

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

Raquel Mercedes Motta Xavier

Não-cumulatividade do PIS e da COFINS: uma visão pragmática

MESTRADO EM DIREITO

**SÃO PAULO
2008**

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

Raquel Mercedes Motta Xavier

Não-cumulatividade do PIS e da COFINS: uma visão pragmática

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, na área de concentração de Direito do Estado, subárea de Direito Tributário, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

**SÃO PAULO
2008**

Banca Examinadora

Este trabalho é dedicado à minha família. Ao meu irmão Rafael que, quando ainda morava na cidade de São Paulo, não economizou esforços em ajudar no ingresso do Mestrado, sempre companheiro quando eu estava em São Paulo, esperava o fim das aulas que assistia na qualidade de ouvinte, ainda na USP, para não me deixar sozinha até o horário de voltar para Londrina. Ao meu marido Mario, pela compreensão com minha ausência logo no início do casamento, pela paciência em compartilhar os momentos de isolamento e, também, por revisar com todo o carinho este trabalho, apesar de o Direito Tributário, absolutamente, não constituir “ramo” do direito que desperta seu interesse. E, finalmente, aos meus pais, Wilson e Nina, por tudo o que sou, por serem a razão de chegar até aqui.

AGRADECIMENTOS

A satisfação proporcionada pela conclusão desta dissertação talvez não seja possível de ser expressa em palavras, ou, até mesmo, em ações. Ainda assim, não se pode deixar de, ao menos, tentar registrar o que se sente. A tarefa não foi fácil, dificuldades foram encontradas logo no início, para ingressar no Programa de Pós-Graduação da PUC/SP, afinal, são muitos desejando, lutando, mas poucos contemplados com a vaga. Ultrapassada a primeira barreira, mais obstáculos, mais desafios a serem vencidos: viagens semanais devem ser conciliadas com compromissos pessoais e profissionais, que exigem sacrifícios de todos os tipos, tudo para transpor a etapa dos créditos. Mais uma vez, trabalho cumprido. Então, chega o momento da conclusão: o desenvolvimento da dissertação. Aqui a solidão, sem a qual impossível cumprir tal empreitada. Por isso, privações de ordem pessoal, profissional. Fica-se longe das pessoas amadas, dos amigos queridos, das pessoas que necessitam do seu trabalho. Tudo para quê? Para chegar neste momento e dizer: eu venci! Todos os obstáculos foram superados em nome de um sonho, um sonho que se tornou realidade. Por isso, tudo valeu a pena! As dificuldades foram muitas, mas, as alegrias, maiores. Alegrias que decorrem da satisfação pessoal em concluir um mestrado, do crescimento pessoal proporcionado por todas as dificuldades, do crescimento acadêmico decorrente do estudo realizado, do crescimento profissional que se vivencia e, também, das novas amizades que se conquistam. Mas, tudo isso, não foi possível sozinha. Por esse motivo, não se pode esquecer daqueles que direta ou indiretamente colaboraram nesta conquista. Aqui ficam meus sinceros agradecimentos:

À Deus, pela abertura dos caminhos necessários para se chegar no destino final.

À PUC/SP e à CAPS, por terem viabilizado cursar o Mestrado.

Ao IBET, por despertar, com sua metodologia, ainda mais o interesse no Direito Tributário.

Ao Prof. Paulo de Barros Carvalho, pela simplicidade com a qual oportunizou egressa da cidade de Londrina concretizar um sonho e, ainda, pelas lições, que não se limitaram ao Direito Tributário, mas foram mais além, ingressando no campo da Filosofia e Teoria Geral do Direito, até então desconhecido e que não despertava interesse.

A Marcelo Diniz, mestre que se tornou amigo, um dos grandes “culpados” pelo interesse no direito tributário, despertado já no início da Graduação em Direito, na Universidade Estadual de Londrina, que, ainda, colaborou na revisão desta dissertação.

A Tácio Lacerda Gama, pelo apoio logo no início desta caminhada.

A Robson Maia Lins pelas discussões e incentivo já no último crédito.

À querida amiga Rubya Floriani dos Anjos, que logo no primeiro dia de contato demonstrou-se amiga de longa data, pelas discussões, pela extrema ajuda nas minhas ausências, representando-me sempre que estava ausente, e pelo apoio incondicional em todas as situações.

A Tiago Cappi, pela revisão desta dissertação.

Às amigas Thalita Tuma e Sandra Matsubara, que, logo no início da caminhada, compreenderam minha ausência do escritório e apoiaram a meta de cursar o Mestrado. A Fellipe Cianca Fortes e Alexandre Faraco, por me substituírem na ausência do escritório para a conclusão deste trabalho.

Às amigas Bruna Aldinucci e Patrícia Luzia do Nascimento, pelo apoio de sempre.

XAVIER, Raquel Mercedes Motta. *Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS*: uma visão pragmática. 2008. 152 fl. Dissertação (Mestrado em Direito) — Pontifícia Universidade de São Paulo, São Paulo.

RESUMO

O objetivo do presente trabalho foi analisar a não-cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS sob uma perspectiva pragmática, propondo interpretação para o regime jurídico não-cumulativo de acordo com seu contexto, e que viabilize a efetivação da finalidade determinante da introdução dessa sistemática para as contribuições sociais. Para tanto, tratou-se primeiramente da cumulatividade, apresentando-se uma definição estipulativa para o termo e demonstrando os métodos existentes que podem ser utilizados para impedir a ocorrência de seus efeitos. Após, apresentou-se a estrutura normativa não-cumulatividade do PIS e da COFINS, oportunidade que foi analisada a norma constitucional, para logo em seguida, analisar a norma que efetiva a não-cumulatividade, chamada de “norma do direito ao crédito”. Por fim, apresentou-se construção de sentido dos principais enunciados que compõem o regime jurídico não-cumulativo com base na finalidade da não-cumulatividade e no contexto das contribuições sociais.

Palavras-Chave: Não-cumulatividade; Cumulatividade; Contribuições Sociais PIS e COFINS; Norma do direito de crédito.

XAVIER, Raquel Mercedes Motta. *PIS and COFINS non-cumulativeness*: a pragmatic view. 2008. 152 fl. Dissertation (Master em Direito) — Pontifícia Universidade de São Paulo, São Paulo.

ABSTRACT

The main of this paper was to analyze the “non-cumulativeness” of social contributions taxes PIS and COFINS, in a pragmatic perspective way. An interpretation for the “non-cumulativeness” system based on these taxes context, and which available the effectiveness of this system was sugested. First, the paper defined “cumulativenesses” term, and presented the existing methods that can be used to avoid the occurrence of its effects. Then, PIS and COFINS non-cumulativeness normative structure was presented, opportunity that the constitutional norm and the norm which effects non-cumulativeness, also called “credit right norm”, were analyzed. Finally, the main statements that belong to the non-cumulativeness law system were interpreted based on the aim of non-cumulativeness and the social contributions context.

Palavras-Chave: non-cumulativeness; cumulativeness; social contributions taxes PIS and COFINS; credit right norm.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1 PREMISSAS METODOLÓGICAS	12
1.1 METODOLOGIA.....	12
1.2 INTERPRETAÇÃO DO DIREITO.....	14
1.2.1 O Conceito de Direito.....	14
1.2.2 Interpretação	16
1.3 SEMIÓTICA NA INTERPRETAÇÃO DO DIREITO: A IMPORTÂNCIA DA PRAGMÁTICA	23
2 CONSTRUÇÃO DO SIGNIFICADO DA CUMULATIVIDADE	31
2.1 CONCEITOS FUNDAMENTAIS: MONOFASIA E PLURIFASIA.....	31
2.2 CUMULATIVIDADE.....	33
2.2.1 Características da Cumulatividade do IPI e do ICMS	38
2.2.2 Características da Cumulatividade das Contribuições Sociais PIS e COFINS	40
2.2.3 Definição de Cumulatividade.....	47
2.3 MÉTODOS PARA IMPEDIR OS EFEITOS DA CUMULATIVIDADE	52
2.3.1 Método Direto Subtrativo	54
2.3.2 Método Direto Aditivo	55
2.3.3 Método Indireto Subtrativo	55
2.3.4 Método Indireto Aditivo	56
2.3.5 Espécies de Crédito Utilizados no Método Subtrativo.....	57
3 A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS	58
3.1 PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL: LIMITE MATERIAL QUE INTEGRA	
A NORMA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA LEGISLATIVA.....	58
3.1.1 Sobre o Conceito de Competência	58
3.1.2 Do Princípio da Não-cumulatividade das Contribuições Sociais: Limite Material que Integra a Norma de Competência Tributária Legislativa.....	62
3.1.3 Princípio da Não-cumulatividade das Contribuições Sociais como Limite Objetivo	71
3.2 MÉTODO PARA IMPEDIR OS EFEITOS DA CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	73
3.2.1 Ausência de Previsão Constitucional com Relação ao Método para Efetivar a Não-cumulatividade das Contribuições Sociais	73
3.2.2 Norma Jurídica do Direito ao Crédito para Efetivação da Não-cumulatividade.....	77
3.2.2.1 Hipótese da norma do direito ao crédito	78
3.2.2.2 Conseqüente da norma do direito ao crédito	85

3.2.3 Crédito Objeto da Norma do Direito ao Crédito e o Crédito Objeto da Regra	
Matriz de Incidência Tributária.....	92
3.2.4 Natureza do Crédito	93
4 UMA VISÃO PRAGMÁTICA NA CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DOS	
ENUNCIADOS QUE COMPÕEM O REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO	
PIS E DA COFINS	94
4.1 FINALIDADE DA NÃO-CUMULATIVIDADE E CONTEXTO DAS CONTRIBUIÇÕES	
SOCIAIS COMO ELEMENTO DETERMINANTE NA CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DOS	
ENUNCIADOS QUE INTEGRAM O REGIME NÃO-CUMULATIVO DO PIS E COFINS	94
4.1.1 A Finalidade da Não-cumulatividade	95
4.1.2 Contexto das Contribuições Sociais PIS e COFINS.....	100
4.2 DESPESAS QUE GERAM DIREITO AO CRÉDITO	102
4.2.1 Amplitude das Despesas que Geram o Direito ao Crédito: Impossibilidade	
de Restrição às Hipóteses Legais	102
4.2.2 Significado de Insumo	103
4.3 VEDAÇÕES AO DIREITO AO CRÉDITO	106
4.3.1 Vedações Contidas nos Parágrafos 2º dos Artigos 3º	106
4.3.1.1 Despesas com mão-de-obra pagas a pessoa física.....	107
4.3.1.2 Despesas que não sofreram a incidência tributária	110
4.3.2 Demais Vedações ao Direito de Crédito	120
4.3.2.1 Despesas originadas de operações realizadas com pessoas jurídicas no	
exterior	120
4.3.2.2 Despesas em relação às quais a respectiva contribuição social foi	
objeto de substituição tributária	121
4.4 PESSOAS EXCLUÍDAS DO REGIME JURÍDICO NÃO-CUMULATIVO DAS CONTRIBUIÇÕES	
SOCIAIS PIS E COFINS	123
4.4.1 Critério Constitucional de Discriminação	124
4.4.2 As Exceções Legais	130
 5 CONCLUSÕES.....	132
 BIBLIOGRAFIA CONSULTADA.....	144

INTRODUÇÃO

A presente dissertação tem por objeto analisar a não-cumulatividade das contribuições sociais do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) a partir de uma perspectiva pragmática. E por que perspectiva pragmática? Qual o motivo determinante na escolha desse método, que preferiu às perspectivas sintáticas e semânticas? Assim como a sintaxe e a semântica, a pragmática constitui um plano de investigação da linguagem da Semiótica.

A não-cumulatividade foi recentemente introduzida no regime jurídico das contribuições sociais, com a função desonrar a atividade econômica e estimular a economia nacional. Foi a forma que o sistema jurídico encontrou de oferecer resposta ao sistema econômico que se estagnava cada vez mais com a incidência cumulativa das contribuições sociais.

Vários são os problemas ocasionados pela falta de metodologia no estudo da não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Até pouco tempo atrás, os tributos não-cumulativos existentes em nosso sistema jurídico eram o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), o que acaba por ocasionar que a não-cumulatividade das contribuições sociais seja compreendida a partir dos pressupostos desses impostos. Além do mais, a legislação infraconstitucional a qual instituiu o regime não-cumulativo é casuística, trazendo uma série de vedações e limitações que não guardam harmonia com os fins que motivaram a introdução da não-cumulatividade no regime dessas contribuições, o que provoca produção de proposições conflitantes sobre o tema.

A pragmática apresenta-se como um dos planos da Semiótica de investigação da linguagem, que se dedica à análise da influência que o contexto provoca nas significações dos signos. Preocupa-se com a função da linguagem dentro do processo comunicacional. Portanto, a pragmática permitiu construir sentido próprio para a não-cumulatividade das contribuições sociais dentro do seu próprio contexto, rompendo com os pressupostos contextuais da não-cumulatividade do IPI e do ICMS. Aliás, esse foi um importante passo porque permitiu à investigação ocupar-se com contexto das contribuições sociais, que apresentam pressuposto de incidência completamente diverso do pressuposto de incidência desses impostos. O método pragmático possibilitou a construção de sentido para a não-cumulatividade que garantisse a finalidade determinante de sua introdução no regime jurídico das contribuições sociais. A

proposta é ousada e difícil, mas prazerosa, na medida em que possibilita uma interpretação possível do tema, que lhe garanta sua efetividade social sem, contudo, sair dos limites do sistema jurídico.

Para empreender tal tarefa, o trabalho foi dividido em quatro capítulos, sendo o primeiro dedicado a estabelecer o método eleito na investigação do tema. Foi neste capítulo que se tratou do direito e sua linguagem, dos diferentes planos em que essa linguagem apresenta-se, necessariamente percorridos pelo intérprete durante o processo de interpretação. Foi também nesse capítulo que se demonstrou a importância da pragmática na construção das normas jurídicas.

Estabelecidas as premissas metodológicas, iniciou-se a tarefa proposta a partir de pressuposto que não pode ser tomado como óbvio quando se analisa o assunto da não-cumulatividade, principalmente a das contribuições sociais: a cumulatividade. O estudo da não-cumulatividade requer que, primeiramente, a definição da cumulatividade, principalmente quando o termo é utilizado para designar dois sistemas distintos, os dos impostos e das contribuições sociais, para que não haja confusão de premissas que interferem nas conclusões obtidas. Diante disso, no segundo capítulo dedicou-se na definição de cumulatividade, esclarecendo se existem ou não pontos em comum na dos impostos e das contribuições sociais.

O terceiro capítulo destinou-se a apresentar a estrutura normativa da não-cumulatividade do PIS e da COFINS e, por último, o quarto capítulo teve por finalidade demonstrar como devem ser interpretados alguns dos enunciados que compõem o regime da não-cumulatividade a partir da visão pragmática a que se propôs. Tratou-se especificadamente das despesas que geram o direito ao crédito, analisando o casuísmo da legislação, das vedações ao direito ao crédito, demonstrando se essas vedações guardam harmonia com o sistema da não-cumulatividade e, por último, apresentou-se interpretação do critério constitucional que permite a exclusão de determinados contribuintes do sistema não-cumulativo das contribuições sociais.

1 PREMISSAS METODOLÓGICAS

1.1 METODOLOGIA

Todo o trabalho que se propõe a promover uma pesquisa científica requer a escolha de um método por meio do qual será possível aproximação do objeto pesquisado. A fixação do método indicará o caminho a ser percorrido durante o desenvolvimento do trabalho, autorizando que cortes sejam promovidos no objeto e conceitos sejam definidos, de forma a possibilitar estudo coerente, no qual esteja sempre presente a pertinência lógica entre as premissas adotadas e as conclusões obtidas no decorrer da investigação.

O corte metodológico promovido não tem por fim limitar a busca proposta, mas, ao contrário, torná-la o mais profunda possível, com maior possibilidade de se examinar o objeto, identificando seus elementos constitutivos. A importância da escolha do método para a investigação do objeto e para a identificação dos fins científicos é destacada por RICARDO GUIBOURG, ALEJANDRO GHIGLIANI e RICARDO GUARINONI:

Puesto a identificar su objeto, el científico se vê obligado a adoptar (o aceptar) ciertas decisiones metodológicas, decisiones que no solo contribuirán en mayor o menor medida al buen éxito de sus investigaciones sino que irán modelando el tipo de ciencia que nuestro científico haya de obtener en su actividad. Estas decisiones dependerán, naturalmente, de las metas que el científico se proponga y de la concepción que tenga la ciencia, tanto el general quanto respecto de su particular especialidad¹.

Tanto a escolha do método quanto o corte no objeto são atos arbitrários do sujeito cognoscente, visam a fixar uma hipótese limite de forma a impedir que a investigação dê-se até o infinito, fato incompatível com fins científicos.

O objeto do presente estudo é a não-cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS, recentemente introduzida no sistema jurídico brasileiro com a finalidade de, em atendimento aos anseios sociais, desonerasar a produção nacional de bens e serviços, diminuindo os efeitos maléficos que a incidência cumulativa dessas contribuições sobre a receita promove.

Trata-se de objeto de complexidade que comporta análise sob os mais diversos ângulos, por isso, indispensável, nessas considerações preliminares, proceder ao corte metodológico, identificando quais serão os caminhos percorridos na investigação do tema. A

¹ GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 2003. p. 156.

proposta do presente estudo não é esgotar o assunto da não-cumulatividade das contribuições sociais, ao contrário, deixa-se evidente que o tema não será exaurido neste momento. Objetiva-se propor um modelo de interpretação, entre os vários existentes, capaz de proporcionar a efetivação dos objetivos perseguidos pela não-cumulatividade, expressos na exposição de motivos das Medidas Provisórias 66/2002² e 135/2003³, respectivamente, convertidas nas Leis 10.637/2002⁴ e 10.833/2003⁵.

² BRASIL. Medida provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 30 ago. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 10 set. 2006.

[...]

2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

3. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.

³ BRASIL. Medida provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003. Altera a legislação tributária e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 31 out. 2003. Edição extra. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2003/135.htm>. Acesso em: 10 set. 2007

[...]

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 distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra

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 artigos 1º a 14, para exigência da COFINS em regime de não-cumulatividade, iniciado com a contribuição para o PIS/PASEP.

2.1. Os artigos 15 e 16 têm como objetivo harmonizar o tratamento adotado para a COFINS à contribuição para o PIS/PASEP, ajustando as regras previstas nesta Medida Provisória às previstas na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

3. O modelo proposto traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social sem, entretanto, pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada com a cobrança da referida contribuição.

4. Adicionalmente, o modelo possibilita uma maior competitividade dos produtos nacionais, uma vez que os bens importados, por não terem incidência anterior, não geram direito a crédito, ao mesmo tempo em que as exportações são desoneradas.

5. Cumple esclarecer que qualquer proposta de alteração que tenha por premissa manter o montante arrecadado implica, sem dúvida, a redistribuição da carga tributária entre os diversos setores da economia.

⁴ BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação

Para tanto, algumas premissas serão tomadas. A primeira delas é que o direito, entendido como conjunto de normas, pertence à classe ôntica dos objetos culturais porque criado pelo homem na busca de realizar os valores sociais. Manifesta-se por meio de linguagem com função prescritiva, pois sua finalidade é regular as condutas intersubjetivas.

Esses ligeiros esclarecimentos evidenciam que será imprescindível tomar como método de pesquisa a análise da linguagem. Isso porque a linguagem é um dado do direito, apresenta-se como seu elemento constitutivo, o que significa dizer que sem linguagem não há direito. Tomando-se como ponto de partida o estudo da linguagem, será possível, com base nas categorias fornecidas pela Semiótica, a construir a estrutura, sentido e alcance da expressão não-cumulatividade.

A análise da linguagem apresenta-se como ponto inicial da pesquisa. Isso porque não se pode olvidar que, por se tratar de objeto cultural, a construção do sentido na não-cumulatividade estará fortemente influenciada pelos valores sociais, que são aqueles valores que a sociedade pretende que sejam atingidos com a criação da norma da não-cumulatividade para as contribuições sociais.

Por esse motivo, a pesquisa desenvolvida terá como enfoque principal o aspecto pragmático da linguagem, uma vez que, no campo da não-cumulatividade, a função econômica e os valores são causas determinantes para a produção dos enunciados prescritivos. Ademais, o estudo da linguagem sob o enfoque pragmático permite que, além do significado de base da palavra, seja identificado seu significado contextual.

1.2 INTERPRETAÇÃO DO DIREITO

1.2.1 O Conceito de Direito

Problema que incomoda os juristas foi o de estabelecer uma definição para o conceito de direito. Contudo, trata-se de problema de improvável solução porquanto o direito

aduaneira, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 31 dez. 2003. Edição extra. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 10 set. 2007.

⁵ BRASIL. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a legislação tributária e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 30 dez. 2003. Edição extra-A. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 10 set. 2007.

pode ser definido das mais diversas formas, de acordo com o caminho pelo qual pretende ser conhecido. A pluridimensionalidade do termo “direito” permite tipos diversos de abordagem que geram distintas definições, razão pela qual definir o direito univocamente apresenta-se como tarefa imprópria.

Outra questão a ser destacada reside no fato de que a palavra “direito” constitui-se em um símbolo lingüístico. Como tal, apresenta os vícios e confusões inerentes à linguagem: vaguidade e ambigüidade. Ambigüidade significa a existência de mais de um significado para a palavra. Vaguidade consiste em problema inerente ao campo de significação da palavra, o qual se apresenta indefinido. Esse campo de significação possui um centro certo de aplicação da palavra e também uma zona de possibilidades de uso da palavra, o que provoca sérias dúvidas ao usuário da linguagem quanto à correta condição de aplicação do signo. Os vícios da vaguidade e da ambigüidade não se excluem, isso significa dizer que uma palavra pode ser vaga em cada uma de suas significações, multiplicando, ainda mais, os problemas da linguagem.

Como se disse, vaguidade e ambigüidade são problemas apresentados pelo termo “direito”. A ambigüidade reside no fato de que apresenta inúmeras significações: direito positivo, ciência do direito, direito natural, direito subjetivo, direito objetivo. O víncio da vaguidade do direito está em determinar a falta de precisão do que pode ser considerado direito: será que direito são somente as normas emanadas do poder legislativo?

Em toda e qualquer linguagem há palavras ambíguas e vagas, porém, na linguagem científica, a vaguidade e ambigüidade ficam atenuadas em razão do rigor e precisão semântica que essa linguagem exige. Contudo, quando inevitável a existência desses vícios na linguagem científica, necessário se faz o processo de elucidação a fim de que seja mantida a rigidez do discurso científico.

No presente trabalho, o signo “direito”, quando não identificado seu significado no contexto, será entendida como conjunto de normas válidas⁶. Nesse sentido, ao tratar da interpretação do direito, estar-se-á tratando da interpretação (construção) das normas válidas.

⁶ Validade no sentido ora utilizado é entendida como relação de pertencialidade de uma norma a um sistema jurídico.

1.2.1 Interpretação

Tomou-se como premissa metodológica do presente trabalho a linguagem como dado elementar do direito. Não há direito sem linguagem. O direito somente existe enquanto linguagem, isso significa dizer que o corte feito no direito não é meramente epistemológico, mas também ontológico, na medida em que não se aceita qualquer manifestação do direito que não seja por meio da linguagem. De forma contrária mostra-se o pensamento de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR que analisa o direito como linguagem somente para fins epistemológicos, na medida em que aceita fatos empíricos como pertencentes ao direito, mas que não são linguagem⁷.

Linguagem pode ser definida como sistema de signos que servem para a comunicação⁸. PAULO DE BARROS CARVALHO⁹ define linguagem como capacidade do ser humano de comunicar-se por intermédio de signos cujo conjunto sistematizado é a língua. O tema comunicação é amplo e complexo, foi e continua sendo objeto de estudo de vários autores, mas não é deste trabalho, que se limita a tomar a definição apresentada por RICARDO GUIBOURG, ALEJANDRO GHIGLIANI e RICARDO GUARINONI, que assim descrevem o processo comunicacional:

Pero esto de la comunicación no es cosa sencilla, ya que depende de diversos factores (o elementos, como lês llama la teoría de la información). [...] En esta situación hay: a) un emisor (nosotros); b) un receptor (el enfurecido individuo que nos oye), c) un mensaje o información transmitida (que no podemos pagar, etcétera), y d) um canal o via por cuyo medio se transmitela información (el cable del teléfono). Pero aun la presencia de todos estos elementos no garantiza el éxito de la comunicación (es decir, que el mensaje llegue al conocimiento de receptor; la reacción de este frente a la información recibida es harina de otra cosa [...]. Es preciso, pues, que la información se emita en um código (el idioma, por ejemplo) que as común a emisor y receptor.¹⁰

De acordo com o sistema proposto pelos Autores, um dos elementos essenciais para que se viabilize a comunicação é o código, que nada mais é do que a linguagem. Sem linguagem não é possível comunicação. Por se tratar de elemento que permite a comunicação, é que TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, ao propor um modelo comunicacional lingüístico-pragmático de investigação do direito, apesar de não reduzi-lo à linguagem, aceita-

⁷ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica*. 4.ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 7

⁸ GUIBOURG; GHIGLIANI; GUARINONI, op. cit., p. 19.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Língua e linguagem: signos lingüísticos – funções, formas e tipos de linguagem – hierarquia de linguagens*. Apostila de Lógica, inédito.

¹⁰ GUIBOURG; GHIGLIANI; GUARINONI, loc. cit.

a como material de trabalho¹¹. No mesmo sentido, GREGORIO ROBLES¹² propõe uma Teoria Comunicacional do Direito, fazendo a afirmação de que direito é texto e, enquanto texto manifesta-se por meio de linguagem e afirma: “[...] em qualquer dos casos, o certo é que o direito sempre se manifesta em linguagem”.

A linguagem configura-se como um sistema de signos. Signo pode ser definido como unidade do sistema que permite a comunicação dos usuários da linguagem. Tem um *status* lógico de relação em que um suporte físico associa-se a um significado, que suscita na mente uma significação, uma idéia, um conceito.

Afirmar que o direito manifesta-se em uma linguagem implica necessariamente concluir que o direito apresenta um caráter conceptual, nos dizeres de GABRIEL IVO¹³, por isso, a interpretação é algo essencial ao direito, sem a qual não é possível conhecer e nem construir o direito. Como a interpretação será tratada mais adiante, voltemos a falar da linguagem do direito, que aparece expressa em quatro níveis distintos.

A existência de quatro níveis distintos da linguagem do direito é facilmente perceptível por qualquer um que se propõe a conhecer esse objeto, seja um renomado cientista, seja um aluno iniciante do curso de graduação, que, ao se deparar com as descrições do direito (Ciência do Direito), encontra distintas definições para seu elemento essencial: a norma jurídica. Por esse motivo, é que se encontra na doutrina o termo “norma jurídica” sendo empregado com vários tipos de significado, ora como veículo introdutor, ora como enunciado prescritivo, ora como proposição prescritiva, ora como estrutura hipotético-condicional. Essa diversidade de definição tem como causa o que se pretende demonstrar: o fato de que o direito está envolto em mais de um nível de linguagem.

Ao afirmar que direito é texto, GREGORIO ROBLES destaca a existência de planos distintos de linguagem, ao diferenciar ordenamento de sistema. De acordo com o sistema de referência adotado pelo autor, ordenamento jurídico é o suporte físico, o produto da atividade de enunciação, seja a enunciação-enunciada ou enunciado-enunciado, tal qual como foi produzido pelo sujeito. Ao passo que sistema é a construção elaborada do ordenamento, que lhe confere plenitude. Ordenamento e sistema não estão isolados e incomunicáveis, mas, ao contrário, encontram-se mutuamente entrelaçados de forma que um não existe sem o outro¹⁴.

¹¹ FERRAZ JÚNIOR, op. cit., p. 5-7.

¹² ROBLES, Gregório. *O direito como texto*. Barueri: Manole, 2005. p.2

¹³ IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo, 2005. Tese (Doutorado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. p. 11.

¹⁴ ROBLES, op. cit., p.7-9.

PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁵ identifica quatro planos (níveis), chamados também de subsistemas, da linguagem do direito: a) conjunto de enunciados, tomados no plano da expressão; b) conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos; c) domínio articulado das significações normativas; e d) os vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas. Os planos identificados pelo Autor serão utilizados como premissa para tratar do assunto da definição da norma jurídica bem como da interpretação.

A identificação dos planos distintos de linguagem se faz necessária para uma boa compreensão do fenômeno jurídico, na medida em que permite que o intérprete ganhe consciência que, primeiramente, o direito não pode ser concebido somente a partir de um único plano, isolado dos demais, e em segundo lugar, ganhe consciência que todo o texto pressupõe o seu contexto, pois, como afirma PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁶, os “enunciados lingüísticos não contém, em si mesmo, significações”. A tarefa de compreender o direito tem que estar consciente dessa realidade, de que o direito não pode ser restrinrido a um único plano lingüístico, pois o direito é formado por todos os planos de linguagem, que estão intimamente ligados, uma vez que não há linguagem quando há dissociação do suporte material do seu conteúdo de significação. Destaca PAULO DE BARROS CARVALHO:

Mas não há texto sem contexto, pois a compreensão da mensagem pressupõe necessariamente uma série de associações que poderíamos referir como lingüísticas e extralingüísticas. Nesse sentido, aliás, a implicitude é constitutiva do próprio texto. Haverá, portanto, um contexto de linguagem, envolvendo imediatamente, imediatamente o texto, como associações do eixo paradigmático, e outro, de índole extralingüística, contornando os dois primeiros¹⁷.

É possível estudar separadamente os planos de linguagem do direito, o que permite melhor compreensão de fenômeno jurídico, com a identificação de como sua linguagem manifesta-se, e, como funciona a construção de sentido e sistematização do discurso normativo, até que se possa chegar à mensagem pragmática do direito de regular as condutas intersubjetivas.

O primeiro plano da linguagem do direito, chamado de conjunto de enunciados tomados no plano de expressão, é o próprio texto do direito, tomado no sentido estrito de suporte físico, formado por uma linguagem em determinado idioma. Constitui-se nos enunciados produtos da atividade de enunciação da autoridade competente. O plano de

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 109-133.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 16.

¹⁷ Ibid., p.16.

expressão é de fundamental importância para o direito, pois, apresenta-se como condição necessária dos demais planos, inclusive das normas jurídicas. Além de ser o ponto de partida para a construção do sentido jurídico, também limita a conduta investigativa do jurista, na medida em que é dado objetivo de interpretação. Sem plano de expressão não há norma jurídica. Outro fator importante do plano de expressão está no fato de que, por ser um dado objetivo, tem a função de demarcar a validade e vigência espacial e temporal dos textos. Nominado de S1 por PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁸, constitui-se no plano de linguagem sobre o qual o intérprete se debruça para o fim de buscar seu conteúdo, construindo as significações e articulações da linguagem do direito. Nesse sentido destaca ALF ROSS¹⁹:

Toda interpretação do direito legislado principia com um texto, isto é, uma fórmula lingüística escrita. Se as linhas e pontos pretos que constituem o aspecto físico do texto da lei são capazes de influenciar o juiz, assim é porque possuem um significado que nada tem a ver com a substância física real. Esse significado é conferido ao impresso pela pessoa que por meio da faculdade da visão experimenta esses caracteres. A função destes é a de certos símbolos, ou seja, eles designam (querem dizer) ou apontam para algo que é distinto deles mesmos.

O conjunto de conteúdo de significação dos enunciados prescritivos, S2, apresenta-se como o plano de linguagem em que o intérprete passa a atribuir, de forma isolada, valores aos signos contidos no suporte físico, ou seja, atribui-se sentido aos enunciados contidos no plano de expressão. Contudo, ainda não há que se falar neste momento em normas jurídicas, visto que não é possível o intérprete isolar sua estrutura lógica implicacional.

O domínio articulado das significações normativas, S3, é o plano em que se constroem as normas jurídicas. Nele, o intérprete passa a organizar de forma contextual as significações obtidas com a valoração atribuída aos signos, produzindo normas jurídicas na sua estrutura lógica implicacional, imprescindível para a transmissão da mensagem deôntica.

Após o plano da estruturação das normas, construídas no nível S3, ocorre a organização das normas jurídicas na estrutura hierarquizada do ordenamento, S4, ficando conhecidos os vínculos de coordenação e de subordinação. Nesse plano, é feita a sistematização do direito.

Identificado os planos da linguagem do direito, pode-se afirmar neste momento que as normas jurídicas não estão expressas nos suportes físicos, mas constituem fruto da interpretação, pertencem ao terceiro plano de linguagem do direito positivo, cuja sistematização faz-se no quarto plano de linguagem. Portanto, quando se fala em norma

¹⁸ Ibid., p.16

¹⁹ ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Bauru: EDIPRO, 2003. p. 139.

jurídica, tem-se que se ter em mente esses quatro corpos de linguagem distintos, razão pela qual impossível pensar em norma jurídica sem prévia atividade interpretativa. Norma não é algo pronto, mas resultado da atividade do intérprete. Nesse sentido, GREGORIO ROBLES, que, ao fazer a diferença de ordenamento (texto bruto) e sistema (resultado da interpretação), identifica a norma como unidade elementar do sistema²⁰. EROS ROBERTO GRAU destaca como equívoco supor que as normas são interpretadas, ressaltando que o objeto de interpretação são os textos normativos, sendo as normas resultado da interpretação²¹. RICARDO GUASTINI igualmente identifica a norma como resultado do ato de interpretar o texto:

- (1) chamo de ‘disposição’ qualquer enunciado que faça parte de um documento normativo, ou seja, qualquer enunciado do discurso das fontes;
- (2) chamo de ‘norma’ todo enunciado que constitua o sentido ou significado atribuído (por qualquer um) a uma disposição (ou a um fragmento de disposição, ou a uma combinação de disposições). Em outros termos, pode-se também dizer assim: a disposição é (parte de) um texto ainda por ser interpretado; a norma é (parte de) um texto interpretado²² (grifos do autor).

A norma jurídica, como produto do ato de interpretar, não pode ficar somente na mente do intérprete, não é mera uma construção mental, por isso, como resultado dessa atividade, e por se tratar de linguagem, ela deve ser enunciada.

O resultado do ato de interpretação não é a única característica definitória da norma jurídica. A norma jurídica tem a função de regular as condutas intersubjetivas: esta é sua mensagem. Trata-se da função prescritiva da linguagem do direito. Para que o destinatário ou receptor da mensagem prescritiva possa compreender o conteúdo normativo, essencial que a norma jurídica esteja organizada em uma estrutura sintática que proporcione a completa compreensão da mensagem deônica. Por isso, a estrutura formal da norma também aparece como uma característica definitória. A norma jurídica apresenta estrutura do tipo “se→então”, ou seja, estrutura implicacional que, no seu antecedente, traz os critérios que permitem identificar um determinado acontecimento eleito pelo legislador como hábil a produzir efeitos jurídicos e, no consequente, prescreve os critérios da relação jurídica instaurada, por força da imputabilidade, em razão da ocorrência daquele fato. Na grande maioria das vezes não é suficiente a significação construída a partir de um único enunciado para a composição da estrutura de uma norma jurídica, devendo o intérprete percorrer no processo de interpretação

²⁰ ROBLES, op. cit., p.11-13.

²¹ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre interpretação/aplicação do direito*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 27.

²² GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quatier Latin, 2005. p.25-26

vários enunciados, às vezes de diferentes suportes físicos, que irão fornecer as significações para compor a estrutura hipotético-condicional da norma jurídica.

Diante dessas considerações, tomando-se a definição de norma jurídica apresentada por PAULO DE BARROS CARVALHO²³, conclui-se que norma jurídica é a significação obtida pelo intérprete a partir da leitura dos textos do direito positivo (suporte físico), necessariamente organizada em uma estrutura hipotético-condicional, com a função de regular as condutas intersubjetivas. A norma jurídica apresenta-se como uma estrutura mínima de significação do modal deôntico porque traz o conteúdo mínimo necessário para transmissão da mensagem prescritiva. As normas jurídicas sempre apresentam a mesma estrutura sintática: uma hipótese ligada a um conseqüente por força da imputação, variando tão somente em relação ao seu conteúdo, por isso, fala-se em homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica.

Essa breve incursão sobre a linguagem do direito e sobre a construção e sistematização da norma jurídica evidencia a importância elementar que a interpretação possui na construção do sentido do direito. Mas, o que significa interpretar?

Atividade essencial do direito, interpretação consiste um dos temas mais difíceis, e, ao mesmo tempo, mais fascinantes da atividade jurídica. Trata-se de elemento vital dessa atividade, sem o qual, ousa-se dizer, não há direito. Interpretar é ação por meio da qual se constrói o sentido normativo.

Afirma-se que interpretar significa construir o sentido normativo porque sem o ato de interpretação não há normas, pois, como acima ressaltado, norma é o resultado da interpretação dos textos prescritivos (suportes físicos). O sentido de interpretação ora adotado diverge da idéia da doutrina tradicional, que toma como significado de interpretação a atividade de decifrar, buscar a significação que está contida nos textos prescritivos. Para essa corrente doutrinária, os textos possuem um sentido próprio, que deve ser buscado pelo intérprete.

Esse não é o entendimento adotado no presente trabalho. Isso porque as palavras não possuem um significado próprio, construído independentemente da sua utilização. Na verdade, as palavras só possuem significados à medida que os significados são atribuídos pelo homem no uso das palavras. Essa idéia fica bem clara na obra de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, ao afirmar que “[...] os símbolos, tomados isoladamente, nada significam. Assim, mesa significa quando usada. Para que um símbolo se torne tal, ele tem que aparecer

²³ CARVALHO, *Curso de direito...*, op. cit., p.109-133 passim.

em um ato humano, o ato de falar”²⁴. Por esse motivo, a atividade de interpretar não pode ser entendida como atividade cognoscitiva, mas como uma atividade construtivista que vai atribuir os significados aos textos, no caso do direito, aos textos normativos. No mesmo sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO:

[...] Vê-se, desde agora, que não é correta a proposição segundo a qual, dos enunciados prescritivos do direito positivo, extraímos o conteúdo, sentido e alcance dos comandos jurídicos. Impossível seria retirar conteúdos de significação de entidades meramente físicas. De tais enunciados partimos, isto sim, para a construção das significações, dos sentidos, no processo conhecido como interpretação²⁵.

Dado importante na atividade de interpretação é que, por se tratar de atividade humana, não há como dissociá-la dos valores e das ideologias de quem interpreta. Em relação ao direito, essa constatação não poderia ser diferente uma vez que, por se tratar de um objeto cultural, é da sua essência a carga valorativa. PAULO DE BARROS CARVALHO destaca a carga valorativa do direito ao mencionar:

E, sendo o direito um objeto da cultura, invariavelmente penetrado por valores, teremos, de um lado, as estimativas, sempre cambiantes em função da ideologia de quem interpreta; de outro, os intrincados problemas que cercam a cercam a metalinguagem, também inchada de dúvidas sintáticas e de problemas de ordem semântica e pragmática.²⁶

O direito, compreendido como sistema jurídico, pode ser considerado como um sistema fechado sintaticamente, mas aberto em termos semânticos e pragmáticos para a realidade e para os valores, por isso, o ato de interpretar o direito não pode ficar limitado a uma análise meramente textual, mas, ao contrário, deve estar associado com a facticidade e historicidade.

Sintaxe, semântica e pragmática são os planos da Semiótica de análise da linguagem. O plano sintático estuda as relações entre os signos lingüísticos; o plano semântico estuda a relação do signo com o objeto que ele representa e, por sua vez, o plano pragmático estuda a relação do signo com os usuários da linguagem. Considerando que a atividade de interpretar é atribuir significado ao texto, de fundamental utilidade são os instrumentais conferidos pela Semiótica na análise do texto jurídico. Nesse sentido, TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR²⁷:

²⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 258.

²⁵ CARVALHO, *Direito tributário...*, op. cit., p.16

²⁶ Ibid., p. 60.

²⁷ FERRAZ JÚNIOR, *Introdução ao estudo...*, op. cit., p. 261.

Ora, diante dessas observações, é possível dizer que, para interpretar, temos de decodificar os símbolos no seu uso, e isso significa conhecer-lhes as regras de controle da denotação e conotação (regras semânticas), de controle das combinatórias possíveis (regras sintáticas) e de controle das funções (regras pragmáticas).

Diante dos fins que se propõe o presente trabalho, far-se-á considerações relativamente mais aprofundadas em relação à pragmática no próximo subitem.

1.3 SEMIÓTICA NA INTERPRETAÇÃO DO DIREITO: A IMPORTÂNCIA DA PRAGMÁTICA

Essencial destacar que o objeto de estudo deste trabalho concentra-se na construção de sentido da não-cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS. As premissas metodológicas tomadas neste capítulo não são objetos de análise desta proposta, fato que justifica que sejam feitas apenas breves incursões nos assuntos expostos, sem maiores análises e digressões sobre o tema.

A mesma observação emprega-se ao assunto tratado neste subcapítulo: a pragmática. Apesar de a pragmática constituir instrumento de fundamental importância na análise da não-cumulatividade que se pretende fazer, ela, por si só, não constitui objeto da pesquisa. Por esse motivo, não obstante serem maiores as considerações feitas acerca da pragmática em comparação às outras premissas anteriormente evidenciadas, as proposições emitidas apenas apresentam conteúdo meramente informativo sobre pontos importantes dessa pesquisa, que ajudarão a construir o sentido e alcance da não-cumulatividade.

Com essa observação pretende-se deixar claro que não será feita uma teoria da pragmática, fazendo-se incursões sobre as imprecisões e concepções do assunto, mas, tão somente se evidenciará os pontos mais importantes da pragmática que influenciam na construção de sentido da não-cumulatividade. Isso porque fazer uma teoria da pragmática neste trabalho seria algo difícil, pois implicaria completa ruptura com o tema proposto, por se tratar de tarefa complexa e que requer trabalho específico. Tamanha a complexidade de se fazer uma teoria da pragmática que os problemas que giram em torno do assunto já aparecem logo no início do seu estudo, quando se depara com o problema da ambigüidade do termo, que apresenta diversos tipos de uso, como destaca STEPHEN C. LEVINSON²⁸:

²⁸ LEVINSON, Stephen C. *Pragmática*. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p.6

Para resumir, muitos usos distintos do termo pragmática originam-se da divisão original da semiótica feita por Morris: o estudo do enorme leque de fenômenos psicológicos e sociológicos envolvidos nos sistemas de signos em geral ou na linguagem em particular (sentido que o termo assume na Europa continental), o estudo de certos conceitos abstratos que fazem referência aos agentes (um dos sentidos de Carnap), o estudo dos termos indiciais ou dêiticos (o sentido de Montague) ou, finalmente, o uso recente na lingüística e na filosofia anglo-americanas.

Feito esse breve alerta, passa-se a tratar dos aspectos relevantes da pragmática que tem interesse no estudo proposto.

A pragmática consiste no plano de investigação da linguagem que tem por objeto de estudo o processo de comunicação sob o enfoque da relação dos signos com os usuários da linguagem dentro de um contexto. Ao tomar como ponto de análise essa relação, permite o ampliamento dos modos de análise do objeto para a melhor compreensão do discurso, desvinculando-se de análises meramente formais ou limitadas aos significados de base para compreender o discurso a partir da função desempenhada pelos usuários da linguagem, que provocam significativas alterações nos significados dos signos de acordo com o contexto em estes se encontram.

Os signos possuem duas modalidades de significado: um significado que é concebido no plano teórico, sendo o primeiro que surge na mente, principalmente quando compreendido fora do contexto comunicacional; e um significado contextual, que é o significado apresentado pelo signo dentro do processo de comunicação. A palavra “chuchu” no seu significado base denota um determinado tipo de vegetal, contudo, costuma ser também utilizada por uma pessoa para se referir a outra pessoa (ele é um chuchu!) contando sentimento de carinho e afeição para com ela. A seguinte frase “este é meu chuchu”, para sua plena compreensão, deverá ser analisada dentro do contexto para se saber se o emissor está se referindo ao vegetal ou à pessoa querida. Enquanto a semântica é o plano da Semiótica que se preocupa estudar o significado de base do signo, a pragmática volta-se ao estudo do seu significado contextual.

Tamanha a importância do significado contextual que ALF ROSS²⁹ conclui que esse último é o único significado possível das palavras, que não há significado de base, uma vez que o significado somente pode ser dado pelo contexto da comunicação:

Com freqüência nos defrontamos com a opinião de que a interpretação da lei pode ou tem que tomar como ponto de partida o significado ordinário das palavras tal como resulta do seu uso. Este parecer é enganoso. Não existe tal significado. Somente o contexto e o desejo de descobrir um significado bom ou razoável em relação a uma dada situação, determinam o significado das palavras individuais.

²⁹ ROSS, *Direito e...*, op.cit., p.139 passim.

Consigna-se desde já que não se toma a posição radical apresentada por ALF ROSS³⁰ de que não há significado de base das palavras, ao contrário, entende-se que as palavras apresentam sim um significado de base, mas que constitui apenas ponto de partida para o processo de interpretação e atribuição de sentido, haja vista que a plena compreensão da mensagem somente pode ser atingida a partir do contexto comunicacional. Nesse sentido, destaca LUIZ ALBERTO WARAT³¹:

A análise funcional sustenta, assim, que o processo de significação não depende unicamente das relações internas dos signos, mas também de um sistema de evocações provenientes dos contextos de uso, que, por sua vez, são determinados pelos objetivos do emissor, pela materialidade ideológico-política da sociedade e pelos dados do contexto comunicacional.

Repita-se que o significado pleno do signo somente pode ser alcançado quando o processo de interpretação empreendido pelo sujeito parte do significado de base do texto para o significado contextual. Ainda que tal processo seja intuitivo, e o intérprete ou receptor não tome consciência que está a compreender a mensagem dentro do contexto, somente dentro do contexto torna-se possível entender plenamente a mensagem transmitida no processo comunicacional.

De tudo o que foi exposto até agora, verifica-se que contexto consiste-se em um signo relevante para a pragmática, na medida em que esse plano da Semiótica volta-se para a análise do modo pelo qual o contexto influencia e altera as significações das palavras. Portanto, compreender e definir o que seja contexto também são tarefas que se inserem no objeto de estudo da pragmática. Contudo, trata-se de empreitadas que não podem ser qualificadas como fáceis, haja vista que muitas discussões e problemas circundam o tema específico do contexto, como demonstra STEPHEN C. LEVISON³².

³⁰ Ibid.

³¹ WARAT, Luiz Alberto. *O direito e sua linguagem*: 2^a versão. 2.ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995. p. 66.

³² LEVINSON, op. cit., p.27-28.

O que, então, podemos querer designar com contexto? Primeiro, precisamos fazer uma distinção entre as situações efetivas de enunciação, em toda a sua multiplicidade de aspectos, e a seleção apenas dos aspectos que são cultural e linguisticamente importantes para a produção e a interpretação das enunciações (ver, por exemplo, Van Dijk, 1976, 29). O termo contexto naturalmente rotula a segunda (embora descrição do contexto pudesse ser um termo mais adequado, como Bar-Hillel (1970, 80) sugere). Podemos, porém dizer antecipadamente o quer esses aspectos têm probabilidade de ser? Lyons corajosamente relaciona os seguintes (1977a:574), além dos princípios universais da lógica e do uso lingüístico: (i) o conhecimento do papel e do status (onde o papel abrange o papel no conhecimento lingüísticos, como falante ou receptor, quanto o papel social, e status abrange noções de posição social relativa), (ii) o conhecimento do nível de formalidade, (iv) o conhecimento do veículo (grosso modo, o código ou estilo adequado ao canal, como a distinção entre variedades escrita e falada de uma língua), (v) o conhecimento do tema adequado, (vi) o conhecimento do campo (ou domínio que determina o registro de uma língua). Ochs (1979c), numa discussão mais detalhada da noção,

Por isso, como anteriormente foi alertado que a pragmática não é objeto deste estudo, o tema específico do contexto igualmente não o será, motivo pelo qual cabe, neste momento, elucidá-lo para fins do estudo proposto. Contexto será entendido da forma mais abrangente, como o ambiente social e psicológico em que a comunicação opera, no qual são considerados aspectos individuais dos participantes, suas crenças, conhecimentos, intenções, aspectos temporais e espaciais. Portanto, tudo aquilo que influencia o fato comunicacional é considerado contexto. Na mesma linha de raciocínio, NICOLA ABBAGNANO³³ define contexto como “[...] conjunto dos elementos que condicionam, de um modo qualquer, o significado de um enunciado”.

A análise pragmática volta-se ao modo de significar da expressão dentro do seu contexto, permitindo ao intérprete ganhar a consciência de que o texto não possui significado único, ou seja, que o significado base do texto não é o único possível no processo comunicacional. Ao ganhar tal consciência, passa a reconhecer e admitir que existe uma significação além da significação de base, dada pelo contexto da comunicação, e que é influenciada pelos valores e ideologias dos sujeitos, aspectos históricos, culturais e sócio-políticos. A pragmática aceita e pressupõe que todos esses fatores influenciam no significado do discurso, o que viabiliza melhor compreensão da linguagem analisada.

Outro aspecto importante no estudo da linguagem sob o enfoque pragmático está na possibilidade de se atribuir explicações funcionais ao uso da linguagem. Tal fato fica bem evidente quando se verifica que as linguagens podem ser classificadas com base em um critério funcional. PAULO DE BARROS CARVALHO³⁴ identifica, entre outras, linguagem com função imperativa ou prescritiva de condutas, declarativa ou descriptiva e interrogativa. Nos tipos de linguagens descritas pelo Autor, a função da linguagem é de fácil identificação,

observa que “o âmbito do contexto não é fácil de definir...devemos considerar o mundo social e psicológico em que o usuário da linguagem opera em determinado momento” (p.1); “ele inclui, no mínimo, as crenças e suposições dos usuários da língua a respeito de cenários temporais, espaciais e sociais; ações passadas, presentes e futuras (verbais e não verbais) e o estado do conhecimento e da atenção do participantes da interação social em questão”. (p.5). Tanto Lyons como Ochs enfatizam que o contexto não deve ser compreendido de modo que exclua os aspectos lingüísticos, já que esses aspectos muitas vezes provocam as suposições contextuais relevantes (um fato bem estabelecidos por Gimperz (1977), que chama tais aspectos lingüísticos sugestões de contextualização). Certamente, neste livro, precisaremos incluir as crenças dos participantes a respeito da maioria dos parâmetros acima, inclusive o lugar em que a enunciação em curso ocupa na seqüência de enunciações que constituem o discurso. Outros autores foram mais modestos: “Deixei o conceito central de deste trabalho, isto é, o contexto pragmático, na imprecisão quase que incompleta, e isto pela simples razão de que não vejo maneira clara de reduzir a imprecisão no momento”(Bar-Hillel, 1970,80).Embora, no sentido sugerido por Lyons ou Ochs, possamos reduzir a imprecisão fornecendo listas de aspectos contextuais relevantes, parece que não temos nenhuma teoria disponível para prever a relevância de tais traços, e talvez isto seja um embaraço para uma definição que parece valer-se da noção de contexto.

³³ ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. 4.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 199.

³⁴ CARVALHO, Língua e linguagem..., op. cit.

pois o emissor utiliza-se da linguagem com a finalidade específica de, respectivamente, dar ordem dirigida ao comportamento de outra pessoa, transmitir informação, obter informação sobre algo que o emissor desconhece. A linguagem do direito caracteriza-se por apresentar função prescritiva de condutas, ou seja, tem a função de alterar o comportamento dos destinatários das normas jurídicas.

A pragmática toma por pressuposto na análise da linguagem que o ato de produzir linguagem, ato humano, apresenta-se como ato que se volta à produção de certos efeitos. Tal característica é de tamanha importância no estudo da pragmática que há autores incluem como característica definitória do conceito de pragmática a produção de efeitos³⁵

Ao se preocupar com os efeitos que o ato de produzir linguagem promove no contexto comunicacional, a pragmática nada mais faz do que tentar identificar qual a finalidade do signo no contexto lingüístico. A utilização de determinada linguagem apresenta explicação finalística, que deve ser buscada pela pragmática para esclarecer por qual razão ocorre o uso de determinados signos no contexto comunicacional.

Quando se promove uma interpretação pragmática do direito, atribuindo-se finalidade específica à norma, viabiliza-se a redução da carga emocional, inerente a qualquer discurso, principalmente quando feito como signos que apresentam profundos problemas de vaguidade e ambigüidade, como destaca TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR³⁶.

Tendo em vista que o direito é um subsistema social, assim como o político, o econômico, o religioso, etc, não há como ignorar o fato de que as normas jurídicas surgem como forma de atender os anseios sociais, qualquer que seja o subsistema social a que pertençam. Os reclamos da sociedade, sejam ou não critérios objetivados na produção legislativa, devem ser considerados na análise da linguagem do direito quando se toma como postura metodológica pragmática. Destaca TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR:

Em suma, a interpretação teleológica e axiológica ativa a participação do intérprete na configuração do sentido. Seu movimento intepretativo, inversamente ao da interpretação sistemática que também postula uma cabal e coerente unidade do sistema, parte das consequências avaliadas das normas e retorna para o interior do sistema. É como se o intérprete tentasse fazer com que legislador fosse capaz de mover suas próprias provisões, pois as decisões dos conflitos parecem basear-se nas provisões de suas próprias consequências. Assim, entende-se que, não importa a norma, ela há de ter, para o hermeneuta, um objetivo que serve para controlar até as consequências da previsão legal (a lei sempre visa aos fins sociais do direito e às exigências do bem comum, ainda que, de fato, possa parecer que eles não estejam sendo atendidos)³⁷

³⁵ GUIBOURG; GHIGLIANI; GUARINONI, op. cit., p. 65.

³⁶ FERRAZ JÚNIOR, *Introdução ao estudo...*, op. cit., p. 292.

³⁷ Ibid., p. 264.

No caso específico da não-cumulatividade das contribuições sociais, a finalidade econômico-social que, inclusive, foi objetivada pelo legislador na exposição de motivos da edição das medidas provisórias que introduziram o regime diferenciado para as contribuições sociais, como será adiante detalhado, necessariamente deve ser tomada como ponto de análise em um trabalho que se dedica a construir o sentido e alcance da não-cumulatividade. Não se pode olvidar que as contribuições sociais apresentam por hipótese de incidência a obtenção de receita (exatamente qual a hipótese de incidência das contribuições sociais será tratado em momento oportuno) que, por muitos, sejam juristas ou economistas, caracteriza-se por hipótese de tributação provocadora de estagnação econômica e impeditiva do crescimento nacional, sendo, ainda, os problemas econômicos agravados pela incidência cumulativa tributária. ALCIDES JORGE COSTA menciona as desvantagens de uma incidência tributária cumulativa:

A primeira desvantagem é a de que o imposto de vendas do tipo multifásico cumulativo incentiva a integração vertical das empresas.

[...]

O imposto de vendas multifásico cumulativo em cascata ressente-se de outro grave defeito: o de não constituir uma carga uniforme para todos os consumidores que são, afinal, quem o suportam. Este ônus será tanto maior quanto mais longo o ciclo da produção e da comercialização de cada produto.

[...]

Um imposto multifásico cumulativo torna impraticável uma desoneração completa dos produtos exportados. Por outro lado, um produto importado e vendido diretamente ao consumidor fica em posição altamente vantajosa na concorrência com produtos fabricados no país³⁸.

Não há, portanto, como proceder a estudo pragmático da não-cumulatividade das contribuições sociais sem tomar como vetor orientador da pesquisa o fato de que o regime não-cumulativo foi instituído para amenizar os efeitos que a tributação sobre a receita impacta na economia nacional.

Uma interessante descrição do enfoque finalístico do direito, que apresenta importante força pragmática no desenvolvimento social, fornece LOURIVAL VILANOVA, quando menciona:

[...] o direito tanto sofre a mudança, a passagem do subdesenvolvimento para o desenvolvimento, como por sua vez, opera como fator, detendo ou promovendo a mudança. Não é passivo reflexo do que flui subjacente no interior social. Faz às vezes de forma, de receptáculo dos fins novos, dos novos projetos que a sociedade adota, das novas atitudes e valorações. E, sabe-se, que a forma jurídica, como toda a

³⁸ COSTA, Alcides Costa. *ICM estrutura na constituição e na lei complementar*. São Paulo, 1977. Tese (Livre Docência em Direito Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo. p.7-8.

forma, se não faz os dados ou matéria de fato, modela-os, dá-lhes os contornos, imprime-lhes sentidos e finalidades³⁹.

Continuando sua exposição o autor esclarece:

É certo o que observa Roscoe Pound (las grandes tendências del pensamiento jurídico, p.206): todos os ramos do governo (branches or departments of government) atuam na sociedade geral como um mecanismo de controle de forças sociais, como social engineering. Esta é, de resto, função pragmática ou instrumental do direito. Canalizar o processo social, abrir vias normativas para disciplinar os interesses, compondo harmonicamente os individuais como os de maior dimensão, grupais e comuns, pertinentes estes ao todo (os de ordem, de segurança, de distribuição do justo legal, promoção do bem estar material, etc). Mas o grau de participação não é sempre o mesmo.⁴⁰

Não há dúvida que a linguagem do direito apresenta íntima conexão fática com o contexto social, na medida em que constitui instrumento necessário à implementação dos objetivos sociais. O enfoque pragmático do direito não diz que não se pode distanciar da função que sua linguagem opera no contexto social, por isso, a análise funcional da não-cumulatividade será de grande valia no desenvolvimento da presente pesquisa.

Em resumo de tudo o que foi exposto, pode-se concluir que aplicada ao direito, a pragmática permite que o processo de interpretação desprenda-se dos significados de base, por alguns criticados como aquilo que se chama de visão positivista do direito, para que o sentido seja construído tomando o contexto em que a norma foi produzida, os efeitos que gera na sociedade e, ainda, a finalidade que se busca com a produção dos textos prescritivos. O resultado desse processo é de que não há univocidade nos textos jurídicos.

A importância das premissas metodológicas referentes à pragmática traduz-se na possibilidade de construir-se um sentido de não-cumulatividade dentro do contexto das contribuições sociais e que leve em consideração os aspectos funcionais do novo sistema. Apesar de este não ser o momento adequado para empreender tal tarefa, ainda que brevemente, é possível adiantar que se reconhece que há um significado de base para a não-cumulatividade, fornecido pela sistemática da não-cumulatividade do IPI e do ICMS, mencionados nos artigos 153 e 155 da Constituição Federal⁴¹ que encontra no texto

³⁹ VILANOVA, Lourival. Proteção jurisdicional dos direitos numa sociedade em desenvolvimento. In: _____. *Textos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi, IBET, 2003, p. 463-498. p. 475.

⁴⁰ Ibid., p. 480

⁴¹ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 1988.

Art. 153 [...]

3º - 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;

[...]

Art. 155 [...]

constitucional a determinação que a não-cumulatividade será efetivada por meio da compensação do imposto devido daquele cobrado nas operações anteriores. Contudo, o significado do princípio da não-cumulatividade apresentado para esses impostos, não é o mesmo das contribuições PIS e COFINS, como bem ilustra MARCO AURÉLIO GRECO⁴²:

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

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

Há uma realidade própria das contribuições sociais que não se confunde com a realidade dos impostos citados, uma vez que partem de pressupostos fáticos de incidência distintos, pois, enquanto os impostos têm por pressuposto incidência a realização de operações de industrialização e de circulação de bens, as contribuições sociais apresentam por pressuposto de incidência a receita. Isso demanda uma análise voltada ao contexto das contribuições e a finalidade que motivou a introdução da sistemática não-cumulativa para que se possa entender o que significa a não-cumulatividade das contribuições sociais.

Estabelecido o conteúdo de significação da não-cumulatividade, será possível construir uma interpretação possível dos enunciados que visam a implementar a não-cumulatividade nas contribuições sociais, verificando se guardam relação com o sentido da não-cumulatividade proposto ou, em caso negativo, se é possível construir uma interpretação que guarde relação com esse sentido.

Por fim, necessário esclarecer que a não-cumulatividade das contribuições sociais, assim como tudo em direito, pode ser analisada de diversas perspectivas que tomem por base outros critérios que, igualmente, permitem construir o sentido e alcance da sistemática da não-cumulatividade atualmente vigente para as contribuições sociais. Por isso, não se tem a pretensão de propor o modelo único de interpretação do assunto, mas um modelo que, acredita-se, tenha condições de fornecer subsídios para a real efetivação da não-cumulatividade das contribuições sociais.

§ 2º 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;

⁴² GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULEN, L. (Coord.). *Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 108-109.

2 CONSTRUÇÃO DO SIGNIFICADO DA CUMULATIVIDADE

Pressuposto para a boa compreensão do tema da não-cumulatividade consiste no entendimento claro e preciso do que venha a ser cumulatividade. Acredita-se que os problemas semânticos em torno da expressão decorrem justamente da falta de compreensão do fenômeno da cumulatividade, qual o seu sentido, se se apresenta como um fenômeno pertencente ao sistema econômico ou, se se mostra como um fenômeno pertencente ao sistema jurídico. Uma vez procedida à elucidação do tema, a tarefa de investigação da não-cumulatividade torna-se mais fácil.

Contudo, para que se possa empreender construção de definição coerente do termo cumulatividade, com eficácia de atingir seu objetivo, fornecendo ao intérprete subsídios para melhor compreender o assunto, é imprescindível apresentar esclarecimentos sobre os termos “monofasia” e “plurifasia”, os quais são importantes para o tema proposto, uma vez que a eles se fará referência quando do tratamento da cumulatividade e, por consequência, da não-cumulatividade.

2.1 CONCEITOS FUNDAMENTAIS: MONOFASIA E PLURIFASIA

Os conceitos de monofasia e plurifasia (ou multifasia) são fundamentais para a compreensão da cumulatividade, razão pela qual não se pode expor uma definição para este termo sem que, previamente, sejam esclarecidos os significados desses dois conceitos. Monofasia e plurifasia são palavras ambíguas na medida em que denotam tanto o tipo da cadeia de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica, quanto o regime de tributação de um mesmo tributo em relação a determinado setor da atividade produtiva. No primeiro caso, a significação está ligada ao ciclo de produção econômica, ao passo em que no segundo caso, o significado está ligado com a forma de tributação de uma mesma espécie tributária sobre o setor econômico.

Analisa-se, primeiramente, o significado dos termos monofasia e plurifasia denotando a cadeia de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica.

Apesar da impropriedade do nome, diz-se que uma cadeia de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica é monofásica quando inexiste

seqüência de fatos, ou seja, não há um fato antecedente e muito menos um fato subsequente àquele que está a sofrer incidência tributária e que esteja com esse fato relacionado. O setor da atividade econômica é desenvolvido por um único fato, sem a necessidade de conexões como outros fatos. Na verdade, não se trata de uma cadeia de fatos (por isso, ressaltado ser a expressão cadeia monofásica imprópria), mas de fato único e hábil a sofrer a incidência tributária e desencadear os respectivos efeitos. Pode-se citar como exemplo de monofasia o fato de importar bens do exterior, note-se que não há ciclo econômico no setor da atividade de importação, a atividade é plenamente desenvolvida com o simples fato de importar, não dependendo de fato anterior e, muito menos, necessitando de fato posterior para o desenvolvimento da atividade de importação.

Por outro lado, tem-se uma cadeia plurifásica de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica quando há uma seqüência de fatos conectados, todos integrantes de determinado setor da atividade econômica, e que estão hábeis a sofrer a incidência tributária. Na cadeia plurifásica, todos os fatos interligados são imprescindíveis para a realização da atividade, o que significa que a atividade pode até não se realizar ante a ausência de determinado fato. Pode-se citar como exemplo de fato pertencente à cadeia plurifásica o fato de realizar operações com circulação de mercadorias.

Além de denotarem o tipo de cadeia de fatos pertencentes a determinados setor da atividade econômica, os conceitos de monofasia e plurifasia também denotam tipos de regime de tributação de uma mesma espécie tributária. Contudo, o tipo de regime de tributação diz respeito tão somente à cadeia plurifásica de tributação, uma vez que a adoção de um desses dois regimes pressupõe a existência de cadeia de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica hábeis a sofrer a incidência tributária.

Tem-se regime de tributação monofásico quando, apesar da cadeia de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica ser plurifásica, o legislador, seja por política fiscal, seja por facilitação na arrecadação, faz a opção de tributar apenas um único fato integrante da cadeia, deixando de tributar os demais fatos pertencentes ao ciclo.

O regime de tributação plurifásico caracteriza-se pela tributação da mesma espécie tributária sobre todos os fatos interligados e pertencentes ao ciclo. Em suma, todos os fatos integrantes da cadeia de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica sofrem a incidência do mesmo tributo. Sobre o assunto ALCIDES JORGE COSTA esclarece:

Imposto multifásico cumulativo: cobrado em cada uma das transações pelas quais a mercadoria passa desde a fonte de produção até entrega do consumidor. O imposto pago numa transação não é levado em conta nas subsequentes, de modo que o ônus tributário se vai acumulando.

Imposto monofásico: cobrado apenas uma única vez seja do produtor seja do atacadista, seja do varejista, em um só ponto do processo de produção e de distribuição⁴³.

A idéia de regime de tributação plurifásico é de extrema relevância ao tema da não-cumulatividade porque o fenômeno da cumulatividade ocorre justamente no regime de tributação plurifásico, como adiante será demonstrado. Feitos esses breves esclarecimentos sobre os conceitos de monofasia e plurifasia, cabe agora estudar o fenômeno da cumulatividade.

2.2 CUMULATIVIDADE

Questão de extrema relevância para a compreensão do assunto, mas que não é enfrentada abertamente pela doutrina majoritária que trata do tema, reside na própria definição do termo cumulatividade. O que se verifica em muitos estudos que se dedicam à análise da não-cumulatividade, principalmente à não-cumulatividade das contribuições sociais, é que o termo cumulatividade é tratado como algo pressuposto, uma definição óbvia que não requer elucidação.

A obviedade das premissas pressupostas pela doutrina talvez seja de maior aceitabilidade em se tratando da cumulatividade do IPI e do ICMS, na medida em que o modo pelo qual se dá a efetivação da não-cumulatividade nesses impostos está delineada na Constituição, quando prescreve que o imposto devido será compensado com o imposto cobrado na operação anterior. Além do mais, pelo fato de que esses impostos levam a característica do que a doutrina convencionou chamar de impostos sobre o consumo, fica mais fácil pressupor o conceito de cumulatividade e de não-cumulatividade.

Contudo, mesmo em se tratado do ICMS e do IPI, o assunto da não-cumulatividade não pode ser aceito como algo claro, destituído de problemas de ordem sermântica, pois, como já alertavam GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO, a expressão não-cumulatividade é vaga e imprecisa e só pode ser compreendida dentro do contexto em que se insere:

⁴³ COSTA, op. cit., p. 5

A chamada “cláusula da não-cumulatividade”, inserida, como princípio, no texto constitucional, por si mesma não tem substância; é imprecisa, vaga e sem significação definida. A sua consistência jurídica há de se deduzir do contexto e dos desdobramentos constitucionais, proposta que desenvolvemos amplamente alhures.[...]. Há várias formas de cumulatividade e várias formas de não-cumulatividade, de natureza e efeitos – econômicos e jurídicos – o que, por si só, tira univocidade do conceito, quando abstrata ou universalmente considerado⁴⁴ (grifo dos autores).

Portanto, o assunto da não-cumulatividade precisa ser descortinado, ainda mais quando se trata da não-cumulatividade relativa ao tema das contribuições sociais PIS e COFINS, matéria nova em nosso sistema jurídico. É extremamente perturbador o problema da falta de definição que o tema apresenta, principalmente quando se questiona se a mesma definição de cumulatividade, pressuposta para os impostos, pode também ser pressuposta para as contribuições sociais. E a dificuldade aqui encontrada não pode deixar de ser ilustrada com os ensinamentos de ALFREDO AUGUSTO BECKER, para quem muitos problemas do sistema tributário não são solucionados ante a falta de explicitação das premissas das teorias que procuram compreende-lo, na medida em que seus fundamentos são tidos como óbvios:

Esclarecer é explicitar as premissas. O conflito entre as teorias jurídicas do Direito Tributário tem sua principal origem naquilo que se presume conhecido porque se supõe o óbvio. De modo que de premissas iguais em sua aparência (a obviedade confere uma identidade falsa às premissas) deduzem-se conclusões deferentes porque cada contendedor atribuiu um diferente conceito às premissas “óbvias”. Esta dualidade de conclusões deixa ambos os contendores surpresos e perplexos (pois partiram das “mesmas” premissas “óbvias”), sem que um possa convencer o outro da veracidade de sua respectiva conclusão⁴⁵ (grifos do autor).

Cumpre neste momento afastar a obviedade da definição do termo “cumulatividade”, delimitando seu conteúdo de significação. Alerta-se para o fato de que a definição a ser apresentada caracteriza-se como espécie de definição estipulativa sobre a qual RICARDO GUIBOURG, ALEJANDRO GHIGLIANI e RICARDO GUARINONI ensinam: “[...] el tipo de definición que permite introducir nuevos términos científicos o precisar los límites de los términos ya conocidos es precisamente el de la definición estipulativa”⁴⁶. Deste modo a definição estipulativa, não tem a pretensão de ser a correta, pois não constitui espécie de definição que faz referência a determinada realidade e, por consequência, não está submetida aos valores da verdade/falsidade.

Algumas são as dúvidas quando se defronta com a delimitação do significado da cumulatividade: a existência de operação apresenta-se como uma característica definitória e

⁴⁴ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM e IPI: direito de crédito – produção de mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota “zero”. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 46, out./dez. 1988. p. 74.

⁴⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 11.

⁴⁶ GUIBOURG; GHIGLIANI; GUARINONI, op. cit., p. 62.

fundamental para a definição de cumulatividade? O conceito cumulatividade denota um acontecimento estático ou dinâmico? Há um conteúdo mínimo na definição da cumulatividade aplicável aos impostos bem como às contribuições sociais?

Os questionamentos ora apresentados são relevantes e demonstram que muita confusão o tema ainda provoca. Os problemas acerca da cumulatividade encontram justificativa na própria legislação constitucional e infraconstitucional brasileira, que até pouco tempo continha normas exclusivamente para a efetivação da não-cumulatividade do IPI e do ICMS, cujo núcleo fundamental de operacionalização revela-se no direito ao abatimento do imposto devido com o imposto incidente em operação anterior.

Por isso, quando não se promove análise da não-cumulatividade das contribuições com maior acuidade, intuitivo estudar e expor o tema de forma unívoca, sem atentar para as especificidades de cada sistemática, deixando, por consequência, de elucidar questões de relevância para sua definição, principalmente se o termo “cumulatividade”, e sua negativa, “não-cumulatividade”, possuem o mesmo significado tanto em relação aos impostos como em relação às contribuições sociais.

Para ilustrar os problemas a que se refere transcrevemos passagens de trabalhos específicos sobre o tema da não-cumulatividade das contribuições sociais. CIRO CARDOSO BRASILEIRO BORGES⁴⁷, que se dedica primeiramente a analisar o fenômeno da cumulatividade, para depois tratar de todos os sistemas da não-cumulatividade atualmente vigentes no país, identifica o fenômeno da cumulatividade como sendo o mesmo fenômeno para os impostos e contribuições sociais, sendo esse fenômeno caracterizado pela sucessão de incidência de regras-matrizes da mesma classe sobre fatos tributários de igual classe, mas distintos. Nota-se que o termo operação, no sentido estrito de negócio jurídico que promove a circulação, não integra a definição apresentada pelo Autor:

O fenômeno da cumulatividade de incidência de regras-matrizes de mesma classe consiste na visualização de sucessivos fenômenos de incidência de regras-matrizes tributárias de mesma classe sobre fatos jurídico-tributários distintos, porém pertencentes a uma mesma classe e integrantes de um determinado setor de atividade econômica, em que a integralidade ou parcela dos valores representativo das respectivas bases de cálculo tenha sido objeto de fenômenos de incidência de regras-matrizes tributárias das mesmas classes.⁴⁸

⁴⁷ BORGES, Ciro Cardoso Brasileiro. *Fenômeno da cumulatividade e das regras de não-cumulatividade em face do sistema tributário nacional*. São Paulo, 2006. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. p. 29.

⁴⁸ Ibid., ibid., p. 29.

Em tese completamente oposta, RICARDO LODI RIBEIRO⁴⁹ afirma categoricamente que o fenômeno da cumulatividade do PIS e da COFINS difere do fenômeno da cumulatividade dos impostos na medida em que constituem espécies tributárias que não apresentam por hipótese de incidência tributária a circulação de bens e serviços. Depreende-se dos ensinamentos do Autor que a cumulatividade nas contribuições sociais ocorre sobre um conceito estático, que é o faturamento, e não sobre um conceito dinâmico, de circulação, mas, mesmo incidindo sobre um conceito estático, provoca a incidência em cascata no ciclo econômico:

Na verdade, a rigor, só há que se falar no fenômeno da cumulatividade, como conhecido no direito tributário brasileiro, em tributos que incidam sobre a circulação de bens e serviços sobre várias etapas da cadeia econômica. O faturamento, base de cálculo do PIS e da COFINS, não diz respeito a fenômeno circulatório, senão a partir de uma visão exclusivamente vinculada à repercussão econômica. É claro que a incidência do PIS e da COFINS sobre todos os agentes da cadeia econômica acaba gerando um ônus fiscal em cascata para o preço final do bem ou serviço, mas não há que se confundir esta circunstância econômica com o fenômeno jurídico da cumulatividade tributária, realidade restrita aos tributos sobre circulação de bens e serviços.⁵⁰

Adotando um mesmo conceito estático de cumulatividade para as contribuições sociais, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA explicam:

Diante da referida descrição, não parece, à primeira vista, pertinente cogitar de cumulatividade, pelo menos no sentido que essa expressão ostenta no âmbito do ICMS e do IPI.

Diferente do que ocorre nesses impostos, tais contribuições não têm como pressuposto de fato de sua incidência um ciclo econômico representado pelo encadeamento de operações ou negócios jurídicos, mas uma realidade ligada única e exclusivamente à pessoa do contribuinte, ou seja, à percepção de receita e/ou faturamento.⁵¹

E, ainda, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA:

Realmente, a COFINS e a contribuição ao PIS, que são tributos cujas hipóteses de incidência são a receita ou o faturamento, a riqueza sequer tem incidência multifásica, pois são devidos sempre que houver receita (de faturamento), a qual se constitui em substrato específico e isolado de qualquer outro fenômeno jurídico ou econômico. [...] Exatamente por haver incidência de duas contribuições sobre fatos isolados, não se trata de incidência multifásica, eis que a hipótese de incidência se

⁴⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na constituição e nas leis. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 111, dez. 2004. p. 101.

⁵⁰Ibid., p. 101.

⁵¹MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP COFINS. In: PAULEN, L. (Coord.). *Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 21.

resume a cada fato solitário – cada receita auferida -, nada tendo a ver com outros fatos ou com elementos externos ao fato considerado na hipótese de incidência⁵².

Por fim, sem fazer referência expressa a uma conotação dinâmica ou estática, como os outros autores, OCTAVIO CAMPOS FISCHER traz uma definição destacando a necessidade de mais de uma incidência tributária sobre um mesmo valor:

Para o presente estudo, entretanto, o importante é que ou o tributo é cumulativo e, portanto, de alguma forma, incide sobre valores que já foram tributados anteriormente ou o tributo é não cumulativo, não incidindo sobre qualquer parcela do que já foi tributado anteriormente. Não há meio termo, não há meio não-cumulatividade⁵³.

Há, ainda, quem defende que as contribuições sociais, por apresentarem pressuposto de fato de incidência “receita”, não são cumulativas porque não lhes aplica o princípio da repercussão tributária⁵⁴.

A partir das diferenças encontradas na doutrina, ilustradas pelas opiniões doutrinárias acima citadas, necessário destacar que o primeiro ponto de análise imprescindível na apresentação de uma definição estipulativa para o termo cumulatividade consiste em esclarecer se o termo “operação” é característica definitória da definição de cumulatividade. Por característica definitória entende-se aquela cuja presença é essencial na definição do objeto, sem a qual não é possível chamar aquele objeto do nome pelo qual é chamado.

RICARDO A. GUIBOURG, ALEJANDRO M. GHIGLIANI e RICARDO V. GUARINONI esclarecem o que pode ser considerada uma característica definitória:

Dentro de la concepción que estamos siguiendo, pues, conviene tener presente que las características definitorias no son las que hacen que algo sea una cosa y no otra, sino las que, de hallarse presentes en un objeto, nos mueven a llamarlo con cierto nombre según la clasificación que hemos escogido o aceptado. Y las concomitantes no son las que pueden estar o no presentes en un objeto (todo objeto tiene infinitas características concomitantes), sino aquellas que nosotros no tomamos en cuenta para la clasificación del objeto⁵⁵.

Caso seja positivamente concluído que o termo “operação” é característica definitória da cumulatividade, deve-se esclarecer, ainda, se apresenta um significado amplo ou restrito, no sentido de negócio jurídico que promove a circulação de bens.

⁵² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à “não-cumulatividade” da COFINS e da Contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, M. M.; FISCHER, O. C. (Coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 28.

⁵³ FISCHER, Otávio Campos. Contribuição social sobre a receita (CSR) e o direito de crédito em operações não tributadas (isenção, imunidade, etc). In: MARTINS, I. G. S. (Coord.). *O princípio da não cumulatividade*. São Paulo: RT - Centro de Extensão Universitária, 2004. p. 381.

⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. A “não-cumulatividade” no PIS/COFINS. In: PEIXOTO, M. M.; FISCHER, O. C. (Coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

⁵⁵ GUIBOURG; GHIGLIANI; GUARINONI, op. cit., p. 47.

Trata-se de tarefa relevante porque, se se incluiu o termo “operação” na definição de cumulatividade, atribui-se conotação dinâmica ao mesmo, excluindo, por consequência, fatos estáticos do seu campo de referência. Além disso, se se adota como elemento da definição de cumulatividade o termo operação no sentido estrito de negócio jurídico que promove a circulação de bens, restringe-se ainda mais o campo de referência, de modo que o termo somente poderia ser adotado para fazer referência aos tributos que apresentam como hipótese de incidência a realização de operação em que há circulação de bens, como é o caso do IPI e do ICMS, mas, por outro lado, não poderia ser adotada para tributos que não apresentam tal hipótese de incidência.

A delimitação semântica que se pretende fazer é de extrema relevância porque traz consequências sobre a forma pela qual deve ser compreendido o mecanismo de efetivação da não-cumulatividade. Além do mais, permite a eliminação da confusão de premissas provocada pelo fato de ser a não-cumulatividade uma idéia comum ao IPI e ao ICMS.

Para empreender a tarefa de apresentar uma definição para o termo cumulatividade, toma-se como ponto inicial a análise da idéia fornecida pela cumulatividade do IPI do ICMS. Justifica-se essa postura metodológica porque esta é a idéia comum, a partir da qual há uma tendência natural do intérprete quando se defronta com a expressão “não-cumulatividade”.

2.2.1 Características da Cumulatividade do IPI e do ICMS

Sem entrar nas discussões sobre os temas inerentes ao IPI e ao ICMS, até mesmo porque não são objetos deste trabalho, pode-se, de forma simplificada, afirmar que esses dois impostos são espécies de tributos que apresentam por hipótese de incidência da regra matriz a realização de operações (negócio jurídico) em que há circulação (transferência de titularidade) de produtos e/ou de mercadorias, sendo que, no caso do ICMS, verifica-se também por hipótese de incidência a prestação de serviços.

Tais impostos caracterizam-se pelo regime de tributação plurifásico, ou seja, há incidência tributária sobre a seqüência de fatos interligados e que pertencem a um determinado setor da atividade econômica, causando o efeito econômico maléfico de oneração do preço dos bens e produtos. Com o objetivo de evitar os efeitos causados pela incidência plurifásica, que provocam distorções na economia, esses impostos foram

submetidos ao princípio da não-cumulatividade. Nesse sentido enfatiza PAULO DE BARROS CARVALHO que:

[...] dirigido aos tributos plurifásicos, que gravam as diversas etapas de uma cadeia produtiva de circulação de bens ou serviços, o princípio da não cumulatividade apresenta-se como técnica que atua sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, visando evitar que o impacto da permissão tributária provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata⁵⁶.

Há, sem dúvida, incidência tributária cumulativa quando se fala em IPI e ICMS porque os fatos sujeitos à incidência desse tributo, quando não previsto em lei o regime monofásico de tributação, estão sujeitos ao regime plurifásico, uma vez que há uma cadeia de fatos interligados e integrantes da mesma atividade econômica, sendo que todos os fatos integrantes da cadeia sofrem, a princípio, a incidência desses impostos. Por se tratarem de impostos cumulativos, várias formas poderiam ser adotadas para evitar os efeitos da cumulatividade, formas essas que teriam o condão de efetivar o mecanismo da não-cumulatividade. Como destacam GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO: “há várias formas de cumulatividade e várias formas de não cumulatividade de naturezas e efeitos diversos – econômicos e jurídicos – o que, por si só, tira a univocidade do conceito, quando abstrado ou universalmente considerado”⁵⁷. Contudo, em relação a esses dois impostos, o Legislador Constituinte optou por constitucionalizar o mecanismo da não-cumulatividade, assegurando direito de abatimento do contribuinte sempre que realizar operação de circulação de mercadoria, para o ICMS, e operação de industrialização de produtos, para o IPI, sendo o abatimento efetivado por meio do desconto do imposto devido do imposto cobrado na operação anterior⁵⁸. Dessa forma, a não-cumulatividade no IPI e no ICMS, por expressa disposição constitucional, se efetivada por meio do abatimento ou compensação, em que o

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 95, 2006. p. 9.

⁵⁷ ATALIBA; GIARDINO, op. cit., p. 74.

⁵⁸ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 1988.

Art. 153 [...]

3º - 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;

[...]

Art. 155 [...]

§ 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;

imposto devido na operação realizada deverá ser abatido ou compensado com o imposto incidente na operação anterior.

Feitas essas breves incursões na sistemática da não-cumulatividade do IPI e do ICMS, pode-se destacar como características inerentes à cumulatividades desses tributos: (a) regime plurifásico de tributação; (b) existência de operações que provoquem a circulação de bens ou mercadorias.

Tendo-se em mente tais constatações, passa-se a identificar as características da cumulatividade das contribuições sociais.

2.2.2 Características da Cumulatividade das Contribuições Sociais PIS e COFINS

Por uma questão metodológica e didática, tanto neste tópico quanto nos demais capítulos que tratarão especificamente da não-cumulatividade das contribuições sociais, as regras serão tratadas conjuntamente, uma vez que a identidade da sistemática da não-cumulatividade das duas contribuições sociais permite tal forma de estudo sem que prejuízos sejam causados à análise. Eventualmente, se diferenças entre as regras do PIS e da COFINS forem encontradas, serão feitas observações específicas sobre o assunto.

É na identificação das características da cumulatividade das contribuições sociais que se defronta com o grande problema que motivou a abertura deste tópico: saber se a cumulatividade das contribuições sociais PIS/COFINS têm por pressuposto um conceito estático, receita, ou um conceito dinâmico. Se tiver por pressuposto um conceito estático, necessário esclarecer como ocorreria a incidência cumulativa desses tributos; e, se tiver por pressuposto um conceito dinâmico, deve-se esclarecer qual seria este conceito, que tem força para provocar a incidência cumulativa dessas contribuições.

Esclareça-se que em razão de as Leis 10.637/02⁵⁹ e 10.833/03⁶⁰ terem, logo no seu artigo 1º, equiparado os conceitos de faturamento e receita, abstraindo-se, ainda, das discussões que giram em torno dessa equiparação, porque não são objetos do presente estudo,

⁵⁹ BRASIL. Lei n. 10.637..., op. cit.

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

⁶⁰BRASIL. Lei n. 10.833..., op. cit.

Art. 1º 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.

será tomado o termo “receita”, por ser mais abrangente como elemento integrante da regra matriz de incidência tributária.

Para se identificar qual(is) conceito(s) integra(m) a regra matriz de incidência tributária das contribuições sociais, precisa-se tomar como ponto de partida a análise do critério material da hipótese de incidência. Qual a materialidade prevista pelo legislador como apta a sofrer a incidência tributária? Seria essa materialidade auferir receita? Seria outra, denotando um conceito dinâmico?

Tanto a Lei 10.637/02⁶¹ quanto a Lei 10.833/03⁶² que introduziram, respectivamente, a sistemática da não-cumulatividade das contribuições sociais para o PIS e a COFINS, prescrevem, no artigo 1º, que se considera o fato gerador da contribuição o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens ou serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. As leis citadas retiram fundamento de validade do artigo 195, inciso I, alínea “b” da Constituição Federal⁶³, e especificamente, a Lei 10.637/02 também tem por fundamento de validade o art. 239 da Constituição Federal.

⁶¹ BRASIL. Lei n. 10.637..., op. cit.

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º 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.

⁶²BRASIL. Lei 10.833..., op. cit.

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º 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.

⁶³ BRASIL. Constituição (1988)..., op. cit.

Art. 239:

A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei complementar nº8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

Art. 195:

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

- I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
- b) a receita ou o faturamento.

Há autores que adotam posicionamento que o critério material da hipótese de incidência das contribuições sociais seria auferir receita, denotando acontecimento no plano interno da pessoa jurídica, inerente à pessoa, ou seja, acontecimento unilateral que independe de negócios realizados com outras, o que por si só seria suficiente a afastar o mecanismo de efetivação da não-cumulatividade relativo ao ICMS e ao IPI. Nesse sentido, MARCO AURÉLIO GRECO:

Ademais, como não há – subjacente à noção de receita – um ciclo econômico a ser considerado (posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa), os critérios para definir a dedutibilidade de valores devem ser construídos em função da realidade “receita” como figura atrelada subjetivamente ao contribuinte, isoladamente considerado⁶⁴.

O Supremo Tribunal Federal adotou tal posição no julgamento do Recurso Extraordinário nº 230.337/RN⁶⁵, no qual ficou consignado no voto vencedor do Ministro Carlos Velloso que o fato gerador do PIS (faturamento – legislação vigente à época) não se confunde com o fato gerador do ICMS (realização de operações).

No mesmo sentido, adotando posicionamento de que a materialidade da hipótese de incidência das contribuições sociais é auferir receita (faturamento está incluído no termo receita) e, ainda, acreditando que o sistema da não-cumulatividade das contribuições sociais somente foi introduzido como forma de maquiar o aumento da carga tributária, afirma JOSÉ ANTÔNIO MINATEL:

Mesmo tendo consciência da inadequação desse mecanismo para dimensionamento de obrigação tributária cujo pressuposto material de sua incidência é conteúdo de conduta particularizada pelo caráter unilateral, interior e pessoal – auferir receita, [...] Receita, como já dito, pressupõe conteúdo material de mensuração instantânea, revelado por ingressos de recursos financeiros decorrente do esforço ou exercício de atividade empresarial, materializadora de disponibilidade pessoal para quem aufere, conteúdo de avaliação unilateral que não guarda relação de pertinência que permita confrontá-lo com qualquer operação antecedente, contrariamente ao que sucede com o valor da operação de produtos industrializados e de mercadorias⁶⁶.

Uma observação feita pelo Autor e de grande valia para o raciocínio a seguir desenvolvido é que ele, apesar de falar que a materialidade da regra matriz das contribuições sociais é auferir receita, afirma que ela não pode ser investigada desvinculadamente das operações que lhe dão origem, porque receita denota um conceito jurídico consistente no resultado de negócios jurídicos tutelados pelo direito:

⁶⁴GRECO, op.cit., p. 103.

⁶⁵BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 230.337/RN. Relator: Ministro Carlos Velloso, Brasília, DF, 1 de julho de 1999. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 28 jun. 2002. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 5 jan. 2008.

⁶⁶MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 180.

[...] portanto, é fundamental examinar o manto jurídico contemplado pelo ordenamento para regular as diferentes operações envolvidas nas atividades econômicas, que, além de outras relevantes funções, servirá para identificar a origem da materialidade investigada (receita), sem, no entanto, desprezar o substrato econômico que vincula os interesses das partes envolvidas em cada negócio, elemento imprescindível para identificar o conteúdo e natureza da materialidade subjacente, e também servir de base para quantificar a obrigação tributária ali incidente⁶⁷.

Portanto, em que pese adotar como critério material da hipótese de incidência das contribuições o signo receita (a materialidade seria auferir receita), o Autor, conforme se depreende da passagem citada, não retira a relevância das operações que dão origem à receita.

Justamente pela relevância das operações que dão origem à receita a que se refere o Autor, não há como se aceitar a proposição segundo a qual a expressão auferir receita constitui materialidade da hipótese de incidência das contribuições sociais. Receita apresenta-se como resultado das operações, quaisquer que sejam elas, realizadas pelas pessoas jurídicas. A existência de receita necessariamente pressupõe a realização de operação, operação como negócio jurídico realizado. Repita-se, sem operação não há receita.

A incidência tributária não recai sobre a receita, mas sobre as operações realizadas pela pessoa, produtoras de receita. Diante dessa assertiva, pode-se questionar qual função exerce o signo “receita” na regra matriz de incidência tributária? Certamente há de se identificar tal função porque não foi sem propósito que o signo ficou consubstanciado no texto constitucional e na legislação infraconstitucional como pressuposto de fato da incidência tributária.

Conforme os ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO⁶⁸, a regra matriz de incidência tributária é a norma jurídica que prescreve a imposição tributária. Apresenta estrutura sintática hipotético-condicional, na qual a hipótese traz a descrição de um fato de conteúdo econômico de possível ocorrência, e, o consequente, prescreve o vínculo jurídico obrigacional tributário. A hipótese é composta por três critérios: critério material, critério temporal e critério espacial. O critério material traz a descrição do comportamento de uma pessoa, condicionado por coordenadas de tempo e de espaço, por meio dos critérios temporal e espacial, respectivamente. O critério material é composto por um núcleo, ou seja, o verbo, que indica propriamente o comportamento, e, ainda, apresenta seu complemento, pois, como indica o Autor, descabe-se em falar em verbo de sentido completo, motivo pelo qual é obrigatória a presença de um complemento. No consequente da regra matriz encontram-se

⁶⁷ Ibid., p. 91.

⁶⁸ CARVALHO, *Curso de direito...*, p. 355-367 passim.

prescritos os critérios necessários para identificação da relação jurídica tributária: critério pessoal, no qual são identificados os sujeitos passivo e ativo da obrigação tributária e critério quantitativo, que prescreve os elementos necessários para quantificar a obrigação tributária – base de cálculo e alíquota.

Com fundamento na estrutura lógica da regra matriz, identificam-se, dentro da regra matriz, duas funções para o signo “receita”: (a) complemento do verbo núcleo do critério material; (b) base de cálculo que, juntamente com a alíquota, medirá a real proporção do fato tributado.

A primeira função sintática exercida pelo conceito “receita” na regra matriz de incidência tributária refere-se ao critério material. Ressalte-se, de imediato, que o signo receita, isoladamente, não pode ser considerado como critério material da hipótese de incidência das contribuições sociais, PIS e COFINS, na medida em que necessita de um verbo que possa complementar. Em outras palavras, receita compõe o critério material da regra matriz de incidência tributária, mas tão somente com a função de complemento do verbo, este sim o núcleo da regra matriz.

Então, pergunta-se, qual seria o critério material da hipótese de incidência das contribuições sociais? Qual o verbo seria qualificado pelo signo receita?

O critério material da regra matriz de incidência tributária das contribuições sociais é realizar operações (negócios jurídicos) que resultam receita. A realização de operações é condição necessária e suficiente da obtenção de receitas. Receita é o resultado das operações realizadas pela pessoa jurídica. Dada a importância da existência de realização de operações para o signo receita, visto que, repita-se, não se obtém receita se não houver realização de operação, chega-se à conclusão de que o núcleo do critério material da regra matriz é a “realização de operações”, sendo o seu complemento “que resultem receita”. GERALDO ATALIBA segue essa linha de raciocínio:

Se já se afasta ser o “faturamento” hipótese de incidência deste (ou de outro) tributo, mas sua simples base de cálculo, o passo seguinte será em perquirir – à luz dos cânones do direito positivo – quais as hipóteses de incidência dos tributos cuja base imponível possa ser o faturamento. Nesse sentido, se o “faturamento”, como visto, corresponde à soma das vendas ou das outras operações realizadas por dado contribuinte, num certo período – vale dizer, é expressão financeira indicativa do montante de negócios havidos num certo mês, dia, ano, ou outro período qualquer – então logicamente, o cerne ou consistência do fato traduzido financeiramente nesse faturamento não pode deixar de ser o conjunto de negócios ou operações que a ele (faturamento) dá ensejo.

Assim, para haver “faturamento”, é indispensável que se tenham realizado operações mercantis, ou vendido produtos, ou prestado serviços, ou realizado operações

similares. Estas, teoricamente, as materialidades das hipóteses de incidência cuja quantificação pode expressar-se no faturamento⁶⁹ (grifos do autor).

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO compartilha do mesmo entendimento:

As “operações” constituem a pedra-de-toque, o elemento cardeal, para estabelecer o real significado de “faturamento”, porque a incidência tributária não recai sobre o documento (fatura) ou mero resultado quantitativo (faturamento), mas consubstancia e decorre da realização de negócios [...]⁷⁰ (grifos do autor).

O Ministro Marco Aurélio Greco adotou o mesmo entendimento quando do julgamento do RE nº 230.337/RN, em cujo voto, apesar de vencido, ficou consignado que o critério material do PIS não é auferir faturamento, mas realizar operações que tenham como resultado receita:

Discute-se, Presidente, o alcance do vocábulo “operação”. O que é, em si, a operação? Seria simplesmente a exploração do petróleo? Seria simplesmente, a produção da energia elétrica? Não. Temos como operação, como ressaltado em um dos pareceres a que me referi, o subscrito por João Cordeiro Guerra, o negócio jurídico. Não se trata, aqui, de vocábulo que revele apenas uma dada situação fática. O vocábulo direciona, tendo em conta até mesmo o que surge a partir dele, a um negócio jurídico entabulado. Aí, considerado esse negócio jurídico, a venda, chega-se, fatalmente, ao faturamento, consequência necessária que lhe é, a menos que possamos partir para procedimento que conduza à sonegação. A operação, desse modo, provoca e de forma necessária, consequencial, o faturamento, chegando, com ele, à receita bruta⁷¹.

Constatada a primeira função que o signo receita exerce na regra matriz de incidência tributária, cabe investigar qual seria a segunda função, e se essa função guarda uma relação harmônica com a primeira função identificada.

A segunda função exercida pelo signo receita na regra matriz de incidência tributária é a de constituir a base de cálculo, grandeza econômica contida no consequente da regra matriz que, juntamente com a alíquota, quantifica a respectiva obrigação tributária, no caso específico, quantifica a obrigação tributária referente às contribuições sociais.

Como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO⁷², além das funções de medir a proporção do fato e quantificar a obrigação tributária, a base de cálculo eleita pelo legislador também tem a função de confirmar o critério material da regra matriz ante a existência de sintonia entre a base de cálculo e o critério material. A sintonia a que se refere o Autor resta

⁶⁹ ATALIBA, Geraldo. PIS: exclusão do ICM de sua base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 35, 1986. p. 155-156.

⁷⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p 144.

⁷¹ GRECO, Marco Aurélio. [Voto]. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 230.337/RN. Relator: Ministro Carlos Velloso, Brasília, DF, 1 de julho de 1999. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 28 jun. 2002. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 5 jan. 2008.

⁷² CARVALHO, *Curso de direito...*, op. cit., p. 344.

verificada na regra matriz identificada, em que o critério material é a realização de operações que resultem obtenção de receita e a base de cálculo é a receita obtida.

Voltemos ao critério material. A conclusão que se chega é de extrema relevância para o conceito de cumulatividade, posto que a visualização da regra matriz na qual o critério material identificado é “realizar operações que resultem receita”, ao invés de simplesmente “auferir receita”, é a única construção que evidencia o ciclo de fatos econômicos existente no contexto social. Portanto, o critério material é formado por um conceito dinâmico consistente na realização de operações que tenham por resultado a obtenção de receita.

Ao contrário, se o critério material da regra matriz fosse “auferir receita”, não seria possível falar em cadeia plurifásica e, por consequência, regime plurifásico de tributação, já que o fato a ser tributado, “auferir receita”, mostra-se como fato unilateral inerente à pessoa do contribuinte. O fato “auferir receita” não denota a cadeia de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica, ou seja, o ciclo econômico cuja existência é necessária e indispensável para a incidência plurifásica de qualquer tributo. Veja-se que ninguém ousa falar em incidência plurifásica de Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), ou seja, dos impostos que gravam o patrimônio e renda, justamente porque os fatos sujeitos à incidência desses tributos caracterizam-se por fatos pessoais e unilaterais, que não integram um ciclo econômico de fatos interligados.

Portanto, a existência de cadeia plurifásica requer a existência de fatos bilaterais, ou seja, negócios jurídicos envolvendo mais de uma pessoa, pois somente fatos bilaterais que integram uma cadeia plurifásica e que estão sujeitos ao regime de tributação plurifásico têm força de acarretar o maléfico efeito da incidência em cascata de tributos sobre a mesma base (efeito econômico produzido pela cumulatividade). O assunto será explicitado mais adiante, ao se tratar do tema específico da cumulatividade.

Chega-se à conclusão, portanto, que o fenômeno da cumulatividade das contribuições sociais pressupõe: regime plurifásico de tributação e existência de operações que resultem obtenção de receita (evidenciando, portanto, cadeia plurifásica de fatos, ou seja, fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica).

Identificadas as características da cumulatividade do IPI e do ICMS e das contribuições sociais PIS e COFINS, tem-se subsídio necessário para a construção de uma definição de cumulatividade.

2.2.3 Definição de Cumulatividade

A partir das características identificadas na cumulatividade do IPI e do ICMS, bem como das contribuições sociais PIS e COFINS, torna-se possível construir uma definição de cumulatividade, comum aos dois grupos de tributos cumulativos.

Como visto, a existência de cumulatividade no IPI e no ICMS pressupõe: existência de regime plurifásico de tributação, e a existência de operações que impliquem circulação de bens ou mercadorias ou operações de prestação de serviços – no caso específico do ICMS. Por outro lado, a cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS pressupõe a existência de regime plurifásico de tributação, e a existência de operações que resultem obtenção de receita.

Comparando as características de cada grupo de cumulatividade, verificam-se alguns pontos em comuns, que provocam a intersecção das duas classes de cumulatividade, viabilizando a identificação de uma classe maior de cumulatividade.

O primeiro elemento inerente às duas classes é a existência de regime plurifásico de tributação. A existência de qualquer uma das espécies de cumulatividade identificadas, seja a do IPI e ICMS, seja a das contribuições sociais PIS e COFINS, requer a existência de regime plurifásico de tributação. Relembrando, regime de tributação plurifásico é aquele regime em que todos os fatos integrantes e pertencentes a determinado setor da atividade econômica sofrem a incidência do mesmo tributo. A existência de regime plurifásico de tributação é condição necessária para existência da cumulatividade, qualquer que seja o grupo de tributos inerente. Isso significa dizer que inexiste cumulatividade em regime monofásico de tributação. Nesse sentido foi o julgamento do Supremo Tribunal Federal no RE nº 258.470/RS⁷³:

EMENTA: Contribuição social. Constitucionalidade do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 228.321, deu, por maioria de votos, pela constitucionalidade da contribuição social, a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, incidente sobre a remuneração ou retribuição pagas ou creditadas aos segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas, objeto do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96, por entender que não se aplica às contribuições sociais novas a segunda parte do inciso I do artigo 154 da Carta Magna, ou seja, que elas não devam ter fato gerador ou base de cálculos próprios dos impostos discriminados na Constituição. - **Nessa decisão está insita a inexistência de violação, pela contribuição social em causa, da exigência da não-cumulatividade, por quanto**

⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 258. 470/RS. Relator: Ministro Moreira Alves, Brasília, DF, 21 de março de 2000. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 12 .maio 2000 Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 5 jan. 2008.

essa exigência - e é este, aliás, o sentido constitucional da cumulatividade tributária - só pode dizer respeito à técnica de tributação que afasta a cumulatividade em impostos como o ICMS e o IPI - e cumulatividade que, evidentemente, não ocorre em contribuição dessa natureza cujo ciclo de incidência é monofásico -, uma vez que a não-cumulatividade no sentido de sobreposição de incidências tributárias já está prevista, em caráter exaustivo, na parte final do mesmo dispositivo da Carta Magna, que proíbe nova incidência sobre fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados nesta Constituição. - Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário não conhecido. (grifo nosso).

O segundo ponto de intersecção entre os dois grupos de cumulatividade consiste na existência da “realização de operações”, e, destaca-se, “realização de operações”, tão somente. O fato de a “realização de operações” constituir o núcleo do critério material da hipótese normativa tanto dos impostos IPI e ICMS quanto das contribuições sociais PIS e COFINS é um dos critérios que confere o caráter cumulativo dos referidos tributos, provocando, via de consequência, a produção dos efeitos econômicos que visam a ser impedidos com a adoção do sistema não-cumulativo.

Caso o fato jurídico tributário tivesse uma denotação estática, de modo que sua materialidade se referisse exclusivamente à pessoa do contribuinte, inexistira o fenômeno da cumulatividade. Isso porque o fenômeno da cumulatividade está relacionado com a incidência de determinada espécie tributária sobre uma base que já foi objeto de incidência desse mesmo tributo, provocando, dessa forma, o efeito econômico da oneração do preço, em razão da superposição tributária. O efeito econômico provocado pela incidência cumulativa do tributo somente ocorre quando a base objeto de tributação já foi tributada em operação anterior, com a qual guarda relação de conexão, de modo que mais de uma incidência repercutirá no preço do mesmo bem ou serviço.

Na hipótese de inexistência de operações, a base tributada não sofre mais de uma incidência tributária do mesmo tributo, razão pela qual não se verifica a ocorrência do efeito econômico provocado pela incidência em cascata, como nos tributos que possuem incidência cumulativa. Veja-se o exemplo do imposto de renda da pessoa jurídica. O fato auferir renda é unilateral, diz respeito exclusivamente à pessoa jurídica e somente ocorre quando verificado o resultado positivo da atividade empresarial. Trata-se de fato que não sofre a incidência cumulativa do imposto, posto que a base do fato sobre a qual o imposto incide, é tributada uma única vez. Ninguém duvida não ser o imposto de renda tributo de incidência cumulativa.

Apesar de não fazer referência expressa à materialidade do fato jurídico tributário das contribuições sociais PIS e COFINS, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO e MISABEL ABREU MACHADO DERZI adotam idéia dinâmica de materialidade de

incidência das contribuições ao fazerem referência que a não-cumulatividade visa a evitar a cumulação de incidências no processo de circulação e produção de bens e serviços:

A não cumulatividade no PIS/COFINS, mirando-se nos arquétipos constitucionais atinentes ao IPI e ao ICMS, visa, evidentemente, a evitar a cumulação de incidências sobre receitas brutas (preços, enfim) no processo de produção-circulação-consumo de bens e serviços. O objetivo é aliviar a formação da base de cálculo dessas exações, atribuindo-se ao agente econômico o crédito de vários itens adquiridos que já tenham sofrido o ônus fiscal delas (ou que poderiam ter sofrido na hipótese de isenção⁷⁴).

Contudo, apesar de a cumulatividade dos impostos, bem como das contribuições sociais, apresentarem como ponto de intersecção a “realização de operações”, nota-se que o complemento não é o mesmo. No caso do IPI, o complemento consiste “com produtos industrializados”; no caso do ICMS o complemento consiste “de circulação de mercadorias e prestação de serviços”; já, no caso das contribuições sociais, o complemento consiste em “que resultem receita”.

A partir dessa constatação chega-se à conclusão que a “circulação de mercadorias”, a “prestação de serviços”, a “industrialização de produtos” ou a “obtenção de receitas”, não são expressões que compõem o conceito cumulatividade. Cumulatividade não está ligada ao produto, à mercadoria, ao serviço ou à receita. Ou seja, um tributo é cumulativo não porque implica a circulação de mercadorias, prestação de serviços, industrialização de produtos ou obtenção de receitas, mas porque ele incide mais de uma vez em uma determinada cadeia de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica em que há a realização de operações conectadas, viabilizando, por conseguinte, a ocorrência de efeito econômico consistente na oneração do preço em razão das várias incidências sobre a mesma base.

Com isso, acredita-se que se eliminam os problemas de ordem semântica e pragmática do conceito de cumulatividade, provocados pela ausência de elucidação do termo e pela inclusão, sem qualquer tipo de critério, dos termos “circulação de bens e produtos”, “receitas” na sua definição. Portanto, pode-se afirmar que “circulação de mercadorias”, a “industrialização de produtos”, “prestação de serviços” ou a “obtenção de receitas”, não constituem características definitórias do conceito de cumulatividade.

As elucidações e digressões acima demonstradas permitem chegar a uma definição de cumulatividade. Repita-se mais uma vez que a definição apresentada trata de definição

⁷⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel 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, abr. 2005. p. 144.

estipulativa porque não tem pretensão de ser verdadeira ou falsa, mas tão somente de apresentar coerência com as premissas desenvolvidas. Acredita-se que com a estipulação de uma definição para o conceito de cumulatividade afastam-se os problemas de ordem semântica e pragmática que tanto dificultam a análise da não-cumulatividade das contribuições sociais.

Cumulatividade consiste no fenômeno jurídico que provoca mais de uma incidência da mesma espécie tributária sobre fatos (operações) interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica.

Alerta-se para o fato de que cumulatividade não se confunde com transferência do encargo econômico do tributo para o preço do bem ou do serviço. Enquanto a cumulatividade representa um fenômeno exclusivamente jurídico, referente à possibilidade de incidência tributária sobre fatos dinâmicos e bilaterais, a transferência do encargo econômico do tributo para o preço de bem implica fenômeno econômico, que faz com que na composição do preço do bem ou do produto ou, ainda, do serviço, seja embutido o valor do tributo, independentemente do fato de ele ser cumulativo ou não. GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO, ao tratarem da não-cumulatividade, chamavam a atenção para essa diferença:

Serem, ou não, ICM ou IPI, instrumentos aptos para inibir incidências “em cascata”, é consequência que haverá de decorrer (no plano extra jurídico) da aplicação do sistema de abatimentos previsto para o inciso II do artigo 23 e no art. 21, § 3º, da CF de 1967/69. A feição jurídica, a natureza, o regime constitucional desses “abatimentos” é que estabelece o alcance eficacial da não cumulatividade, como juridicamente engendrada. De sua eficácia jurídica é que se podem irradiar efeitos vários no mundo sensível, eventualmente conducentes a fazê-los, tributos economicamente reconhecíveis como de “incidência não-em-cascata”⁷⁵ (grifos do autor).

Verifica-se, portanto, que a cumulatividade é um fenômeno eminentemente jurídico, porque diz respeito à incidência de normas jurídicas, mas que possui efeitos pragmáticos no sistema social, mais precisamente no subsistema econômico, na medida em que onera os preços dos produtos, mercadorias e serviços gerando um custo indesejável, prejudicando muito o desenvolvimento econômico do país.

Sobre os efeitos econômicos que a cumulatividade pode acarretar, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR destaca:

A opção do Constituinte por um imposto não-cumulativo responde obviamente a problemas gerados pela cumulatividade dos impostos multifásicos, no que diz respeito aos efeitos econômicos de uma política tributária. O primeiro destes problemas não pode ser visto na incidência repetida sobre bases de cálculo que, por superposição em cascata, tornam-se cada vez mais elevadas pela adição de novas

⁷⁵ ATALIBA; GIARDINO, op. cit., p. 75.

margens de lucro, de novas despesas acessórias e do próprio imposto incidente sobre operações posteriores. O inchaço artificial provocado nos preços das mercadorias tem um efeito indesejável que levou as nações modernas a optar pela não-cumulatividade. Uma segunda razão, não menos importante, é o fato de que o imposto multifásico cumulativo acaba por estimular a integração vertical das empresas, posto que a superposição em cascata faz com que quanto mais integralizada verticalmente uma empresa, tanto menor seria o ônus a que ficariam sujeitas as mercadorias para ela vendidas⁷⁶.

Mais adiante o autor enfatiza:

Um terceiro problema atesta o sentido do princípio da não-cumulatividade: a cumulatividade em cascata em um imposto multifásico produz uma falta de uniformidade na carga tributária para todos os consumidores, os quais são os que, de fato, a suportam. Este efeito, que se torna tão mais extenso quanto mais longo é o ciclo de produção e de comercialização, acaba por gerar uma espécie de perversão da justiça tributária, fazendo com que seja menor a carga dos produtos supérfluos e mais onerosa a de produtos essenciais. Compare-se, neste sentido, o cílico de produção e comercialização de jóias com o da carne, o primeiro, por natureza, mais curto que o segundo.

Por último, seguindo ainda as lições de Alcides Jorge Costa, há de se apontar para uma desvantagem político-econômica no trato da exportação e importação, posto que o imposto multifásico cumulativo, de um lado, não permite uma completa desoneração de produtos exportados, enquanto por outro, um produto importado e vendido diretamente ao consumidor leva vantagem na concorrência com os produtos produzidos no país⁷⁷.

O fenômeno da cumulatividade deixa muito próximo os sistemas econômicos e jurídicos, por isso, a observação de que a cumulatividade é fenômeno jurídico e não econômico, é de fundamental importância para o estudo do tema, na medida em que viabiliza que não sejam feitas miscelâncias de premissas econômicas e jurídicas, baseadas em falsas comunicações sistêmicas.

Tendo em vista que a cumulatividade, apesar de ser um fenômeno jurídico, possui efeito econômico perverso, o sistema jurídico, como forma de dar resposta ao sistema econômico, pode dispor de formas para afastar os efeitos que a cumulatividade causa no sistema econômico. ALCIDES JORGE COSTA, ao citar o então Ministro da Fazenda, destaca os efeitos econômicos provocados pela cumulatividade:

[...] característica moderna dos impostos sobre a circulação, primeiro elaborada na França e depois imitada pela maioria dos países, a de só tributarem, em cada sucessiva operação, o valor acrescido, eliminando-se assim os notórios malefícios econômicos da superposição em cascata, de incidências repetidas sobre base de cálculo cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias, e do próprio imposto que recaiu sobre operações anteriores⁷⁸.

⁷⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 14-25, abr./jun., 1989. p. 19.

⁷⁷Ibib., p. 20

⁷⁸ COSTA, op. cit., p. 7.

Várias são as formas ou métodos identificados pela Ciência Econômica que podem impedir a ocorrência dos efeitos econômicos da cumulatividade. Os métodos somente se tornam jurídicos, transformando-se em regras que regulam as condutas intersubjetivas, quando são processados pelo sistema jurídico. No Brasil convencionou-se chamar de “não-cumulatividade” o método processado pelo sistema jurídico para impedir a ocorrência dos efeitos da cumulatividade. Vejam-se os principais métodos identificados pela Ciência Econômica para impedir os efeitos da cumulatividade.

2.3 MÉTODOS PARA IMPEDIR OS EFEITOS DA CUMULATIVIDADE

Como já foi destacado no item 2.2.3, a cumulatividade constitui fenômeno jurídico que possui efeitos econômicos perversos, que provocam a oneração do preço dos produtos, mercadorias e serviços em razão da incidência do mesmo tributo, mais de uma vez, sobre a mesma base. Tendo em vista que esses efeitos são indesejáveis em toda e qualquer sociedade porque provocam a estagnação econômica, o sistema jurídico, como forma de atender aos anseios do sistema econômico, pode jurisdicar métodos para impedir tais os efeitos.

Algumas observações precisam ser feitas antes de tratar especificamente das formas existentes para afastar os efeitos da cumulatividade.

A primeira observação necessária para a boa compreensão do tema, é que o sistema jurídico, ao prever formas para impedir os efeitos da cumulatividade, não impede a ocorrência da cumulatividade, mas tão somente visa a impedir a ocorrência dos efeitos econômicos que a cumulatividade promove.

Conforme verificado, a cumulatividade significa fenômeno jurídico que provoca mais de uma incidência da mesma espécie tributária sobre fatos (operações) interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica. Quando o sistema jurídico positiva a não-cumulatividade, submetendo determinado tributo a esse princípio, não impede a ocorrência de várias incidências tributárias.

Isto significa dizer que o sistema jurídico não afasta o fenômeno da cumulatividade, uma vez que as várias incidências da mesma espécie tributária continuam a ocorrer sobre os fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica. Na verdade, o que o sistema jurídico promove com a positivação do princípio da não-cumulatividade é o impedimento dos efeitos econômicos que a cumulatividade provoca.

Repita-se: a cumulatividade não fica impedida pelo princípio da não-cumulatividade, impede-se tão somente os efeitos econômicos provocados pela cumulatividade. ALIOMAR BALEEIRO, ao fazer referência ao imposto sobre o valor agregado, destaca essa qualidade da não-cumulatividade:

Para evitar-se a superposição do mesmo tributo sobre o imposto antes pago, concebeu-se a técnica designada pelos franceses como *valeur ajoutée*, ou value-added dos americanos, mehrwertsteuer dos alemães: o contribuinte terá direito de abater o imposto já pago pelos componentes do produto final. Ou sobre ela mesma no caso de revenda comercial⁷⁹.

Feito esse esclarecimento, observa-se que a expressão “não-cumulatividade” mostra-se desapropriada porque não conota seu real significado. Tendo em vista que cumulatividade foi definida como fenômeno jurídico que provoca a incidência de várias normas tributárias da mesma espécie sobre fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica, a expressão “não-cumulatividade” deveria conotar uma “não incidência de várias normas da mesma espécie sobre fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica”.

Contudo, não é o que se verifica na sistemática da não-cumulatividade porque os vários fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica continuam a sofrer a incidência tributária. Hipoteticamente (abstraindo-se hipóteses de isenção e não incidência), todas as operações necessárias ao processo de produção de um veículo (fatoss interligados e pertencentes a determinados setor da atividade econômica), continuam a sofrer a incidência do ICMS. O que se afasta com o princípio da não-cumulatividade do ICMS (sistema de abatimentos) é a oneração do preço final do carro provocada pelas várias incidências ocorridas no referido processo de produção.

Todavia, por questões didáticas que estão intimamente ligadas ao costumeiro uso da expressão “não-cumulatividade”, continuará a expressão sendo adotada neste trabalho. Mas, fica o registro que a não-cumulatividade não tem o condão de impedir o fenômeno da cumulatividade, mas tem a finalidade de impedir os efeitos econômicos que produz.

Quando a Constituição Federal, ou mesmo a legislação infraconstitucional prescrevem que determinado tributo deverá ser não-cumulativo, nada mais faz do que impor a adoção de algum método para afastar os efeitos econômicos produzidos pela cumulatividade. Pode também a Constituição prescrever qual o método que deverá necessariamente ser adotado, como fez no caso do IPI e do ICMS.

⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11.ed. atualizadora por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 352.

Outra observação importante a se fazer antes de se adentrar no tema específico dos métodos para impedir a ocorrência dos efeitos do fenômeno da cumulatividade, reside no fato de que os métodos que serão expostos são formas e não regras para se afastar os efeitos do fenômeno da cumulatividade. Esses métodos podem se tornar regras quando inseridos no sistema jurídico. Isso significa dizer que não há uma forma predeterminada para afastar os efeitos da cumulatividade para determinado tributo, qualquer uma, em tese, poderia ser adotada. Para que essa forma transforme-se em regra, o sistema jurídico deve assim prever, submetendo o tributo a determinado método que permite o impedimento dos efeitos da não-cumulatividade.

Portanto, quando a Constituição Federal utiliza a expressão “não-cumulatividade”, não utiliza de maneira uniforme, determinando que todos os tributos não-cumulativos deverão adotar o mesmo método para impedir os efeitos econômicos da não-cumulatividade. Ao prescrever que determinado tributo deverá ser não-cumulativo, se a própria Constituição não impõe o método que deverá ser adotado para efetivar a não-cumulatividade, o legislador infra-constitucional estará obrigado a escolher um método, mas ao mesmo tempo terá liberdade na escolha de qual método para efetivar a não-cumulatividade daquele tributo. Com isso, fica evidente a impropriedade de se pressupor que a não-cumulatividade das contribuições sociais, pelo simples fato de terem sido submetidas ao regime da não-cumulatividade, devem seguir o sistema de abatimentos previsto na Constituição para o ICMS e para o IPI.

No caso dos impostos IPI e ICMS o método adotado, direito de abater ou compensar, que mais adiante será explicitado, tornou-se regra constitucional por opção do Constituinte. Isso não significa dizer que somente essa forma de impedimento dos efeitos da cumulatividade é cabível para os demais tributos.

A doutrina, com algumas distinções, identifica quatro métodos para impedir os efeitos da cumulatividade: método direto subtrativo, método direto aditivo, método indireto subtrativo e método indireto aditivo.

2.3.1 Método Direto Subtrativo

O método direto subtrativo busca impedir os efeitos da cumulatividade, determinando qual o valor do tributo que deverá ser efetivamente recolhido, mediante a

aplicação de alíquota sobre o resultado da subtração das receitas auferidas pela pessoa jurídica das despesas necessárias ao desenvolvimento de sua atividade econômica.

O método subtrativo direto compatibiliza-se com a técnica de cálculo para apuração do valor do tributo denominada “base sobre base”. ALCIDES JORGE COSTA ensina que: “pelo método de subtração variante base sobre base, o valor acrescido resulta da diferença entre o montante das vendas e o das aquisições do mesmo período”⁸⁰.

Não é a técnica adotada pelo Constituinte em relação aos impostos ICMS e IPI.

2.3.2 Método Direto Aditivo

O método direto aditivo busca impedir os efeitos da cumulatividade, determinando qual o valor do tributo que deverá ser recolhido, mediante a aplicação de alíquota sobre o valor efetivamente agregado, no qual se incluem, por exemplo, despesas com matéria-prima, mão de obra, insumo, margem de lucro e todos os demais valores que foram acrescidos no preço em razão do exercício da atividade econômica.

2.3.3 Método Indireto Subtrativo

O método indireto subtrutivo busca impedir os efeitos da cumulatividade, determinando qual o valor do tributo que deverá ser recolhido, mediante a diferença entre a alíquota aplicada sobre as receitas oriundas com o exercício da atividade, e a alíquota aplicada sobre as despesas.

O método indireto subtrutivo compatibiliza-se com a técnica de cálculo para apuração do valor do tributo denominada “imposto sobre imposto” ou “tributo sobre tributo”. ALCIDES JORGE COSTA informa que: “pelo método de subtração variante de imposto sobre imposto, o valor acrescido obtém-se deduzindo do imposto a pagar o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período”⁸¹.

Trata-se da técnica utilizada nos impostos IPI e ICMS por expressa determinação constitucional.

⁸⁰ COSTA, op. cit., p. 26.

⁸¹ COSTA, loc. cit.

ALCIDES JORGE COSTA⁸² ainda esclarece que as técnicas “base sobre base” e “imposto sobre imposto” não se equivalem, salvo se as alíquotas forem as mesmas durante todo o ciclo de produção. Para comprovar sua conclusão traz um quadro de demonstração em que há variação do valor do tributo recolhido, de acordo com o tipo de técnica adotada, tendo em conta a situação de que o contribuinte B compra de A, por 100, determinado produto que vende por 200.

a) alíquota uniforme de 10%

cálculo base sobre base: $(200-100) \times 10\% = 10$

cálculo imposto sobre imposto: $(200 \times 10\%) - (100 \times 10\%) = 10\%$

b) alíquota de 5% nas vendas de A e de 10% nas vendas de B

cálculo base sobre base: $(200-100) \times 10\% = 10$

cálculo imposto sobre imposto: $(200 \times 10\%) - (100 \times 5\%) = 15$

c) alíquota de 15% nas vendas de A e de 10% nas vendas de B

cálculo base sobre base: $(200-100) \times 10\% = 10$

cálculo imposto sobre imposto: $(200 \times 10\%) - (100 \times 15\%) = 5$

Verifica-se que na técnica “imposto sobre imposto” as alíquotas das operações posteriores exercem influencia no saldo final do tributo a ser recolhido.

2.3.4 Método Indireto Aditivo

O método indireto aditivo busca impedir os efeitos da cumulatividade determinando qual o valor do tributo que deverá ser recolhido, mediante a soma da aplicação da alíquota sobre cada um dos elementos que compõem o valor agregado pelo contribuinte. Aplica-se uma alíquota sobre os valores gastos com mão-de-obra, uma alíquota sobre os insumos, uma alíquota sobre a margem de lucro, e uma alíquota sobre as demais despesas necessárias ao exercício da atividade econômica. No final, procede-se o somatório dos resultados.

⁸² COSTA, loc. cit..

2.3.5 Espécies de Crédito Utilizados no Método Subtrativo

Para registro, destaca-se que a doutrina identificou dois grupos de valores que poderão ser deduzidos no método subtrativo, que visam a impedir os efeitos da cumulatividade, quantificando-se o valor dos tributos devidos.

Denomina-se de crédito físico aquele valor ligado ao bem fisicamente, decorre dos bens que foram utilizados como insumo no exercício da atividade econômica da pessoa jurídica.

Denomina-se crédito financeiro todo e qualquer valor utilizado no exercício da atividade econômica, independentemente de estar ligado fisicamente ao bem. Relaciona-se com valores decorrentes da aquisição de todo e qualquer tipo de bem, seja ou não considerado insumo, e a contratação de qualquer outra atividade.

Tomando o termo “crédito” como sinônimo de dedução, ALCIDES JORGE COSTA trata dessa classificação:

É muito comum ouvir-se falar em dedução física e dedução financeira. Trata-se de terminologia oriunda da doutrina francesa que tinha em vista a legislação daquele país: a dedução física diz respeito ao imposto incidente sobre os ingredientes físicos do produto e a dedução financeira, ao tributo que recai sobre os bens instrumentais⁸³.

⁸³ COSTA, op. cit., p.27.

3 A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS

3.1 PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL: LIMITE MATERIAL QUE INTEGRA A NORMA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA LEGISLATIVA

A não-cumulatividade das contribuições sociais ganhou estatura constitucional a partir da edição da Emenda Constitucional nº 42/03⁸⁴, que introduziu o § 12 ao artigo 195:

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

[...]

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

O enunciado inserido no texto constitucional elevou ao nível constitucional a sistemática da não-cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS que, até então, ganhavam disciplina tão somente infra-constitucional. A par disso, cabe investigar se a modificação inserida no texto da Constituição Federal trouxe mudanças na sistemática da não-cumulatividade das contribuições sociais e, em caso positivo, quais seriam as mudanças realizadas no sistema jurídico. Por isso, imprescindível o esclarecimento do conteúdo da norma introduzida pelo § 12 do artigo 195 da Constituição Federal.

3.1.1 Sobre o Conceito de Competência

A competência, entendida em termos amplos, mostra-se como um daqueles temas de conceito fundamental do direito, sendo sempre objeto de análise da Teoria Geral do Direito. A grande importância do assunto, que provoca a atenção dos teóricos do direito, reside no fato de que a competência regula a produção de outras normas jurídicas, implicando a autopoiesis do sistema jurídico, e, ainda, reside no fato de que confere fundamento de validade às normas produzidas.

⁸⁴ BRASIL. Constituição (1988). Emenda constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 31 dez. 2003, p. 3. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm#art195§12>. Acesso em: 10 set. 2006.

Estudado o tema da competência especificadamente no sistema tributário, tem sua importância evidenciada, na medida em que a competência tributária, entendida como norma que confere a faculdade de criação de tributos no plano abstrato, apresenta seus critérios rigidamente traçados na Constituição Federal por meio de enunciados que aniquilam a liberdade do legislador infra-constitucional.

Competência, como a grande maioria dos signos lingüísticos, apresenta o problema da ambigüidade. Não cabe neste trabalho estudar os problemas da plurissignificação do termo competência, por isso, em termos bem amplos, ter competência, no sentido jurídico, é estar capacitado pelo sistema jurídico a produzir linguagem, emitindo enunciados que compõem as normas jurídicas do sistema. Ser competente, portanto, é a capacidade do sujeito de emitir normas válidas. E, nessas quatro linhas que procuram dar uma idéia central do que seja competência, já é possível identificar duas acepções distintas do termo competência: norma jurídica que confere aptidão para produção de outras normas jurídicas e qualidade de certo agente que o torna capaz de produzir normas jurídicas válidas.

Limitando-se à definição de competência como a norma jurídica que confere capacidade para um sujeito produzir normas jurídicas, porque se trata da definição que interessa ao presente estudo, pode-se concluir que “competência tributária”, é a norma jurídica que confere capacidade para o sujeito produzir normas jurídicas tributárias. Em razão da gama de atividades distintas ejetoras de normas tributárias no sistema (atividade do executivo, atividade do legislativo, atividade do particular), e, considerando que para a presente pesquisa interessa tão somente a atividade do Poder Legislativo, adotar-se-á a expressão “competência tributária legislativa” para designar a norma de competência tributária que regula a atividade legislativa de introduzir no sistema tributário regras inaugurais que instituem os tributos.

Em suma, competência tributária legislativa consiste na norma jurídica que confere autorização às pessoas políticas legislarem com o propósito de instituir os tributos. Trata-se de espécie de competência que, em razão da rigidez do sistema constitucional brasileiro, apresenta os critérios que compõem a estrutura normativa na Constituição Federal, haja vista o objetivo específico de delimitar o campo de atuação da força impositiva do Estado.

Isso significa dizer que a Constituição Federal é responsável, ao mesmo tempo, por autorizar que o Estado ingresse na esfera patrimonial do contribuinte, retirando uma parcela deste patrimônio, e também é responsável por impor limites, seja de ordem formal ou material, a esta atuação, com o objetivo a oferecer segurança jurídica àquele que irá sofrer a incidência tributária.

Portanto, a competência tributária legislativa está rigidamente delimitada na Constituição Federal, que traçou exatamente o caminho que deverá ser seguido pela pessoa jurídica quando da edição das normas de incidência tributária. À pessoa política não é concedida a permissão de atuar, quando da edição de normas tributárias, fora do campo de competência previsto pela norma constitucional. A norma de competência tributária legislativa, assim como toda e qualquer norma, apresenta a estrutura hipotético-condicional (se→então), seu antecedente descreve os critérios necessários para a identificação de um acontecimento, e o conseqüente, prescreve os critérios da relação jurídica de autorização da produção de regra matriz de incidência tributária. Pode-se enunciar a estrutura da norma de competência da seguinte forma: **antecedente** – se for pessoa política autorizada, no local em que deverá realizar o procedimento legislativo e dentro dos marcos temporais previstos pela Constituição, e desde que previstas as circunstâncias de fato que forem exigidas deve ser - **conseqüente** a permissão para a instituição da regra matriz de incidência tributária dentro dos limites materiais e formais.

Em um esforço de abstração lógica, na qual se tem a formalização, o isolamento da forma. Para tanto, parte-se da linguagem natural e também do relacionamento entre proposições, retirando o conteúdo de significação para encontrar a forma lógica, composta pelas constantes e variáveis lógicas, chega-se à seguinte estrutura lógica da norma de competência tributária legislativa⁸⁵:

$$\text{NCTL} = \mathbf{D} \{ \text{An}[\mathbf{Cm}.\mathbf{Ce}.\mathbf{Ct}.\mathbf{Co}] \rightarrow \mathbf{Rjp}[\mathbf{Cs}(\mathbf{Sa}.\mathbf{Sp}).\mathbf{Cp}(\mathbf{Lm}.\mathbf{Lf})] \}$$

Os símbolos significam:

NCTL = norma de competência tributária legislativa;

D = dever-ser neutro, modal deôntico que incide sobre toda a fórmula para indicar que a implicação decorre do princípio da imputabilidade;

An = antecedente da norma de competência, descrição do fato que implica o surgimento da relação jurídica de competência;

Cm = critério material do antecedente, que indica ser pessoa constitucionalmente autorizada;

Ce = critério espacial, indica o local de produção da norma;

Ct = critério temporal, indica o momento de produção da norma;

⁸⁵ Estrutura montada com base nos estudos de: GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quatier Latin, 2003; MENDONÇA, Cristiane. *A competência legislativa tributária no estado brasileiro*. São Paulo, 2002. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – PUC de São Paulo, São Paulo; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PEIXOTO, Daniel Monteiro. PIS e COFINS na importação, competência: entre regras e princípios. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 121, p. 34-54, out. 2005.

Co = critério objetivo, traz as circunstâncias que devem ou não ocorrer para que haja a autorização;

→ = implicação, constante lógica que estabelece a ligação entre antecedente e consequente;

Rjp = relação jurídica modalizada pela permissão;

Cs = critério subjetivo, indica quais são os sujeitos da relação;

Sa = sujeito ativo;

Sp = sujeito passivo;

Cp = critério prestacional, informa o conteúdo da conduta objeto da relação jurídica;

Lm = limites materiais da norma a ser produzida;

Lf = limites formais da norma a ser produzida;

Tendo em vista que o presente estudo não tem por objeto o estudo da norma de competência tributária, tratar-se-a apenas os elementos que guardam relação com o tema proposto. Verifica-se que a norma de competência tributária legislativa, no seu consequente, é informada por um critério prestacional, que prescreve o conteúdo da conduta objeto da relação jurídica. Encontram-se no critério prestacional os limites formais e os limites materiais, sendo a relação jurídica modalizada como permitida.

Portanto, a norma de competência confere à pessoa política a permissão de atuar, inserindo regras matrizes tributárias no sistema, porém, dentro dos limites materiais e formais que determinam o conteúdo da conduta objeto da relação jurídica. Pouquíssimo campo de autuação foi deixado ao legislador ordinário visto que a Constituição, ao trazer a norma de competência tributária legislativa, traçou os contornos da regra matriz de incidência tributária possível, além de trazer uma série de enunciados que delimitam tanto material quanto formalmente a conduta de produção de norma jurídica tributária.

Por intermédio dos limites formais, a norma de competência tributária legislativa disciplina a enunciação, traz qual o procedimento que deve ser adotado pelo legislador quando da produção normativa. A observância dos limites formais confere validade sintática à regra matriz de incidência tributária produzida e, o contrário, a inobservância de tais princípios torna a norma formalmente inválida.

Além dos limites formais, está o legislador ordinário vinculado ao conteúdo identificado no texto constitucional. A norma de competência tributária impõe uma série de limitações de ordem material que deverão ser observadas pelo legislador quando da instituição do tributo. Os limites materiais consistem na classe de enunciados que irão restringir o conteúdo da norma tributária, tratam da materialidade eleita pelo Constituinte como apta a sofrer a incidência tributária, prescrevem princípios e imunidades que deverão ser obedecidos quando da edição e aplicação da regra matriz, dispõem sobre a necessidade de

restituição ou destinação do valor arrecadado com a tributação, entre outros enunciados normativos que colaboram no desenho da norma tributária a ser instituída. Os princípios constitucionais tributários, portanto, estão contidos na estrutura da norma de competência tributária legislativa, disciplinando materialmente a atividade de produção da regra matriz de incidência tributária.

A partir dessas elucidações, cabe investigar se a não-cumulatividade das contribuições sociais foi elevada à categoria de princípio constitucional tributário, passando, por consequência, a integrar a classe de enunciados da norma de competência tributária legislativa que estabelecem limites materiais à atividade de produção normativa de instituir tributos. Conforme a conclusão obtida, será possível afirmar se a norma contida no § 12 do artigo 195 da Constituição Federal constitui ou não fundamento de validade do sistema da não-cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS instituídos, respectivamente, pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

3.1.2 Do Princípio da Não-cumulatividade das Contribuições Sociais: Limite Material que Integra a Norma de Competência Tributária Legislativa

Há muita discussão na doutrina no que se refere à norma introduzida pelo § 12 do artigo 195 da Constituição Federal, no sentido de esclarecer se o que ali está contido confere à não-cumulatividade das contribuições sociais natureza de princípio constitucional tributário com a função de limitar materialmente a conduta do legislador da União na instituição das normas de incidência tributária das contribuições sociais, ou se traz uma mera faculdade ao legislador de adotar algum método para impedir os efeitos econômicos da cumulatividade das contribuições sociais. Para demonstrar a divergência na doutrina, citam-se algumas passagens.

Expressamente afirmando que o § 12 do art. 195 da Constituição não traz nenhuma inovação normativa no que se refere à não-cumulatividade das contribuições sociais IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA argumentam:

À guisa de atender a esses reclamos, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, que acrescentou, ao art. 195 – sede das contribuições sociais destinadas à seguridade social – o § 12, facultando ao legislador instituir a sistemática não-cumulativa para as contribuições sociais devidas pelas empresas e entendidas a elas equiparadas na forma da lei e incidentes sobre a receita ou o faturamento (art. 195, I,

b) e pelos importadores de bens ou serviços do exterior ou de quem a ele se equiparar (art. 195, IV).

[...]

Uma primeira observação que cabe fazer é que o § 12 do art. 195, seria descrevendo para autorizar a adoção da não-cumulatividade no âmbito das contribuições sociais, tanto que já havia legislação veiculando essa matéria (Lei nº 10.637/02 e Medida Provisória nº 135/03).

Não tendo sido imposta, nem vedada, expressamente, para esses tributos, pela Constituição, essa sistemática não compõem a essência desses tributos, ostentando natureza de mera técnica de arrecadação, passível de ser adotada pela legislação infraconstitucional, (...)⁸⁶.

No mesmo sentido, também destacando que o § 12 do art. 195 nada vem a acrescentar ao regime jurídico constitucional das contribuições sociais, conclui RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA: “logo, por aí o parágrafo 12 nada teria acrescentado ao regime jurídico-constitucional já existente antes da emenda nº 42, e estaria vindo em excesso redundante e desnecessário ao disposto no parágrafo 9º do art. 195”⁸⁷.

Em sentido contrário, sustentando que a não-cumulatividade das contribuições sociais ganhou fundamento de validade na Constituição Federal MARCELO KNOPFELMACHER diz: “[...] a partir da Emenda nº 42/2003, a não-cumulatividade dessas contribuições foi elevada ao patamar Constitucional, não mais podendo ser infirmada/diminuída pela legislação infra-constitucional superveniente”⁸⁸.

Investigação do enunciado constitucional com o instrumental fornecido pela Semiótica, principalmente o plano pragmático, promove a superação dos problemas de interpretação, problemas estes que residem na apresentação de soluções diametralmente opostas para o dispositivo constitucional em comento, como demonstram as posições doutrinárias destacadas.

Proceder à análise do texto constitucional fundada no plano pragmático permite chegar à resposta conclusiva da grande questão que envolve a norma constitucional inserida pela Emenda Constitucional nº 42/03: saber se a não-cumulatividade das contribuições sociais foi ou não promovida à categoria de princípio constitucional, ou seja, se no regime jurídico-constitucional vigente, as contribuições sociais PIS e COFINS estão submetidas ao um verdadeiro princípio da não-cumulatividade. Resposta afirmativa à questão levantada tem por conseqüência a inclusão do princípio da não-cumulatividade na classe de enunciados que integram a norma de competência tributária legislativa, impondo um verdadeiro limite material à instituição dessas contribuições.

⁸⁶ MARTINS; SOUZA, op. cit., p.13.

⁸⁷ OLIVEIRA, op. cit., p. 33.

⁸⁸ 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.79-92, dez. 2004. p.80.

Conforme foi explicitado no item 1.3 a pragmática tem por pressuposto a investigação da linguagem tendo-se em conta o contexto em que a linguagem foi produzida, seja ele o contexto social e/ou o meramente lingüístico. Além disso, a pragmática também permite ao intérprete compreender o texto lingüístico atentando à finalidade pretendida pelo emissor ao enviar a mensagem objeto da comunicação. Destaca-se mais uma vez que todo e qualquer texto lingüístico pode ser interpretado com enfoque pragmático, até mesmo o texto constitucional, como bem realça J.J. GOMES CANOTILHO:

O programa normativo não é apenas a soma dos dados lingüísticos normativamente relevantes para o texto, captados a nível puramente semântico. Outros elementos a considerar são: (1) a sistemática do texto normativo, o que corresponde tendencialmente à exigência do recurso ao elemento sistemático; (2) a genética do texto; (3) a história do texto; (4) a teleologia do texto. Este último elemento “teologia do texto normativo” aponta para a insuficiência semântica do texto: o texto normativo quer dizer alguma coisa à alguém e daí o recurso à pragmática.

Como se acabou de ver, palavras e expressões do texto da norma constitucional (e de qualquer texto normativo) não têm significado autônomo, ou seja, um significado “em si”, se não tomar em conta o momento da decisão dos juristas e o caráter procedural da concretização das normas. Daí que: possui sempre uma dimensão comunicativa (pragmática) que é inseparável dos sujeitos utilizadores das expressões lingüísticas, da sua compreensão da realidade, dos seus conhecimentos privados (neste sentido falam também as correntes hermenêuticas do efeito criados da “pré-compreensão”); (2) o texto da norma aponta para um referente, o que quer dizer constituir o texto um sinal lingüístico cujo significado aponta para um universo de realidade exterior ao texto⁸⁹ (grifos do autor).

Como bem ilustra o Autor, não há como realizar compreensão do texto constitucional (e de qualquer texto) no nível puramente semântico, uma vez que existem outros elementos a serem considerados, elementos com os quais a pragmática está preocupada, porque toma o texto dentro de um processo comunicativo.

Uma interpretação meramente semântica do § 12 do art. 195 pode levar à conclusão de que a não-cumulatividade foi elevada à categoria de princípio constitucional, uma vez que o texto constitucional dispõe que as contribuições “serão” não-cumulativas. Portanto, de acordo com essa interpretação, a partir da edição da emenda, a não-cumulatividade teria ganhado a natureza jurídica de verdadeiro limite constitucional à edição das contribuições sociais.

Ocorre que essa interpretação não se mostra convincente, razão pela qual interpretação no sentido contrário, também fundada no plano semântico, afirmando que o texto constitucional não trouxe limitação material à competência tributária legislativa, surgiu com a mesma ou, até mesmo, com maior força. A existência de interpretações diametralmente

⁸⁹ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ed. Coimbra: Livraria Alamedina. p. 1218-1219.

opostas deixa evidente que a relação sintagmática (relação entre os signos) da sentença contida no texto constitucional “as contribuições serão não-cumulativas” sofre carga valorativa na sua relação associativa (aquele relação que não aparece no enunciado)⁹⁰, pois a sentença “as contribuições serão não-cumulativas”, é compreendida como “as contribuições poderão ser não-cumulativas” e também como “as contribuições deverão ser não-cumulativas”. Verifica-se que o termo “serão” do texto constitucional sofre carga valorativa, sendo ora compreendido como o functor deôntico “permitido”, e ora compreendido como o functor deôntico “obrigatório”.

Diante das relações associativas apresentadas, a tarefa de interpretação do regime jurídico não-cumulativo das contribuições sociais exige que seja demonstrado, e não somente dito, qual o real sentido do texto constitucional, se o termo “serão”, na sentença do texto constitucional “as contribuições serão não-cumulativas”, significa “permissão” ou se o termo significa “obrigação”. Deve-se fazer a demonstração do termo, evidenciado que a significação apresentada, nos dizeres de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, mostra-se resultado de interpretação sistemática, teleológica e socialmente efetiva⁹¹.

A análise pragmática permite essa demonstração. Atentando-se para o lado pragmático do § 12 do art. 195, não há como se aceitar a tese de que, ao prescrever que a lei poderá eleger os setores da atividade econômica em que as contribuições serão não-cumulativas, o referido enunciado trouxe mera faculdade para o legislador, nada inovando no sistema tributário, mais especificamente no regime jurídico das ditas contribuições sociais.

Como se sabe, a Emenda Constitucional foi publicada em 19/12/03, quando já estavam vigentes os sistemas não-cumulativos das contribuições sociais PIS e COFINS, respectivamente, nos textos da Lei nº 10.637/02 e da Medida Provisória nº 135/03 que, em 29/12/03, foi convertida na Lei nº 10.833/03. O legislador infra-constitucional instituiu o regime não-cumulativo para as contribuições sociais independentemente de previsão constitucional, autorizando que as contribuições sociais fossem submetidas ao referido regime. Então, qual o sentido de, posteriormente, ser publicada emenda constitucional, para inserir no texto da Constituição a instituição do regime jurídico não-cumulativo das contribuições sociais?

Com certeza não foi a necessidade de constitucionalização dos diplomas normativos que traziam o sistema da não-cumulatividade para as contribuições sociais a causa determinante da publicação da referida emenda constitucional, porque nada havia que

⁹⁰ FERRAZ JÚNIOR, *Introdução ao estudo...*, op. cit., p. 274-275.

⁹¹ Ibid., p. 282.

constitucionalizar (até mesmo isso não seria possível ante a inexistência da figura da constitucionalização superveniente) já que lei infraconstitucional poderia instituir o regime jurídico da não-cumulatividade para as contribuições sociais independentemente de autorização constitucional (trata-se, neste momento, abstratamente, da instituição do regime jurídico não-cumulativo para as contribuições sociais e não da forma pela qual o regime foi realmente instituído). Lei infra-constitucional poderia instituir o regime não-cumulativo para as contribuições sociais ante a inexistência de norma superior proibidora, tanto é assim que o regime não-cumulativo foi instituído em nível infraconstitucional sem despertar questionamentos sobre a possibilidade de sua instituição.

O contexto lingüístico existente antes da edição da Emenda Constitucional nº 42/03 já demonstrava que o legislador tinha a faculdade de instituir o regime da não-cumulatividade para as contribuições sociais, fato que leva à conclusão de que não era necessária a edição de emenda constitucional para facultar a criação de regime não-cumulativo. Portanto, o contexto lingüístico existente quando da promulgação da Emenda Constitucional nº 42/03 não autoriza que o § 12 do art. 195 da Constituição Federal seja interpretado como mera permissão ao legislador na instituição do regime não-cumulativo das contribuições sociais PIS e COFINS.

Outro motivo que não autoriza que o enunciado constitucional contido no § 12 do art. 195 seja interpretado como mera permissão reside no fato de que tal interpretação retira a efetividade da norma constitucional ao levar à conclusão que a Emenda Constitucional nada inovou no sistema jurídico. A conclusão de que não há inovação no sistema jurídico após a promulgação da emenda é consequência lógica dessa interpretação, tanto é assim que RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA⁹² expressamente afirma que “[...] o parágrafo 12 nada teria acrescentado ao regime jurídico-constitucional já existente antes da emenda nº 42, e estaria vindo em excesso redundante e desnecessário ao disposto no parágrafo 9º do art. 195”.

As teses que modalizam o dever-ser do § 12 do art. 195 como permitido, conferem inefetividade plena ao texto constitucional, na medida em que concluem que não trouxe qualquer inovação normativa ao regime jurídico das contribuições sociais. Dentro de uma dimensão comunicativa, é como se o emissor não tivesse nenhum objetivo com a emissão daquela mensagem, como se o Constituinte tivesse inserido um dispositivo inútil ao texto constitucional, sem qualquer função reguladora. Repita-se, não era necessária a mutação constitucional para autorização a criação de regime jurídico não-cumulativo para as contribuições sociais.

⁹² OLIVEIRA, op. cit., p.33.

Todavia, no processo comunicacional, não há mensagem sem finalidade, isto significar dizer que o sistema jurídico, que pode ser compreendido em uma dimensão comunicacional, não possui enunciados inúteis, carecedores de efetividade. Por mais obscura que esteja, todo texto jurídico possui uma função própria e específica que deve ser buscada pelo intérprete. O argumento ganha maior relevância quando se trata de texto constitucional, pois não é possível conferir interpretação ao texto constitucional que lhe retire eficácia, atribuindo-lhe sentido de algo inútil, desprovido de qualquer função pragmática. Por isso é que J. J. GOMES CANOTILHO elenca como princípio de interpretação da Constituição o princípio da máxima efetividade, que exige que no processo de interpretação da Constituição seja atribuído o sentido que lhe dê maior eficácia:

Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais, embora sua origem esteja ligada à tese da actualidade das normas programáticas (Thoma), é hoje sobretudo invocado no âmbito dos direitos fundamentais (no caso de dúvidas deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais)⁹³.

Voltando-se ao contexto lingüístico existente quando da edição da Emenda Constitucional nº 42/03, viu-se que a não-cumulatividade integrava o regime jurídico das contribuições sociais em razão de os diplomas normativos então vigentes, cujas edições foram motivadas pelos anseios sociais e pela estagnação econômica que os efeitos da incidência cumulativa dessas contribuições provocam na economia nacional como um todo. Não era exclusivamente um segmento econômico afetado, mas todos os segmentos sentiam o impacto maléfico provocado pela incidência cumulatividade, portanto, era imprescindível que medidas jurídicas fossem tomadas para amenizar os problemas provocados pela incidência tributária cumulativa, de forma que não se chegasse a um completo caos econômico. Foi esse contexto sócio-econômico determinante para a edição dos instrumentos normativos infraconstitucionais que instituíram o regime da não-cumulatividade das contribuições sociais.

Ocorre que a mera edição de diplomas infra-constitucionais atendia, mas não com total segurança jurídica, os fins sócio-econômicos que determinaram a instituição do regime não-cumulativo para as contribuições sociais uma vez que, por se tratarem de normas infra-constitucionais, que, por consequência, não integravam a norma de competência legislativa, poderiam ser revogadas a qualquer momento, suprimindo o regime então instituído.

⁹³ CANOTILHO, op. cit., p. 1224.

A inserção do regime não-cumulativo no texto constitucional como regra cuja observância é obrigatória pelo legislador da União, tem por consequência a inclusão desse regime naquela classe de enunciados que compõem a norma de competência tributária legislativa, de modo que passa a impor limites materiais à União quando do exercício da competência tributária para a edição das contribuições sociais. A consequência lógica desta conclusão é que as contribuições sociais PIS e COFINS não podem ser mais excluídas do regime não-cumulativo. A única forma possível, talvez, de suprimir o regime não-cumulativo das contribuições sociais seria a edição emenda constitucional retirando da própria Constituição o regime não-cumulativo. Ainda sim, isso seria discutível porque há quem entenda que o § 12 do art. 195 trouxe verdadeiro direito fundamental do contribuinte, qualificado como cláusula pétreia⁹⁴, o que impediria sua exclusão do texto constitucional, nos termos do art. 60, § 4º, da CF. Contudo, essa é uma discussão que não tem espaço neste trabalho.

Há interpretação⁹⁵ que defende que o § 12 do art. 195, ao fazer referência tanto às contribuições incidentes sobre a receita, como às contribuições incidentes sobre a importação, somente poderia ser entendido como permissão para a compensação da contribuição incidente sobre a receita com a contribuição devida sobre a importação, em uma espécie de “não-cumulatividade heterogênea” (método para impedir os efeitos econômicos decorrentes da incidência de duas espécies tributárias sobre fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade produtiva). Assim, o contribuinte poderia compensar o que fosse devido a título das contribuições sociais incidentes sobre a receita nas operações internas, com o montante devido a título das contribuições incidentes sobre a importação.

É certo que o § 12 do art. 195 faz referência também às contribuições incidentes sobre importações. Contudo, essa referência não infirma as conclusões obtidas, mas leva a uma segunda conclusão: a de que as contribuições sobre importação foram também submetidas a um “princípio da não-cumulatividade”, não o princípio da não-cumulatividade tratado neste trabalho, mas a um “princípio da não-cumulatividade heterogêneo”. Por isso, segundo as conclusões acima obtidas, a emenda constitucional não trouxe uma faculdade, mas uma obrigação para a criação de um sistema que fosse possível uma compensação entre as contribuições incidentes sobre a receita com as contribuições incidentes sobre a importação. Esse sistema, que não é objeto deste trabalho, foi introduzido pela Lei 10.865/04.

⁹⁴ TORRES, Héleno Taveira. Monofásia e não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS no setor de petróleo (refinarias). In: PAULEN, L. (Coord.). *Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo: IOB Thomson, 2004.

⁹⁵ Cf. OLIVEIRA, op. cit., p.33 *passim*.

Somente a título de registro, porque as contribuições sobre a importação não são tema deste trabalho, destaca-se que não é possível a visualização do fenômeno da cumulatividade entre as contribuições incidentes sobre as receitas e as contribuições incidentes sobre a importação, na medida em que se trata de espécies tributárias diversas. A existência da cumulatividade requer a incidência plurifásica do mesmo tributo. Além do mais, as contribuições incidentes sobre as importações incidem sobre fatos pertencentes à cadeia monofásica de tributação, ou seja, o fato importar não integra uma cadeia de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade produtiva. Por isso, o fato importar também não enseja o fenômeno da cumulatividade.

Diante disso, quando a Constituição Federal, no § 12 do art. 195, determina que as contribuições sociais incidentes sobre a importação deverão (obrigação) ser não-cumulativas, impõe a criação de um mecanismo de compensação entre as contribuições sociais de importação e as contribuições sociais incidentes sobre a receita. Essa interpretação é razoável, uma vez que as contribuições sobre a importação não ensejam o fenômeno da cumulatividade, nos termos definidos neste trabalho.

Apesar de a interpretação de que o § 12 do art. 195 da Constituição Federal trouxe um regime de compensação entre as contribuições incidentes sobre a receita e as contribuições incidentes sobre as importações constituir um dos significados do texto constitucional, isso não significa dizer que esse é o único sentido contido no enunciado introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/03, visto que impõe que os dois grupos de contribuições sociais, incidentes sobre a receita e incidentes sobre a importação, deverão ser não-cumulativas. Portanto, o dispositivo constitucional em comento determina que: (a) as contribuições sociais incidentes sobre a receita devem ser não-cumulativas (no sentido tratado neste trabalho); (b) as contribuições incidentes sobre a importação devem ser “não-cumulativas” (aqui no sentido de não-cumulatividade heterogênea, ou seja, a compensação entre as contribuições incidentes sobre a receita e as contribuições incidentes sobre a importação).

Regressando à interpretação dada neste trabalho ao disposto no § 12 do art. 195 da Constituição Federal no que concerne às contribuições sociais incidentes sobre a receita, a de que o texto constitucional elevou a não-cumulatividade das contribuições sociais à categoria de princípio constitucional, conclui-se que a observância da não-cumulatividade para as contribuições sociais PIS e COFINS é obrigatória, e não facultativa; o que foi facultado ao legislador ordinário foi a seleção dos setores da atividade econômica que podem ser submetidos ao regime da não-cumulatividade. Com isso, o princípio da não-cumulatividade

passou a integrar a classe de enunciados que compõem os limites materiais da norma de competência tributária legislativa, de modo que sua inobservância acarreta a inconstitucionalidade da norma produzida. Somente foi facultado ao legislador excluir do regime jurídico da não-cumulatividade determinados setores da atividade econômica.

Por fim, cabe esclarecer que o princípio constitucional da não-cumulatividade introduzido pelo § 12 do art. 195 da Constituição Federal integra a norma de competência tributária legislativa tanto para a instituição da COFINS quanto para a instituição do PIS, apesar desta última também encontrar fundamento de validade no art. 239 da Constituição Federal.

Entende-se dessa forma porque o § 12 do art. 195, não faz referência à COFINS propriamente dita, mas aos critérios da regra matriz de incidência tributária das contribuições que tenham como pressuposto de fato a realização de operações que resultem receita. Assim, sendo o PIS uma espécie de contribuição social cuja hipótese de incidência é a realizações de operações que resultem receita, e a base de cálculo é a receita obtida, entende-se que o princípio da não-cumulatividade integra também o seu regime jurídico constitucional, mais especificamente a classe de enunciados que compõem os limites materiais da norma de competência tributária legislativa.

Ademais, o art. 239 da Constituição Federal teve a função de recepcionar o PIS, contribuição já existente no sistema jurídico antes da promulgação da Constituição Federal. Assim, o PIS foi mantido vigente no sistema por meio do art. 239, contudo, os critérios de identificação da regra matriz são ditados pelo art. 195, inciso I. Posição semelhante é a de EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO:

A despeito disso, cabe mencionar que a contribuição ao PIS foi instituída antes do advento da atual Constituição, mas o artigo 239 da Constituição de 1988 a recepcionou expressamente. SE essa contribuição não tivesse fundamento de validade no artigo 195, inciso I, todas as modificações na legislação deveriam ser feitas por Emenda Constitucional, em razão de ter o artigo 239 elevado à categoria de normas constitucionais as leis ali mencionadas (Leis Complementares nº 7 e nº 8, ambas de 1970)⁹⁶.

A posição que ora se sustenta, ou seja, que o § 12 do art. 195, não faz referência à COFINS propriamente dita, mas aos critérios da regra matriz de incidência tributária das contribuições que tenham como pressuposto de fato a realização de operações que resultem

⁹⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *PIS E COFINS: conceitos normativos de faturamento e receita.* São Paulo: MP Editora, 2008. p. 3).

receita, é a posição do Supremo Tribunal Federal, proferida no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 456.197-SP,⁹⁷ ocorrido em 03/04/2007:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PIS. LEI N. 9.718/98. 1. A jurisprudência do Tribunal é no sentido de que a pertinência do PIS à "espécie" [singular] do artigo 239 não lhe subtrai da concomitante pertinência ao "gênero" [plural] do inciso I do artigo 195 da Constituição do Brasil. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.

Do voto do Ministro Relator Eros Grau, extrai-se o seguinte:

Esta Corte firmou entendimento segundo qual a “recepção constitucional do PIS pelo art. 239, da qual derivam a inexigibilidade para a sua disciplina de recurso ao disposto no inciso I do art. 154 e no § 4º do art. 195 da Carta de 1988, não deixa de qualificá-lo como ‘contribuição social sobre o faturamento’, à qual se referia, genericamente, o inciso I do art. 195 da CF, na redação anterior à EC 20/98”(ADC n. 1, Relator Ministro Moreira Alves, DJ de 16.6.95).

Em suma, tanto para o PIS quanto para a COFINS, o princípio da não-cumulatividade tem natureza de limite material que integra a norma de competência tributária legislativa, cuja função é limitar o conteúdo da norma de incidência tributária a ser produzida, determinando que seja adotado método eficaz para impedir os efeitos econômicos produzidos pela incidência cumulativa. Este é o conteúdo do princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais: prescrever a adoção de método para impedir a produção dos efeitos econômicos que a incidência cumulativa das contribuições provoca.

Em que pese o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS não trazer o método que deverá ser adotado pelo legislador infra-constitucional, como adiante será tratado mais especificamente, não poderá o referido princípio ser suprimido ou limitado, razão pela qual o método a ser adotado deverá ser pleno e eficaz para impedir os efeitos da cumulatividade.

3.1.3 Princípio da Não-cumulatividade das Contribuições Sociais como Limite Objetivo

A não-cumulatividade constitui-se em um princípio constitucional tributário. Princípios tributários são enunciados explícitos ou implícitos que constituem verdadeiros

⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 456.197/SP. Relator: Ministro Eros Grau, Brasília, DF, 3 de abril de 2007. *Diário da Justiça*, Brasilia, DF, 11 maio 2007. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 5 jan. 2008.

alicerces do sistema tributário, que lhe dão caráter harmônico e servem de compreensão e inteligência das normas que compõem este sistema. De acordo com os ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO⁹⁸, em determinados momentos, os princípios constitucionais funcionam como verdadeiros limites objetivos e, em outros momentos, funcionam como valores. A distinção entre limite objetivo e valor decorre dos efeitos práticos que esta distinção promove, uma vez que quando se fala em valor, necessariamente o intérprete deverá ingressar no campo da Axiologia para poder estudá-los. O valor leva ao campo da subjetividade do intérprete.

Por sua vez, os limites objetivos não apresentam essas características, razão pela qual são de mais simples aplicação, já que seus enunciados estão objetivados. Contudo, isso não significa dizer que inexiste valores nos limites objetivos, pois, no próprio direito há valor, uma vez que pertence à região ôntica dos objetos culturais. Além do mais, o limite objetivo existe para atingir uma determinada finalidade, essa sim, um valor em si mesma, de modo que o valor no limite objetivo não é realizado de forma imediata, mas de forma mediata.

O princípio da não-cumulatividade caracteriza-se como limite objetivo posto que, se de um lado não exige o ingresso no campo da Axiologia para defini-lo, por outro, é de fácil compreensão, na medida em que é possível construir seu significado a partir dos enunciados contidos no texto constitucional e/ou infra-constitucional. Além disso, o princípio da não-cumulatividade é de fácil aplicação, basta a observância do método para impedir os efeitos econômicos da não-cumulatividade para a fiel aplicação do princípio.

Contudo, afirmar que o princípio da não-cumulatividade caracteriza-se como um princípio que traz um limite objetivo, não significa dizer que carece de valor. Há valor na não-cumulatividade, este valor reside na finalidade de evitar os maléficos efeitos econômicos causados pela cumulatividade. Esse valor é, em última análise, a causa determinante da inserção da não-cumulatividade no regime jurídico das contribuições sociais. Nesse sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO comenta:

A digressão foi longa, mas oportunamente. O princípio da não-cumulatividade dista de ser um valor. É um “limite objetivo”, mas que se volta, 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.⁹⁹ (grifo do autor).

⁹⁸ CARVALHO, *Curso de direito....*, p. 150-156.

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 33, p.142-166, jun. 1998. p.156.

A finalidade da não-cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS, em razão dos fins propostos neste trabalho, será objeto de análise em capítulo próprio.

3.2 MÉTODO PARA IMPEDIR OS EFEITOS DA CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

3.2.1 Ausência de Previsão Constitucional com Relação ao Método para Efetivar a Não-cumulatividade das Contribuições Sociais

Em que pese a não-cumulatividade ter sido elevada à categoria de princípio constitucional tributário pela EC nº 42/03, ao introduzir o § 12 no artigo 195 da CF, os métodos pelos quais se realiza a não-cumulatividade, ou seja, os métodos que serão utilizados para impedir os efeitos da cumulatividade não foram disciplinados na Constituição Federal.

Diante disso, como o método para evitar os efeitos da cumulatividade não integra, nem expressamente e, muito menos, implicitamente, o conteúdo do princípio da não-cumulatividade, não há, portanto, um direito a crédito de tributo automático, de modo que, no caso das contribuições sociais, o método pelo qual se operacionaliza a não-cumulatividade deverá ser expresso na legislação infra-constitucional. Trata-se um equívoco pensar que a submissão das contribuições sociais ao princípio da não-cumulatividade gera, automaticamente, um direito constitucional ao crédito do tributo pago na operação anterior, como está determinado na Constituição para os impostos IPI e ICMS.

O legislador tem a liberdade para desenhar a metodologia para impedir a ocorrência dos efeitos da cumulatividade das contribuições sociais, que não deve seguir necessariamente o método adotado na Constituição Federal para o IPI e o ICMS, ou seja, não há imposição constitucional de que o método para impedir os efeitos da cumulatividade seja o mesmo previsto no texto constitucional para o IPI e o ICMS. Isso porque o direito ao abatimento, como foi visto, não é o único meio para impedir a ocorrência dos efeitos da cumulatividade.

Contudo, é imprescindível destacar que a liberdade restringe-se à escolha do método de operacionalização, e não à extensão dos efeitos, uma vez que, relembrar-se, a não-cumulatividade tem natureza de princípio constitucional, que integra a norma de competência, razão pela qual não pode ser restrita por legislação infra-constitucional. Em outras palavras, apesar de não haver método constitucional a ser observado, a validade material da lei que instituir o regime jurídico da não-cumulatividade estará umbilicalmente ligada à

efetiva implementação de um real regime não-cumulativo para as contribuições sociais. Em suma, o legislador infra-constitucional tem o dever de garantir, quando da instituição do regime jurídico não-cumulativo das contribuições sociais, que superposição de créditos tributários sobre a mesma base seja impedida (efeitos econômicos da cumulatividade).

As Leis 10.637/02¹⁰⁰ e 10.833/03¹⁰¹ trouxeram ambas no art. 3º, o método de operacionalização da não cumulatividade para o PIS e COFINS, respectivamente. Veja-se a redação dos referidos dispositivos:

Lei 10.637/02

[...]

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

[...]

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º 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 § 3º do art. 1º desta Lei; e
- b) no § 1º do art. 2º 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. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

III - (VETADO)

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 de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

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 - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no **caput** do art. 2º 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 IV, 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.

¹⁰⁰ BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002..., op. cit.

¹⁰¹ BRASIL. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003..., op. cit.

Lei 10.833/03

[...]

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

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º 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 § 3º do art. 1º desta Lei; e
- b) no § 1º do art. 2º 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. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

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.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no **caput** do art. 2º 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.

Os dois instrumentos normativos, nos artigos 3º, determinam que a metodologia para impedir os efeitos da cumulatividade será realizada mediante a dedução de crédito a ser abatido do valor apurado na forma do art. 2º. Da análise dos dispositivos em comento, não há dúvida de que o método que deverá ser utilizado para impedir os efeitos da cumulatividade do PIS e da COFINS deverá ser o método subtrativo, na medida em que ambos os diplomas normativos determinam a dedução de créditos. Entretanto, as duas leis não deixaram de forma clara qual a técnica de cálculo para realização do método subtrativo, razão pela qual diversos posicionamento são encontrados na doutrina, uns autores fazem referência que a técnica utilizada é a de “tributo sobre tributo”, outros afirmam categoricamente que a técnica utilizada

é a de “base sobre base” e, ainda, outros concluem que nenhuma das duas técnicas foi adotada.

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO e MIZABEL ABREU MACHADO DERZI sustentam que a técnica de cálculo adotada para impedir os efeitos da cumulatividade do PIS e da COFINS foi a técnica “tributo sobre tributo” (ou “imposto sobre imposto”) ao mencionarem; “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”¹⁰².

Em posição oposta, afirmando que a técnica de cálculo foi a “base sobre a base”, RICARDO LOBO TORRES, sustenta: “[...] até porque o PIS e a COFINS não incidem sobre a circulação de bens, mas sobre receitas, em imposição nitidamente subjetiva. Optou-se, por conseguinte, pelo sistema “base sobre base”¹⁰³.

No mesmo sentido, PEDRO GUILHERME ACCORSI LUNARDELLI diz:

[...] sendo assim, a Lei nº 10.637/02 volta-se exclusivamente para a regulação da forma como se opera a não-cumulatividade do PIS, tendo utilizado, neste instituto, o mecanismo de redução de base de cálculo da contribuição ao estabelecer no caput do seu transrito art. 3º que “do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a...”¹⁰⁴

Por fim, MARCO AURÉLIO GRECO destaca que nenhuma das duas técnicas de apuração foi adotada pela legislação do PIS e da COFINS:

Ou seja, o regime de não-cumulatividade assim definido não é uma compensação “imposto sobre imposto”; haver incidência anterior é requisito de identificação do item que dará o crédito, mas não há dedução do respectivo montante; não há dedução de PIS/COFINS incidente sobre a receita do vendedor, locador, prestador de serviços, etc. Criou-se um direito de deduzir 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, aplicado pela apuração da alíquota sobre a base de cálculo (= “receita”)¹⁰⁵ (grifos do autor).

No mesmo sentido, FABIANA DEL PADRE TOMÉ:

¹⁰² COÊLHO; DERZI, op. cit., p. 144.

¹⁰³ TORRES, R. L., *A “não-cumulatividade”...*, op. cit., p. 62.

¹⁰⁴ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não-cumulatividade da contribuição ao PIS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 95, ago. 2003. p. 116.

¹⁰⁵ GRECO, *Não-cumulatividade no...*, op. cit., p. 110.

[...] a modalidade “indireta subtrativa” ou “tributo sobre tributo” é a que mais se aproximam inexistindo, contudo, identidade sobre elas. Enquanto nas técnicas especificadas o valor do tributo é obtido deduzindo-se do valor a pagar o montante que incidiu nas etapas anteriores, na sistemática de apuração das contribuições examinadas autoriza-se o desconto de valores, independentemente da correspondente incidência nas fases que antecederam a operação tributada¹⁰⁶(grifos da autora).

As diversas posições doutrinárias deixam bem evidente a complexidade do tema, e a compreensão correta da forma pela qual deverá ser realizada a não-cumulatividade das contribuições sociais é de fundamental importância.

Há, contudo, um ponto de convergência na doutrina: o método utilizado para efetivação da não-cumulatividade é o método subtrativo, pois os dois artigos são expressos em determinar que *do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a....* Isso significa dizer que a não-cumulatividade será realizada mediante a compensação (=abatimento, desconto). Resta agora saber se a compensação se dá sobre a base de cálculo da contribuição ou o valor da contribuição devido pela realização de operação que resultou obtenção de receita.

Tomando como ponto de partida que o método eleito pela lei para impedir os efeitos provocados pela cumulatividade das contribuições sociais é o subtrativo, cabe investigar a técnica de cálculo adotada. Para tanto, imprescindível a identificação da norma que dá direito à realização da subtração para a efetivação da não-cumulatividade, que, a partir de agora, será chamada de simplesmente “norma do direito ao crédito”.

3.2.2 Norma Jurídica do Direito ao Crédito para Efetivação da Não-cumulatividade

Conforme já discorrido no item 1.2 a norma do direito ao crédito apresenta a estrutura sintática hipotético-condicional: a hipótese da norma descreve fato, aqui tomado no sentido de enunciado lingüístico, como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, mas como sinônimo de evento¹⁰⁷, assim de possível ocorrência no mundo fenomênico, por sua vez, o conseqüente, instaurado por força da imputabilidade, prescreve a relação jurídica que confere ao contribuinte o direito de creditar-se. FABIANA DEL PADRE TOMÉ, também

¹⁰⁶ PADRE TOMÉ, Fabiana Del. Natureza jurídica da “não-cumulatividade” da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: consequências e aplicabilidade. In: PEIXOTO, M. M; FISCHER, O. C. (Coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 544.

¹⁰⁷ CARVALHO, Direito tributário..., op. cit., p. 16 *passim*.

identifica a estrutura hipotético-condicional, ao identificar as normas do direito ao crédito do PIS e da COFINS, respectivamente, da seguinte forma: “[...] dado o fato da aquisição de determinados bens, serviços e a realização de certas despesas, deve ser o direito do contribuinte ao abatimento, do valor do tributo devido, de 1,65% do quantum gasto com referidos bens, serviços e despesas”¹⁰⁸. A estrutura hipotético-condicional também é possível identificar quando a Autora fala: “[...] dado o fato da aquisição de determinados bens, serviços e a realização de certas despesas, deve ser o direito do contribuinte ao abatimento, do valor do tributo devido, de 7,6% do quantum gasto com referidos bens, serviços e despesas”¹⁰⁹,

3.2.2.1 Hipótese da norma do direito ao crédito

A identificação, ainda que parcial, do fato descrito na hipótese da norma do direito ao crédito pode ser feita a partir da análise do contido nos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, sendo possível enunciá-lo da seguinte forma: *dado o fato de a pessoa jurídica contribuinte do PIS/COFINS ter realizado operação com outra pessoa jurídica que resulte em despesa para o exercício de sua atividade.*

Algumas observações são importantes no que se refere ao fato identificado na hipótese da norma que dá direito ao crédito. Para facilitar a compreensão das observações que serão feitas em relação ao fato descrito, separar-se-á o enunciado da hipótese em duas partes menores de acordo com as situações que denotam. São elas: fato de a pessoa contribuinte do PIS/COFINS realizar operação que resulte em despesa para a sua atividade e fato de a pessoa contribuinte do PIS/COFINS realizar operação com outra pessoa jurídica. Destaca-se que as duas partes identificadas são frutos das premissas estabelecidas nesta dissertação, que colaboraram na construção do sentido da não-cumulatividade das contribuições sociais.

A primeira parte do enunciado contido na hipótese da norma de crédito, *fato de a pessoa contribuinte do PIS/COFINS realizar operação que resulte em despesa para a sua atividade* não se encontra expressamente em nenhuma das duas leis que introduziram o regime da não-cumulatividade das contribuições sociais, mas decorre da análise pragmática que se propôs fazer dos textos normativos.

¹⁰⁸ PADRE TOMÉ, op. cit., p. 547.

¹⁰⁹ Ibid, p.548

Como se pode ver, ao contrário do disposto nos arts. 3º, e incisos, das leis 10.637/02 e 10.833/03, no fato identificado na hipótese da norma, mais precisamente na parte ora tratada, não há qualquer vinculação à despesa que geraria o direito ao crédito, o que significa dizer que, nos moldes em que se constrói a norma em comento, toda e qualquer despesa realizada pelo contribuinte das contribuições sociais PIS e COFINS, durante exercício de sua atividade, tem eficácia para instaurar a relação jurídica do crédito.

Ressalte-se mais uma vez que essa conclusão origina-se de investigação dos textos normativos, constitucional e infra-constitucional, que introduziram o regime não-cumulativo para as contribuições sociais, focada no aspecto pragmático. Acredita-se que somente com enfoque pragmático é possível superar o casuísmo instituído pelas Leis 10.637/02 e 10.833/02, e as incoerências com seus próprios objetivos, de forma a garantir a implantação efetiva do sistema não-cumulativo, e a consecução dos fins motivadores da inovação do regime jurídico das contribuições sociais.

As Leis 10.637/02 e 10.833/03 prescrevem que o contribuinte poderá tomar créditos sobre as situações que enumeram que se constituem em despesas realizadas pelo contribuinte no exercício de suas atividades. Aqui reside o problema dos instrumentos normativos em análise que, ao invés de permitirem ao contribuinte tomar crédito em relação a toda e qualquer despesa incorrida no exercício da atividade empresarial, optaram por relacionar os casos nos quais haverá o direito de creditar-se. Com isso, muitas despesas necessárias para o exercício da atividade do contribuinte ficaram de fora, não geram direito a crédito, o que engendra um completo contra-senso com o regime jurídico da não-cumulatividade. Cita-se, por exemplo, as despesas realizadas com o consumo de água por um frigorífico (poderia ser para qualquer outra atividade), não há dúvida que o consumo de água é essencial e de fundamental importância para o exercício da atividade empresarial do frigorífico contribuinte do PIS e COFINS. Contudo, não há previsão legal autorizando a apropriação de crédito em relação às despesas tidas com o consumo de água.

Por outro lado, se a norma é construída não com base no casuísmo das Leis 10.637/02 e 10/833/03, mas com base nas premissas estabelecidas nesta dissertação, outro resultado não pode ser obtido do que aquele que prevê que toda e qualquer despesa necessária para o exercício da atividade do contribuinte deve gerar direito ao crédito.

A primeira premissa adotada que leva à conclusão de que toda e qualquer despesa necessária para o exercício da atividade da empresa gera direito ao crédito é a de que a não-cumulatividade das contribuições sociais ganhou status de princípio constitucional tributário no sistema jurídico. Isso significa dizer que integra a classe de enunciados dos limites

materiais que limitam a atividade impositiva, de modo que o legislador deve instituir método (porque este não está disciplinado na Constituição Federal) eficaz para impedir a ocorrência dos maléficos efeitos econômicos produzidos pela incidência cumulativa das contribuições sociais. A Constituição Federal, diversamente do que faz com o ICMS, não excepciona hipótese que não se submete ao princípio da não-cumulatividade, razão pela qual o princípio é amplo e irrestrito, não podendo ser reduzido, limitado pelo legislador infra-constitucional.

ROQUE ANTONIO CARRAZA deixa muito claro que o princípio da não-cumulatividade, por decorrer de norma constitucional, não pode ser reduzido por legislação infra-constitucional. Observa-se que, apesar do Autor tratar do princípio da não-cumulatividade em relação do ICMS, seus ensinamentos têm aplicação em relação ao princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS, pelo fato de decorrerem das mesmas premissas:

Diante de tudo o que escrevemos, temos por indisputável que o princípio da não-cumulatividade não é uma criação legal, mas, sim, constitucional. Decorresse de lei, poderia ser reduzido ou, até, suprimido, a qualquer tempo, pelo legislador. Como, porém, deflui da Constituição, à lei não é dado interferir em seu significado, conteúdo ou alcance¹¹⁰.

Diante disso, se a metodologia criada para impedir os efeitos da cumulatividade das contribuições sociais foi a dedução do crédito calculado em relação às despesas necessárias para o exercício da atividade do contribuinte, toda e qualquer despesa tida com o exercício da atividade do contribuinte deve gerar o respectivo direito ao crédito, sob pena de, caso contrário, ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

Ainda que o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais não tivesse recebido *status* constitucional, outro não seria o resultado, ou seja, ainda sim se obteria a conclusão de que toda e qualquer despesa realizada pelo contribuinte no exercício de sua atividade ensejaria o direito de crédito.

Chega-se a essa conclusão tanto pela análise do contexto normativo e sócio-econômico que envolve a não-cumulatividade das contribuições, quanto pela análise da finalidade que motivou a submissão das contribuições sociais ao regime da não-cumulatividade.

O contexto normativo do PIS e da COFINS consiste em fator relevante na indicação de como deve ser interpretado o regime da não-cumulatividade das contribuições sociais. Conforme foi identificado no item 2.2.2, a regra matriz de incidência tributária dessas contribuições tem como critério material a realização de operações que resultem receita,

¹¹⁰ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 270.

sendo este elemento de fundamental importância na regra matriz, uma vez que apresenta a função de complementar o verbo núcleo da hipótese normativa e de quantificar a respectiva obrigação tributária, por ser a base de cálculo hábil a medir a real proporção do fato. Além do mais, a não-cumulatividade das contribuições sociais visa a impedir a ocorrência dos efeitos econômicos que a incidência cumulativa das contribuições provoca: a superposição tributária sobre a mesma base receita. Dessas duas características, observa-se que o signo “receita”, é elemento essencial no contexto normativo das contribuições sociais porque, ao mesmo tempo, constitui parte integrante da hipótese normativa de incidência tributária das contribuições sociais, e grandeza econômica sujeita à superposição tributária em face da incidência cumulativa das contribuições sociais.

Portanto, o contexto normativo sinaliza que não-cumulatividade das contribuições sociais deve prever método eficaz para impedir os efeitos econômicos da cumulatividade em função da receita. Enquanto a não-cumulatividade do IPI e do ICMS está voltada para afastar a superposição da incidência tributária sobre o produto ou mercadoria e, neste último, o serviço, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS possui uma dimensão muito maior, na medida em que não se relaciona com um bem, produto, ou serviço, mas com a receita bruta de uma empresa. Por esse motivo, todos os fatos que culminam na obtenção de receita são relevantes para a não-cumulatividade das contribuições sociais. A propósito, vejam-se as lições de MARCO AURÉLIO GRECO sobre o assunto, que faz observância com referência ao contexto normativo das contribuições sociais para a compreensão da não-cumulatividade:

Não se pode olvidar que estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a “receita”, portanto, a não-cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada para viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita.

Esta afirmação, até certo ponto obvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não-cumulatividade do PIS/COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado tributo.

Realmente, enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-culatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI¹¹¹.

JOSÉ ANTÔNIO MINATEL conclui que receita pode ser

[...] qualificada pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de

¹¹¹ GRECO, Não-cumulatividade no..., op. cit., p.108.

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 eventos¹¹².

O Autor reconhece, entre outros, como atributos imprescindíveis para a qualificação da receita:

[...] (i) natureza do ingresso: vinculada ao exercício de atividade empresarial; (ii) causa do ingresso: contraprestação em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou a prestação de serviços, assim como pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos pela remuneração de investimentos¹¹³.

A partir dessa definição de receita chega-se à conclusão de que toda a despesa realizada pela pessoa jurídica com a finalidade de obter receita deve gerar o direito ao crédito. A razão para essa conclusão é que a despesa na qual incorreu determinada pessoa jurídica decorre das operações realizadas com outras pessoas que envolvem a venda de bem, a prestação de serviço, a cessão onerosa e temporária de bens ou a remuneração de investimento. Por esse motivo, a despesa realizada pela pessoa jurídica, pelo fato de decorrer das operações realizadas no exercício de sua atividade, constitui receita de outra pessoa, base de incidência para as contribuições. Para ilustrar o que se defende, veja-se a definição de despesa operacional apresentada por SÉRGIO DE IUDÍCIBUS, ELISEU MARTINS e ERNESTO RUBENS GELBCKE: “as despesas operacionais constituem-se das despesas pagas ou incorridas para vender produtos e administrar a empresa [...]”¹¹⁴. No mesmo sentido, vejam-se as lições de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA:

Como se vê, os créditos a que os diplomas aludem, têm como referencial a incidência tributária sobre as operações geradoras de algum tipo de receita no passado – ligadas, na sua maioria, ao aspecto material “faturamento”, em que é possível vislumbrar a cumulatividade [...]”¹¹⁵ (grifo do autor).

Portanto, a vedação de apropriação do crédito em relação a alguma despesa acaba por limitar o princípio da não-cumulatividade, haja vista que o efeito provocado pela cumulatividade das contribuições sociais não será impedido, na medida em que a base que sofreu a incidência das contribuições em uma operação que resultou receita, passará novamente a ser tributada, sofrendo duplamente a persecução tributária, em uma segunda operação que resulte receita.

¹¹² MINATEL, op. cit., p. 124

¹¹³ MINATEL, loc. cit.

¹¹⁴ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*: aplicável às demais sociedades. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 383.

¹¹⁵ MARTINS; SOUZA, op. cit., p. 24.

Tudo o que foi até agora dito leva à conclusão de que as hipóteses relacionadas nos arts. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 não podem ser interpretadas como rol taxativo, ou seja, não se pode admitir que as hipóteses previstas no art. 3º das referidas leis são as únicas hipóteses que autorizam o contribuinte a tomar crédito. Nesse sentido FABIANA DEL PADRE TOMÉ:

Isso supera, também, a questão acerca do caráter taxativo ou exemplificativo da lista de hipóteses que fazem surgir direito ao crédito. Mencionada lista seria taxativa se apenas os bens, serviços e despesas por ela arrolados gerassem crédito, ao passo que a teríamos por exemplificativa se o direito ao crédito pudesse decorrer de fatos diversos, além daqueles especificados. Tal distinção não encontra aplicabilidade no caso da regra de direito ao crédito da contribuição ao PIS/PASEP e COFINS, pois, como já anotamos, todas e quaisquer despesas relacionadas com a atividade do contribuinte fazem nascer créditos a ser deduzidos dos tributos devidos. E nessa conclusão não decorre simplesmente da atribuição de caráter exemplificativo da lista, mas de seus próprios termos: a legislação autoriza, expressamente, a dedução de créditos calculados em relação a “bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços”. Logo, o legislador confere, no corpo da relação de fatores que geram o direito ao crédito, a possibilidade de abatimento, com a contribuição ao PIS/PASEP e COFINS, do percentual de 1,65% e 7,6%, respectivamente, de todos os bens e serviços adquiridos pelo contribuinte e relacionados com a sua atividade negocial¹¹⁶.

No mesmo sentido, AIRES F. BARRETO:

[...] seriam meras explicitações, indicações de gastos que, entre outros gastos que, entre outros, poderiam ser objeto de compensação. Dado o seu caráter exemplificativo, não afastariam abatimentos como decorrentes de gastos com água, telefone, material de escritório, limpeza, contabilidade, dentre tantos outros¹¹⁷.

Feita a primeira observação em relação à primeira parte da hipótese da norma do direito ao crédito, passa-se à segunda observação no que se refere à primeira parte da hipótese da norma, assim identificada: *fato de a pessoa contribuinte do PIS/COFINS realizar operação que resulte em despesa para o exercício de sua atividade*.

A segunda observação em relação à primeira parte do fato descrito na hipótese normativa, identificada como *fato de a pessoa contribuinte do PIS/COFINS realizar operação que resulte em despesa para o exercício de sua atividade*, refere-se à ausência de necessidade de incidência anterior das contribuições sociais PIS e COFINS nas operações que antecedem a operação a ser tributada. Verifica-se que da forma pela qual ocorreu a construção da hipótese normativa, não é necessário que haja incidência das contribuições sociais para o nascimento do direito ao crédito: a incidência efetiva não constitui condição necessária deste último. Essa

¹¹⁶ PADRE TOMÉ, op. cit., p. 552.

¹¹⁷ BARRETO, Aires F. ICMS: compensação constitucional – princípio da não-cumulatividade. *Revista dos Tribunais: Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 15. p. 62-82, abr./jun. 1996. p.12.

observação será importante quando for tratada especificamente a questão da isenção, imunidade e não-incidência.

Feitas as observações pertinentes à primeira parte da hipótese normativa, cabe agora analisar a segunda parte. Para tanto, lembre-se que na hipótese da norma restou identificado o seguinte fato *dado o fato de a pessoa jurídica contribuinte do PIS/COFINS ter realizado operação com outra pessoa jurídica que resulte em despesa para o exercício de sua atividade*, sendo esta hipótese dividida em duas partes para o fim de análise: fato de a pessoa contribuinte do PIS/COFINS realizar operação que resulte em despesa para o exercício de sua atividade e fato de a pessoa contribuinte do PIS/COFINS realizar operação com outra pessoa jurídica.

A segunda parte da hipótese normativa, *fato de a pessoa contribuinte do PIS/COFINS realizar operação com outra pessoa jurídica* também guarda relação com premissas estabelecidas nesta dissertação. De acordo com o sustentado nos itens 2.2.2 e 2.2.3, a existência de regime plurifásico de tributação é condição necessária para a existência da cumulatividade das contribuições sociais, o que implica afirmar que se não existir regime plurifásico de tributação, o que pressupõe, pelo menos, dois fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica suscetíveis de sofrer a incidência da mesma espécie tributária, não há que se falar em cumulatividade e, por consequência, em não-cumulatividade (submissão a método para impedir os efeitos econômicos gerados pela cumulatividade).

Como também já restou demonstrado no item 2.2.2, as contribuições sociais apresentam como critério material da regra matriz de incidência tributária o fato *realização de operações que resultem receita*. Receita constitui ingresso de recursos financeiros no patrimônio de pessoa jurídica, portanto, pessoa jurídica é característica definitória de receita, razão pela qual é possível afirmar que pessoa física não obtém receita. Se pessoa física não obtém receita e, ainda, se receita constitui elemento da hipótese normativa das contribuições sociais, somente há que se falar em cadeia plurifásica de tributação quando houver operações realizadas com pessoas jurídicas. Portanto, as operações realizadas com pessoa jurídica são as únicas operações que constituem suporte factual da incidência das contribuições sociais PIS e COFINS.

Tendo em vista que a existência de regime plurifásico de tributação é condição necessária para a existência de incidência cumulativa e que o regime plurifásico de tributação ocorre exclusivamente com operações realizadas com pessoas jurídicas, na medida em que somente pessoa jurídica obtém receita, é que a hipótese da norma do direito ao crédito contém como critério para incidência a *realização de operação com outra pessoa jurídica*. Isso

significa dizer que operações realizadas por contribuinte de PIS e COFINS com outras pessoas que não sejam pessoas jurídicas não dão direito ao crédito.

3.2.2.2 Conseqüente da norma do direito ao crédito

No conseqüente da norma do direito ao crédito vem prescrita a relação jurídica que dá direito ao crédito. Relação jurídica, assim como competência, trata-se daqueles conceitos fundamentais do direito, sempre objeto de investigação da Teoria Geral do Direito¹¹⁸. Para os fins propostos no presente trabalho - identificação do conseqüente da norma que dá direito ao crédito - relação jurídica pode ser definida como relação entre dois sujeitos feita por um operador deôntrico, modalizado em permitido, obrigatório ou proibido, que tem por objeto determinada conduta. Os sujeitos da relação, em razão de suas condutas serem contrapostas, são denominados de sujeito ativo e de sujeito passivo, sendo que o primeiro tem o direito de exigir a conduta objeto da relação, ao passo que o segundo tem o dever de realizar a conduta da relação jurídica.

Como visto a hipótese da norma do direito a crédito descreve o seguinte fato: *dado o fato de a pessoa jurídica contribuinte do PIS/COFINS ter realizado operação com outra pessoa jurídica que resulte despesa para o exercício de sua atividade*. Uma vez realizado esse fato, nasce, por força da imputabilidade, a respectiva relação jurídica, que pode ser enunciada da seguinte forma: *deve ser a permissão de o contribuinte proceder ao abatimento de crédito da contribuição devida, calculado com a aplicação da alíquota da regra matriz de incidência tributária de cada contribuição, sobre o valor das despesas realizadas*.

O conseqüente da hipótese normativa foi construído com base nos artigos 3º, combinado com os artigos 2º das Leis nº 10.637/02¹¹⁹ e 10.833/03¹²⁰:

Lei nº 10.637

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

[...]

¹¹⁸ Para maiores considerações sobre relação jurídica, ver VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4.ed. São Paulo: RT, 2000. p. 216-248.

¹¹⁹ BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002..., op. cit.

¹²⁰ BRASIL. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003..., op. cit.

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

Lei nº 10.833

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

[...]

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

[...]

São elementos integrantes da relação jurídica contida no consequente da norma do direito ao crédito: (i) sujeito ativo: contribuinte; (ii) sujeito passivo: União; (iii) conduta: realizar abatimento do crédito da contribuição devida, calculado com a aplicação da alíquota prevista da regra matriz de incidência tributária de cada contribuição, sobre o valor das despesas realizadas; (iv) operador deôntrico: permitido.

Tendo em vista que o objeto da relação jurídica da norma do direito ao crédito é a conduta de realizar o abatimento ao crédito, sujeito ativo somente pode ser aquele que tem o direito subjetivo de realizar a conduta de abater o crédito: o contribuinte, e por consequência lógica, já que na relação jurídica as condutas são contrapostas, sujeito passivo é aquele que tem o dever jurídico de não obstar a realização da conduta de abater o crédito: a União.

A conduta está modalizada como permitida. O contribuinte tem a faculdade, e não obrigação, de proceder ao abatimento do crédito da contribuição devida em relação aos fatos jurídicos por ele realizados.

Por fim, a conduta da relação jurídica do direito ao crédito consiste na realização do abatimento de crédito do valor devido a título de contribuição social, por força da efetivação, pelo contribuinte, de operações com outras pessoas jurídicas que resultem despesa para a sua atividade. A conduta da relação é o elemento que mais merece dedicação, ante as diversas dificuldades que suscita. É no consequente da norma, no elemento conduta, que se encontra a técnica de cálculo para a efetivação da não-cumulatividade, que conforme demonstrado no item 3.2.1, não há consenso na doutrina sobre qual seria aquela adotada pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para a efetivação da não-cumulatividade.

Dúvida não há de que o método adotado para impedir os efeitos econômicos da cumulatividade é o subtrativo, na medida em que a conduta modalizada como permitido consiste na realização de abatimento de créditos. Cabe, agora, identificar como se operacionaliza esse abatimento de créditos. Para tanto, da mesma forma que foi feita quando da análise da hipótese normativa, a análise da conduta da relação jurídica da norma do direito

ao crédito, *realizar abatimento do crédito da contribuição devida, calculado com a aplicação da alíquota prevista na regra matriz de incidência tributária de cada contribuição, sobre o valor das despesas realizadas no mês*, será dividida em três partes: (a) realizar abatimento do crédito da contribuição devida; (b) crédito calculado com a aplicação da alíquota prevista na regra matriz de incidência tributária, sobre o valor das despesas realizadas; (c) despesas realizadas no mês.

A primeira parte da conduta identificada, *realizar abatimento do crédito da contribuição devida*, enseja duas observações: a primeira observação, já feita, é que o método adotado para a efetivação da não-cumulatividade é o método subtrativo, tendo em vista que a lei determina o abatimento de crédito; a segunda observação é que o método adotado é o subtrativo, mas indireto. Isso porque não há determinação para abatimento de crédito sobre as receitas auferidas pela contribuinte, como determina o método subtrutivo direto. Voltando-se aos enunciados contidos nos artigos 2º e 3º das respectivas leis (os dois são praticamente idênticos, divergindo tão somente, por razões óbvias, em relação à alíquota), tem-se que o crédito apurado deverá ser abatido da contribuição devida pela pessoa jurídica e não das receitas por ela auferidas.

Dispõem os artigos 3º, que do valor apurado na forma dos artigos 2º, serão abatidos créditos; por sua vez, os artigos 2º determinam que o valor da contribuição será calculado, mediante a aplicação da respectiva alíquota (1,65% para a contribuição PIS e 7,6% para a contribuição COFINS) sobre a receita bruta. Portanto, quando os artigos 3º fazem alusão ao “valor apurado”, do qual serão abatidos os respectivos créditos, estão referindo-se ao valor da contribuição devida pela realização da operação que resulte receita. Ressalte-se que a expressão “contribuição devida” aqui não tem o sentido de contribuição que deverá ser paga pelo contribuinte, mas tem o significado de contribuição incidente sobre operação realizada. A contribuição a ser paga pelo contribuinte será o valor da contribuição devida, abatida dos créditos decorrentes do regime não-cumulativo.

Tendo em vista que o crédito será abatido do valor contribuição devida e não da base de cálculo (receita obtida pelo contribuinte), exclui-se a técnica “base sobre a base” como técnica de cálculo para a efetivação da não-cumulatividade das contribuições sociais. Como foi visto no item 2.3.1, a técnica “base sobre base”, compatível com o método subtrutivo direto, tem por pressuposto o abatimento de crédito das receitas auferidas pelo contribuinte, isso significa dizer que o crédito será abatido diretamente da base de cálculo das contribuições sociais, antes mesmo da aplicação da alíquota para a apuração do montante devido; a alíquota,

na técnica “base sobre base”, já incide sobre a base de cálculo reduzida em razão dos respectivos abatimentos.

As Leis 10.637/02 e 10.833/03 determinam que o crédito seja abatido da contribuição devida e não da base de cálculo que ajuda na composição do valor desta, em cada operação que resulte receita, razão pela qual já é possível excluir a técnica “base sobre base” como técnica adotada para efetivar a não-cumulatividade das contribuições sociais. Sequer é necessária a análise da segunda parte da conduta identificada na relação jurídica para se chegar a tal conclusão, de qualquer forma, oportunamente, tratar-se-á especificamente da segunda parte, a fim de melhor esclarecer o assunto.

Ainda, com relação à primeira parte da conduta identificada, *realizar abatimento do crédito da contribuição devida*, pode-se afirmar que, em princípio, na parte da conduta ora analisada, haveria um indício de que o método adotado seria o método indireto subtrativo, sendo a técnica adotada “tributo sobre tributo”, na medida em que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 determinam o abatimento de crédito sobre o valor da contribuição devida. Contudo, como a técnica “tributo sobre tributo” não depende somente da natureza da base sobre a qual se realizará o abatimento, mas também da natureza do próprio valor a ser abatido, ou seja, o crédito, deve-se analisar a segunda parte da conduta identificada na relação jurídica da norma do direito ao crédito, a fim de possibilitar uma resposta conclusiva sobre a adoção ou não da técnica de cálculo “tributo sobre tributo”.

Relembrando, a conduta identificada como elemento da relação jurídica contida no consequente da norma do direito é a de *realizar abatimento do crédito da contribuição devida, calculado com a aplicação da alíquota prevista na regra matriz de incidência tributária de cada contribuição, sobre o valor das despesas realizadas*, sendo que, para fins didáticos, a análise da conduta foi dividida em três partes: (a) realizar abatimento do crédito da contribuição devida; (b) crédito calculado com a aplicação da alíquota prevista na regra matriz de incidência tributária sobre o valor das despesas realizadas; (c) despesas realizadas no mês.

A segunda parte da conduta identificada, *crédito calculado com aplicação da alíquota prevista na regra matriz de incidência tributária sobre o valor das despesas realizadas*, indica qual a natureza do crédito que deverá ser abatido da contribuição devida e também a forma de cálculo desse crédito. O crédito a ser abatido da contribuição devida, para fins de efetivação da não-cumulatividade, não tem natureza de contribuição e, muito menos, de base de cálculo, objeto de incidência da norma tributária na operação anterior.

A conduta contida na relação jurídica da norma do direito a crédito consiste na realização de abatimento de crédito que deverá ser calculado com a aplicação das alíquotas previstas, sobre o valor das despesas realizadas. O crédito que deverá ser abatido da contribuição devida não tem natureza de base de cálculo que sofreu a incidência da norma tributária na operação anterior, o que confirma a tese de que a legislação não adotou a técnica de cálculo “base sobre base”. Isso porque o crédito não consiste propriamente nas despesas realizadas pelo contribuinte, mas em um valor que decorre da aplicação da alíquota sobre essa despesa, em outras palavras, não é a despesa que é abatida, mas um percentual sobre a despesa realizada.

Por outro lado, ao analisar essa parte da conduta prevista na relação jurídica da norma do direito ao crédito, verifica-se que a técnica “tributo contra tributo” igualmente não foi adotada. Pela técnica “tributo sobre tributo” já mencionada no item 2.3.3, do o valor da contribuição devida, deveria ser descontado o valor da contribuição incidente na operação anterior. Contudo, essa não é a regra que está disposta na legislação. Ao invés de ser abatido o valor da contribuição incidente na operação anterior, abate-se crédito calculado com a aplicação da alíquota de cada contribuição, 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, sobre o valor da despesa realizada pelo contribuinte.

Em suma, enquanto pela técnica de cálculo “tributo sobre tributo”, o valor do tributo a pagar obtém-se deduzindo do tributo devido o tributo incidente sobre operação anterior, na técnica adotada no regime da não-cumulatividade das contribuições sociais, obtém-se o valor do tributo a pagar pelo desconto de crédito referente ao resultado da aplicação da alíquota sobre a despesa realizada pelo contribuinte. Irrelevante, portanto, para fins de apuração do crédito, o valor do tributo incidente na operação anterior. Poder-se-ia contestar o argumento ora apresentado sob o fundamento de que aplicar as mesmas alíquotas das normas de incidência da contribuição sobre a despesa realizada equivale ao desconto da contribuição incidente na operação anterior, e que a lei teria trazido a técnica “tributo sobre tributo” em uma linguagem diferente.

Ocorre que esse raciocínio não se sustenta na medida em que as Leis 10.637/03 e 10.833/03 mantiveram algumas empresas no regime cumulativo, como é o caso das empresas optantes do lucro presumido, com a manutenção da alíquota anteriormente prevista, de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS. Com isso, as Leis 10.637/03 e 10.833/03 permitiram a dedução de crédito calculado com aplicação das alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, mesmo que a operação anterior tenha sido tributada por regime jurídico distinto,

como é o caso do cumulativo, no qual vige, ainda, as alíquotas de 0,65% e 3% respectivamente para o PIS e para a COFINS.

Portanto, nem sempre o crédito calculado equivalerá ao valor da contribuição incidente na operação anterior, o que autoriza também a exclusão da técnica “tributo sobre tributo” como técnica de efetivação da não-cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS.

Dessas observações, verifica-se que no regime jurídico da não-cumulatividade não foi adotada nenhuma das duas técnicas conhecidas da doutrina, “base sobre base” e “tributo sobre tributo”. Criou-se uma espécie de crédito em relação às despesas realizadas pela pessoa jurídica para desconto da contribuição devida, que decorre de método próprio e exclusivo para a efetivação da não-cumulatividade das contribuições sociais. Nesse sentido, EDISON CARLOS FERNANDES¹²¹, que também apresenta fórmula de cálculo representativa da técnica de cálculo adotada para a efetivação da não-cumulatividade das contribuições sociais:

Na análise da sistemática de não-cumulatividade adotada pela Lei nº 10.637, de 2002, conforme se constata da leitura do 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 comercial. Embora o caput do artigo 3º faça referência ao crédito, não estamos diante do Método de Crédito do Imposto, porque, neste último, em decorrência de sua sistemática, o valor do tributo devido na etapa anterior da cadeia vem informado no documento fiscal; já naquele método, eleito pela Lei nº 10.637, de 2002, para ser aplicado à Contribuição ao PIS, o próprio contribuinte deve apurar o valor a ser abatido da aplicação da alíquota sobre o montante das vendas ou das prestações de serviço:

$$\text{PIS} = (\text{Alíquota} \times \text{Receitas}) - (\text{Alíquota} \times \text{Compras})$$

Substituindo-se na fórmula identificada pelo Autor o conjunto de elementos (alíquota x receitas) pela variável “a”, e o conjunto de elementos (alíquota x compras) pela variável “b”, tem-se a seguinte fórmula:

$$C = a - b$$

Sendo que as variáveis significam:

C = contribuição a ser paga;

a = contribuição devida, calculada por meio do critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária;

b = equivale ao crédito a ser abatido, calculado pela aplicação da alíquota da regra matriz sobre as despesas realizadas pela empresa.

¹²¹ FERNANDES, Edison Carlos. Não-cumulatividade da contribuição ao PIS, de acordo com a Lei nº 10.637, de 2002 (MP 66). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 89, fev. 2003. p.13.

A fórmula apresentada evidencia que a técnica de cálculo adotada para efetivar a não-cumulatividade das contribuições sociais não tem por objeto desconto de crédito da base de cálculo apurada pela pessoa jurídica (=receita bruta), mas o desconto de crédito sobre o valor apurado a título de contribuição devida pelas operações realizadas pelo contribuinte. Também a técnica de cálculo não tem por objeto o desconto do valor do tributo incidente na operação anterior, mas de crédito calculado com aplicação da alíquota sobre o valor das receitas auferidas. Trata-se, portanto, de técnica nova, que não se encontra naquelas que são de conhecimento da doutrina.

Fazendo-se paralelo com a norma que dá direito ao crédito no regime da não-cumulatividade do IPI e do ICMS, que consiste na regra do direito de abatimento do imposto incidente na operação anterior, como dispõe a Constituição Federal, fica evidente a diferença entre as técnicas de cálculo adotadas no regime jurídico da não-cumulatividade dos referidos tributos. Enquanto nas contribuições sociais PIS e COFINS a conduta objeto da relação jurídica consiste na *realização de abatimento de crédito da contribuição devida, calculado com a aplicação da alíquota prevista na regra matriz de incidência tributária de cada contribuição, sobre o valor das despesas realizadas*, a conduta objeto da relação jurídica da norma que dá direito ao crédito nos impostos IPI e ICMS consiste na *realização do abatimento do imposto devido com o imposto incidente na operação anterior*.

Portanto, a conduta objeto da relação jurídica da norma do direito ao crédito das contribuições sociais PIS e COFINS é diversa da conduta objeto da relação jurídica do direito ao crédito do IPI e do ICMS, o que mais uma vez permite concluir que o regime jurídico da não-cumulatividade das contribuições sociais é diverso do regime da não-cumulatividade dos impostos IPI e ICMS, razão pela qual aquele regime não pode ser estudado com premissas baseadas neste último regime.

Por fim, cabe analisar a terceira parte da conduta identificada no consequente da norma do direito ao crédito, *realizar abatimento do crédito da contribuição devida, calculado com a aplicação da alíquota prevista na regra matriz de incidência tributária de cada contribuição, sobre o valor das despesas realizadas*, que, para fins de estudo, foi divida em três partes: (a) realizar abatimento do crédito da contribuição devida; (b) crédito calculado com a aplicação da alíquota prevista na regra matriz de incidência tributária sobre o valor das despesas realizadas; (c) despesas realizadas no mês.

A terceira parte da conduta, *despesas realizadas no mês*, traz limite temporal em relação às despesas que poderão ser abatidas. Somente aquelas despesas realizadas no mês em

que se serão tomados os créditos, poderão servir como base para o cálculo do mesmo crédito. Essa limitação encontra-se nos parágrafos 1º dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Não é possível o abatimento de despesas passadas (realizadas nos meses antecedentes) e muito menos de despesas futuras.

Contudo, a limitação temporal diz respeito às despesas que deverão ser consideradas para fins de cálculo de crédito e não propriamente ao crédito em si, uma vez que se permitiu ao contribuinte a transferência do crédito para os meses subsequentes quando o crédito não foi aproveitado no mês em que foi calculado. Nesse aspecto, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 guardam completa harmonia com o conteúdo do princípio da não-cumulatividade ao não determinarem o estorno do crédito que não foi utilizado.

3.2.3 Crédito Objeto da Norma do Direito ao Crédito e o Crédito Objeto da Regra Matriz de Incidência Tributária

Após a identificação da norma do direito ao crédito fica de fácil constatação a diferença existente entre o crédito objeto da norma do direito ao crédito, que confere ao contribuinte das contribuições sociais o direito de realizar o abatimento sobre o valor da contribuição devida, e do crédito tributário, objeto da regra matriz de incidência tributária, que impõe ao contribuinte das contribuições sociais, em contrapartida, o dever jurídico de efetuar o pagamento da respectiva obrigação tributária.

Enquanto o crédito objeto da regra matriz de incidência tributária nasce por força da incidência da regra matriz sobre o fato jurídico tributário, incidência esta que instaura o vínculo obrigacional de forma a imputar ao contribuinte o dever de realizar o pagamento da contribuição social devida pela realização de operações que resultaram receita, o crédito objeto da norma do direito ao crédito nasce por força da incidência da norma do direito ao crédito sobre o fato da realização de despesa para o exercício da atividade, incidência esta que instaura o vínculo obrigacional de forma a autorizar o contribuinte proceder ao abatimento de crédito sobre a contribuição devida.

Há, pois, dois créditos distintos no regime jurídico das contribuintes sociais, decorrentes de duas normas que não se confundem. Tal constatação leva à conclusão de que a norma do direito ao crédito não se relaciona com a regra matriz de incidência tributária em nenhuma dos seus critérios, principalmente no critério quantitativo, mais precisamente no

elemento base de cálculo, na medida em que a norma do direito ao crédito não determina a exclusão de determinados valores da base de cálculo contida na regra matriz. Essa conclusão é corroborada com a norma contida no § 10 do art. 3º da Lei 10.833/03¹²², que determina que o crédito objeto da norma do direito ao crédito não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo tão somente para apuração da contribuição devida mediante o método subtrativo.

3.2.4 Natureza do Crédito

Conforme restou demonstrado no item 2.3.5, os valores utilizados no método subtrativo para efetivação da não-cumulatividade, podem ser caracterizados como crédito físico ou crédito financeiro. Aquele crédito somente dá direito ao abatimento dos valores decorrentes de bens que integraram fisicamente o produto ou o serviço, ao passo que este último dá direito ao abatimento de todos os valores decorrentes da aquisição de todo e qualquer tipo de bem, seja ele ou não considerado insumo, e a contratação de toda e qualquer outra atividade, necessária para o exercício da atividade da empresa.

Tendo em vista que toda e qualquer despesa realizada pelo contribuinte para o exercício da atividade empresarial confere direito ao crédito, como ficou constatado quando se tratou da hipótese da norma do direito ao crédito, tem-se que o crédito que deverá ser abatido da contribuição devida para a efetivação da não-cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS classifica-se como crédito financeiro, visto que qualquer despesa realizada pelo contribuinte pode dar direito ao crédito, independentemente desta despesa decorrer de bem ligado fisicamente ao bem ou serviço, objeto da operação que gerou receita.

¹²² BRASIL. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003..., op. cit.

Art. 3º

[...]

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

4 UMA VISÃO PRAGMÁTICA NA CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DOS ENUNCIADOS QUE COMPÕEM O REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS

Apesar de este capítulo levar o nome específico “visão pragmática na construção de sentido dos enunciados que compõem o regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS”, é imperioso destacar que muito dessa visão já foi dada ao longo desta dissertação, principalmente no capítulo anterior, no qual se analisou o regime jurídico dessas contribuições sociais. Por isso, talvez algumas das principais questões não sejam novidades neste trabalho, mas constituam aprofundamento de algumas idéias já desenvolvidas.

Uma observação deve-se fazer: nem todos os enunciados inseridos no texto das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que compõem o regime jurídico da não-cumulatividade das contribuições sociais serão específica e separadamente analisados. Isso decorre do fato de os referidos instrumentos normativos trazerem um emaranhado de situações casuísticas e complexas, que dificultam a análise em um trabalho mais amplo, fora da concretude daquela situação casuisticamente prevista pela legislação. Diante dessa situação, o objetivo deste capítulo está em traçar linhas para orientação da interpretação dos referidos enunciados frente ao caso concreto, proporcionando campo de interpretação, talvez não o mais seguro, pelo menos, mais voltado à efetividade do regime da não-cumulatividade. É claro que os problemas não serão solucionados, nem se tem tal pretensão, mas novos rumos de compreensão do tema serão apresentados, com objetivo de, harmonizar a forma de compreensão deste objeto de alta complexidade, caso não seja possível afastar os problemas de interpretação envoltos no tema.

Para iniciar a tarefa que se pretende fazer, necessária breve lembrança de algumas premissas estabelecidas no capítulo 1, mais precisamente no item 1.3, que tratou da importância do plano pragmático na investigação da linguagem.

4.1 FINALIDADE DA NÃO-CUMULATIVIDADE E CONTEXTO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS COMO ELEMENTO DETERMINANTE NA CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DOS ENUNCIADOS QUE INTEGRAM O REGIME NÃO-CUMULATIVO DO PIS E COFINS

Como restou consignado, a pragmática consiste no plano de investigação da linguagem que tem por objeto de estudo o processo de comunicação sob o enfoque da relação

dos signos com os usuários da linguagem dentro de um contexto. Demonstrou-se que a análise pragmática volta-se ao modo de significar da expressão dentro do seu contexto, o que significa dizer que o contexto influencia no significado da palavra. Além disso, outro aspecto importante no estudo da linguagem sob o enfoque pragmático, como foi destacado, está na possibilidade de se atribuir explicações funcionais ao uso da linguagem. Ao se preocupar com os efeitos que o ato de produzir linguagem promove no contexto comunicacional, a pragmática nada mais faz do que tentar identificar qual a finalidade do signo no contexto no qual se insere.

As normas que compõem o sistema jurídico podem e devem ser construídas com base no enfoque pragmático, pois, só assim se consegue atingir a plenitude do sentido normativo. Investigar o contexto no qual se inserem as contribuições sociais e buscar a finalidade que determinou a inovação do regime jurídico das contribuições sociais garante a efetiva construção de sentido do regime jurídico da não-cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS.

4.1.1 A Finalidade da Não-cumulatividade

Como direito é linguagem, linguagem esta que está inserida em um processo comunicacional, a finalidade é inerente ao direito, o que permite a conclusão que inexistem normas carecedoras de finalidade. Como afirma EROS ROBERTO GRAU¹²³, “[...] finalidade é o criador do direito, e não existe norma ou instituto jurídico que não deva sua origem a uma finalidade”. Toda e qualquer norma jurídica apresenta uma finalidade que lhe é própria, mesmo que não seja uma finalidade de maiores proporções como uma finalidade programática, de política sócio-econômica, toda e qualquer norma tem, no mínimo, o fim de regulação de conduta: eis a função prescritiva da linguagem do direito.

Ocorre que há normas que, além de objetivarem a ordenação de conduta, pretendem um fim maior: o de atender aos anseios sociais. Essas normas objetivam fins sócio-econômicos de grandes proporções, além de se caracterizarem como instrumento de atuação de governo. EROS ROBERTO GRAU denomina essas espécies de normas de normas-objetivo:

¹²³ GRAU, *Ensaio e discurso...*, op. cit., p. 132.

Papel de mais absoluta relevância, neste momento, jogam as normas-objetivo. Ao tema dediquei atenção em meu Direito, Conceitos e Normas Jurídicas (1988:153), salientando, então, que elas surgem a partir do momento em que o direito (os textos normativos – digo-o agora) passa a ser dinamizado como instrumento de governo e deixa de ser finalidade sua, única e exclusivamente, a de ordenação. Enquanto instrumento de governo, então, o direito passa a ser operacionalizado tendo em vista a implementação de políticas públicas, políticas referidas a fins múltiplos e específicos. Pois a definição dos fins de tais políticas é enunciada, precisamente, em textos normativos que consubstanciam normas-objetivo e que, mercê disso, passam a determinar os processos de interpretação do direito.

Essas normas-objetivo não se amoldam aos casulos conceituais das normas de conduta e das normas de organização – razão pela qual são explicáveis como tais. Procurando pontualizar a função que desempenham, no interior do sistema jurídico, poderemos referi-las como normas que explicitam resultados e fins em relação a cuja realização estão comprometidas outras normas – estas, de conduta e de organização – o que viabiliza a fluente perquirição de sua eficácia -, é extremada¹²⁴.

O princípio da não-cumulatividade, seja nos impostos IPI e ICMS, seja nas contribuições sociais PIS e COFINS, qualifica-se como uma dessas normas-objetivo a que alude o Autor: o princípio da não-cumulatividade não se resume a conferir mero direito de abatimento de crédito nos moldes determinados pela norma do direito ao crédito (aqui o princípio aparece como limite objetivo na sua função imediata), mas apresenta função ainda maior, intimamente ligada com fins sócio-econômicos, que é de impedir a ocorrência dos efeitos perversos na economia que a cumulatividade produz. Em outras palavras, o princípio da não-cumulatividade apresenta uma função desonerativa, pois desonera a produção econômica do país da incidência em cascata de tributos, estimulando-se, por consequência, a eficiência econômica e a produção nacional (aqui está o valor no princípio da não-cumulatividade).

A necessidade de o sistema jurídico enviar respostas ao sistema econômico, que padecia com os problemas gerados pela incidência cumulativa das contribuições sociais sobre a receita das empresas, foi causa determinante da criação do regime jurídico da não-cumulatividade para as contribuições sociais, tanto é assim que os fins sócio-econômicos foram positivados na exposição de motivos dos instrumentos que introduziram a não-cumulatividade em nível infra-constitucional. Consta da medida provisória 66/2002¹²⁵ que, posteriormente, foi convertida na Lei 10.637/02:

[...]

2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em

¹²⁴ Ibid., p. 133.

¹²⁵ BRASIL. Medida provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002..., op. cit.

regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

3. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.

E da medida provisória 135/2003¹²⁶, convertida na lei 10.833/03:

[...]

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 distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra

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. 1º a 14, para exigência da COFINS em regime de não-cumulatividade, iniciado com a contribuição para o PIS/PASEP.

2.1. Os arts. 15 e 16 têm como objetivo harmonizar o tratamento adotado para a COFINS à contribuição para o PIS/PASEP, ajustando as regras previstas nesta Medida Provisória às previstas na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

3. O modelo proposto traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social sem, entretanto, pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada com a cobrança da referida contribuição.

4. Adicionalmente, o modelo possibilita uma maior competitividade dos produtos nacionais, uma vez que os bens importados, por não terem incidência anterior, não geram direito a crédito, ao mesmo tempo em que as exportações são desoneradas.

5. Cumpre esclarecer que qualquer proposta de alteração que tenha por premissa manter o montante arrecadado implica, sem dúvida, a redistribuição da carga tributária entre os diversos setores da economia.

A emergência em estimular o sistema econômico, bem como a urgência em modernizar o sistema tributário nacional, fomentando, por consequência, o crescimento da economia brasileira, são as finalidades que transformam o princípio da não-cumulatividade em normas-objetivo e que restaram expressas pelo legislador quando da criação do regime jurídico não-cumulativo para as contribuições sociais.

A finalidade sócio-econômica do princípio da não-cumulatividade, antes mesmo de se tornar um princípio das contribuições sociais, quando ainda se limitava aos impostos IPI e ICMS, já era amplamente destacada pela doutrina como critério orientador na interpretação das demais normas que compunham o regime jurídico da não-cumulatividade daqueles

¹²⁶ BRASIL. Medida provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003..., op. cit.

impostos. TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR¹²⁷, ao fazer estudo sobre as exceções constitucionais da não-cumulatividade do ICMS sustentou que, com fundamento nos fins que motivam a existência da cumulatividade, as exceções constitucionais devem ser interpretadas restritivamente, para que a não-cumulatividade não se transforme no que pretende evitar: a superposição tributária sobre uma mesma base. O autor afirma:

[...] ora, admitindo-se, como parece correto, que o princípio da não-cumulatividade, por atender fins estritamente econômicos e constituir diretriz compulsória de política fiscal, tem a natureza de princípio puramente positivo, seu estabelecimento na Constituição Federal, ao ensejar uma contradição em face das normas contidas nas alíneas “a” e “b” do inc. II do § 2º do art. 155, exige uma consideração com vistas para a regra da *lex specialis*¹²⁸.

EDUARDO DOMIGOS BOTTALLO também chama a atenção para a finalidade do princípio da não-cumulatividade, ao destacar que: “[...] os propósitos econômicos aos quais a não-cumulatividade serve, têm ampla e expressiva abrangência”¹²⁹.

A finalidade desonorativa da não-cumulatividade das contribuições sociais é latente e não pode ser menosprezada na interpretação dos enunciados prescritivos que compõem o regime jurídico da não-cumulatividade das contribuições sociais. Por isso, interpretação estrita e literal, apegada exclusivamente aos significados de base dos termos utilizados pela legislação, sem ter como fio condutor a finalidade desonerativa que motivou a criação de regime não-cumulativo para as contribuições sociais impede que os objetivos sócio-econômicos sejam atingidos, gerando, por consequência, a ineficácia do sistema, e, ainda, permitindo a ocorrência dos maléficos efeitos econômicos que a incidência cumulativa das contribuições provoca.

Por tudo isso, a finalidade desonorativa deve orientar o processo de interpretação dos enunciados o regime jurídico não-cumulativo das contribuições sociais PIS e COFINS, como forma de garantir a efetivação dos objetivos perseguidos pela não-cumulatividade.

Tamanha a importância da finalidade desonorativa da não-cumulatividade, que é possível concluir que, ainda que não tivesse sido elevada à categoria de princípio constitucional tributário, com o objetivo de limitar materialmente a competência impositiva da União, muitas conclusões que foram obtidas, (como é o caso das despesas que integram a hipótese da norma do direito ao crédito, discorrido no item 3.3.2.1 e que ainda serão obtidas

¹²⁷ FERRAZ JÚNIOR, *ICMS: não-cumulatividade...*, op. cit., p. 17

¹²⁸ Ibid., p. 17.

¹²⁹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*: (imposto sobre produtos industrializados). São Paulo: RT, 2002. p. 45.

ao logo deste capítulo, seriam equivalentes às conclusões obtidas a partir da premissa que a não-cumulatividade tem natureza de princípio constitucional.

A equivalência dessas conclusões decorre da própria racionalidade do sistema jurídico. A racionalidade do sistema jurídico parte da premissa que o sistema jurídico foi produzido por legislador racional e coerente, que não produz normas incoerentes, ou seja, normas que se distanciam da finalidade que motivou sua produção, que caem em contradição com o próprio sistema jurídico. Tratando especificamente do tema da não-cumulatividade das contribuições sociais, sem entrar no mérito da não-cumulatividade ter sido ou não elevada à categoria de princípio constitucional tributário, HUMBERTO ÁVILA afirma que a inobservância do “postulado legislador coerente”, viola a racionalidade do sistema jurídico e também a igualdade:

As considerações precedentes e os exemplos destinados a esclarecê-las levam à conclusão de que a atitude anterior do legislador vincula sua atividade posterior. O legislador, ao criar novas regras, vincula-se às suas próprias decisões fundamentais anteriores na regulação da mesma matéria. [...] Desse modo, tendo o legislador tomado uma decisão fundamental a respeito de determinada regulação, adotando princípios diretivos e critérios de diferenciação para promover determinadas finalidades, deverá desenvolvê-la de modo consequente e isento de contradições, sob pena de violar a norma fundamental da igualdade. Não só violar à noção de igualdade, como também contrariar a própria idéia de Direito¹³⁰

Continuando sobre a mesma questão, o Autor complementa:

Aqui entra em cena o “postulado do legislador coerente”: tendo tomado a decisão fundamental de instituir o regime não cumulativo, deve desenvolvê-la de modo consequente e isento de contradições, sob pena de violar a norma fundamental da igualdade, pouco importando - reitere-se mais uma vez - se o regime não cumulativo é ou não uma imposição constitucional¹³¹ (grifo do autor).

As Leis 10.637/02 e 10.833/03, que instituíram o regime jurídico não-cumulativo das contribuições sociais, ao invés de se limitarem a instituir o método pelo qual seria efetivada a não-cumulatividade, trouxeram um emaranhado de enunciados, disposta casuisticamente as situações que gerariam o nascimento do direito ao crédito, elencando operações que dão e quais operações que não dão direito ao crédito, trazendo uma tarefa difícil ao intérprete, que resulta na produção de diversas opiniões, diametralmente opostas, ao tentarem apresentar construção do sentido desses enunciados.

Por isso, a finalidade que motivou a criação do regime não-cumulativo das contribuições sociais PIS e COFINS deve ser fio condutor de interpretação dos enunciados

¹³⁰ ÁVILA, Humberto. O “postulado legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, V. O. (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 178 seq.

¹³¹ Ibid., p.180.

que integram o regime da não-cumulatividade, sob pena de, caso a interpretação fique apegada ao casuismo da legislação bem como às delimitações que geram ou não direito ao crédito, implique ofensa à racionalidade do sistema, ou, como afirma o Autor citado, ao “postulado do legislador coerente”. Aqui reside, portanto, a importância da finalidade da não-cumulatividade (impedir a ocorrência do efeito econômico de superposição tributária sobre a mesma base) na interpretação dos enunciados que compõe o regime jurídico não-cumulativo.

4.1.2 Contexto das Contribuições Sociais PIS e COFINS

Além de a finalidade ser fio condutor essencial para a construção do sentido dos enunciados que compõem o regime jurídico da não-cumulatividade, outro fator de extrema relevância, que também deve ser considerado nesse processo de interpretação, é o contexto que a não-cumulatividade das contribuições se inserem. Isso porque, conforme ensina PAULO DE BARROS CARVALHO

[...] não há texto sem contexto, pois a compreensão da mensagem pressupõe necessariamente uma série de associações que poderíamos referir como lingüística e extralingüística, contornando os dois primeiros. Desse modo, podemos mencionar o texto segundo um ponto de vista interno, elegendo como foco temático a organização que faz dele uma totalidade de sentido, operando como objeto de significação no fato comunicacional que se dá entre emissor e receptor da mensagem, e outro corte metodológico que centraliza suas atenções no texto enquanto instrumento da comunicação entre dois sujeitos, tomado, agora, como objeto cultural e, por conseguinte, inserido no processo histórico cultural, onde atual determinadas formações ideológicas. Fala-se, portanto, numa análise interna, recaindo sobre os procedimentos e mecanismos que armam sua estrutura, e numa análise externa, envolvendo a circunstância histórica e sociológica em que o texto foi produzido”¹³².

Todo texto possui contexto lingüístico e contexto extralingüístico que demandam, respectivamente, análise interna e uma externa, sendo esta última ligada às circunstâncias históricas e sociológicas que o texto foi produzido.

MARCO AURÉLIO GRECO também adverte ser impossível interpretação do direito dissociada do contexto em que a norma se apresenta:

Por isso, é inadequado pretender interpretar isoladamente as regras internas contidas nas mencionadas leis, pois seu significado só pode ser adequadamente alcançado na medida em que se compreenda que elas existem em função de um determinado objeto escolhido pelo legislador (que, pelo simples fato de ter sido escolhido,

¹³² CARVALHO, *Direito tributário...*, op. cit., p.16.

apresenta um perfil mínimo inafastável), o qual, por sua vez, encontra sentido no pressuposto de fato da exação¹³³.

A interpretação da não-cumulatividade das contribuições sociais também requer que seja compreendida dentro, e somente dentro, do contexto em que se inserem. Qualquer postura em sentido contrário, baseada em contexto no qual as contribuições sociais não estão inseridas, como é o caso do contexto dos impostos IPI e ICMS, desencadeia os problemas que tanto dificultam sua compreensão.

A análise do contexto lingüístico constitui um dos fundamentos que evidenciam ter a não-cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS recebido a qualidade de princípio constitucional tributário, como explicitado no item 3.1 deste trabalho, princípio este que integra a classe de limites materiais da norma de competência tributária legislativa, impondo não uma faculdade, mas verdadeira obrigação para o legislador infra-constitucional na instituição de método para impedir a ocorrência dos efeitos econômicos da incidência cumulativa das contribuições sociais.

Igualmente, foi a análise do contexto das contribuições sociais causa determinante para enunciar a hipótese da norma do direito ao crédito como *realizar a pessoa jurídica contribuinte do PIS/COFINS operação com outra pessoa jurídica que resulte em despesa para o exercício de sua atividade*, na qual inexistiu especificação ou qualquer limitação no que concerne à despesa realizada. E a inexistência da especificação da despesa na hipótese da norma do direito ao crédito decorre do próprio pressuposto de fato da incidência das contribuições sociais: receita. Se o pressuposto de fato das contribuições sociais é receita (que apresenta função sintática na regra matriz de complemento do núcleo do critério material e de base de cálculo), não há como construir sentido para a não-cumulatividade das contribuições sociais fora do contexto receita: é ilógico interpretar os enunciados que compõem a não-cumulatividade das contribuições sociais, que visa a impedir a superposição tributária sobre a base receita, tendo como vetor interpretativo pressupostos baseados no produto, na mercadoria.

Portanto, para os fins que se propõe a fazer neste momento, construção do sentido dos enunciados que compõem o regime jurídico da não-cumulatividade das contribuições sociais, o contexto no qual se inserem as contribuições sociais será instrumento de grande valia (como tem sido ao longo de todo este trabalho), porque permitirá a ampliação do horizonte de interpretação, que fica extremamente restrinrido quando a análise da não-

¹³³ GRECO, Não-cumulatividade..., op. cit., p.106

cumulatividade volta-se somente para o texto, sem levar em consideração o contexto no qual as contribuições sociais estão inseridas.

4.2 DESPESAS QUE GERAM DIREITO AO CRÉDITO

4.2.1 Amplitude das Despesas que Geram o Direito ao Crédito: Impossibilidade de Restrição às Hipóteses Legais

Os artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 indicam quais as hipóteses em que há direito ao crédito para a efetivação da não-cumulatividade das contribuições sociais. Pelo fato desses instrumentos normativos relacionarem casuisticamente as despesas que geram direito a crédito, boa parte da doutrina passou a defender que não foi instituído regime não-cumulativo pleno para as contribuições sociais e que as hipóteses das despesas relacionadas pela legislação seriam as únicas que autorizariam o direito a crédito. A propósito, vejam-se as lições de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA:

Ainda por tudo isso, a dita “não-cumulatividade” das contribuições em estudo é apenas parcial, não sendo plena e nem perfeita.

Isto se constata pelas próprias leis ordinárias em vigor, que não atribuem deduções a todos os valores já onerados anteriormente e tenham sido. Também não há dedução dos valores de PIS e de COFINS que tenham sido objeto de recolhimentos anteriores, assim como a dedução não é, como ocorre com o IPI e o ICMS, apoiada em valores de tributos destacados em notas fiscais de operações anteriores¹³⁴ (grifo do autor).

Continuando seus ensinamentos o Autor coloca:

Uma constatação importante, antes já aludida ao menos implicitamente, é que a lista de deduções constantes desses dispositivos legais são “numerus clausus” não comportando adições, embora, evidentemente, a abrangência de algumas delas seja bem extensa¹³⁵ (grifo do autor).

Quando se toma postura de investigação focada no plano pragmático, impossível chegar à conclusão de que as hipóteses de despesas que dão direito ao crédito, previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, apresentam caráter taxativo. Aceitar tese nesse sentido vai de encontro com o contexto que as contribuições se inserem, além de contradizer a própria

¹³⁴ OLIVEIRA, op. cit., p. 39.

¹³⁵ Ibid., p. 40.

finalidade que motivou a criação de regime jurídico não-cumulativo para as contribuições sociais.

A amplitude das despesas que geram direito ao crédito das contribuições sociais restou demonstrada quando se tratou da hipótese da norma do direito ao crédito, no item 3.2.2.1 deste trabalho. Todos os motivos expostos naquela oportunidade: ser a não-cumulatividade princípio constitucional tributário que integra a norma de competência tributária legislativa; a finalidade desonerativa da não-cumulatividade; o contexto das contribuições sociais, que demonstra que elas incidem sobre receita, leva à conclusão de que não se pode aceitar a tese que somente as despesas relacionadas nas Lei 10.637/02 e 10.833/03 autorizam o abatimento de crédito.

Como a amplitude das despesas que geram direito a crédito já foi tratada, passar-se-á a analisar a questão específica do insumo no âmbito das contribuições sociais.

4.2.2 Significado de Insumo

Determinam os artigos 3º, incisos II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que é possível o desconto de crédito calculado em relação a 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.

Mantendo-se coerente com a proposta deste trabalho, de proceder à interpretação voltada ao contexto das contribuições sociais bem como a finalidade desonerativa da não-cumulatividade, é necessário esclarecer a significação que o termo “insumo” possui, delimitando-se seu âmbito de aplicação para a efetivação da não-cumulatividade das contribuições sociais.

Essa proposta já evidencia a imperiosidade de se afastar dos critérios de utilização da palavra insumo quando relacionado com a não-cumulatividade do ICMS e do IPI, que no contexto desses dois impostos, denota elemento que integra mercadoria e serviço, no caso do ICMS, e elemento que integra o processo de produção de produto, no caso do IPI. Por isso, não é possível atribuir à palavra insumo as mesmas características que possui nos dois impostos, uma vez que o contexto das contribuições sociais indica que insumo colabora na formação de receita, ao invés de se limitar a integrar fisicamente uma mercadoria ou produto. Nesse sentido, PEDRO GUILHERME ACCORSI LUNARDELLI explica:

Dessa forma, antes de atribuir à palavra insumo, contida no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, as mesmas características que suportam a sua utilização no âmbito da legislação do IPI e do ICMS, é preciso fazer análise deste contexto normativo que regula a não-cumulatividade do PIS. Pois bem, o primeiro passo é ter presente o fato de que a não-cumulatividade do PIS não visa eliminar o ônus desta contribuição apenas no processo industrial. Isto porque, como vimos, o âmbito de aplicação desta contribuição não se restringe a pessoas jurídicas industriais, mas sim a qualquer pessoa jurídica que aufera receitas. O contexto normativo desta contribuição, portanto, é muito mais extenso do que o do IPI ou mesmo do ICMS¹³⁶.

No caso específico do IPI a palavra “insumo” é utilizada como matéria prima, produto intermediário e material de embalagem empregado no processo de industrialização de produtos, e no que toca ao ICMS, é utilizada como matéria prima, produto intermediário e material de embalagem que integram a mercadoria. A definição de insumo no âmbito do IPI e do ICMS está, portanto, intimamente ligada à materialidade de incidência dos impostos: realização de operação com produtos industrializados (IPI) ou de circulação de mercadorias ou prestação de serviço (ICMS).

Contudo, a denotação que insumo apresenta para os impostos IPI e ICMS não pode ser simplesmente transportada para o âmbito das contribuições sociais, cuja materialidade tem por pressuposto de fato a obtenção de receita, indo além, portanto, da mera realização de operações com produtos industrializados e mercadorias ou prestação de serviços, para abranger todas as operações da empresa que resultem na obtenção de receita.

Postura nesse sentido acaba por criar sérios problemas no regime da não-cumulatividade das contribuições sociais, na medida em que provoca, indevidamente, a limitação da implementação da não-cumulatividade nas contribuições sociais. Apesar de todos os problemas que esse tipo de posição provoca no processo de interpretação, esta é a que tem sido adotada pela Administração Pública por meio da expedição de instrumentos infra-legais.

Para fins de definição dos créditos a serem tomados no regime jurídico da não-cumulatividade, editou a Secretaria da Receita Federal do Brasil a Instrução Normativa 404/04¹³⁷, por meio da qual trouxe a seguinte definição de insumo:

Art. 8º [...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do **caput**, entende-se como insumos:
I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:
a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de

¹³⁶ LUNARDELLI, op. cit., p.123.

¹³⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução normativa SRF nº 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 nº 10.833, de 2003, 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>>. Acesso em: 5 jan. 2008.

- propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;
- b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;
- II - utilizados na prestação de serviços:
- a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
 - b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Ainda, no ADI 04/07¹³⁸, a Secretaria da Receita Federal do Brasil conclui que determinadas despesas não podem ser consideradas como insumo na prestação de serviços de limpeza e conservação:

Art. 1º 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.

Pelo o que se depreende dos dispositivos infra-legais citados, a Secretaria da Receita Federal do Brasil limita o significado de insumos das contribuições sociais, para a mesma significação que o termo apresenta no contexto do impostos IPI e ICMS, que restringe insumo à matéria-prima ou produto incorporado no bem. Assim agindo, desvinculando-se completamente do contexto das contribuições sociais PIS e COFINS que, repita-se, apresentam por pressuposto de fato de incidência o conceito receita, e não operação que tenha por objeto bem ou mercadoria, acaba por restringir indevidamente a não-cumulatividade das contribuições sociais.

Destaca-se o grande equívoco cometido pela Administração Pública, posto que insumo é conceito pertencente à ciência econômica e designa cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços; *input*¹³⁹.

¹³⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Ato declaratório interpretativo SRF nº 4, de 3 de abril de 2007. . *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 4 abr. 2007. Disponível em: <<http://www.revistajuridica.com.br/content/legislacao.asp?id=38718>>. Acesso em: 5 jan. 2008.

¹³⁹ HOUAISS, Antônio. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. Disponível em: <<http://houaiss.uol.com.br/busca.jhtm?verbete=setor&stype=k&x=2&y=5>>. Acesso em: 5 jan. 2008.

Se para os impostos IPI e ICMS insumo é empregado em acepção mais restrita, umbilicalmente ligada à materialidade de incidência desses impostos, a mesma metodologia não pode ser empregada para as contribuições sociais, cuja materialidade de incidência é bem mais ampla do que aquela dos que os impostos referidos.

A finalidade apresentada pela não-cumulatividade pelas contribuições sociais, desoneração da base receita, bem como o contexto no qual estão inseridas, exige que o conceito insumo seja tomado na acepção mais ampla, para designar todo e qualquer elemento, fator de produção utilizado na atividade empresarial.

Com isso, permite-se que a não-cumulatividade das contribuições sociais seja realmente eficaz, uma vez que não a submete às limitações que não encontram fundamento no sistema jurídico.

4.3 VEDAÇÕES AO DIREITO AO CRÉDITO

Além de prever casuisticamente as hipóteses que dão direito ao crédito no regime não-cumulativo das contribuições sociais, as Leis 10.637/02 e 10.833/03, trouxeram algumas limitações expressas, não permitindo que créditos sejam tomados nas despesas elencadas. Cabe analisar as principais dessas vedações e verificar se guardam coerência com a não-cumulatividade das contribuições sociais.

4.3.1 Vedações Contidas nos Parágrafos 2º dos artigos 3º

Nos parágrafos 2º dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, encontram-se duas vedações ao direito de crédito, são elas: despesas com mão-de-obra pagas a pessoa física e despesas com aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, sendo no último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. Muitas questões envolvem as duas hipóteses descritas na legislação, o que demanda a análise de cada uma separadamente.

4.3.1.1 Despesas com mão-de-obra pagas a pessoa física

A proposta de investigação da não-cumulatividade das contribuições sociais, como foi destacada durante todo este trabalho, foi a de promover interpretação do regime jurídico não-cumulativo focado no plano pragmático de investigação. Todas as conclusões até então obtidas mantiveram-se coerentes com as premissas estabelecidas, principalmente com a metodologia eleita para analisar o tema, razão pela qual se pode afirmar que em nenhum momento teve-se a intenção de proceder à interpretação voltada para benefício do contribuinte ou do Fisco. Manter coerência com as premissas estabelecidas foi um dos objetivos focados, até mesmo porque postura diferente não poderia ser adotada, uma vez que coerência entre premissas e conclusões é requisito necessário para todo e qualquer trabalho que se propõe a fazer um estudo científico, sob pena de, na ausência de coerência, o trabalho não poder ser qualificado como científico.

Justamente para manter a coerência do trabalho até agora desenvolvido, inevitável a seguinte conclusão: não há qualquer problema com a vedação de apropriação de crédito em relação à despesa com mão-de-obra paga à pessoa física, uma vez que tal vedação não caracteriza ofensa ao regime da não-cumulatividade. A aceitação que está correta a vedação ao crédito em relação às despesas com mão-de-obra pagas à pessoa física trata-se de conclusão inevitável, decorrente da premissa estabelecida no capítulo 2 deste trabalho.

Viu-se que a existência de regime jurídico não-cumulativo pressupõe a existência de cumulatividade, que foi definida como fenômeno jurídico que provoca mais de uma incidência da mesma espécie tributária sobre fatos (operações) interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica. Pela definição de cumulatividade apresentada, verifica-se que a existência de regime plurifásico de tributação é condição necessária para ocorrência do fenômeno jurídico da cumulatividade. Por sua vez, há regime plurifásico de tributação quando há dois ou mais fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica com possibilidade de sofrer a incidência tributária de uma mesma espécie tributária.

Considerando-se que a não-cumulatividade apresenta-se como forma de impedir a ocorrência dos efeitos econômicos provocados pela cumulatividade, superposição tributária sobre uma mesma base (relembre-se que a não-cumulatividade não impede a ocorrência do fenômeno jurídico da cumulatividade, mas impede a ocorrência dos efeitos econômicos da

cumulatividade), não se verifica a ocorrência do fenômeno da cumulatividade quando um fato não é passível de sofrer a incidência tributária do tributo que guarda a qualidade de cumulativo, no caso, as contribuições sociais.

As contribuições sociais PIS e COFINS apresentam por critério material da regra matriz de incidência tributária a realização de operações que resultem receita, sendo que receita consiste no ingresso material no patrimônio de pessoa jurídica. Como já foi destacado no item 3.2.2.1, pessoa física não aufera receita, por isso, o valor recebido pela pessoa física não é objeto de incidência tributária dessas contribuições sociais, não integrando o regime plurifásico de tributação das contribuições sociais, o que exclui as operações realizadas pelas pessoas físicas do grupo de fatos que sofrem a incidência cumulativa das contribuições sociais.

Tendo em vista que as operações realizadas pela pessoa física não integram regime plurifásico de tributação das contribuições sociais, os valores recebidos pela pessoa física, em razão de a operação realizada, não são base de incidência das contribuições sociais, de forma que não há superposição tributária quando esses mesmos valores constituem despesa de pessoa jurídica, o que autoriza da vedação ao crédito contida nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Destaca-se que a ausência de existência de condição necessária para a ocorrência do fenômeno da cumulatividade – existência de regime plurifásico de tributação - não se confunde e não guarda nenhuma relação com a ausência de incidência das regras matrizes das contribuições sociais, na medida em que se tratam de dois fenômenos distintos que, por consequência, possuem efeitos jurídicos distintos. Não é pelo fato de os valores recebidos pela pessoa física não sofrerem a incidência tributária das contribuições sociais que não dão direito a crédito quando constituírem despesa de pessoa jurídica, mas, pela simples razão de que os valores recebidos pela pessoa física não fazem parte de fato que integra a cadeia plurifásica de tributação, e muito menos, estão sujeitos a regime plurifásico de tributação.

Uma circunstância é determinado fato estar sujeito a regime plurifásico de tributação, outra é incidência tributária das contribuições. Da combinação entre essas duas circunstâncias decorrem as seguintes situações nas quais os fatos jurídicos podem se enquadrar:

- a) um fato pode estar sujeito a regime plurifásico de tributação e sofrer a incidência tributária das contribuições;
- b) um fato estar sujeito a regime plurifásico de tributação e deixar de sofrer a incidência tributária das contribuições, como ocorre nas hipóteses de não-incidência (isenção, imunidade e alíquota zero);

- c) um fato pode não estar sujeito a regime plurifásico de tributação e mesmo assim sofrer a incidência tributária das contribuições, como ocorre no regime monofásico de tributação e na cadeia monofásica; e, por fim,
- d) um fato pode não estar sujeito a regime plurifásico de tributação e não sofrer a incidência tributária das contribuições sociais, como é o caso das operações realizadas pela pessoa física.

Note-se que é possível a existência de fato que integre a cadeia sujeita a regime plurifásico de tributação, mas não sofra a incidência tributária das contribuições sociais. Como a cumulatividade caracteriza-se pela existência de regime plurifásico de tributação e não pela efetiva incidência tributária das contribuições sociais, conclui-se que a cumulatividade verifica-se nas situações apontadas nas alíneas “a” e “b”. Portanto, não é porque os valores recebidos pela pessoa física não sofrem a incidência tributária das contribuições sociais que não se verifica a ocorrência da cumulatividade, mas sim pelo fato de tais valores não estarem sujeitos a regime plurifásico de tributação, estando caracterizados pela situação descrita na alínea “d”. Veja-se que o posicionamento de que está correta a vedação do crédito em relação a despesas com mão-de-obra pagas a pessoa física é o mesmo posicionamento defendido por SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO e MISABEL ABREU MACHADO DERZI:

[...] evidentemente, as despesas de qualquer natureza, tributáveis 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, relativa ao pagamento a mão-de-obra, pessoa física, uma vez que sendo tributáveis 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 nº 10.833/03¹⁴⁰.

As observações ora desenvolvidas serão também de grande valia quando se tratar especificamente do segundo caso de vedação de crédito prevista nos §§ 2º dos arts. 3º da Leis 10.637/02 e 10.833/03.

As conclusões aqui obtidas não se prestam a afirmar que não é possível a concessão de crédito sobre as despesas com mão-de-obra a pessoa física, mas para afirmar que está correta essa vedação legal ao crédito. As Leis 10.637/02 e 10.833/03 até poderiam conceder ao contribuinte de PIS e COFINS crédito sobre a despesa com mão-de-obra paga a pessoa

¹⁴⁰ COÊLHO; DERZI, op. cit., p. 148.

física¹⁴¹, contudo, esse crédito não teria a natureza de crédito para efetivar a aplicação da não-cumulatividade, mas de crédito concedido a título de incentivo fiscal.

Por fim, deixa-se bem claro que não se está excluindo o fator trabalho como fato que integra a cadeia sujeita a regime plurifásico de tributação. O fator trabalho integra sim a cadeia de fatos sujeitos tal regime, porém, desde que o trabalho seja prestado por pessoa jurídica, e não por pessoa física.

4.3.1.2 Despesas que não sofreram a incidência tributária

Dispõem os §§ 2º dos arts. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 que não dão direito a crédito as despesas decorrentes da aquisição de bens ou serviços não sujeitos à incidência tributária, inclusive no caso de isenção, quando os bens são revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços que não sofrem a incidência tributária das contribuições:

Lei 10.637/02¹⁴²:

Art. 3º. [...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

[...]

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

Lei 10.833/03¹⁴³:

Art. 3º. [...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

[...]

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 análise desses dispositivos requer que seja relembrado que o estudo da não-cumulatividade das contribuições sociais pressupõe a visualização da diferença de duas realidades que não se confundem: (a) a realidade de determinado fato estar sujeito a regime plurifásico de tributação; (b) a realidade de determinado fato sofrer a incidência tributária das contribuições. Da combinação entre esses dessas duas realidades decorrem as seguintes

¹⁴¹ Veja-se que a Lei 10.833/03, no § 19, do art. 3º, concede crédito a empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por pessoa física e transportador autônomo.

¹⁴² BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002..., op. cit.

¹⁴³ BRASIL. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003..., op. cit.

situações nas quais os fatos com possibilidade de sofrer a incidência tributária das contribuições sociais podem se enquadrar:

- a) um fato pode estar sujeito a regime plurifásico de tributação e sofrer a incidência tributária das contribuições;
- b) um fato pode estar sujeito a regime plurifásico de tributação e deixar de sofrer a incidência tributária das contribuições, como ocorre nas hipóteses de não-incidência (isenção, imunidade e alíquota zero);
- c) um determinado fato pode não estar sujeito a regime plurifásico de tributação e mesmo assim sofrer a incidência tributária das contribuições, como ocorre no regime monofásico de tributação e na cadeia monofásica; e, por fim,
- d) um determinado fato pode não estar sujeito a regime plurifásico de tributação e não sofrer a incidência tributária das contribuições sociais, como é o caso das operações realizadas pela pessoa física.

A vedação contida nos parágrafos 2º dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que impede a tomada de crédito em relação às despesas decorrentes da aquisição de bens ou serviços não sujeitos à incidência tributária, trata-se de situação descrita na hipótese descrita na alínea “b”, ou seja, o fato integra a cadeia sujeita a regime plurifásico de tributação e deixa de sofrer a incidência tributária das contribuições, como ocorre nas hipóteses de não-incidência (isenção, imunidade e alíquota zero). Identificada a situação na qual se enquadra a vedação ao crédito, cabe investigar se tal vedação pode ser admitida no regime não-cumulativo das contribuições sociais.

A vedação ao crédito está ligada com a não-incidência das contribuições sociais na etapa anterior do ciclo da atividade econômica e, na hipótese de isenção, também na etapa posterior. O problema provocado pela a ausência de tributação de espécie tributária que tem incidência cumulativa em determinada etapa do ciclo de produção não é discussão nova na doutrina e, há muito tempo, é objeto de disputas judiciais. Isso porque a ausência da incidência de tributo cumulativo em determinada fase do ciclo de produção produz justamente o efeito que visa a ser impedido com a não-cumulatividade: a oneração do mesmo tributo mais de uma vez sobre a mesma base, como destaca RICARDO LOBO TORRES:

Assim sendo, não há crédito fiscal na aquisição de mercadoria isenta. A isenção do ICMS, para produzir todos os seus efeitos econômicos, deve ser integrada, isto é, deve se estender a todo o ciclo de comercialização; se estiver circunscrita a algumas etapas, causará a distorção e obrigará alguém a arcar com todo o ônus do tributo

correspondentes às etapas isentas, eis que o Estado cobrará por força do efeito recuperação, ínsito na não-cumulatividade¹⁴⁴.

No que se refere ao ICMS, a Constituição Federal disciplinou o assunto, impedindo a tomada de crédito quando não há incidência do imposto na etapa anterior, ou determinando o estorno do crédito quando não há incidência do imposto na operação de saída. A mesma disciplina não levou a não-cumulatividade do IPI no texto Constitucional, o que foi causa determinante para inúmeras discussões judiciais.

No que se refere à não-cumulatividade das contribuições sociais, o problema da não-incidência e seus efeitos, não sofreu tratamento constitucional, assim como IPI, o que também causa muitas dúvidas na doutrina. A resposta ao problema da não-incidência das contribuições sociais e seus efeitos no sistema da não-cumulatividade é fornecida pelas premissas estabelecidas nesta dissertação: com base na análise contextual e na finalidade da não-cumulatividade das contribuições sociais, encontra-se a solução para os problemas em torno das hipóteses de não-incidência das contribuições sociais e seus respectivos efeitos.

Desde já se pode afirmar que, diversamente do que sustentam alguns autores, as vedações contidas no enunciado em análise não guardam harmonia com o sistema da não-cumulatividade das contribuições sociais, não somente porque a não-cumulatividade ganhou status de princípio constitucional e passou a limitar materialmente a competência tributária legislativa, mas também porque vão à contramão do fim último da não-cumulatividade: a desoneração do ciclo econômico.

Nesse sentido CIRO CARDOSO BRASILEIRO BORGES afirma:

E considerando que não existe dispositivo no texto constitucional determinando que os regime jurídico-tributários da Contribuição para PIS/PASEP e da COFINS devam necessariamente contemplar regras de desconto de crédito, do mesmo modo, as hipóteses de isenção, alíquota zero podem não implicar os direitos a desconto de créditos.¹⁴⁵

Tendo em vista que a não-cumulatividade passou a ser princípio constitucional com a finalidade de limitar materialmente a conduta do legislador infra-constitucional, não pode ser limitado, reduzido, por qualquer norma de natureza infra-constitucional. A emenda constitucional que inseriu a não-cumulatividade das contribuições sociais no texto constitucional não fez qualquer tipo de exceção à regra da não-cumulatividade, ou seja, não trouxe situações não albergadas pela não-cumulatividade e muito menos previu, assim como

¹⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da não-cumulatividade tributária e o IVA no direito comparado. In: MARTINS, I. G. S. (Coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: RT - Centro de Extensão Universitária, 2004. p. 153

¹⁴⁵ BORGES, op. cit., p. 123.

fez no ICMS, hipóteses de limitação à operacionalização da não-cumulatividade em razão da não-incidência das contribuições em determinada face do ciclo. A emenda constitucional tão somente inseriu no texto constitucional determinação de que as contribuições sociais PIS e COFINS fossem não-cumulativas, deixando ao legislador infra-constitucional liberdade tão somente para escolher o método eficaz de operacionalização da não-cumulatividade.

Repita-se, a Constituição não trouxe nenhuma hipótese de limitação, de redução da não-cumulatividade, o que permite concluir que a vedação ao crédito contida nos incisos II, dos parágrafos 2º, dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 não foi recepcionada pelo texto constitucional (fala-se em recepção uma vez que o texto constitucional é posterior à Lei 10.637/02 e ao da MP 135/03). O fato de a não-cumulatividade ter recebido natureza de princípio constitucional já é por si só suficiente a demonstrar que as vedações em análise não podem ser objeto de aplicação. Todavia, ainda que a não-cumulatividade não tivesse sido elevada à categoria de princípio constitucional, outra não seria a conclusão, ou seja, ainda assim as vedações não poderiam ser admitidas como válidas¹⁴⁶ ante a absoluta ausência de relação com o sistema da não-cumulatividade.

Primeira objeção contra as vedações em análise decorre da própria finalidade da não-cumulatividade. Qualquer vedação ao crédito em relação às despesas realizadas pela pessoa jurídica no exercício de sua atividade tem por consequência a ineficácia do sistema da não-cumulatividade, uma vez que o efeito econômico provocado pela cumulatividade (incidência de um mesmo tributo mais de uma vez sobre a mesma base) deixará de ser impedido, inviabilizando, por consequência, a consecução dos fins que motivaram a criação do regime não-cumulativo para as contribuições sociais PIS e COFINS.

A ausência de tributação em determinada fase do ciclo econômico acarreta a produção dos efeitos econômicos provocados pela incidência cumulativa de determinado tributo, uma vez que o tributo não cobrado na fase não-tributada, será recuperado na etapa seguinte, pelo chamado efeito da recuperação, acarretando, desse modo, a oneração tributária sobre a mesma base. Vejam-se os seguintes exemplos:

¹⁴⁶ Válida aqui no sentido de qualidade da norma, e não relação de pertinência da norma dentro do sistema jurídico.

	Operação A	Operação B	Operação C
Valor da operação	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00
Contribuição	R\$ 1,65 (PIS)/R\$ 7,60 (COFINS)	R\$ 3,30 (PIS)/R\$ 15,20 (COFINS)	R\$ 4,95 (PIS)/22,80 (COFINS)
Crédito	—	R\$ 1,65 (PIS)/R\$ 7,60 (COFINS)	R\$ 3,30 (PIS)/R\$ 15,20 (COFINS)
Valor a recolher	R\$ 1,65 (PIS)/R\$ 7,60 (COFINS)	R\$ 1,65 (PIS)/R\$ 7,60	R\$ 1,65(PIS)/R\$ 7,60 (COFINS)

O total recolhido a título do PIS na cadeia exemplificada, na qual inexiste fase que deixa de ser tributada, atinge a quantia de R\$ 4,95, ao passo que o de COFINS atinge a quantia de R\$ 22,80. Contudo, a mesma situação não se verifica quando determinada fase deixa de sofrer a incidência tributária

	Operação A	Operação B	Operação C
Valor da operação	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00
Contribuição	Não-tributado	R\$ 3,30 (PIS)/R\$ 15,20 (COFINS)	R\$ 4,95 (PIS)/22,80 (COFINS)
Crédito	—	-	R\$ 3,30 (PIS)/R\$ 15,20 (COFINS)
Valor a recolher	R\$ 1,65 (PIS)/R\$ 7,60 (COFINS)	R\$ 3,30 (PIS)/R\$ 15,20	R\$ 1,65(PIS)/R\$ 7,60 (COFINS)

Verifica-se que por força do efeito recuperação, o total recolhido a título da PIS na cadeia exemplificada, na qual existe fase que deixa de ser tributada, atinge a quantia de R\$ 6,60, ao passo que o de COFINS atinge a quantia de R\$ 40,40.

Não há dúvida que a vedação ao crédito vai de encontro à finalidade da não-cumulatividade, na medida em que produz oneração tributária sobre a mesma base. Justamente por não atender à finalidade da não-cumulatividade, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, em estudo clássico sobre as exceções à não-cumulatividade no ICMS, conclui que a interpretação das exceções constitucionais deve ser de forma restritiva, nos sentido de que só é admissível limitar o direito ao crédito quando este provocar efeito contrário ao da cumulação:

Desta principiologia segue inelutável e claramente quais as situações objetivadas pelo Constituinte e quais as que ele exclui, quando excepciona a aplicação do princípio da não-cumulatividade nos casos de isenção e não incidência. Se, como dissemos, o princípio da não-cumulatividade caracteriza uma técnica de política

fiscal funcionalmente mais adequada e normativamente mais justa, e se as isenções e as não-incidências podem provocar, em não se compensando o crédito a elas referentes, perversos efeitos cumulativos em cascata, então as exceções contidas nas alíneas “a” e “b” do inciso II do § 2º do art. 155 só cabem para aquelas situações em que o crédito de um imposto que não incidiu em operação anterior conduzisse a um efeito oposto ao da acumulação, pois levaria a uma incidência final inferior ‘a que resultaria da aplicação da alíquota nominal do tributo ao preço do varejo’¹⁴⁷.

No mesmo sentido, AIRES F. BARRETO:

Observados esses critérios, a conclusão inexorável será a de que só cabe vedação ao crédito (ou o seu estorno) nos casos em que, diante de isenção ou de não incidência, o montante do ICMS devido ao Estado membro, ao longo das várias operações relativas à circulação de mercadorias, venha a ser menor do que o montante devido se isenção ou não-incidência não houvesse¹⁴⁸.

Os efeitos provocados pela vedação ao crédito na concretização dos efeitos pretendidos pela não-cumulatividade, estão de tal forma em contradição com a finalidade que motiva a existência da não-cumulatividade que leva a doutrina a restringir o conteúdo de aplicação das normas constitucionais. Por isso, como afirma JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, “[...] incumulatividade do ICM é também fenômeno que se processa no âmbito da isenção. E não apenas quando esse tributo é dividido ou pago ou incidente, como se prefira”¹⁴⁹.

Negar direito ao crédito, como pretendem as leis analisadas, tão somente porque inexistiu a incidência das contribuições na etapa anterior, é violar o sistema da não-cumulatividade das contribuições, na forma pela qual se defende sua construção, baseado na visão pragmática proposta no início desta dissertação.

Não somente a finalidade das contribuições sociais demonstra que não se pode vedar o crédito em relação às despesas que não foram objeto de incidência tributária, mas o plano da incidência das normas também revela a impossibilidade de vedação ao crédito nesses casos.

Viu-se que o direito ao crédito, assunto discorrido no item 3.2.2, de acordo com o método instituído pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, está inserto em norma própria, objeto da relação jurídica do direito ao crédito. A hipótese da norma descreve o fato de a pessoa jurídica contribuinte do PIS/COFINS realizar operação com outra pessoa jurídica que resulte despesa para o exercício de sua atividade, e o consequente prescreve a relação jurídica, na qual o contribuinte figura como sujeito ativo, ou seja, o titular do direito subjetivo de proceder ao abatimento.

¹⁴⁷ FERRAZ JUNIOR, *ICMS: não-cumulatividade ...*, op. cit., p. 21.

¹⁴⁸ BARRETO, Aires F. O princípio da não-cumulatividade na esfera estadual. In: MARTINS, I. G. S. (Coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: RT - Centro de Extensão Universitária, 2004. p. 194.

¹⁴⁹ BORGES, José Souto Maior. Direito ao abatimento do ICM sobre o valor de saída de mercadorias isentas, comercializadas em supermercados. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 35, p. 49-67, jan./mar. 1986. p.52.

A norma do direito ao crédito é norma distinta da regra matriz de incidência tributária, tratam-se de normas que incidem sobre suportes fáticos distintos e prescrevem relações distintas. Uma norma não guarda relação com a outra, a incidência ou não-incidência de uma não interfere na incidência ou não-incidência da outra. A regra matriz de incidência tributária incide sobre o fato jurídico tributário das contribuições sociais, que é realizar operações que resultem receita, irrompendo a respectiva obrigação tributária. A norma do direito ao crédito incide sobre o fato de o contribuinte realizar operação com outra pessoa jurídica que resulte receita para a sua atividade, fazendo nascer a relação do direito ao crédito. É importante ficar bem claro no estudo da não-cumulatividade das contribuições sociais que entre as consequências resultantes da não-incidência da norma tributária das contribuições sociais não se encontra qualquer prejuízo para a norma do direito ao crédito.

PAULO DE BARROS CARVALHO, ao tratar da isenção do IPI e seus efeitos no sistema da não-cumulatividade, demonstrou a independência da regra matriz e da norma do direito ao crédito, destacando principalmente que a não-incidência da regra matriz de nenhuma forma interfere na incidência da norma do direito ao crédito:

Quero reiterar, portanto, que há u'a norma juridicizando as aquisições de que necessita o contribuinte para desencadear o processo de que necessita o contribuinte para desencadear o processo de industrialização, regra que prescreve em seu conseqüente o direito de crédito do comprador perante o Poder Público Federal,no montante do valor pago a título de IPI¹⁵⁰.

Mais adiante o Autor menciona:

Como esse direito não decorre 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 concrescência que dele se esperava, se irrompeu ou não o vínculo obracional 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 e a atuação da regra isentiva são momentos da fenomenologia jurídica dos tributos que não influem na composição do direito ao crédito¹⁵¹.

Concluindo a argumentação o Autor diz:

Cabe salientar, enfim, que a regra que estipula o nascimento do direito ao crédito goza de autonomia relativamente à norma que cuida da imposição tributária. Portanto, se para a formação do direito ao crédito é irrelevante o próprio nascimento, muito mais ainda será a circunstância de ter sido ou não extinta essa mesma relação: a cobrança do tributo na operação anterior torna-se irrelevante para a jornada do direito ao crédito.¹⁵²

¹⁵⁰ CARVALHO, Isenções tributárias..., op. cit., p. 150.

¹⁵¹ Ibid, p. 158.

¹⁵² Ibid., p. 160.

As lições de PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁵³ demonstram que as relações sintáticas da norma de incidência tributária e da norma do direito ao crédito ditam que não há fundamento jurídico para o impedimento do crédito quando não há incidência da contribuição na operação anterior, o que autoriza concluir que as contribuições sociais devem ser não-cumulativas, ainda que não haja incidência na operação anterior.

Além da finalidade da não-cumulatividade e da relação de independência da norma do direito ao crédito em relação à regra matriz de incidência tributária levar à conclusão de que não é possível a vedação ao crédito das contribuições quando as despesas realizadas pelo contribuinte para o exercício de sua atividade não são objeto de incidência das contribuições sociais, outro fator de extrema relevância leva à conclusão que não é possível a vedação ao crédito: o próprio contexto lingüístico das contribuições sociais, que exigem interpretação sistemática dos enunciados que compõem regime jurídico da não-cumulatividade. Existem outros enunciados no texto das Leis 10.637/02 e 10.833/03, e também em outros diplomas normativos, que permitem chegar à conclusão que não é possível a vedação ao crédito.

No que se refere à não-incidência decorrente da isenção, note-se que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 vedam o crédito em relação às despesas com a aquisição de bens ou serviços somente quando forem revendidos ou utilizados como insumo na produção de bens ou prestação de serviços que também não sofrem incidência das contribuições sociais. Veja-se que nessa situação, somente haverá vedação ao crédito quando a operação praticada pelo contribuinte que resulte obtenção de receita também não sofrer incidência das contribuições sociais, seja ou não por força da isenção.

Portanto, a contrário *sensu*, verifica-se que a própria legislação permite o crédito quando não houver incidência na operação anterior por força de isenção, desde que a operação subsequente seja tributada. A distinção feita pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, permitindo o creditamento apenas nas hipóteses de isenção (entende-se que a alíquota zero é forma de isenção) carece da coerência necessária com o sistema jurídico, razão pela qual se pode concluir que, uma vez que o fato integra a cadeia sujeito a regime plurifásica de tributação, ainda que ele não sofra a incidência tributária das contribuições sociais, haverá o direito ao crédito. Essas são as lições de SACHA CALMON NAVARRO COËLHO e MISABEL ABREU MACHADO DERZI:

Mas não escapa a observação de que a Lei citada, na redação dada pela Lei nº 10.865/04, concede crédito presumido expresso, no que tange às hipóteses de isenção. Do mesmo direito ao crédito presumido silencia em relação às alíquotas

¹⁵³ CARVALHO, Isenções tributárias, op. cit., p. 150-160 passim.

zero, embora inutilmente, pois grande parte da doutrina (cf. Paulo de Barros Carvalho, Roque Carraza e Misabel Derzi, entre outros) equipara-as às isenções. Assim, conforme literalmente impõe o art. 3º da Lei nº 10.865/04, supra, se, no caso das aquisições isentas, haverá direito ao crédito, bastando para que a operação subsequente seja tributada, também as hipóteses de aquisição com alíquota zero, que são para tal doutrina o mesmo que isenção, comportarão idêntico direito de crédito¹⁵⁴.

Outra prescrição contida no texto das Leis 10.637/02 e 10.833/03 que, em um processo de interpretação sistemática, admite concluir pela impossibilidade do crédito, é a que autoriza a dedução de crédito quando a operação praticada pela pessoa jurídica não sofre a incidência tributária das contribuições sociais porque se trata de operação de exportação:

Lei 10.637/02¹⁵⁵

[...]

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Lei 10.833/03¹⁵⁶.

[...]

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Os dispositivos citados expressamente permitem a manutenção do crédito quando a operação subsequente não sofre a incidência tributária das contribuições sociais. Permitir a manutenção do crédito oriundo da operação anterior mesmo quando a operação subsequente não é tributada, é forma de garantir a eficácia do sistema não-cumulativo, pois, caso o crédito

¹⁵⁴ COÊLHO; DERZI, op. cit., p. 148.

¹⁵⁵ BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002..., op. cit.

¹⁵⁶ BRASIL. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003..., op. cit.

fosse estornado, o tributo que deixou de ser cobrado na operação seria cobrado na operação seguinte, conforme demonstram os seguintes exemplos:

	Operação A	Operação B	Operação C
Valor da operação	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00
Contribuição	R\$ 1,65 (PIS)/R\$ 7,60 (COFINS)	Não-incidência	R\$ 4,95 (PIS)/22,80 (COFINS)
Crédito	—	Estornado	R\$ 0,00 (PIS)/R\$ 0,00 (COFINS)
Valor a recolher	R\$ 1,65 (PIS)/R\$ 7,60 (COFINS)	R\$ 0,00 (PIS)/R\$ 0,00 (COFINS)	R\$ 4,95(PIS)/R\$ 22,80 (COFINS)

O total recolhido a título da PIS na cadeia exemplificada, na qual o crédito é estornado, atinge a quantia de R\$ 6,60, ao passo que o de COFINS atinge a quantia de R\$ 30,40.

	Operação A	Operação B	Operação C
Valor da operação	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00
Contribuição	R\$ 1,65 (PIS)/R\$ 7,60 (COFINS)	Não-incidência	R\$ 4,95 (PIS)/22,80 (COFINS)
Crédito	—	R\$ 1,65 (PIS)/R\$ 7,60 (COFINS)	R\$ 0,00 (PIS)/R\$ 0,00 (COFINS)
Valor a recolher	R\$ 1,65 (PIS)/R\$ 7,60 (COFINS)	R\$ -1,65 (PIS)/R\$ -7,60 (COFINS)	R\$ 4,95(PIS)/R\$ 22,80 (COFINS)

Por outro lado, verifica-se inexistência do efeito recuperação quando o crédito não é estornado, o total recolhido a título da PIS na cadeia exemplificada é de R\$ 4,95, ao passo que o de COFINS é de R\$ 22,80.

No mesmo sentido, permitindo a manutenção do crédito no caso de venda que não sofre a incidência tributária das contribuições sociais, o art.17 da Lei 11.033/04¹⁵⁷:

¹⁵⁷ BRASIL. Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004. Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 22 dez. 2004, p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11033.htm>. Acesso em: 10 jan. 2008.

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Os dispositivos em análise fazem referência expressa, permitindo a manutenção do crédito, tão somente aos casos de não-incidência das contribuições para as exportações e das vendas, o que pode provocar as seguintes dúvidas: como ficam as situações em que a operação subsequente, apesar de não ser operação de exportação ou de venda, não sofre a incidência tributária dessas contribuições? Seria possível também a manutenção o crédito, apesar de as Leis 10.637/02 e 10.833/03 não trazerem nenhuma previsão sobre o assunto?

Os fundamentos para as respostas a essas indagações foram dadas no desenvolvimento deste tópico, de forma que é possível dizer que haverá direito à manutenção de crédito quando as operações subsequentes não forem objeto da incidência tributária dessas contribuições, ainda que as operações não sejam de exportação.

4.3.2 Demais Vedações ao Direito de Crédito

Além das vedações contidas nos parágrafos 2º dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, encontram-se ao longo dos textos legais outras despesas que, realizadas pelo contribuinte das contribuições sociais, não geram o direito ao crédito. Cabe analisar as principais dessas vedações, esclarecendo-se se elas estão ou não em conformidade com o regime não-cumulativo das contribuições sociais.

4.3.2.1 Despesas originadas de operações realizadas com pessoas jurídicas no exterior

Os parágrafos 3º dos artigos 3º das Leis 10.637/02¹⁵⁸ e 10.833/03¹⁵⁹ contém vedação do direito de crédito dos contribuintes das contribuições sociais ao restringirem que o direito a crédito exclusivamente às despesas decorrentes de operações realizadas com pessoas jurídicas domiciliadas no País:

[...]

¹⁵⁸ BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002..., op. cit.

¹⁵⁹ BRASIL. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003..., op. cit.

Art. 3º [...]

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

- I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
- II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

As razões que levaram a concluir que a vedação ao crédito em relação às despesas com mão-de-obra de pessoa física está em harmonia com o regime da não-cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS são as mesmas razões que agora levam a concluir que a vedação ao crédito em relação a despesas decorrentes de operações realizadas com pessoas domiciliadas fora do País também guardam harmonia com o regime não-cumulativo das contribuições sociais.

As operações realizadas por pessoa jurídica domiciliada fora do país, que resultem obtenção de receita, não integram a cadeia de fatos sujeita ao regime plurifásico de tributação das contribuições sociais, condição esta necessária para a verificação do fenômeno da cumulatividade. De tal sorte, uma vez que a não-cumulatividade constitui-se em forma de impedir a ocorrência dos efeitos econômicos da cumulatividade, a inexistência desta tem por consequência a inexistência de efeitos econômicos cuja ocorrência deverá ser impedida pelo regime da não-cumulatividade. Em outras palavras, despesas originadas de operações realizadas com pessoa jurídica domiciliada no exterior não se caracterizam como base passível de sofrer a superposição tributária, de modo que é correta a vedação do direito ao crédito em relação a essas despesas.

4.3.2.2 Despesas em relação às quais a respectiva contribuição social foi objeto de substituição tributária

De acordo com as alíneas “a”, dos incisos I, dos artigos 3º das Leis 10.637/02¹⁶⁰ e 10.833/03¹⁶¹ é vedado o desconto de crédito em relação às despesas com bens adquiridos para revenda, em relação aos quais a contribuição social foi exigida da empresa vendedora na condição de substituto tributário:

Art. 2º [...]

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

[...]

¹⁶⁰ BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002., op. cit.

¹⁶¹ BRASIL. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003., op. cit.

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º 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 V, do § 3º do art. 1º[...]

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO critica essa vedação:

Incompreensível punir as pessoas que são obrigadas a obedecer à sistemática da substituição tributária e operações com incidência monofásica, uma vez que o direito ao crédito (conforme tradicional sistemática do IPI e do ICMS) nasce com a prática de negócios jurídicos realizados por terceiros com contribuinte, e se operacionaliza mediante a compensação com créditos decorrentes de fatos geradores.

A concentração de incidência tributária num determinado momento do ciclo operacional não tem interferência alguma no âmbito da não-cumulatividade, sendo certo que a incidência monofásica não afasta a apropriação (no caso presumido), a fim de se evitar a superposição de cargas tributárias¹⁶².

Ressalvando a posição do autor que faz crítica à vedação de crédito em relação à incidência tributária monofásica, uma vez que é necessária a existência de regime plurifásico de tributação para a existência do direito ao crédito, concorda-se com a posição de que a vedação ao crédito em relação às despesas com bens adquiridos para revenda sujeitos à sistemática da substituição tributária não tem sustento no regime jurídico da não-cumulatividade das contribuições sociais.

A substituição tributária “[...] é hipótese de atribuição de responsabilidade tributária em função de um evento futuro; ou seja, figura em que o tributo é exigido de um contribuinte numa etapa do ciclo econômico, em contemplação de um fato gerador a ocorrer *em* etapa posterior”¹⁶³, de modo que neste caso não fica descaracterizado o regime plurifásico de tributação. O único diferencial da incidência cumulativa das contribuições sociais na substituição tributária é que em determinada operação haverá duas incidências distintas, uma relativa à operação própria do substituto e outra relativa à operação do substituído.

Em que pese as receitas auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a respectiva contribuição foi exigida da vendedora na condição de substituto tributário não integrar a base de cálculo para fins de incidência da contribuição, o que decorre da lógica do sistema, sob pena de haver um *bis in idem*, não é

¹⁶² MELLO, José Eduardo Soares de. *O princípio da não-cumulatividade tributária: limites constitucionais face à legislação ordinária*. In: MARTINS, I. G. S. (Coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: RT - Centro de Extensão Universitária, 2004. p. 216-217.

¹⁶³ GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: antecipação do fato gerador*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 14.

possível a vedação do crédito referente às despesas com essas mercadorias. A vedação a tal crédito implica ofensa à não-cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS.

A condição para a verificação do fenômeno da cumulatividade e, por consequência, a necessidade de adoção do regime da não-cumulatividade, é a existência de regime plurifásico de tributação. Assim, existindo regime plurifásico de tributação, tem-se a ocorrência do fenômeno da cumulatividade, independentemente do momento da ocorrência da incidência tributária: na operação própria ou de forma antecipada, na modalidade de substituição.

A substituição tributária não descaracteriza o regime plurifásico de tributação e, por consequência, a incidência cumulativa das contribuições sociais, razão pela qual vedar o crédito em relação às despesas com mercadorias adquiridas para revenda, cuja contribuição social foi exigida do vendedor na qualidade de substituto tributário configura de limitação indevida da não-cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS.

4.4 PESSOAS EXCLUÍDAS DO REGIME JURÍDICO NÃO-CUMULATIVO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PIS E COFINS

Concluiu-se ao longo deste trabalho, que o enunciado constitucional contido no § 12 do art. 195, da Constituição Federal, inserido pela Emenda Constitucional n.42/03, elevou à categoria de princípio constitucional tributário a não-cumulatividade das contribuições sociais. Com isso, a não-cumulatividade passou a fazer parte da classe de enunciados que integram os limites materiais da norma de competência tributária legislativa, conforme já discorrido no item 3.1.2, de modo que o legislador infra-constitucional, no exercício da competência para instituir as contribuições sociais, deve, necessariamente, criar método para efetivar a não-cumulatividade, com o objetivo de impedir a ocorrência dos fenômenos econômicos provocados pela incidência cumulativa dessas contribuições.

Contudo, o texto constitucional¹⁶⁴ excepcionou o princípio da não-cumulatividade, permitindo que determinados setores da atividade econômica não fossem inseridos no regime não-cumulativo:

Art.195.

[...]

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

¹⁶⁴ BRASIL. Constituição (1988)..., op. cit.

Em conformidade com o atual sistema constitucional vigente, é possível que nem todos os contribuintes das contribuições sociais sejam beneficiados com o regime não-cumulativo. Contudo, o único critério permitido para distinguir contribuintes, inserindo tratamento tributário desigual, incluindo ou deixando de incluir certos contribuintes do regime não-cumulativo, previsto pela Constituição Federal, é o setor da atividade econômica. Qualquer outro critério utilizado para discriminação será inconstitucional.

Em uma primeira análise, sem maiores aprofundamentos, o critério discriminatório não desperta muitas dúvidas, tanto é assim que, no nível constitucional, não se encontra muitas discussões na doutrina, que se preocupa mais com a legislação infra-constitucional que excluiu vários contribuintes do regime não-cumulativo. A análise da legislação infra-constitucional, para aferir-se se guarda relação de validade com a norma constitucional, constitui tarefa essencial de todo o trabalho que se propõe a estudar o regime não-cumulativo das contribuições sociais, porém, tem como pressuposto, a delimitação do conteúdo de significação do critério discriminatório previsto pela Constituição Federal, o que se propõe a fazer neste momento.

4.4.1 Critério Constitucional de Discriminação

O parágrafo 12, do artigo 195, da Constituição Federal permitiu a diferenciação dos contribuintes do PIS e da COFINS baseado no setor da atividade econômica, de modo que alguns contribuintes poderão deixar de ser incluídos no regime da não-cumulatividade. A Constituição limitou-se a identificar o critério que autoriza o tratamento discriminatório, sem trazer maiores esclarecimentos sobre assunto.

“Setor da atividade econômica” é linguagem e, como toda linguagem, não escapa dos problemas semânticos de vaguidade e ambigüidade, por isso, quando se depara com o enunciado constitucional, surge a primeira dúvida: qual o conteúdo de significação da expressão “setor da atividade econômica” que permite tratamento desigual aos contribuintes? Explicitar o conteúdo de significação dessa expressão constituiu tarefa de fundamental importância, na medida em que o enunciado constitucional excepcionou norma fundamental de todo e qualquer sistema jurídico: a igualdade. O tema ganha maior relevância quando o §

12¹⁶⁵ do art. 195 é comparado com o § 9º¹⁶⁶ do mesmo artigo, o qual, diferentemente do § 12, permite tratamento desigual entre contribuintes das contribuições sociais com base “na atividade econômica” e na “utilização intensiva da mão de obra”.

Em dois parágrafos do mesmo artigo estão previstos critérios de discriminação dos contribuintes das contribuições sociais: em relação à diferenciação de alíquotas, é possível tratamento desigual de contribuintes com base na atividade econômica e na utilização intensiva de mão-de-obra, ao passo que em relação à diferenciação da inclusão ou não do contribuinte no regime não-cumulativo, é possível diferenciação com fundamento no setor da atividade econômica a que pertence ao contribuinte.

Note-se que em um parágrafo a Constituição Federal permite a diferenciação com base na atividade econômica exercida pelo contribuinte, ao passo que em outro parágrafo, a Constituição Federal permite a diferenciação com base no setor da atividade econômica a que pertença ao contribuinte. Como toda e qualquer linguagem utilizada no processo comunicacional é dotada de certa finalidade, não há utilização de palavra inútil quando inserida no texto constitucional, resta claro que a Constituição, ao determinar que, para a diferenciação de alíquotas, é possível utilização de critério baseado na **atividade econômica**, enquanto que para a diferenciação da inclusão ou não de contribuintes no regime não-cumulativo, é possível a utilização de critério baseado no **setor da atividade econômica**, objetiva fins distintos, com a consequente inclusão ou exclusão de maior número de contribuintes na hipótese de exceção.

O critério de diferenciação utilizado pela Constituição Federal para excluir determinados contribuintes do regime jurídico da não-cumulatividade, “setor da atividade econômica”, não é de simples compreensão, causa divergências doutrinárias completamente opostas no que se refere à extensão de sua eficácia. MARCO AURÉLIO GRECO¹⁶⁷, ao analisar o § 9º do art. 195, afirma que a expressão “atividade econômica” deve ser compreendida amplamente, para abranger o ato de produção ou comercialização ou, ainda,

¹⁶⁵ BRASIL. Constituição (1988)..., op. cit.

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

¹⁶⁶ BRASIL. Constituição (1988)..., op. cit.

[...]
§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

¹⁶⁷ GRECO, Substituição tributária..., op. cit., p.224.

prestação de serviços, de forma a permitir a diferenciação de alíquotas conforme a etapa do ciclo econômico, qualquer que seja o setor da atividade econômica. Note-se que o Autor amplia a significação da “atividade econômica” em relação ao “setor da atividade econômica”:

Isto quer dizer que a Constituição dá ao termo um sentido abrangente, aplicável a cada uma das etapas do processo de produção e circulação de riqueza, separadamente consideradas. Isto abre um campo mais amplo para o regime de diferenciação de alíquotas – qual seja, o de serem admitidas alíquotas distintas conforme a etapa do ciclo econômico de um determinado bem. Isto, aliás, dá espaço para o legislador minimizar o efeito cumulativo da contribuição sobre a receita ou faturamento, que tanto tem ocupado os debates sobre reforma tributária.

Portanto, numa interpretação sistemática da Constituição, conclui-se que a diferenciação de alíquotas e bases de cálculo pode adotar como critério de discriminação do que seja uma “atividade econômica” até mesmo cada uma das etapas do processo econômico. Em outras palavras, a amplitude da expressão constitucionalmente adotada é tão abrangente a ponto de permitir concluir que não há exigência de que a diferenciação se dê exclusivamente em função dos produtos ou setores, podendo dar-se em razão de etapas do processo econômicos (produção, comercialização)¹⁶⁸.

Em posição oposta ao do citado Autor, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, ao analisar o § 12 do art. 195, conclui que o critério de diferenciação para exclusão de determinados contribuintes do regime não-cumulativo das contribuições sociais, “setor da atividade econômica”, deve ser interpretado de forma mais ampla do que o critério de diferenciação utilizado no § 9º, do art. 195, sob a justificativa que dentro de um setor, vários tipos de atividade são encontradas:

Entendemos, entretanto, que o critério atual de discriminação – o setor da atividade econômica – é mais amplo do que o previsto no § 9º do art. 195 da CF/88 – atividade econômica. Afinal, dentro de um setor, nós podemos encontrar vários tipos de atividades econômicas. A concessão ou não da não-cumulatividade deve ser realizada, então, entre setores de atividades econômicas e não entre atividades econômicas¹⁶⁹.

Qual critério de diferenciação é mais abrangente: “atividade econômica” ou “setor da atividade econômica”? Para poder responder a essa indagação e, por consequência, estabelecer o conteúdo de significação do critério de diferenciação que permite a exclusão de determinados contribuintes do regime da não-cumulatividade das contribuições sociais, necessário, primeiramente, esclarecer o significado da expressão “atividade econômica”, para depois delimitar o conteúdo da expressão “setor da atividade econômica”.

¹⁶⁸ Ibid., p. 224

¹⁶⁹ FISCHER, Octávio Campos. PIS-COFINS: não-cumulatividade e a emenda constitucional nº 42/03. In: PEIXOTO, M. M; FISCHER, O. C. (Coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p.196.

Conforme ensina EROS ROBERTO GRAU¹⁷⁰, a expressão “atividade econômica”, é ambígua, não apresenta denotação única como se depreende do próprio texto constitucional, nos artigos 170, 174 e, principalmente, o artigo 173, § 1º¹⁷¹, razão pela qual pode ser entendida em sentido amplo, quando denotar gênero, ou, em sentido estrito, quando denotar espécie. Atividade econômica no sentido amplo indica gênero, no qual se inserem duas espécies, a atividade econômica em sentido estrito e serviço público. Atividade econômica em sentido estrito denota a atividade de produção ou comercialização de bens ou prestação de serviços.

Para fins de incidência tributária, quando a Constituição refere-se à atividade econômica do contribuinte como critério discriminatório, está a referir-se à expressão no seu sentido estrito, ou seja, a produção ou a comercialização de bens ou prestação de serviços, todos com fins lucrativos.

Verificado o conteúdo de significação da expressão “atividade econômica”, resta agora identificar o conteúdo de significação da expressão “setor da atividade econômica”, esclarecendo o critério discriminatório previsto na Constituição para excluir determinados contribuintes do regime não-cumulativo das contribuições sociais.

A palavra “setor”, de acordo com o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa¹⁷², em uma de suas significações, conota “aspecto particular de um conjunto de atividades; esfera ou ramo de atividade”. Uma vez associado à expressão atividade econômica, designa o aspecto particular da atividade de produção de bens, ou o aspecto particular da atividade de comercialização de bens ou, ainda, o aspecto particular da atividade de prestação de serviços.

A partir dessas breves conclusões já é possível perceber que a expressão “setor da atividade econômica” é mais restrita do que a expressão da “atividade econômica”. Por isso, quando a Constituição utiliza critério de discriminação para excluir contribuintes do regime não-cumulativo das contribuições sociais com base no setor da atividade econômica, limita o critério discriminatório, de tal sorte que somente um determinado aspecto, esfera da atividade

¹⁷⁰ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 92-96 passim.

¹⁷¹ BRASIL. Constituição (1988)..., op. cit.

[...]

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, [...]

¹⁷² HOUAISS, Antônio. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. Disponível em: <<http://houaiss.uol.com.br/busca.jhtm?verbete=setor&stype=k&x=2&y=5>>. Acesso em: 5 jan. 2008.

de produção ou comercialização de bens ou prestação de serviços poderá ser excluído do regime não-cumulativo. Em outras palavras, não é a atividade em si que autoriza a discriminação quanto ao regime tributário dos contribuintes das contribuições sociais, mas, tão somente, determinado aspecto da atividade. Por exemplo, não é atividade de prestação de serviços que autoriza o tratamento desigual, mas determinado ramo da atividade de prestação de serviço que poderá permitir a discriminação.

A Constituição Federal permitiu o tratamento desigual entre os contribuintes das contribuições sociais PIS e COFINS com base no “critério setor da atividade econômica”, sem indicar, contudo, as situações em que é possível a aplicação desse critério para excluir contribuintes do regime não-cumulativo. Apesar de estar autorizado o tratamento desigual, não é possível que a decisão de excluir ou não determinado contribuinte do regime não-cumulativo das contribuições sociais seja feita tão somente no critério constitucional, sem que haja uma justificativa razoável e lógica que fundamente a utilização do critério discriminador.

Ainda que haja norma constitucional excepcionando a não-cumulatividade, de modo a permitir que determinados contribuintes sejam excluídos de tal regime, é necessário ter em mente que a exceção não pode virar regra, e muito menos pode ser desprovida de caráter lógico e razoável que lhe fundamente, primeiramente porque afeta frontalmente norma fundamental da igualdade e, ainda, porque, se a exceção constitucional virar regra, a consequência imediata será a absoluta mutilação do regime não-cumulativo das contribuições sociais.

A igualdade, norma fundamental de todo e qualquer sistema jurídico, inclusive o brasileiro¹⁷³, possui, de acordo como os ensinamentos de HUMBERTO ÁVILA¹⁷⁴, dimensão normativa de primeiro grau, funcionando neste caso como princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar a igualdade, equidade, e também de regra, ao estabelecer como comportamento do Poder Público o dever de tratamento igual para situações equivalentes.

¹⁷³ BRASIL. Constituição (1988)..., op.cit.

[...]
Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

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

[...]
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

¹⁷⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p.335.

Além da dimensão normativa de primeiro grau, também possui dimensão normativa de segundo grau, quando aparece como postulado, orientando a aplicação dos critérios e finalidade de diferenciação. Como postulado, afirma o Autor afirma que “*o essencial para a aplicação do princípio da igualdade, segundo o postulado da razoabilidade-conguência, é a utilização de critérios reais, objetivos e pertinentes.*”¹⁷⁵

Na mesma linha de raciocínio, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO¹⁷⁶, ao delimitar, em estudo específico, o conteúdo jurídico da igualdade, afirma que deve haver relação de coerência lógica entre o critério utilizado para a discriminação e a desigualdade realizada de modo que haja “[...] justificativa racional para o critério discriminatório erigido, de modo que seja atribuído específico tratamento jurídico em função da desigualdade afirmada”. Ainda afirma que “[...] a distinção não pode ser gratuita ou fortuita. Impede que exista uma adequação racional entre o tratamento diferenciado construído e a razão diferencial que lhe serviu como supedâneo”.

Além da necessidade, de existência de correlação lógica entre o critério discriminatório e a desigualdade, é essencial que a diferença que motiva o tratamento desigual seja constitucionalmente relevante, ou seja, que “[...] in concreto, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público”¹⁷⁷.

Trazendo os ensinamentos dos autores, tem-se que a igualdade, tomada como postulado orienta a compreensão do enunciado constitucional em análise, ditando que a exceção constitucional ao regime não-cumulativo deve ser compreendida sempre tendo em vista a correlação lógica que permite a exclusão de determinado setor da atividade econômica do regime não-cumulativo das contribuições sociais. Deve também ser compreendida em função da finalidade constitucional que motivou a criação de regime não-cumulativo para as contribuições sociais. Em suma, a finalidade da norma deve sustentar o tratamento desigual introduzido pelo enunciado constitucional. Conforme afirma HUMBERTO ÁVILA: “em primeiro lugar, é preciso registrar que uma diferenciação entre os contribuintes só é considerada válida se for fundada em uma diferenciação factual existente entre os sujeitos envolvidos e estiver suportada por uma finalidade constitucional”¹⁷⁸.

¹⁷⁵ Ibid., p.340.

¹⁷⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade.* 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.37-41 passim.

¹⁷⁷ Ibid., p.41.

¹⁷⁸ ÁVILA, Sistema constitucional..., op. cit., p.418.

Como já tratado no início deste capítulo, a finalidade da introdução da não-cumulatividade no regime jurídico das contribuições sociais foi a finalidade desonerativa: impedir a ocorrência dos efeitos econômicos causados pela incidência cumulativa dessas contribuições. A exceção constitucional que permite excluir determinados contribuintes do regime não-cumulativo deve estar congruente com a finalidade da não-cumulatividade, isto significa dizer que a finalidade desonerativa não é afastada pela norma de exceção, mas, ao contrário, pela exceção é confirmada. A finalidade desonerativa deve ser critério orientador para aplicação da exceção constitucional, de modo que somente podem ser excluídos do regime não-cumulativo das contribuições sociais aqueles setores que não sofrem o impacto econômico da incidência cumulativa das contribuições sociais, como ocorre, por exemplo, com determinados setores da atividade da prestação de serviços.

A exceção constitucional à regra da não-cumulatividade permite que os setores da atividade econômica que não sofrem o impacto econômico causado pela incidência cumulativa das contribuições sociais sejam excluídos do regime da não-cumulatividade porque, para esses setores, a não-cumulatividade não possui eficácia, uma vez que não há efeito econômico da incidência cumulativa a ser impedido.

4.4.2 As Exceções Legais

A exceção constitucional ao princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais autorizou o legislador infra-constitucional excluir determinados contribuintes, de acordo com o setor da atividade econômica a que pertençam. Contudo, tendo em vista que a exceção constitucional deve ser compatibilizada com a própria não-cumulatividade, conclui-se que a decisão de excluir determinados contribuintes do regime não-cumulativo de acordo com o setor da atividade econômica não é discricionária, mas vinculada à própria finalidade da não-cumulatividade.

Analisando as Leis 10.637/02 e 10.833/03, verifica-se que não guardam qualquer relação com a norma constitucional, na medida em que excluem do regime jurídico da não-cumulatividade contribuinte sem levar em consideração o critério discriminatório constitucional: setor da atividade econômica. Veja-se, por exemplo, que foi utilizado critério para excluir do regime jurídico não-cumulativo o tipo de regime de tributação: pessoas que

optam pelo regime de recolhimento “lucro presumido” estão excluídas da sistemática não-cumulativa. As hipóteses legais não encontram amparo constitucional.

Tamanha a incoerência das hipóteses legais de exclusão do regime jurídico da não-cumulatividade que, ainda que a não-cumulatividade não tivesse sido elevada à categoria de princípio constitucional, poder-se-ia concluir pela invalidade das hipóteses de exclusão ante a inobservância do postulado da igualdade e do legislador coerente, como destaca HUMBERTO ÁVILA, que identifica dois tipos de desigualdade: uma desigualdade interna e uma externa:

A desigualdade interna diz respeito aos contribuintes que, embora inseridos no regime não cumulativo, não têm direito a deduzir os créditos embutidos no valor dos bens comprados e no valor dos serviços tomados no exercício das suas atividades. Isso porque o legislador criou uma legislação casuística, definindo os contribuintes que têm e os que não têm direito a crédito, ou delimitando operações que geram e as que não geram esse direito. [...] A desigualdade interna está no fato de que contribuintes que se assemelham naquilo que é relevante para o sistema legal adotado (ter créditos no valor dos bens comprados e no valor dos serviços tomados) são submetidos a regras diferentes, sem qualquer motivo justificador.

A desigualdade externa diz respeito aos contribuintes que não estão inseridos no regime não cumulativo, por expressa disposição legal. É que o legislador, novamente, criou uma legislação casuística, definindo os contribuintes que podem adotar o regime não cumulativo. [...] A desigualdade externa está no fato de que contribuintes que não se assemelham naquilo que é relevante para o sistema legal adotado (ter créditos embutidos no valor dos bens comprados e no valor dos serviços tomados) são submetidos a regras iguais, sem qualquer motivo justificador. Essa desigualdade, aliás, surgiu, também, da falta de congruência da norma com a realidade que visa a regular: o legislador, ao regular uma dada realidade, desconsiderou aspectos essenciais dessa mesma realidade¹⁷⁹.

Portanto, as exceções legais devem ser analisadas com base no critério constitucional de discriminação, sob pena de ofensa não somente à norma constitucional, também ao próprio sistema da não-cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS.

¹⁷⁹ ÁVILA, O “postulado legislador coerente”..., op. cit., p.180-182.

5 CONCLUSÕES

1. Direito foi entendido como conjunto de normas válidas. O direito somente existe enquanto linguagem, razão pela qual foi possível afirmar que sem linguagem não há direito.
- 1.2. Linguagem constitui sistema de signos que serve para a comunicação. A linguagem, chamada de código na teoria comunicacional, é um dos elementos indispensáveis sem o qual não há comunicação.
- 1.3. A afirmação de que o direito manifesta-se em linguagem implica a conclusão de que a interpretação é essencial ao direito, sem a qual não é possível conhecer e nem construir o direito.
- 1.4. A linguagem do direito apresenta-se em quatro planos distintos: a) conjunto de enunciados, tomados no plano da expressão; b) conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos; c) domínio articulado das significações normativas; e d) os vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas.
- 1.5. A importância da identificação dos planos da linguagem do direito reside na necessidade de conscientização de que o direito não pode ser concebido somente a partir de um único plano, isolado dos demais.
- 1.6. O conjunto de enunciados tomados no plano de expressão constitui-se nos enunciados produtos da atividade de enunciação, é o dado objetivo, suporte físico, ponto de partida do processo de interpretação. É no conjunto de conteúdo de significação dos enunciados prescritivos que o intérprete passa a atribuir valores aos signos isoladamente. No domínio articulado das interpretações normativas constroem-se as normas jurídicas, colocando-se as significações obtidas na estrutura hipotético condicional. Por fim, no quarto plano da linguagem do direito, ficam conhecidos os vínculos de subordinação e coordenação das normas jurídicas.
- 1.7. No terceiro plano da linguagem do direito – domínio articulado das significações normativas – é que se identifica a norma jurídica, na sua estrutura hipotético-condicional: seu antecedente traz os critérios que permitem identificar um determinado acontecimento eleito pelo legislador como hábil a produzir efeitos jurídicos e, seu consequente prescreve os critérios da relação jurídica instaurada, por força da imputabilidade, em razão da ocorrência daquele fato.

1.8. A partir da identificação dos planos de linguagem do direito é possível afirmar que as normas não estão expressas no suporte físico, mas constituem fruto da interpretação, pertencem ao terceiro plano da linguagem do direito, sem interpretação não há norma jurídica. Interpretar constitui atividade essencial ao direito, é por meio da interpretação que se constrói o sentido normativo.

2. A Semiótica, ciência dos signos, confere ao intérprete importante instrumental de análise da linguagem, em três planos distintos: a) sintático, estuda as relações entre os signos linguísticos; b) semântico, estuda as relações com o objeto que representa; c) pragmático, estuda as relações do signo com os usuários da linguagem.

3. A pragmática é plano de investigação da Semiótica de extrema relevância, que orientou todo o desenvolvimento do trabalho, na medida em que apresenta por objeto de estudo o processo de comunicação sob o enfoque da relação dos signos com os usuários da linguagem dentro de um contexto. Com isso, desvincula-se da análise meramente formal ou limitada ao significado de base para compreender o discurso a partir da importante função desempenhada pelos usuários da linguagem, que provocam significativas alterações nos significados dos signos de acordo com o contexto em estes se encontram. O contexto influencia diretamente no significado do signo.

3.1. Contexto, modestamente, significa o conjunto de elementos que condicionam de um modo qualquer o significado de um enunciado.

3.2. A análise pragmática volta-se ao modo de significar da expressão dentro do seu contexto. Admite a existência de uma significação além da significação de base, dada pelo contexto da comunicação, e que é influenciada pelos valores e ideologias dos sujeitos, aspectos históricos, culturais e sócio-políticos.

3.3. Outro aspecto importante no estudo da linguagem sob o enfoque pragmático está na possibilidade de se atribuir explicações funcionais ao uso da linguagem. Isso significa que a pragmática tenta identificar qual a finalidade do signo no contexto lingüístico.

3.4. O sistema jurídico, por ser um subsistema do sistema social, tem nas normas jurídicas uma dada finalidade que visa a atender aos anseios sociais, para essa finalidade, volta-se a pragmática.

4. Monofasia e plurifasia são conceitos fundamentais para o tema da cumulatividade que denotam tanto o tipo de cadeia de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica, quanto o regime de tributação de um mesmo tributo em relação a determinado setor da atividade econômica.

4.1. Cadeia monofásica é aquela em que inexiste seqüência de fatos, não há fato antecedente e fato subsequente àquele que está a sofrer a incidência tributária. Cadeia plurifásica é aquela em que há uma seqüência de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica, sendo que todos os fatos são imprescindíveis para o exercício da atividade.

4.2. A existência de cadeia plurifásica requer a existência de negócios jurídicos envolvendo mais de uma pessoa.

4.3. Regime de tributação monofásico é aquele regime em que, na cadeia plurifásica, somente um fato sofre a incidência tributária. Regime plurifásico de tributação é aquele regime em que a mesma espécie tributária incide sobre todos os fatos interligados e pertencentes à cadeia plurifásica. Tanto no regime monofásico quanto no regime plurifásico, a cadeia deverá ser plurifásica.

5. A definição de cumulatividade não é tratada de forma expressa pela doutrina que se volta ao assunto da não-cumulatividade, razão pela qual se depara com muitas imprecisões, que se agravam quando o assunto se refere às contribuições sociais.

5.1. A partir das características da cumulatividade dos impostos IPI e ICMS e das contribuições sociais PIS e COFINS, pode-se chegar a uma definição de cumulatividade.

5.2. São características da cumulatividade do IPI e do ICMS: (i) regime plurifásico de tributação; (ii) existência de operações que provoquem a circulação de bens ou mercadorias.

6. O critério material da regra matriz de incidência tributária das contribuições sociais PIS e COFINS não é auferir receita, mas realizar operações que resultem receita, uma vez que receita é resultado das operações realizadas pela pessoa jurídica. Sem operação (negócio jurídico) não há receita.

6.1. O signo “receita” possui duas funções na regra matriz de incidência tributária: complemento do verbo núcleo do critério material e base de cálculo.

6.2. A visualização do critério material da regra matriz de incidência tributária das contribuições sociais como “realizar operações que resultem receita”, ao invés de simplesmente “auferir receita” é construção que evidencia o ciclo de fatos econômicos existente no contexto social. Ao contrário, se o critério material fosse “auferir receita”, não seria possível falar em cadeia plurifásica e, por consequência, em regime plurifásico de tributação, já que o fato sujeito a tributação “auferir receita”, mostra-se como fato unilateral inerente à pessoa do contribuinte.

6.3. São características da cumulatividade das contribuições sociais: (i) existência de operações que resultem obtenção de receita; (ii) regime plurifásico de tributação.

7. Comparando as características da cumulatividade dos impostos e das contribuições sociais, verificam-se alguns pontos em comum, que provocam a intersecção das duas classes de cumulatividade, o que permite a identificação de uma classe maior de cumulatividade.

7.1. Primeiro ponto de intersecção entre as duas classes de cumulatividade é a existência de regime plurifásico de tributação. Segundo ponto de intersecção entre as duas classes de cumulatividade consiste na realização de operações e, destaca-se, realização de operações, tão somente.

7.2. A realização de operações é característica essencial da cumulatividade porque este é um fenômeno que está relacionado com a incidência da mesma espécie tributária sobre uma base que já foi objeto de incidência desse tributo, provocando, dessa forma, o efeito econômico da oneração do preço.

7.3. Cumulatividade pode ser definida como fenômeno jurídico que provoca mais de uma incidência da mesma espécie tributária sobre fatos (operações) interligados e pertencentes a determinar o setor da atividade econômica.

7.4. A cumulatividade não se confunde com transferência do encargo econômico do tributo para o preço do bem ou do serviço, na medida em que se trata de fenômeno exclusivamente referente à possibilidade de incidência tributária sobre fatos dinâmicos e bilaterais, enquanto que a transferência do encargo econômico do tributo para o preço traduz-se em um fenômeno econômico.

7.5. Apesar de se tratar de fenômeno jurídico, a cumulatividade possui efeitos pragmáticos que atingem diretamente o subsistema econômico, na medida em que pode provocar a oneração do preço, gerando custo indesejável e prejudicando o desenvolvimento do país.

8. É possível a adoção de métodos para afastar os maléficos efeitos econômicos provocados pela cumulatividade.

8.1. O fato de o sistema jurídico conter normas para impedir os efeitos econômicos provocados pela cumulatividade, não significa que impede a ocorrência da cumulatividade, visto que as várias incidências tributárias do mesmo tributo continuam a ocorrer sobre os fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica. O sistema jurídico impede, tão somente, os efeitos econômicos provocados pela cumulatividade.

8.2. Considerando que o sistema jurídico não impede a ocorrência da cumulatividade, tem-se que a expressão “não-cumulatividade” mostra-se equívoca, uma vez que não conota uma “não incidência de várias normas da mesma espécie sobre fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica”.

8.3. Existem várias formas para impedir os efeitos econômicos provocados pela cumulatividade, contudo as formas somente se tornam regras quando inseridas no sistema jurídico. Não existe regra predeterminada para impedir os efeitos da cumulatividade.

8.4. Quando uma forma para impedir os maléficos efeitos econômicos da não-cumulatividade é inserida no sistema jurídico, tem-se a não-cumulatividade.

8.5. A expressão “não-cumulatividade” não é utilizada de maneira uniforme pela Constituição Federal, de modo que todos os tributos não deverão necessariamente adotar o mesmo método para impedir os efeitos econômicos da cumulatividade. Se a Constituição não trazer qual o método adotado para a efetivação da não-cumulatividade, deverá o legislador infra-constitucional escolher o método.

8.6. Trata-se de equívoco pressupor que não-cumulatividade das contribuições sociais, pelos simples fato de terem sido submetidas ao regime da não-cumulatividade, deve seguir o sistema de abatimentos previsto na Constituição para o ICMS e para o IPI.

8.7. A doutrina identifica quatro métodos para impedir os efeitos econômicos da não-cumulatividade: a) método direto subtrativo, compatível com a técnica de cálculo “base sobre base”; b) método direto aditivo; c) método indireto subtrativo, compatível com a técnica de cálculo “tributo sobre tributo”; d) método indireto aditivo.

9. Os créditos utilizados no método subtrativo podem ser classificados em crédito físico, referente àquele valor ligado ao bem fisicamente, e em crédito financeiro, referente àquele

valor utilizado no exercício da atividade econômica, independentemente de estar ligado fisicamente ao bem.

10. Competência tributária legislativa é a norma jurídica que confere capacidade ao sujeito de introduzir no sistema tributário regras inaugurais que instituem tributos. Por se tratar de norma jurídica, apresenta a estrutura hipotético-condicional, enunciada da seguinte forma: se for pessoa política autorizada, no local em que deverá realizar o procedimento legislativo e dentro do marcos temporais previstos pela Constituição e, desde que previstas as circunstâncias de fato que forem exigidas, deve ser a permissão para a instituição da regra matriz de incidência tributária dentro dos limites materiais e formais previstos pela própria Constituição.

10.1. A norma de competência impõe uma série de limitações de ordem material que deverão ser observadas pelo legislador quando da instituição do tributo. Os limites materiais consistem na classe de enunciados que irão restringir o conteúdo e aplicação da norma tributária. Nos limites materiais estão incluídos os princípios tributários.

11. O texto constitucional não pode ser interpretado no nível puramente semântico, uma vez que existem outros elementos a serem considerados, elementos com os quais a pragmática está preocupada: o contexto social e/o lingüístico e também sua finalidade.

11.1. Interpretação do § 12 do art. 195 focada no plano pragmático, permite concluir que há verdadeira obrigação para o legislador ordinário instituir o regime não-cumulativo para as contribuições sociais por dois motivos: primeiramente, o contexto lingüístico existente antes da EC 42/03 já demonstrava que o legislador ordinário tinha a faculdade de instituir o regime não-cumulativo para as contribuições sociais, independentemente de autorização constitucional; e, em segundo plano, interpretar o referido dispositivo constitucional como mera permissão retira a efetividade da norma constitucional ao concluir que não houve inovação no ordenamento jurídico.

11.2. A não-cumulatividade, a partir da EC 42/02 ganhou natureza de princípio constitucional que integra a classe de enunciados que impõem limites materiais ao exercício da competência tributária.

12. O § 12 do art. 195, ao fazer referência às contribuições sociais incidentes sobre a importação, determinando que elas deverão ser não-cumulativas, trouxe uma espécie de não-

cumulatividade heterogênea, de forma impor a compensação entre as contribuições incidentes sobre a receita e as contribuições incidentes sobre a importação.

13. O princípio da não-cumulatividade integra a norma de competência tanto para a instituição da COFINS quanto para a instituição do PIS. O fato de o art. 239 da Constituição Federal ser fundamento de validade do PIS, não retira essa característica também do art. 195, inciso I, da Constituição, uma vez que o referido dispositivo não é fundamento de validade exclusivo da COFINS, mas das contribuições incidentes sobre a receita.

14. O princípio da não-cumulatividade caracteriza-se como limite objetivo, porque de fácil aplicação, mas tem valor, que é o de evitar os efeitos econômicos causados pela cumulatividade.

15. Apesar de a não-cumulatividade das contribuições sociais ter sido elevada à categoria de princípio constitucional, o método pelo qual se realiza não foi disciplinado na Constituição Federal.

15.1. A liberdade do legislador para escolher o método para efetivar a não-cumulatividade restringe-se na escolha do método, e não à extensão dos seus efeitos, de modo que o legislador tem o dever de garantir, quando da escolha do método, que os maléficos efeitos econômicos da cumulatividade sejam impedidos.

15.2. O método previsto pela legislação para efetivar a não-cumulatividade é o método subtrativo indireto.

16. Chama-se de “norma do direito ao crédito” a norma jurídica que dá direito à subtração para a efetivação da não-cumulatividade.

16.1. A hipótese da norma do direito ao crédito descreve o seguinte fato: “dado o fato de a pessoa jurídica contribuinte do PIS/COFINS ter realizado operação com outra pessoa jurídica que resulte em despesa para o exercício de sua atividade”.

16.2. Toda e qualquer despesa realizada pelo contribuinte do PIS e da COFINS, durante o exercício de sua atividade, tem eficácia para instaurar a relação jurídica do crédito. Essa conclusão decorre do fato de a não-cumulatividade ter recebido *status* de princípio constitucional e também do próprio contexto normativo das contribuições sociais.

16.3. Tendo em vista que as contribuições sociais apresentam por critério material da regra matriz a “realização de operações que resultem receita”, e, como base de cálculo, a receita obtida, a não-cumulatividade deve prever método eficaz para impedir os efeitos econômicos da cumulatividade em função da receita.

16.4. A despesa realizada pela pessoa jurídica, pelo fato de decorrer das operações realizadas no exercício de sua atividade, constitui receita de outra pessoa jurídica, base de incidência para as contribuições sociais.

16.5. Não é elemento do fato descrito na hipótese da norma do direito ao crédito a incidência da contribuição social.

16.6. As operações realizadas com pessoa jurídica são as únicas operações que constituem suporte factual da incidência das contribuições sociais PIS e COFINS porque somente a pessoa jurídica obtém receita.

16.7. O conseqüente da norma do direito ao crédito prescreve a seguinte relação jurídica: “deve-ser a permissão de o contribuinte proceder ao abatimento de crédito da contribuição devida, calculada com aplicação da alíquota da regra matriz de incidência tributária de cada contribuição, sobre o valor das despesas realizadas”.

16.8. É na conduta objeto da relação jurídica da norma do direito ao crédito que se encontra o método bem como a técnica de cálculo para efetivação da não-cumulatividade.

16.9. O método adotado para a efetivação da não-cumulatividade é método subtrativo indireto, porque as Leis que instituíram a não-cumulatividade para as contribuições sociais prescrevem o abatimento de crédito da contribuição devida pela pessoa jurídica, ou seja, da contribuição que incidiu sobre a operação realizada pelo contribuinte.

16.10. O crédito a ser abatido da contribuição devida, para fins de efetivação da não-cumulatividade, não tem natureza de contribuição e, muito menos, de base de cálculo, objeto de incidência da norma tributária na operação anterior, razão pela qual não se adotou nem a técnica de cálculo “base sobre base” e nem a “tributo sobre tributo”.

16.11. A técnica “tributo sobre tributo” não foi adotada porque o valor do crédito a ser deduzido não guarda relação com o valor do tributo incidente na operação anterior, mas é obtido mediante a aplicação da alíquota de cada contribuição sobre o valor da despesa realizada, de modo que nem sempre o crédito calculado equivale ao valor da contribuição incidente na operação anterior.

16.12. A não-cumulatividade das contribuições sociais possui técnica de cálculo própria, que não se encontra nas técnicas a que a doutrina faz referência, que pode ser representada pela seguinte fórmula: $C=a-b$. As variáveis significam: C: contribuição a ser paga; a: contribuição devida, calculada por meio do critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária; b: crédito a ser abatido, calculado pela aplicação da alíquota da regra matriz sobre as despesas realizadas pela empresa.

16.13. O consequente da norma do direito ao crédito possui um limite temporal: somente as despesas realizadas no mês que será tomado o crédito, poderão servir como base para o cálculo do respectivo crédito, contudo o crédito não utilizado pode ser transferido para o mês seguinte, o que revela harmonia com o sistema não-cumulativo.

17. O crédito da norma do direito ao crédito e o crédito da regra matriz de incidência tributária não se equivalem, aquele confere o direito subjetivo de o contribuinte realizar o abatimento da contribuição devida, enquanto este tem por contrapartida o dever jurídico de o contribuinte efetuar o pagamento do tributo.

17.1. A norma do direito ao crédito não se relaciona com a regra matriz de incidência tributária em nenhum dos seus critérios.

18. O crédito objeto da norma do direito ao crédito classifica-se como crédito financeiro.

19. Toda e qualquer norma apresenta uma finalidade que lhe é própria, mesmo que não seja uma finalidade de maiores proporções, como uma finalidade programática, de política sócio-econômica, toda e qualquer norma tem, no mínimo, o fim de regulação de conduta.

19.1. Há normas que, além da função ordenadora de condutas, objetivam fins sócio-econômicos de grandes proporções, e também se caracterizarem como instrumento de atuação do governo. O princípio da não-cumulatividade constitui-se em uma dessas normas, porque apresenta o fim sócio-econômico de desonerasar a produção econômica do país da incidência em cascata de tributos, estimulando-se, por consequência, a eficiência econômica e a produção nacional.

19.2. A finalidade desonerativa da não-cumulatividade das contribuições sociais não pode ser menosprezada na interpretação dos enunciados prescritivos que compõem o regime jurídico da não-cumulatividade das contribuições sociais.

19.3. Interpretação da não-cumuatividade sem ter como fio condutor a finalidade desonerativa tem por conseqüência a ineficácia do sistema, permitindo, por conseqüência, a ocorrência dos maléficos efeitos econômicos que a incidência cumulativa das contribuições provoca.

20. A interpretação do regime não-cumulativo das contribuições sociais também requer que sua compreensão dentro do contexto em que as contribuições se encontram.

21. Não é possível atribuir ao signo “insumo”, os mesmos critérios de utilização que possui para o IPI e ICMS, uma vez que o contexto das contribuições sociais indica que insumo colabora na formação de receita.

21.1. O contexto e a finalidade das contribuições sociais exigem que o conceito de insumo seja tomado na acepção mais ampla, para designar todo e qualquer elemento, fato de produção utilizado na atividade empresarial.

22. Não há qualquer problema com a vedação de apropriação de crédito em relação à despesa com mão-de-obra paga à pessoa física ante a inexistência de ofensa ao regime da não-cumulatividade. Os valores recebidos pela pessoa física não são objeto de incidência das contribuições sociais e não integram cadeia plurifásica sujeita ao regime plurifásico das contribuições sociais.

23. A vedação ao crédito de despesas que não foram objeto de incidência das contribuições sociais não guarda harmonia com o sistema da não-cumulatividade das contribuições sociais porque ofende o princípio constitucional da não-cumulatividade e também porque vai na contra-mão do fim último da não-cumulatividade: a desoneração do ciclo econômico.

23.1. A incidência da norma do direito ao crédito é independente em relação à incidência da regra matriz, uma vez que possuem suportes fáticos distintos, o que permite concluir que não é possível vedar o crédito em relação às despesas que não foram objeto de incidência das contribuições sociais.

23.2. O contexto normativo das contribuições sociais demonstra que não é possível a vedação ao crédito em relação às despesas que não foram objeto de incidência das contribuições sociais. Existem enunciados no texto das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e outros textos normativos que levam à conclusão que não é possível a vedação ao crédito, na medida em que

permitem a manutenção do crédito na hipótese de a operação não sofrer a incidência das contribuições sociais.

24. As operações realizadas por pessoa jurídica domiciliada fora do país, que resultem obtenção de receita, não integram a cadeia de fatos sujeita ao regime plurifásico de tributação, razão pela qual não ofende a não-cumulatividade a vedação ao crédito em relação às despesas decorrentes de operações realizadas com pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

25. A vedação ao crédito em relação às despesas com bens adquiridos para revenda sujeitos à incidência sistemática da substituição tributária não tem sustento no regime jurídico da não-cumulatividade das contribuições sociais. Na substituição tributária não fica descaracterizado o regime plurifásico de tributação.

26. O único critério que autoriza a diferenciação de contribuintes para excluí-los do regime jurídico da não-cumulatividade, constitucionalmente previsto, é o setor da atividade econômica.

26.1. A expressão “atividade econômica” pode ser entendida em sentido amplo ou em sentido estrito. No sentido amplo indica gênero, no qual se inserem duas espécies, atividade econômica em sentido estrito e serviço público. Atividade econômica em sentido estrito conota atividade de produção ou comercialização de bens ou prestação de serviços.

26.2. A expressão “setor da atividade econômica” designa aspecto particular da atividade de comercialização de bens ou, ainda, aspecto particular da atividade de prestação de serviços. Apresenta conotação mais restrita do que a expressão “atividade econômica”.

26.3. Apesar de a Constituição Federal possibilitar o tratamento desigual, permitindo a exclusão de determinados contribuintes do regime não-cumulativo das contribuições sociais com base no setor da atividade econômica, a decisão de excluir ou não o contribuinte do regime não-cumulativo deve estar pautada em critério razoável e lógico, que fundamente a utilização do critério diferenciador.

26.4. O tratamento desigual também deve ser feito em função da finalidade que motivou a criação do regime não-cumulativo, de modo que a exceção constitucional deve ser utilizada para excluir do regime não-cumulativo aqueles setores da atividade econômica que não sofrem o impacto econômico da incidência cumulativa das contribuições sociais.

26.5. As exceções contidas nas leis 10.637/02 e 10.833/03 não guardam relação com a norma constitucional.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- ABGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. 4. ed. São Paulo: M. Fontes, 2003.
- ANDRADE FILHO, Edmar de Oliveira. *PIS E COFINS*: conceitos normativos de faturamento e receita. São Paulo: MP Editora, 2008.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM e IPI: direito de crédito – produção de mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota “zero”. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 46, p.73-89, out./dez.1988.
- _____. Pressupostos do estudo jurídico do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 15/16, p.96-113, jan./jun., 1981.
- _____. PIS: exclusão do ICM de sua base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 35, p.151-162, 1986.
- _____. Núcleo da definição constitucional do ICMS. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 25/26, p. 102-121, jul./dez.1983.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. O “postulado legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, V. O. (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 175-183.
- _____. As novas contribuições sobre a importação: Cofins e PIS-importação. In: ROCHA, V. O. (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. v. 8, p. 205-217.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BARRETO, Aires F. ICMS: compensação constitucional – princípio da não cumulatividade. *Revista dos Tribunais: Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 15, p. 62-82, abr./jun. 1996.
- BARRETO, Aires F. O princípio da não-cumulatividade na esfera estadual. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: RT - Centro de Extensão Universitária, 2004. p. 177-198.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BORGES, Ciro Cardoso Brasileiro. *Fenômeno da cumulatividade e das regras de não-cumulatividade em face do sistema tributário nacional*. São Paulo, 2006. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

BORGES, José Souto Maior. Direito ao abatimento do ICM sobre o valor de saída de mercadorias isentas, comercializadas em supermercados. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 35, p. 49-67, jan./mar. 1986.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*: (imposto sobre produtos industrializados). São Paulo: RT, 2002.

BRASIL, Roberta Fonseca; ALCADE, Rodrigo F. Vesterman. A não-cumulatividade da COFINS e os créditos de insumo. In: PEIXOTO, M. M.; FISCHER, O. C. (Coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 487-508

BRASIL, Roberta Fonseca; ALCADE, Rodrigo F. Vesterman. PIS-COFINS, não-cumulatividade e a emenda constitucional nº 42/03. In: PEIXOTO, M. M.; FISCHER, O. C. (Coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 175-198.

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

BRASIL. Constituição (1988). Emenda constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 31 dez. 2003, p. 3. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm#art195§12>. Acesso em: 10 set. 2006.

BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 31 dez. 2003. Edição extra. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 10 set. 2007.

BRASIL. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a legislação tributária e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 30 dez. 2003. Edição extra-A. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 10 set. 2007.

BRASIL. Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004. Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 22 dez. 2004, p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11033.htm>. Acesso em: 10 jan. 2008.

BRASIL. Medida provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003. Altera a legislação tributária e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 31 out. 2003. Edição extra. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2003/135.htm>. Acesso em: 10 set. 2007.

BRASIL. Medida provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 30 ago. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 10 set. 2006.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Ato declaratório interpretativo SRF nº 4, de 3 de abril de 2007. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 4 abr. 2007. Disponível em: <<http://www.revistajuridica.com.br/content/legislacao.asp?id=38718>>. Acesso em: 5 jan. 2008.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução normativa SRF nº 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 nº 10.833, de 2003, 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>>. Acesso em: 5 jan. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 258. 470/RS. Relator: Ministro Moreira Alves, Brasília, DF, 21 de março de 2000. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 12 maio 2000. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 5 jan. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 230.337/RN. Relator: Ministro Calos Velloso, Brasília, DF, 1 de julho de 1999. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 28 jun. 2002. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 5 jan. 2008.

BRITO, Edvaldo. ICMS: mercadorias isentas, crédito fiscal presumido: utilização, ajustes: hipóteses de estorno de débito e de utilização extemporânea de crédito fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 17, p. 69-90, fev. 1997.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ed. Coimbra: Livraria Alamedina, 2003.

CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros. 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Língua e linguagem – signos lingüísticos – funções, formas e tipos de linguagem – hierarquia de linguagens*. Apostila de Lógica, inédito.

_____. “Guerra fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 95, p.7-23, 2006.

_____. ICM: isenção e venda a varejo – crédito presumido. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 34, p.184-205, out./dez. 1985.

_____. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 33, p.142-166, jun. 1998.

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.143-154, abr. 2005.

_____. A compensação de créditos no ICMS e o princípio da não cumulatividade. *Revista dos Tribunais: Caderno de Direito Tributário e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 14, p. 56-74, jan./mar. 1996.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM estrutura na constituição e na lei complementar*. São Paulo, 1977. Tese (Livre docêncie em Direito Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo.

_____. ICM: substituição tributária – responsabilidade por retenção e recolhimento por operações ainda não realizadas. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 44, p. 38-45, abr./jun. 1988.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. Cofins e PIS-importação, não-cumulatividade, neutralidade, PIS e Cofins e emenda constitucional nº 42/03. In: ROCHA, V. O. (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. v. 8, p. 339-355.

DIAS, Roberto Moreira. PIS e COFINS pela sistemática da não-cumulatividade: é válida a restrição de créditos em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. *Revista dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 103, p. 150-155, abr.2004.

FERNANDES, Edison Carlos. Não-cumulatividade da contribuição ao PIS, de acordo com a Lei nº 10.637, de 2002 (MP 66). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 89, p.12-20, fev. 2003.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*: técnica, decisão e dominação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. *Teoria da norma jurídica*: ensaio de pragmática da comunicação normativa. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 14-25, abr./jun. 1989.

FISCHER, Octávio Campos. Contribuição social sobre a receita (CSR) e o direito de crédito em operações não tributadas (isenção, imunidade, etc). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O princípio da não cumulatividade*. São Paulo, RT - Centro de Extensão Universitária, 2004. p. 372-388.

_____. PIS-COFINS, não-cumulatividade e a emenda constitucional nº 42/03. In: PEIXOTO, M. M; FISCHER, O. C. (Coord.). *PIS-COFINS*: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quatier Latin, 2003.

GIARDINO, Cléber. O ICM e o princípio da não-cumulatividade: Núcleo da definição constitucional do ICMS. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 25/26, p. 189-196, jul./dez. 1983.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária*: antecipação do fato gerador. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. [Voto]. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 230.337/RN. Relator: Ministro Calos Velloso, Brasília, DF, 1 de julho de 1999. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 28 jun. 2002. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 5 jan. 2008.

_____. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULEN, L. (Coord.). *Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 101-122.

GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quatier Latin, 2005.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 3.ed. Buenos Aires: Eudeba, 2003.

HOUAISS, Antônio. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. Disponível em: <<http://houaiss.uol.com.br/busca.jhtm?verbete=setor&stype=k&x=2&y=5>>. Acesso em: 5 jan. 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*: aplicável às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IVO, Gabriel. *Norma jurídica*: produção e controle. São Paulo, 2005. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

JANINI, Tiago Cappi. PIS/COFINS: análise acerca da possibilidade de crédito nas operações com entrada ou saída sem tributação - aplicação à zona franca de Manaus. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 123, p.80-87, dez. 2005.

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.79-92, dez. 2004.

LEVINSON, Stephen. *Pragmática*. São Paulo: M. Fontes, 2007.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A não-cumulatividade do ICMS*: uma aplicação da teoria sobre as regras do direito e as regras dos jogos. São Paulo, 2007. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

_____. Não-cumulatividade do ICMS: uma visão crítica da posição do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 103, p. 124-149, abr. 2004.

_____. Não-cumulatividade da contribuição ao PIS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 95, p. 109-124, ago. 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade no sistema tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: RT - Centro de Extensão Universitária, 2004. p. 68-104.

MARQUES, Leonardo Nunes. A contribuição ao PIS e a sistemática da cobrança “não-cumulativa” inserida pela medida provisória 66/2002 e Lei 10.637/2002. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 93, p. 53-68, jun.2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. Não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP COFINS. In: PAULEN, L. (Coord.). *Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 11-24.

_____. O princípio da não-cumulatividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 33, p. 50-58, jun.1998.

_____. O princípio da não-cumulatividade: o direito à compensação periódica de ICMS nas operações próprias e de substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 14, p. 77-87, nov.1996.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. O princípio da não-cumulatividade tributária: limites constitucionais face à legislação ordinária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: RT - Centro de Extensão Universitária, 2004. p. 199-224.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MENDONÇA, Cristiane. *A competência legislativa tributária no estado brasileiro*. São Paulo, 2002. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

_____. *A não-cumulatividade no ICMS*. São Paulo, 2002. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à “não-cumulatividade” da COFINS e da contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, M. M.; FISCHER, O. C. (Coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 17-52.

PADRE TOMÉ, Fabiana Del. Natureza jurídica da “não-cumulatividade” da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: consequências e aplicabilidade. In: PEIXOTO, M. M.; FISCHER, O. C. (Coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 535-556

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na constituição e nas leis. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 111, p. 100-110, dez. 2004.

ROBLES, Gregório. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Barueri: Manole, 2005.

ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Bauru: EDIPRO, 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PEIXOTO, Daniel Monteiro. PIS e COFINS na importação, competência: entre regras e princípios. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 121, p. 34-54, out. 2005.

SHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SHOUERI, Luís Eduardo; ALVES, Antonio Carlos Fleischmann. PIS e COFINS na Lei nº 9.718: base de cálculo e não-cumulatividade. In: ROCHA, V. O. (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. v. 4

TÔRRES, Héleno Taveira. Monofasia e não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS no setor de petróleo (refinarias). In: PAULEN, L. (Coord.). *Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 25-50.

TORRES, Ricardo Lobo. A “não-cumulatividade” no PIS/COFINS. In: PEIXOTO, M. M.; FISCHER, O. C. (Coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. O princípio da não-cumulatividade tributária 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.

VASCONCELOS, Carlos Eduardo de. ICM e crédito da não cumulatividade na vigência da isenção. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 39, p. 203-217, jan./mar. 1987.

VIEIRA, José Roberto. Crédito de IPI relativo a operações anteriores beneficiadas: maiô completo ou completo nudez. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4.ed. São Paulo: RT, 2000. p 709-740.

_____. Proteção jurisdicional dos direitos numa sociedade em desenvolvimento. In: VILANOVA, Lourival. *Textos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi, IBET, 2003. p. 463-498.

XAVIER, Alberto. Do direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos sujeitos a alíquota zero. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 120, p. 11-27, set. 2005.

WARAT, Luiz Alberto. *O direito e sua linguagem: 2^a versão*. 2.ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.