p. 109-110.

GUIBOURG, Ricardo A.; GUIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V.

*Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 1985.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Tradução de Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

———. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KNOPFELMACHER, Marcelo. A invalidade da vedação do desconto de créditos de PIS/COFINS não-cumulativos, na aquisição de bens ou serviços ‘não sujeitos ao pagamento’ dessas contribuições. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 111, p. 89.

LUHMAN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. México: Marcial Pons, 2005.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. A não-cumulatividade do ICMS – uma visão crítica da posição do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 103, p. 128, abr. 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS*. Teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998.

MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005.

MORCHON, Gregório Robles. *Teoría del derecho* [fundamentos de teoria comunicacional del derecho]. Madrid: Civitas, 1998. v. 1.

- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *As fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- . *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.
- NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- OLIVEIRA, Manfredo de Araújo. *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. São Paulo: Loyola, 1996.
- PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- SANTAELLA, Lúcia. *O que é semiótica*. São Paulo: Brasiliense, 1983. p. 13. (Coleção Primeiros passos, v. 103.)
- SANTI, Eurico Marco Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- . *Lançamento tributário*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Max Limonad, 1999.
- STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.
- TEUBNER, Gunther. *O direito como sistema autopoietico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

———. *Contribuições para a seguridade social, à luz da Constituição Federal*. 1. ed. 3.<sup>a</sup> tiragem. São Paulo: Juruá, 2002.

———. Natureza jurídica da “não-cumulatividade” da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: Conseqüências e aplicabilidade. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 540.

TÔRRES, Heleno Taveira. Monofasia e não-cumulatividade das contribuições ao PIS e a COFINS no setor de petróleo (refinarias). In: PAULSEN, Leandro (Coord.). *Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo: IOB Thompson, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. A não-cumulatividade no PIS/COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISHER, Octávio Campos (Coord.). *Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo: Quatier Latin, 2005. p. 62

———. O princípio da não-cumulatividade e o IVA no direito comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: RT – Centro de Extensão Universitária, 2004. p. 139-170.

VERNENGO, Roberto. *Curso de teoría general del derecho*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1995.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

———. *Lógica jurídica*. São Paulo: José Bushatsky, 1976.

———. Teoria jurídica da revolução (Anotações à margem de Kelsen). *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mvndi IBET, 2003. v. 1, p. 270-271.

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)