

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

Rafael Balanin

A Regra Matriz do Direito ao Crédito na Não-Cumulatividade do ICMS

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO
2014

Rafael Balanin

A Regra Matriz do Direito ao Crédito na Não-Cumulatividade do ICMS

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, sob a orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho

São Paulo, 2014

Banca Examinadora

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, Rita e Jorge, por seu amor, carinho e apoio incondicional. À minha irmã Carolina, por ser sempre amiga e companheira que é.

À Lívia e ao Henrique, sem os quais nada valeria a pena.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Professor Paulo de Barros Carvalho, meu orientador, exemplo de desenvolvimento de verdadeira Ciência no Direito.

Aos professores Roque Carrazza, Elizabeth Nazar Carrazza, Renato Lopes Becho e Clarice Von Oertzen de Araújo, com os quais pude obter o conhecimento necessário para o desenvolvimento deste trabalho.

Aos professores Robson Maia Lins, Fabiana Del Padre Tomé e Tácio Lacerda Gama, pela participação em meu exame de qualificação e em minha banca de defesa do Mestrado, cujas valiosas observações contribuíram para a melhoria do resultado final.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é identificar se a Não-Cumulatividade deve ser considerada como verdadeira Regra Constitucional e não como Princípio, criada juntamente com a própria competência para a instituição do ICMS. Independente de a Não-Cumulatividade dever ser enquadrada como Princípio ou Regra, também buscaremos demonstrar que o ICMS não pode existir sem o seu pleno atendimento.

Diante dessa consideração, buscaremos melhor identificar como a Regra da Não-Cumulatividade estabelece o aproveitamento de crédito de ICMS sobre o imposto devido na etapa anterior. O que buscamos é confirmar que, ainda que tal tributo não tenha sido pago pelo fornecedor na etapa anterior da cadeia de circulação mercantil, por circunstância quaisquer, uma vez ocorrida a incidência do ICMS, passa a ser assegurado o direito ao aproveitamento do crédito.

Portanto, como a Constituição Federal não exige o pagamento do ICMS na etapa anterior para fazer valer a Regra da Não-Cumulatividade, uma vez verificada a incidência do tributo (em decorrência da saída efetiva da mercadoria) o adquirente faz jus ao aproveitamento dos créditos decorrentes na operação subsequente.

Em vista disso, consideramos que a exigência de estorno de créditos de ICMS decorrentes de eventual falta de recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na etapa anterior viola a Regra da Não-Cumulatividade do ICMS e, portanto, é inconstitucional.

Palavras Chave – ICMS, Não-Cumulatividade, Regra Matriz de Incidência

ABSTRACT

The objective of this work is to identify whether the “Non Cumulative” should be considered as true Constitutional Rule and not as Principle, created along with the authorization to institute the Brazilian State VAT (“ICMS”). Apart the consideration if “Non Cumulative” should be framed as a Principle or Rule, we seek to demonstrate that VAT cannot exist without attending it.

In view of this, we will seek to better identify how the Rule of “Non Cumulative” establishes the use of ICMS credit on the tax owed in the previous step. What we seek is to confirm that, even if such tax has not been paid by the supplier in the previous step of the circulation chain, by any circumstance, once held the ICMS the right to use the credit shall be ensured.

Therefore, as the Federal Constitution does not require the payment of ICMS in the previous step to enforce the Rule of “Non Cumulative”, once that the incidence of taxation occur (due to the effective delivery of goods) the purchaser is entitled to the use of credits from the subsequent operation.

In view of this, we believe that requiring reversal of ICMS credits arising from any non-payment or underpayment of tax in the previous step violates the Rule of “Non Cumulative” of VAT and, therefore, is unconstitutional.

Key Words – ICMS, “Non Cumulative”, Matrix Rule

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	10
2. A linguagem e o direito	14
2.1 A Linguagem como representação do Real.....	14
2.2 Língua e Realidade.....	17
2.3 O Direito como Sistema Comunicacional	18
2.4 Semiótica e Direito.....	22
3. Incidência das normas jurídicas e a regra matriz de incidência	27
3.1 Competência legislativa tributária.....	27
3.2 Enunciado, proposição e norma jurídica	29
3.3 Aspectos sintático e semântico da norma jurídica	32
3.4 A estrutura da norma jurídica.....	33
3.5 A estrutura lógica da norma jurídica ou ‘regra-matriz de incidência’	35
3.6 Resumo.....	37
3.7 Conclusão	39
4. NÃO-CUMULATIVIDADE – PRINCÍPIO OU REGRA CONSTITUCIONAL	41
4.1 Princípios Constitucionais.....	41
4.2 Natureza dos Princípios Constitucionais.....	44
4.3 Princípios ou Regras.....	47
4.4 Normas Constitucionais de Eficácia Plena, Contida ou Limitada – Classificação da Regra da Não-Cumulatividade	50
4.4.1 Normas Constitucionais de Eficácia Plena	51
4.4.2 Normas Constitucionais de Eficácia Contida	52
4.4.3 Normas Constitucionais de Eficácia Limitada.....	53
4.5 Não-Cumulatividade como Regra Constitucional.....	54
5. A NÃO-CUMULATIVIDADE como regra constitucional	55
5.1 O ICMS na Constituição Federal	55
5.2 A disposição da Não-Cumulatividade na Constituição Federal e na legislação federal	56
5.3 O conteúdo da Não-Cumulatividade	60
6. A regra matriz de incidência do direito ao crédito do imposto	63
6.1 Retomada da estrutura da regra-matriz de incidência	63
6.2 A existência de regra-matriz de incidência do direito ao crédito de ICMS	65
6.3 Aspectos formadores do antecedente	68
6.3.1 Critério material	68
6.3.2 Critério temporal	69
6.3.3 Critério espacial	71
6.4 Consequente e seus critérios	72
6.4.1 Critério pessoal	72
6.4.2 Critério quantitativo	73

7. A aplicabilidade da regra matriz de incidência da não-cumulatividade para solução de determinadas questões postas na jurisprudência	75
7.1 A exigência de estorno de créditos de ICMS na aquisição de produtos originários de Estados que concedem incentivos fiscais.....	75
7.1.1 Base para a exigência do estorno	76
7.2 A exigência de estorno de créditos na aquisição de produtos de fornecedores inidôneos	78
7.2.1 Base legal para a exigência do estorno	79
7.3 As limitações ao aproveitamento de créditos de ICMS na aquisição de bens do ativo fixo e de energia elétrica	80
7.4 Análise das exigências em virtude das conclusões obtidas.....	82
7.4.1 A Não-Cumulatividade – aspecto da própria natureza do ICMS e aplicação imediata ao tributo	82
7.5 O deslocamento do aspecto pessoal da Regra Matriz de Incidência.....	94
8. CONCLUSÃO.....	100
9. BIBLIOGRAFIA	102

1. INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Brasileiro é reconhecidamente um dos mais complexos do mundo. A grande quantidade de tributos exigidos no país contribui para essa complexidade. Nesse contexto, também é necessário ressaltar que a Constituição Federal de 1988 regulou de maneira exaustiva os princípios e regras que norteariam a instituição e posterior arrecadação dos tributos.

Dentre os diversos princípios, regras e garantias estabelecidos pela Lei Magna no Brasil, pretendemos focar nosso estudo mais especificamente na Regra da Não-Cumulatividade, segundo a qual, de maneira bastante resumida, a apuração do imposto a pagar deve levar em consideração o tributo recolhido na etapa anterior, permitindo a compensação desse tributo para evitar que ocorra a cumulação da incidência tributária.

Contudo, interessante mencionar que essa regra da Não-Cumulatividade não foi originalmente instituída apenas na Constituição Federal de 1988. De acordo com ensinamento de Alcides Jorge Costa:

“(...) a primeira manifestação da regra da Não-Cumulatividade se deu em 30 de dezembro de 1958, quando a Lei 3.520, que tratava do antigo imposto de consumo, incidente sobre o ciclo da produção industrial, dispôs que, do imposto devido em cada quinzena, fosse deduzido o valor do imposto que, no mesmo período, houvesse incidido sobre matérias-primas e outros produtos empregados na fabricação e acondicionamento dos produtos tributados.”¹

Contudo, a elevação da Não-Cumulatividade à categoria de regra constitucional

¹ COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na lei complementar, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 6.

ocorreu com a Emenda Constitucional nº 18, de 1º.12.1965, que introduziu reforma tributária no Brasil, criando os fundamentos para o Imposto sobre a Produção (que posteriormente tornou-se o Imposto sobre Produtos Industrializados – “IPI”) e para o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (que tornou-se posteriormente o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – “ICMS”).

Nesse sentido, vale a menção aos ensinamentos de Aliomar Baleeiro²:

“[...] o Brasil introduziu na Constituição o princípio da não-cumulatividade, com a Reforma Constitucional nº 18, de 1965, embora já o tivesse adotado, em legislação ordinária, no imposto de consumo; a Comunidade Econômica Européia adota o imposto sobre o valor adicionado como projeto de sua primeira diretiz, finalmente aprovada pelo Conselho em 1967, sendo paulatinamente implementada por seus membros; [...] A partir do final dos anos 60, também esse tipo de tributo sobre vendas líquidas se difunde por toda a América Latina [...]”

Interessante notar que originalmente a regra da Não-Cumulatividade foi estabelecida especificamente para os tributos incidentes sobre as operações mercantis (seja para os produtos industrializados ou não).

Atualmente, a regra da Não-Cumulatividade está prevista na Constituição Federal de 1988 para o ICMS³ e para o IPI⁴. Além desses tributos, posteriormente a Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, trouxe a possibilidade de que a legislação ordinária estabelecesse a Não-Cumulatividade no que se refere à Contribuição para o Programa de Integração Social (“PIS”) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

² BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro: Forense, 2010. 11ª ed., p. 3668.

³ Artigo 155, parágrafo 2º, inciso I e II.

⁴ Artigo 153, parágrafo 3º, inciso II.

(“COFINS”) para determinadas atividades econômicas⁵.

Pois bem, feita essa breve digressão a respeito do contexto histórico e das atuais previsões constitucionais que estabelecem a Não-Cumulatividade na tributação brasileira, o presente trabalho tem por objetivo analisar aquela que consideramos ser a mais adequada aplicação do aspecto mais relevante da Regra da Não-Cumulatividade para o ICMS: o reconhecimento do direito ao crédito do tributo incidente na operação anterior.

A análise que se pretende fazer busca confirmar o caráter de efetiva regra jurídica (e não somente de princípio constitucional) para a Não-Cumulatividade. Muito embora a nomenclatura normalmente utilizada na prática seja de “princípio”, entendemos que se trata de verdadeiro comando objetivo estabelecido pelo texto constitucional.

Como pretendemos demonstrar mais adiante, nosso entendimento é o de que a Não-Cumulatividade Tributária, especialmente no aspecto que será objeto deste estudo (reconhecimento do direito ao crédito do imposto pago na operação anterior) não pode ser tida como princípio constitucional, destinado a orientar o intérprete quando do exercício de obtenção do comando normativo a partir do enunciado presente no texto legal. Em nossa opinião, a Não-Cumulatividade tributária configura verdadeira regra jurídica, de aplicação imediata quando da instituição do tributo, bem como do exercício da atividade fiscalizadora.

Essa distinção, a nosso ver, servirá para assegurar que o direito ao crédito dos tributos recolhidos nas etapas anteriores seja respeitado de imediato e não admita critérios de interpretação que relativizem sua aplicação, uma vez que essa eventual relativização não encontra respaldo nas normas e comandos constitucionais.

Prosseguindo dentro da análise lógico-jurídica, o estudo que pretendemos desenvolver visa interpretar o comando do direito ao crédito decorrente da Não-Cumulatividade, vis-à-vis os aspectos da Regra Matriz de Incidência das Normas Tributárias.

⁵ Atualmente a possibilidade de estabelecimento de regra de Não-Cumulatividade está prevista no Artigo 195, parágrafo 12, da Constituição Federal.

O que pretendemos concluir, ao final desse estudo, é que a identificação e adoção desses aspectos da Regra Matriz de Incidência para aplicação efetiva do direito ao aproveitamento de crédito para cumprimento da Regra da Não-Cumulatividade tributária permite a solução de determinadas questões colocadas de forma razoavelmente simples, em atendimento ao disposto na Constituição Federal.

Uma vez realizada tais análises, o capítulo final buscará identificar a contribuição que essa construção pode trazer para solucionar problemas apresentados nas disputas envolvendo a matéria.

2. A LINGUAGEM E O DIREITO

2.1 A Linguagem como representação do Real

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, o Neopositivismo é “uma corrente de pensamento humano [...] quando filósofos e cientistas se encontravam, sistematicamente, para discutir problemas relativos à natureza do conhecimento humano”⁶. A partir dessas discussões foi possível estabelecer avanços para compreensão de alguns princípios da Epistemologia, aplicáveis a todas as áreas de atuação científica.

Esse movimento, também chamado de “giro-linguístico”, pode ser resumido pela congregação de estudos das mais variadas áreas do conhecimento e do trabalho científico em torno da linguagem, utilizando-a de forma rigorosa, com o intuito de eliminar desajustes oriundos da linguagem natural.

Nesse sentido, todas as atenções se voltaram para a formalização do discurso científico, que deveria atender aos critérios de rigor e ausência de divergências de sentido, aspectos caros para a formalização do conhecimento.

No que se refere à formalização do discurso, “estaria assim caracterizado pela existência de um feixe de proposições lingüísticas, relacionadas entre si por leis lógicas e unitariamente consideradas em função de convergirem para um único domínio, o que dá aos enunciados um critério de significação objetiva”⁷.

A esse respeito, podemos considerar que a obra de Wittgenstein (*Tractatus Logico-Philosophicus*), é o marco inicial da chamada Filosofia da Linguagem, a partir do qual parte da intelectualidade passa a se debruçar sobre a compreensão dos fenômenos lingüísticos e a

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – Linguagem e Método. 2ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 20

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – Linguagem e Método. 2ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 30

importância dessa análise para cada um dos ramos da Ciência.

Também pode se considerar que, a partir desse momento proliferam as opiniões que consideram a linguagem como algo independente do “mundo da experiência”. A partir desse assim chamado giro linguístico, a linguagem passa a ser responsável pela construção do objeto que se pretende conhecer⁸, ou seja, o objeto do conhecimento não é apreendido a partir do meio natural, mas elaborado pela mente interpretante com base nos dados apreendidos pelos sentidos do intérprete.

Convém esclarecer que, para essa corrente de pensamento, conhecer o objeto não é “extrair” suas características, uma vez que o conhecimento não advém da percepção de dados brutos, mas sim construir uma série de conceitos e ideias a partir dos signos que são identificados da análise desses dados.

A esse respeito, importante destacar ensinamento de Paulo de Barros Carvalho⁹, que relembra que “é conhecidíssimo o ponto de vista de Lourival Vilanova sobre o tema da interpretação do Direito, insistindo na circunstância de que interpretar não é revelar, descobrir, mas, sim, atribuir sentido aos signos do suporte físico, conferindo-lhes significado”.

Aliás, prosseguindo em sua análise, o autor destaca a respeito de Lourival Vilanova, autor que trouxe grande influência para o seu pensamento, que:

“a trajetória intelectual do professor pernambucano sempre foi marcada, fortemente, pela presença de sólida formação lógica, animada com os influxos do culturalismo da Escola de Baden, o que impediria, desde logo, pensar-se no mero e singelo *descriptivismo* — naquele sentido de mera repetição — da Ciência do Direito que a ele se imputa. Não será exagero

⁸ MENDES, Sonia Maria Broglia. A validade jurídica pré e pós giro linguístico. São Paulo: Noeses, 2007, p. 1 e seguintes.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Breves considerações sobre a função descritiva da Ciência do Direito Tributário. Sítio Consultor Jurídico - <http://www.conjur.com.br/2013-out-01/paulo-barros-breves-consideracoes-funcao-descriptiva-ciencia-direito-tributario>

afirmar, sobre a obra do Professor Vilanova, que é a proclamação farta e solene, do caráter *construtivo* das ciências sociais e, dentro dela, a do Direito”.

Portanto, a partir desses elementos, fica claro que somente por meio da linguagem pode se gerar o conhecimento, assim entendido como a construção dos conceitos e ideias a partir de elementos de informação obtidos dos signos identificados, ou seja, o conhecimento depende da existência da linguagem.

A indicação de que a construção, a partir da identificação dos signos apresentados ao intérprete, dos conceitos é que caracteriza a geração do conhecimento e, ao mesmo tempo, impõe os limites desse mesmo conhecimento, permite concluir que a linguagem não pode ser tida como mera identidade com o real. Nesse caso, a linguagem poderia ser, em última análise, uma representação do real, adotada por cada um dos intérpretes que se utilizam desse sistema linguístico.

Tal distinção trazida pelas até então novas teorias da linguagem, e pela consideração de que a linguagem efetivamente não é a mera reprodução do real, gera mudança naquilo que se considerava como criação da Ciência.

E é a partir desse entendimento que se considera a existência daquilo que Wittgenstein chama de “jogos de linguagem”, ou seja, sistemas de comunicação específicos para as áreas cujo fenômeno se pretende discutir ou analisar. Dentro desses sistemas, melhor chamado de contextos, são estabelecidas as regras a serem utilizadas pelo operador para a compreensão do objeto que se pretende analisar.

Portanto, de acordo com esse entendimento, cada área do conhecimento apresenta seu contexto específico, que servirá para orientar e padronizar os elementos de análise, permitindo a compreensão por todos os demais indivíduos. Nessa linha de pensamento, passa a ser possível sustentar que existe uma linguagem da ciência médica, outra da ciência da física,

bem como da ciência jurídica.

Neste contexto, o conhecimento é gerado a partir da linguagem e deve ser entendido dentro de um âmbito da comunidade que se utiliza da estrutura de linguagem e contexto idênticos aos do intérprete.

2.2 Língua e Realidade

Prosseguindo em nosso estudo, convém traçar paralelo entre a linguagem e aquilo que pode se considerar realidade. Vilém Flusser afirma que “universo, conhecimento, verdade e realidade são aspectos linguísticos, de tal modo que a língua é forma, cria e propaga a realidade”¹⁰.

Além disso, também é possível identificar que o autor tcheco considera que aquilo que nos chega pelos sentidos e que inapropriadamente chamamos de “realidade” é, na verdade, dado bruto, ou seja, signos que somente passam a receber um significado por meio da linguagem, responsável pela construção de seu significado.

Utilizando-se dos ensinamentos de Vilém Flusser, Paulo de Barros Carvalho leciona ainda que “todas as palavras são metáforas. As ciências, como camadas da linguagem, longe de serem válidas para todas as línguas são, elas próprias, outras línguas que precisam ser traduzidas para as demais”¹¹.

Prosseguindo, Paulo de Barros Carvalho cita passagem do ensinamento de Vilém Flusser:

“ele sabe dos sentidos e dos dados brutos que colhe, mas sabe deles em

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2008, p.170. Tal conclusão também é alcançada por BERNARDO, Gustavo, no prefácio de FLUSSER, Vilém. Língua e Realidade, 3ª Ed. São Paulo: Annablume, 2007, p. 12.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2008, p.170.

forma de palavras. Quando estende a mão para apreende-los, transformaram-se em palavras. Isto justamente caracteriza o intelecto: consiste de palavras, modifica palavras, reorganiza palavras, e as transporta ao espírito, o qual, possivelmente, o ultrapassa. O intelecto é, portanto, produto e produtor da língua, ‘pensa’”¹².

Em outras palavras, uma vez identificados signos emitidos a partir de fenômenos que sensibilizam os sentidos do intérprete, devem ser construídos os símbolos linguísticos, que são as convenções dos sujeitos para representar o dado fornecido. Nesse sentido, o intérprete não reside no mundo físico, mas sim no mundo cultural, só existente em virtude da linguagem, a ponto de se tornar impossível falar em intérprete desprovido de linguagem.

Ou seja, não é possível considerar como realidade qualquer coisa que esteja fora do fenômeno linguístico.

Mesmo os acontecimentos do mundo natural só servem para o intérprete a partir da construção de seu conteúdo pela linguagem. Não há, portanto, que se falar em realidade sem que a linguagem encerre o universo fenomenológico para o intérprete. A linguagem compreende o universo interpretativo. Só existe interpretação (e racionalidade) pela linguagem.¹³

Portanto, como se pode observar a partir dessa análise, não há que se falar em conhecimento sem a sua construção por meio da linguagem.

2.3 O Direito como Sistema Comunicacional

Partindo da ideia de que o conhecimento só existe a partir de um fenômeno linguístico, convém destacar que esse conhecimento deve ser apresentado dentro de um contexto. Ou seja,

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 172.

¹³ MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.26.

não há que se falar em conhecimento acerca de um objeto que não esteja contextualizado. Não se conhece um objeto, mas se conhece sobre determinado aspecto.

Assim, para que se alcance conhecimento a respeito do objeto de estudo deve se indicar a delimitação dos aspectos a serem observados; o método a ser empregado, ou seja, quais são as ferramentas de estudo; e qual é o sistema de referência que será utilizado para construção e transmissão dos conceitos formulados a partir da análise.

Nas lições de Paulo de Barros Carvalho:

“Ora, se tomarmos o texto na sua dimensão estritamente material, que é, aliás, a acepção básica, como aquilo que foi tecido, circunscrevendo nosso interesse ao conjunto dos produtos dos atos de enunciação, o que importa ingressar na esquematização estrutural em que se manifesta, poderemos compreender a razão pela qual os enunciados linguísticos não contêm, em si mesmos, significações. São objetos percebidos pelos nossos órgãos sensoriais que, a partir de tais percepções ensejam, intra-subjetivamente, as correspondentes significações. São estímulos que desencadeiam em nós produções de sentido.”

Do mesmo modo, sustenta Fabiana Del Padre Tomé:

“[...] não existe conhecimento sem sistema de referência: este é condição sem a qual aquele não subsiste [...] algo só é inteligível à medida que é conhecida sua posição em relação a outros elementos.”¹⁴

Com a adoção desses critérios, podemos reduzir a subjetividade da interpretação. Uma vez feita a escolha, o intérprete deve se submeter às regras por esse sistema impostas. Se alguém busca conhecer um objeto a partir de determinadas referências, deve aceitar das regras inerentes a esse sistema. As afirmações sobre determinado objeto são válidas somente nesse

¹⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2005, p. 8

âmbito.

Portanto, o contexto que pretendemos adotar para esse estudo é o do Direito como o elemento de um sistema de comunicação necessário para a pacificação das relações sociais.

Excluindo-se determinados aspectos valorativos do Direito, podemos considerar que o complexo de normas jurídicas, em seus mais variados níveis, objetiva estabelecer as condutas a serem seguidas pelos cidadãos¹⁵.

Além disso, podemos entender que ‘comunicação’ é o processo de transmissão de uma mensagem entre um emissor e um receptor, com a utilização dos componentes necessários para essa transmissão. Segundo Roman Jakobson, seis são os elementos que permitem essa transmissão: remetente, mensagem, destinatário, contexto, código e contato¹⁶.

Por outro lado, Umberto Eco define “o processo comunicativo como a passagem de um sinal que parte de uma fonte, mediante um transmissor, ao longo de um canal, até o destinatário.”¹⁷

Portanto, os posicionamentos mencionados acima identificam o processo de comunicação como efetiva transmissão de mensagens. E, por outro lado, podemos identificar no fenômeno jurídico essa mesma transmissão de mensagem visando justamente que os intérpretes possam ter ciência do comando pretendido pelo legislador.

Nesse sentido, valemo-nos da valiosa lição de Paulo de Barros Carvalho que confirma a relação umbilical mantida entre a linguagem e o fenômeno jurídico:

“Neste contexto, penso que nos dias atuais seja temerário tratar do jurídico sem atinar a seu meio exclusivo de manifestação: a linguagem. Não toda e qualquer linguagem, mas a verbal-escrita, em que se estabilizam as condutas intersubjetivas, ganhando objetividade no universo do discurso. E o

¹⁵ Miguel Reale define o direito como sendo “a ordenação das relações de convivência” (in Lições preliminares de direito, 27ª ed., São Paulo: Saraiva, 2006). Goffredo Telles Jr, neste mesmo sentido, conceitua-o como “a disciplina da convivência” (in Iniciação na ciência do direito, São Paulo: Saraiva, 2001)

¹⁶ JAKOBSON, Roman. Linguística e Comunicação, São Paulo: Cultrix, 2007.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2008, p. 166.

pressuposto do ‘cerco inapelável da linguagem’ nos conduzirá, certamente, a uma concepção semiótica dos textos jurídicos, em que as dimensões sintáticas ou lógicas, semânticas e pragmáticas, funcionam como instrumentos preciosos do aprofundamento cognoscitivo”¹⁸.

E o autor prossegue em seu raciocínio:

“Certo é que o direito, tomado como um grande fato comunicacional, é concepção relativamente recente, tendo em vista a perspectiva histórica, numa análise longitudinal da realidade. Situa-se, como não poderia deixar de ser, no marco da filosofia da linguagem, mas pressupõe interessante combinação entre o método analítico e a hermenêutica, fazendo avançar seu programa de estruturação de uma nova e instigante Teoria do Direito, que se ocupa das normas jurídicas enquanto mensagens produzidas pela autoridade competente e dirigidas aos integrantes da comunidade social¹⁹.”

Essa posição também é adotada por outros autores, tal como Aurora Tomazini de Carvalho:

“não há outra maneira a ser utilizada pela sociedade, para direcionar relações inter-humanas, que não seja por atos de comunicação. Impor formas normativas ao comportamento social só é possível, neste sentido, mediante um processo comunicacional, com a produção de uma linguagem própria, que é a linguagem das normas.”²⁰

Portanto, o Direito deve ser encarado como fenômeno que depende da linguagem para se aperfeiçoar. Todavia, essa dependência encontra no Direito um duplo significado.

Isso porque, no caso específico do Direito (tal como na literatura) os signos de

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2008, p.162.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2008, p.164.

²⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito. O constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009, p. 136.

linguagem não são só os elementos necessários para a construção dos conceitos que se pretende apreender, como são os próprios objetos do estudo.

Assim, na esfera do Direito, a Ciência do Direito confunde-se em muitos casos com sua aplicação, motivo pelo qual se usa o conceito de linguagem objeto (Direito em sua aplicação como meio de pacificação social) e metalinguagem (Direito como objeto de estudo da Ciência Jurídica).

Note-se que a presente distinção tem apenas a pretensão de distinguir os comandos normativos de seu estudo. Não se busca com essa dicotomia pretender estabelecer qualquer diferença entre o aspecto de teoria ou prática.

Até porque, como bem relembra Paulo de Barros Carvalho, para Pontes de Miranda “não há diferença entre teoria e prática, mas aquilo que existe é o conhecimento do objeto: ou se conhece o objeto ou não se conhece o objeto”²¹.

Ou seja, não há que se falar em conhecimento teórico ou prático, ou o intérprete possui conhecimento a respeito do fenômeno (numa mescla de conceitos e aplicações para o conhecimento) ou não possui.

Assim, no caso específico do Direito, o intérprete reúne boas condições de reunir esse amálgama de conhecimentos a respeito do objeto de estudo, ao poder efetuar o estudo das condições do objeto simultaneamente enquanto discute sua aplicação.

2.4 Semiótica e Direito

De acordo com ensinamento de Paulo de Barros Carvalho, a lógica é apenas um dos aspectos do conhecimento. E, a esse respeito, torna-se um instrumento interessante para análise de determinados aspectos da linguagem, ou melhor, de suas variações e funções no

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 5

contexto comunicacional.²²

Segundo Aurora Tomazini de Carvalho:

“Semiótica é a teoria Geral dos Signos, é a Ciência que se presta ao estudo das unidades representativas do discurso. Sendo constituída por linguagem, cuja unidade elementar é o signo, a semiótica aparece como uma das técnicas mediante a qual o direito positivo pode ser investigado.”

Já para Lucia Santaella²³:

“O nome semiótica vem da raiz grega *semeion*, que quer dizer signo.”
“Semiótica, portanto, é a ciência dos signos, é a ciência de toda e qualquer linguagem. [...] A Semiótica é a ciência que tem por objeto de investigação todas as linguagens possíveis, ou seja, que tem por objetivo o exame dos modos de constituição de todo e qualquer fenômeno de produção de significação e de sentido.”

Há ainda o conceito de Saussure que considera que:

“lingüística pode ser considerada uma ciência que estuda a linguagem, cujo objetivo principal visa a construir uma teoria geral que possa definir todas as línguas. A língua, tal como a fala, é objeto de natureza concreta, visto que, os signos utilizados, não são abstrações, mas uma realidade consensual de uso individual e coletivo, sem os quais a comunicação seria impossível. Os signos, pois, são objetos reais; é deles e de suas relações que a Lingüística se ocupa, por isso, podem ser chamados entidades concretas desta ciência.”²⁴

Pela análise dessas definições, é possível vislumbrar que lógica, semiótica e lingüística guardam relação intrínseca. Isso ocorre porque a linguagem, enquanto processo

²² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 70

²³ SANTAELLA, Lucia. O que é Semiótica. São Paulo: Brasiliense, 1983, p.7.

²⁴ SAUSSURE, Ferdinand de. Curso de Lingüística Geral. 15 ed. São Paulo: Cultrix, 1989, p.119.

comunicacional, só pode se processar com a utilização dos signos, daí a interação entre semiótica e lingüística; no entanto o ato de comunicação só alcança seu objetivo final com a observância das estruturas lógicas que permitem a compreensão pela mente interpretante.

O saber lógico pressupõe a linguagem. Para que tenhamos uma lógica jurídica é necessário que exista uma linguagem jurídica, que esteja nos signos lingüísticos desse sistema ou contexto, qual seja, o Direito.

Desta sorte, todo o sistema jurídico do direito positivo seria um texto em sentido lato, formado por um conjunto de textos que seriam a Constituição, os diversos tipos de leis etc., utilizando-se, para tanto, de uma linguagem prescritiva.

Mais que isso. O texto jurídico, diferentemente da moral ou dos usos sociais, também tem como característica ser institucional, organizado, para regular a conduta dos indivíduos, nos permite identificar todos os elementos necessários para a coadunação do fato ocorrido concretamente à norma²⁵.

Considerar o direito como sistema comunicacional permite considerar o direito não como ordem coativa da conduta humana, meio de mero controle social, mas sim como um fenômeno de comunicação, equiparando-se, assim, o direito à linguagem, ou ao texto, denominado “texto organizativo-regulativo”, destinado a reger as ações da convivência humana²⁶.

Os elementos pressupostos a comunicação, no caso da linguagem do direito positivo não é diferente, daquele modelo proposto por Roman Jakobson, apenas tem algumas nuances distintas. Os focos ejetores de normas mandam mensagens aos receptores, i.e., aos destinatários dos atos normativos.

Esses focos (remetente ou emissor) podem ser quaisquer dos órgãos competentes para

²⁵ BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Tributação no Comércio Eletrônico à Luz da Teoria Comunicacional do Direito. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 32

²⁶ BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Tributação no Comércio Eletrônico à Luz da Teoria Comunicacional do Direito. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 32

emitir comandos normativos (textos jurídicos = mensagens): Poder Legislativo, Administração Pública, Poder Judiciário, e muitas vezes, até o particular, por meio de linguagem escrita (canal) segundo os preceitos do direito positivo (código).

Para que haja comunicação da mensagem jurídica geral e abstrata e sua eficácia é necessário, portanto, o fenômeno da incidência, que é a percussão da norma, por meio da juridicização do acontecimento do mundo da experiência social, fazendo propagar efeitos na disciplina das condutas interpessoais²⁷.

Fabiana Del Padre Tomé ressalta ainda que:

“[...]convém esclarecer que a atividade desenvolvida pelo destinatário da mensagem não consiste em mera decodificação de signos. A recepção da mensagem exige atos de construção de sentido, análogos aos que se requer para a produção da mensagem.”

Nessa linha de raciocínio, podemos dizer que as atividades do emissor e do receptor são interdependentes e condicionadas entre si, pois, ao produzir uma mensagem, o remetente normalmente antecipa (prevê, espera) certa interpretação por parte do destinatário, e este, ao interpretá-la, geralmente constrói hipóteses sobre os propósitos do emissor, segundo a forma textual utilizada e seu contexto.

Antes de codificar ou decodificar, os sujeitos da comunicação propõem hipóteses interpretativas e se orientam mediante raciocínios estratégicos implícitos ou explícitos: o emissor que ser entendido pelo receptor e este deseja compreender o emissor”²⁸.

A análise dos signos pode-se dar em três planos: a) sintático (relação signo/signo), b) semântico (relação signo/objeto) e c) pragmático (relação signo/utente).

No plano sintático, o intérprete vai se deparar com a estrutura gramatical em si, a

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 168.

²⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova do Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2005, p. 61.

organização das frases e períodos e, ainda, com a forma de alocação dos pronomes, adjetivos e advérbios, os quais conectados, já demandam labor do intérprete rumo à produção da ‘unidade de sentido’.

Assim, não é demais afirmar que, ao tomarmos a semiótica como disciplina que estuda os elementos representativos no processo de comunicação, será por meio dela que analisaremos e interpretaremos o direito. É, por isso, que a Semiótica ou Teoria dos Signos potencializa o discurso do cientista.

Com efeito, fazer Ciência do Direito, descrever seu objeto-formal, requer o ingresso na linguagem dos enunciados que revestem o direito positivo.

3. INCIDÊNCIA DAS NORMAS JURÍDICAS E A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

3.1 Competência legislativa tributária

A Constituição Federal estabelece a competência para legislar sobre o direito tributário, financeiro e sobre o orçamento, conforme se verifica do artigo 24, incisos I e II, da Constituição Federal.

Vale lembrar que a competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas, para que emitam as normas jurídicas, trazendo os novos comandos para o ordenamento jurídico.

A esse respeito, convém transcrever o entendimento expresso por Paulo de Barros Carvalho a respeito da competência tributária:

“A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.”²⁹

Também transcrevemos o entendimento de Roque Antonio Carrazza sobre o assunto:

“[...] é a possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.”³⁰

Nesse contexto, essa prerrogativa (ou possibilidade) de produzir normas jurídicas

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p116.

³⁰ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 16.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2001, pg. 331.

sobre tributos é necessária para que os comandos sejam devidamente incluídos no ordenamento jurídico, com o cumprimento das formalidades estabelecidas em norma de superior hierarquia, observando o conjunto de atos que caracterizam o procedimento legislativo.

A esse respeito, o próprio sistema constitucional e legal brasileiro atribui algumas características que permitem o exercício completo da competência tributária pelos entes legislativos federal, estadual ou municipal, dentre as quais destacamos:

- (i) Inalterabilidade – uma vez estabelecidas pela Constituição Federal, as competências tributárias não podem ser alteradas por qualquer dos entes federativos. Eventual alteração de competência só será admitida por meio de Emenda Constitucional.
- (ii) Indelegabilidade e Irrenunciabilidade - a competência tributária não pode ser delegada e nem pode ser renunciada pelo ente federativo dotado dela. Por conta disso, ainda que a competência não seja prontamente exercida, não pode o ente federativo dela dispor.
- (iii) Incaducabilidade - com efeito, a distribuição de competências insculpida na Constituição da República não possui tempo determinado para o seu exercício. Ou seja, ainda que existam (como de fato existem) tributos não instituídos pelo ente federado competente, tal competência pode vir a ser exercida a qualquer tempo, desde que atenda aos requisitos relativos ao processo legislativo estabelecido pelas diretrizes constitucionais.
- (iv) Facultatividade – como decorrência da característica anterior, fica implícito o reconhecimento de que o ente federativo tem a opção de exercer a competência tributária a qualquer tempo.

Uma vez estabelecido o efetivo exercício da competência tributária, é a lei o instrumento autorizado pela Constituição Federal para introduzir as proposições que, uma vez inseridas no sistema comunicacional do Direito, criam direitos e deveres, de acordo com os ensinamentos de Carlos Ari Sundfeld³¹.

Dentre os inúmeros assuntos que podem ser regulados por meio do processo legislativo, constitucionalmente estabelecidos, damos especial atenção à faculdade para criação de tributos. Essas normas definirão desde os aspectos relacionados à incidência, até as que tornam possível o cumprimento dos comandos necessários para os controles da ocorrência dos fatos que ensejam a incidência tributária.

Entretanto, a competência legislativa tributária não se confunde com a chamada capacidade tributária ativa, pois esta vem a ser a capacidade dada ao sujeito que atua como sujeito ativo da relação jurídico-tributária, de exigir o pagamento do tributo.

A competência legislativa tributária se perfaz em momento anterior ao do exercício da capacidade ativa tributária.

3.2 Enunciado, proposição e norma jurídica

Uma vez feitas breves considerações a respeito da competência legislativa, importante tecermos considerações sobre as estruturas de sentido que deverão compor a norma jurídica. Como já dito anteriormente em nosso trabalho, nossa análise está focada no Direito como instrumento de comunicação das instruções do legislador para pacificação dos conflitos. Mais especificamente, o objetivo é analisarmos a norma jurídica que estabelece o direito ao crédito para fazer valer a Regra da Não-Cumulatividade do ICMS.

³¹ SUNDFELD, Carlos Ari. Fundamentos de Direito Público. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. 176 p.

Uma vez identificada a importância da linguagem como elemento de manutenção do rigor conceitual dos elementos que se busca analisar, faz-se necessário evitar a tentação de reduzir a complexidade do objeto por meio de agrupamentos inadequados dos fenômenos analisados.

Nesse sentido, a expressão “norma jurídica” é um exemplo de signo de linguagem que representa mais de um objeto e, por conta disso, não pode ser empregada pelo intérprete sem a devida identificação de qual o significado que se está considerando.

Normalmente, os operadores do complexo jurídico se utilizam da expressão “norma jurídica” em referência a pelo menos três objetos distintos que, muito embora possam se aproximar em alguns aspectos, não podem ser equiparados.

Quais sejam:

- a) Norma Jurídica como enunciado jurídico;
- b) Norma Jurídica como proposição jurídica; e
- c) Norma Jurídica em sentido estrito.

Como já dito, em que pese parecerem objetos similares ou mesmo idênticos, cada uma das conceituações compreende elementos diferentes. Enunciado pode ser considerado com o conjunto de elementos lingüísticos gráficos e sonoros (grafemas e/ou fonemas) que compõem uma mensagem produzida e emitida pelo legislador para ser recebida pelos cidadãos em determinado contexto. Nesse sentido específico, pode ser utilizado como sinônimo de ‘texto’, ‘oração’ ou ‘sentença’³².

Proposição, por sua vez, é utilizado para traduzir a externalização do significado que construímos após o contato que tivemos com o enunciado. É, a identificação “*de que algo é algo, de que tal objeto tem a propriedade tal.*”³³

³² CARVALHO, Paulo Barros de. Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 5a edição. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 22.

³³ VILANOVA, Lourival. Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo. São Paulo: Noeses, 2005, p. 41.

Portanto, o enunciado não guarda em si mesmo uma interpretação que aguarda sua extração pelo intérprete (como vimos anteriormente, a interpretação não é retirada do objeto).

O enunciado é o responsável por desencadear na mente interpretante a construção de sentido e cujo resultado será uma significação para o intérprete.

Por fim, quando a doutrina que aplica esse tipo de separação se utiliza da expressão “norma jurídica em sentido estrito”, representa as situações em que o intérprete realiza composição articulada de dois ou mais juízos ou proposições de acordo com uma organização particular³⁴.

Ou seja, as normas jurídicas são representações formadas por aquelas proposições construídas a partir dos enunciados e que comunicam a conduta estabelecida como desejada pelo legislador. Nesses casos, normalmente as normas em sentido estrito são estruturadas de acordo com um modelo hipotético-condicional: “Se ocorrer o fato A, então deve ser a consequência B”.

Em nosso estudo relacionado à Regra da Não-Cumulatividade, mais especificamente a norma que garantirá o direito ao crédito do tributo recolhido na operação anterior, a norma jurídica que deverá ser considerada é aquela construída a partir de um conjunto de proposições que estabelecem hipótese descritiva e consequência prescritiva para adoção de um comportamento específico estabelecido pelo legislador.

Em resumo, a norma jurídica é linguagem que se impõe mediante atributos da eficácia e validade jurídicas frutos de um processo legislativo adequado praticado por autoridade competente, sendo que a linguagem da norma pode se revelar de vários enunciados jurídicos, cabendo ao intérprete fazer o esforço intelectual para construir o sentido do texto legal.

Neste enfoque, regra-matriz de incidência tributária é uma estrutura da norma jurídica geral e abstrata que descreve: dada 'x' hipótese, deve ser o consequente 'y'. Tendo por

³⁴ CARVALHO, Paulo Barros de. Direito Tributário. Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2008, p. 128.

compreendido, pois, o juízo hipotético condicional que prevê um fato social (relativo à incidência) e liga a ele uma consequência (nascimento da relação jurídica tributária), como norma jurídica.

Como conclusão, Paulo de Barros Carvalho pronuncia a respeito:

“A norma tributária, em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição.”³⁵

Apresentados tais conceitos, a seguir serão explicitados a diferença entre os aspectos sintático e semântico da norma jurídica.

3.3 Aspectos sintático e semântico da norma jurídica

As normas jurídicas, em sua análise formal, devem se apresentar sempre com a mesma estrutura, o que permite estabelecer sua pertinência no sistema de direito positivo. Não se admite, portanto, forma diversa da hipótese (descritiva) e consequência (prescritiva) para se estabelecer uma norma jurídica.

Todavia, essa estrutura formal permite infinitos conteúdos que podem ser preenchidos pelo legislador. As normas jurídicas se apresentam das mais diversas formas em seus aspectos semânticos e, portanto, podem possuir os mais variados conteúdos.

A limitação do conteúdo das normas jurídicas é feita pela apenas pela essência e objetivo do Direito, como sistema normativo voltado à regulação de condutas humanas intersubjetivas. Enunciados com objetivo diversos do que estabelecido para esses sistemas

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 235.

estarão fora do objeto de regulação pelo Direito.

Como se pode notar, também aqui, no que se refere à semântica normativa, há que se falar em limitação para a produção normativa, que somente poderá versar sobre condutas intersubjetivas possíveis.

Como normas de direito, seguem estrutura homogênea, ou seja, uma hipótese (descrição de uma situação do mundo social), que implica uma consequência (relação jurídica entre dois ou mais sujeitos). Parte daí a afirmação que as normas jurídicas se apresentam homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica. É o que salienta Paulo de Barros Carvalho em seu estudo sobre a norma jurídica:

“[...] tanto as perinormas (normas primárias) quanto as endonormas (normas secundárias) tem a mesma estrutura estática: hipótese ou suposto e consequência. Nas endonormas, o suposto é a descrição de um evento que, uma vez ocorrido concretamente, faz desencadear a consequência que lhe foi imputada. Nas perinormas, o suposto é justamente a previsão do não-cumprimento da prestação estipulada como conteúdo da consequência de alguma endonorma, enquanto sua consequência será o estabelecimento de relação jurídica de índole sancionatória.”³⁶

Importante frisar, entretanto, que a homogeneidade sintática a que nos referimos, restringe-se às normas em sentido estrito, ou seja, aquelas, que são aquelas que possuem sentido deôntico completo. Às demais normas, essa característica não confere.

3.4 A estrutura da norma jurídica

Identificando que a norma jurídica é a composição que guarda significação do comando que o legislador pretende ver cumprido pelos sujeitos, composto em sua versão mais

³⁶ Teoria da Norma Tributária. 5ª edição. São Paulo: Quartier Latin. 2008, p. 55

simples com pelo menos uma proposição descritiva e outra prescritiva, derivadas de um enunciado jurídico, passamos a identificar a estrutura mínima que individualiza e dá sustentáculo a essa significação.

Como juízo hipotético-condicional identificado na estrutura “Se ocorrer o fato A, então deve ser a consequência B”, podemos indicar que a proposição da hipótese deve se traduzir em uma descrição.

Ou seja, nessa proposição descritiva devem estar os elementos que descrevem a situação ou ocorrência que se quer normatizar, representando linguisticamente seus matizes. É a atividade do legislador que fornece aos intérpretes informações sobre as propriedades mínimas de *ação*, *tempo* e *local* dos eventos aos quais se pretende imputar consequências jurídicas.

Às informações da hipótese acerca da ação praticada pelo sujeito, ou por ele recebida a doutrina em sua grande maioria chama de *critério material (Cm)*.

Além disso, à indicação que fazem referência ao preciso momento em que se reputa consumada a ação ou a situação do sujeito é chamada de *critério ou aspecto temporal (Ct)*.

Já no que se refere ao grupo de informações necessárias para identificar o local em que deve estar circunscrita a ocorrência do evento para que produza efeitos jurídicos convencionou-se chamar de *critério ou aspecto espacial (Ce)*.

Esses são os critérios ou aspectos que perfazem a descrição da conduta que se quer regular. Contudo, a simples identificação desses elementos não é suficiente para regular a conduta.

Também é necessário que se estabeleçam os efeitos ou relações jurídicas que advirão do fato, acaso ocorra tal como descrito nos elementos previamente estabelecidos na proposição descritiva (hipótese).

E é justamente na proposição estabelecida no conseqüente que vimos a prescrição de

um comportamento que deve ser praticado por um sujeito em relação ao outro. Assim, para a prescrição dos efeitos da norma jurídica o legislador deve veicular os elementos necessários para que essa prescrição possa ser corretamente interpretada e, por consequência, cumprida.

E é nesse cumprimento de determinadas prestações de um sujeito em detrimento de outro que faz surgir a chamada obrigação jurídica entre dois ou mais sujeitos, estabelecendo vínculo entre eles.

Desta forma, a proposição do consequente veiculará um conjunto de informações que permitam identificar aquele que faz jus a receber determinada prestação (sujeito ativo ou credor) e aquele que está obrigado a cumprir essa prestação (sujeito passivo ou devedor). Essa identificação é conhecida como *aspecto ou critério pessoal (Cp)*.

Contará a prescrição que determina os efeitos que surgem do fato ocorrido tal como descrito na norma, ainda, com elementos que indiquem quais são os comportamentos que deverão ser praticados pelo sujeito passivo, chamados de *aspecto ou critério quantitativo (Cq)*.

Em síntese, o que diferencia as proposições que compõem a norma jurídica de outras proposições relacionados a outras áreas dos fenômenos sociais ou naturais são os aspectos ou critérios que identificam as propriedades mínimas de um evento e estabelecem as condutas que devem ser cumpridas por um sujeito em relação a outro.

3.5 A estrutura lógica da norma jurídica ou ‘regra-matriz de incidência’

Paulo de Barros Carvalho foi aquele que adotou a denominação de ‘regra-matriz de incidência’ à estrutura sintática mínima, descrita acima, que se encontra no juízo hipotético condicional e que permite que ele possa ser adequadamente interpretado pelos indivíduos como sendo uma mensagem jurídica com sentido completo.

Regra-matriz é a expressão que é utilizada majoritariamente pela doutrina para identificar a estrutura lógico-sintático necessária para receber as significações que foram construídas pelo intérprete a partir dos enunciados jurídicos ou textos de lei.

Essa ‘regra-matriz de incidência’ (RMI), portanto, é expressão criada e utilizada pela Ciência do Direito para se referir exclusivamente à norma jurídica em sentido estrito.

Em outras palavras a ‘regra-matriz de incidência’ é o resultado da construção a que chega o intérprete após submeter os enunciados do texto normativo, em seu aspecto lógico, desprovido de considerações axiológicas.

É a decomposição da norma jurídica construída, para sua *formalização*, segmentando o objeto construído a partir dos enunciados e retirando seu teor significativo, permitindo a substituição das palavras por elementos que seja completamente neutro de sentido.

Nos dizeres de Lourival Vilanova:

“Formalizar não é conferir forma aos dados, inserindo os dados da linguagem num certo esquema de ordem. É destacar, considerar à parte, abstrair a forma lógica que está, como dado, revestida na linguagem natural, como linguagem de um sujeito emissor para um sujeito destinatário, com o fim de informar notícias sobre os objetos.

E destaco, por abstração lógica, a forma, desembaraçando-me da matéria que tal forma cobre. A matéria reside nos conceitos especificados, nas significações determinadas que as palavras têm como entidades identificáveis pela sua individualidade significativa. (...). Como se nota logo, nenhuma dessas estruturas formais é proposição que pertença à linguagem da física, da biologia, das ciências sociais. Nada informa sobre o mundo natural e social. Nada diz sobre alguma coisa, fato ou relação específica. Nada dizem de específico, porque as formas lógicas são estruturas compostas de variáveis e de constantes, isto é, de símbolos substituíveis por quaisquer objetos de um domínio qualquer, e de símbolos que exercem funções operatórias definidas, fixas, invariáveis.³⁷

³⁷ VILANOVA, Lourival. Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo. São Paulo: Noeses, 2005, p. 45.

No que se refere especificamente à regra-matriz da incidência das normas tributárias, levando em consideração os elementos expostos anteriormente, chegaremos à regra-matriz de incidência todas as vezes em que reduzirmos ambas as proposições que compõem as normas jurídicas em sentido estrito a uma *fórmula lógica* que nos revele sua estrutura interna, de acordo com o modelo abaixo indicado:

$$\text{RMI} = \{(\text{Cm} \cdot \text{Ct} \cdot \text{Ce}) \rightarrow (\text{Cp} \cdot \text{Cq})\}$$

Critérios do Antecedente da Norma (descrição das hipóteses capazes de gerar a relação jurídica.

Cm – Critério Material

Ct – Critério Temporal

Ce – Critério Espacial

Critérios do Consequente da Norma (descrição da relação jurídica que deve se instaurar a partir da ocorrência do fato tal como descrito na norma)

Cp – Critério Pessoal

Cq – Critério quantitativo

3.6 Resumo

Como conclusão de todo o exposto, a regra-matriz têm em sua estrutura os elementos antecedente e conseqüente, sendo que lhes cabem respectivamente os critérios: material, temporal e espacial, e, o pessoal e o quantitativo, de acordo com a classificação sugerida por

Paulo de Barros Carvalho³⁸.

A hipótese ou antecedente³⁹ tem linguagem descritiva, indicando os elementos de fato que almeja disciplinar e os qualificando normativamente como fatos jurídicos, condicionando-os ao espaço e ao tempo. Neste antecedente são indicados os critérios material, temporal e espacial, respondendo as questões de como, onde e quando pode se considerar ocorrido o fato imponible.

Fazem parte do antecedente:

a) critério material: é a própria essencialidade do fato descrito na hipótese de incidência. É o verbo e seu complemento que delimita qual ação ou estado será exigida para que haja a incidência tributária;

b) critério temporal: indica o exato momento em que o fato imponible ocorre. Opostamente, a vigência da lei no tempo tem referência com a unidade de tempo em que é possível a propagação dos efeitos da norma;

c) critério espacial: é o espaço físico em que a relação jurídica pode passar a existir. Diversamente, a vigência territorial reflete a repartição de competência tributária, e, logo, ao âmbito de validade da norma jurídica.

É válida a menção de que haja vista a função meramente descritiva da hipótese, nesta só existe conceitos que possam identificar propriedades principais do evento, porque o fato até então só se apresenta abstratamente, ou seja, é uma hipótese, por enquanto, mesmo inserida em norma jurídica.

Quando ocorre perfeitamente o fato social previsto no antecedente, este acontecimento implica na atribuição de juridicidade ao mesmo, e, com a subsunção do fato a norma, por conseguinte, a formação da relação jurídica.

Assim, uma vez que a hipótese tão apenas descreve o fato, sua ocorrência pertencerá a

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 236.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 248.

outro momento, permitindo concluir que a hipótese de incidência não contém o fato jurídico, que lhe é posterior.

Já o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária tem linguagem prescritiva, comandando os direitos e obrigações advindas com a subsunção do fato à norma. É a análise abreviada de cada um de seus critérios:

a) critério pessoal: relaciona o sujeito passivo e o ativo da obrigação tributária, considerando o primeiro como o realizador do fato imponible, ou que tenha alguma ligação, e o segundo sendo aquele apto juridicamente a figurar como pretensor do crédito tributário;

b) critério quantitativo: manifestação do artigo 3º do CTN, asseverando que a norma jurídica tributária deve, além de prever o verbo e o complemento (ou seja, a materialidade da hipótese), o momento que surge a obrigação, o local, e os sujeitos, expressar os parâmetros necessários para a aferição do valor que refletirá o conteúdo da prestação pecuniária, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota.

3.7 Conclusão

Feitas essas observações, foi possível identificar que todas as normas jurídicas, construídas a partir da interpretação dos enunciados prescritivos, contém estrutura lógica que, desprovida das palavras, pode indicar quais são os critérios mínimos necessários para a identificação da hipótese que, acaso ocorrida, gera efeitos jurídicos para determinadas partes.

Assim, o antecedente reunirá os elementos descritivos que definem a hipótese que o legislador pretende regular, apresentando todos os elementos que, uma vez ocorridos, gerarão os efeitos jurídicos previstos no conseqüente da norma.

Já o conseqüente da norma fornece subsídios para identificar a quem pertence o direito subjetivo, o dever jurídico, e o objeto da relação jurídica, informando qual é o comportamento

esperado do pólo passivo, suficiente para atender ao binômio obrigação e crédito.

Uma vez identificado esses dois elementos, passaremos à análise das normas constitucionais para melhor posicionamento da Regra da Não-Cumulatividade dentro da Constituição Federal de 1988.

4. NÃO-CUMULATIVIDADE – PRINCÍPIO OU REGRA CONSTITUCIONAL

Uma vez estabelecidas premissas lógicas da estrutura de norma que se utilizará para o estudo, levando-se em conta o fato de que nossa análise de fundo tem como objeto o assim chamado “princípio” da Não-Cumulatividade, consideramos serem necessárias breves considerações sobre a natureza dos Princípios Constitucionais e sua aplicabilidade no Sistema Jurídico Brasileiro, para melhor situar nosso objeto de estudo.

Contudo, entendemos necessário antecipar nossa posição a respeito da natureza da Não-Cumulatividade como princípio ou regra constitucional. Em nossa opinião, que será melhor analisada adiante, a Não-Cumulatividade (especificamente no que se refere ao direito ao crédito dos tributos incidentes na operação anterior) se enquadra de maneira mais apropriada como regra constitucional. Passamos à análise da questão.

4.1 Princípios Constitucionais

A Constituição é a lei maior de um país, o corpo de normas com a função precípua de estabelecer a organização do Estado. Dado esse objetivo, o texto constitucional, via de regra, estabelece a repartição dos poderes e competências de cada entidade estatal criada, disciplinando a forma como os entes criados irão se organizar na consecução de suas finalidades⁴⁰. É a disciplina jurídica da organização política do Estado⁴¹.

Além disso, a Constituição, especialmente quando se trata de sistemas jurídicos criados após as revoluções liberais, também tem a função de definir quais são os direitos fundamentais do cidadão frente ao Estado, assegurando-lhe caráter absoluto, que não poderá ser contestado pela Administração.

⁴⁰ MORAES, ALEXANDRE DE, Direito Constitucional, 19ª edição, São Paulo, Atlas, 2006, pg 2

⁴¹ PINTO FERREIRA, Princípios Gerais do Direito Constitucional Moderno, 4ª edição, São Paulo, Saraiva, pg. 33

Logicamente que tal função, de importância ímpar, assegura a convivência social, evitando a ruptura das estruturas sociais indispensáveis para a vida em comum. A esse respeito vale a menção aos ensinamentos do Professor José Afonso da Silva:

“As constituições têm *por objeto* estabelecer a estrutura do Estado, a organização de seus órgãos, o modo de aquisição do poder e a forma de seu exercício, limites de sua atuação, assegurar os direitos e garantias dos indivíduos, fixar o regime político e disciplinar os fins sócio- econômicos do Estado, bem como os fundamentos dos direitos econômicos, sociais e culturais.”⁴²

Como já mencionado, a junção dessas duas finalidades do texto constitucional aperfeiçoou-se com o advento das revoluções burguesas do século XIX, com o triunfo dos ideais político-liberais face às monarquias absolutistas detentoras do poder estatal até então. Somente com a mudança do paradigma político e social naquele período é que foi possível verificar a utilização dessa estrutura dúplice (garantia de direitos e organização dos poderes) de maneira mais regular nos textos constitucionais europeus e, conseqüentemente, nos países originados de sua colonização⁴³.

O complexo de normas jurídicas busca garantir legitimidade às alterações enfrentadas pelas sociedades ao longo do processo histórico⁴⁴. Portanto, as formas de estruturação do Estado, com a divisão do poder estatal entre os entes político-jurídicos, bem como a gama de garantias e direitos assegurados aos cidadãos, foram se alterando com o passar dos anos, como reflexo imediato do momento histórico em que se encontravam.

Como exemplo, podemos citar a ampliação da gama de direitos e garantias assegurados em alguns dos sistemas jurídicos da atualidade, em decorrência da evolução

⁴² SILVA, JOSÉ AFONSO DA, Curso de Direito Constitucional Positivo, 16ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, 1999, pg. 45

⁴³ CANOTILHO, JJ. GOMES, Direito Constitucional, 5ª edição, Coimbra, Almedina, 1991, pg. 64

⁴⁴ FERRAZ, TÉRCIO SAMPAIO, Introdução ao Estudo do Direito, 4ª Edição, São Paulo, Atlas, 2003, pg. 89

histórica das relações intersubjetivas, bem como resultado dos conflitos sociais ao longo das gerações. Tais mudanças no corpo de normas jurídicas das nações atenderam às alterações das estruturas sociais nacionais.

Portanto, podemos definir que a Constituição de determinado país, considerando a leitura decorrente da mudança do pensamento pós-revoluções liberais, é o conjunto de normas de determinado sistema jurídico que, ocupando *status* superior às demais, estabelece a organização do Estado e a divisão de suas funções entre os organismos que institui.

Além disso, estabelece os direitos e garantias fundamentais para a existência da sociedade organizada. Vale mais uma vez a citação ao entendimento do Professor José Afonso da Silva:

“As constituições, assim, não são meros produtos da razão, como diriam os racionalistas; algo inventado ou criado pelo homem, ou por ele deduzido logicamente de certos princípios, como pretendem os formalistas em geral. Ao contrário, são resultados de algo que se encontra em relação concreta e viva com as forças sociais, em determinado lugar e em determinada conjuntura histórica, cabendo ao constituinte, se tanto, apenas reunir e sistematizar esses dados concretos num documento formal, que só teria sentido na medida em que correspondesse àquelas relações materiais que representam a verdadeira e efetiva constituição.”⁴⁵

Trazendo essa análise para o Sistema Jurídico Brasileiro, percebemos que a Constituição Federal de 1988 não é diferente. O legislador constituinte promulgou o texto constitucional estabelecendo as normas de criação e organização dos poderes estatais, determinando a maneira que organicamente tais poderes se relacionarão entre si e, além disso, estabelecendo uma série de direitos e garantias individuais do cidadão.

⁴⁵ SILVA, JOSÉ AFONSO DA, Aplicabilidade das Normas Constitucionais, 3ª edição, São Paulo, Malheiros, 1998, pg. 22

4.2 Natureza dos Princípios Constitucionais

Feitas essas considerações, concentramos este estudo em um determinado tipo de norma presente nas Constituições, quais sejam, os Princípios Constitucionais.

Mas o que seriam efetivamente os Princípios Constitucionais? Comandos que efetivamente vinculam os cidadãos e os entes estatais ou apenas a sugestões fornecidas pelo legislador constitucionais, constituindo mais um apelo na identificação da norma posta a ser obedecida pelos sujeitos e aplicadores do direito?

Segundo ensinamento de Paulo de Barros Carvalho⁴⁶:

“[...] os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhe caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas [...]”.

Tais normas, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho⁴⁷, estão sempre impregnadas de valores que, por sua vez, exercem influências sobre o ordenamento. Estes valores são justamente os “princípios”. Mas, segundo ele, além de meros valores, os “princípios” também podem denotar os limites objetivos da norma, que são postos para “[...] atingir certas metas, certos fins [...]”.

Parece-nos difícil aceitar que os enunciados, colocados na Constituição Federal mediante complexo sistema de positivação e com *status* superior aos demais, dotada da função específica de regular as condições fundamentais para a existência de convívio social no país possam ser equiparados a meras diretrizes sujeitas à observância como sugestões.

Os Princípios Constitucionais, de acordo com nossa opinião, são enunciados afirmativos que têm função maior do que apenas regular a conduta entre as partes de

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 147

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 144

determinadas relações jurídicas.

Na verdade, tais preceitos são elementos que norteiam tanto as relações jurídicas existentes entre os particulares, ou entre particulares e Administração Pública, quanto a própria atividade de criação de normas pelos órgãos legislativos municipais, estaduais ou federais.

Portanto, os Princípios servem (i) para determinar os limites da criação legislativa; (ii) para estabelecer condições básicas indiscutíveis nas relações entre particulares, ou entre particulares e entes da Administração; e (iii) para orientar a interpretação da legislação criada sobre determinado assunto, impedindo que outro tipo de interpretação seja dada.

Nos dizeres de Luiz Alberto David Araújo e Vidal Serrano Nunes Junior, “os princípios dão as regras-mestras dentro do sistema positivo. Devem ser identificados dentro da constituição de cada Estado as estruturas básicas, os fundamentos e os alicerces desse sistema.”⁴⁸

Note-se que para ser classificado como Princípio, de acordo com o que ensinam os professores mencionados acima, é necessário que o comando estabelecido seja “regra-mestra” dentro do sistema, ou seja, deve balizar toda a produção normativa referente ao assunto que analisa, bem como a conduta de todos os cidadãos.

Nos dizeres de Luís Roberto Barroso:

“Pois os princípios constitucionais são, precisamente, a síntese dos valores mais relevantes da ordem jurídica. A Constituição, como já vimos, é um sistema de normas jurídicas. Ela não é um simples agrupamento de preceitos que se justapõem ou que se superpõe. A idéia de sistema funda-se na de harmonia, de partes que convivem sem atritos. Em toda a ordem jurídica existem valores superiores e diretrizes fundamentais que ‘costuram’ suas diferentes partes. **Os princípios constitucionais consubstanciam as premissas básicas de uma dada ordem jurídica, irradiando-se por todo o**

⁴⁸ Curso de Direito Constitucional, 9ª edição, São Paulo, Saraiva, 2005, pg. 66

sistema. Eles indicam o ponto de partida e os caminhos a serem percorridos.”⁴⁹ (não destacado no original)

Esse posicionamento também é corroborado pelo Professor Celso Antonio Bandeira de Mello, segundo o qual o princípio é mandamento que serve de alicerce de diferentes normas, compondo o critério para a compreensão do seu significado exato e a racionalidade necessária ao sistema normativo.⁵⁰

Note-se que nenhum dos entendimentos trazidos à análise negou que os princípios são efetivamente normas constitucionais⁵¹.

Ou seja, classificar o princípio como “diretriz” ou “premissa” não retira seu caráter normativo e, portanto, vinculante.

O que ocorre é que muitas vezes as normas presentes nos princípios são direcionadas de maneira impessoal, não vinculadas a uma conduta específica, justamente por terem como alvo não só as relações jurídicas intersubjetivas, mas inclusive o próprio ato de produção de normas de inferior hierarquia.

JJ. Gomes Canotilho faz diferenciação interessante sobre os princípios e as regras constitucionais, especialmente no que se refere aos graus de abstração e fundamentabilidade dos comandos normativos⁵². Entretanto, em nenhum momento tal diferenciação retira o caráter cogente de tais comandos, aos quais todos devem se sujeitar.

Reconhece-se que tais normas têm a função precípua de nortear a conduta dos cidadãos, a criação das regras de conduta e da aplicação do direito nos órgãos judicantes.

A esse respeito, confira-se a opinião do José Marcos Domingues de Oliveira, que reconhece a necessidade de o princípio constitucional seja objeto de apreciação inclusive, e especialmente, na aplicação das normas jurídicas:

⁴⁹ Interpretação e Aplicação da Constituição, 6ª edição, São Paulo, Saraiva, 2004, pg. 153

⁵⁰ Elementos de direito administrativo, 1986, pg. 230

⁵¹ Interpretação e Aplicação da Constituição, 6ª edição, São Paulo, Saraiva, 2004, pg. 151

⁵² CANOTILHO, JJ. GOMES, Direito Constitucional, 5ª edição, Coimbra, Almedina, 1991, pg. 172

“É que entendemos que se o princípio é constitucional e se impõe ao legislador no momento da elaboração da lei, a atividade deste há que ser objeto, também no campo tributário, do controle supremo do poder judicante encarregado de interpretar e fazer prevalecer, afinal, a Constituição”.⁵³

Na classificação de Maria Helena Diniz, adotada por Alexandre de Moraes, podemos identificar os princípios como normas constitucionais de eficácia absoluta, uma vez que não estarão sujeitas à reforma ou alteração, vinculando a toda a sociedade, inclusive aos entes estatais⁵⁴.

Como exemplos genéricos dos princípios constitucionais, podemos citar: (i) princípio da legalidade (art. 5º, inciso II); (ii) princípio da ampla defesa (art. 5º, inciso LV); e (iii) princípio do devido processo legal (art. 5º, inciso LIV).

4.3 Princípios ou Regras

Apesar de a doutrina comumente chamar praticamente todos os comandos constitucionais genéricos de Princípios, em algumas situações tais comandos estabelecem condutas a serem observadas objetivamente, mais do que instrumentos de interpretação dos legisladores e aplicadores do direito.

Antes de identificar esses Princípios, que a nosso ver configuram verdadeiras Regras, consideramos prudente fazer rápida distinção entre texto de lei e norma jurídica.

As normas jurídicas são os comandos extraídos da interpretação do arcabouço de textos legais. Nesse sentido, o Professor Renato Lopes Becho relembra:

⁵³ OLIVEIRA, JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE, *Direito Tributário – Capacidade Contributiva*, 2ª edição, Rio de Janeiro, Renovar, 1998, pg. 49.

⁵⁴ MORAES, Alexandre de, *Direito Constitucional*, 19ª edição, São Paulo, Atlas, 2006, pg 8.

“Por norma jurídica podemos considerar o resultado da interpretação do Direito, atividade complexa, técnica, em que o operador extrai dos textos legais seu conteúdo. Esse entendimento decorre de uma visão doutrinária que separa o texto legal de seu significado.”⁵⁵

Dentre as normas jurídicas, assim entendidos os comandos extraídos a partir da interpretação do texto normativo, podemos identificar as regras e os princípios, cada uma delas servindo a uma finalidade específica.

Nesse sentido, a correta identificação de um ou outro tipo de norma jurídica (regra ou princípio) é questão importante para que o intérprete utilize desses conceitos com conforto, preocupado com o rigor científico facilita a identificação e sustentação de determinada posição, ao se deparar com situações casuísticas, evitando o cometimento de equívocos.

Uma boa forma de identificar os significados do vocábulo “Princípio” é aquela indicada por Paulo de Barros Carvalho, que aponta: (i) norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; (ii) norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; (iii) valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada; e (iv) limite objetivo estipulado em norma de forte hierarquia⁵⁶.

O Professor apresenta o Princípio sob dois aspectos diretamente relacionados. Ou se refere às normas que contém uma limitação ou um valor específico, prezado pelo legislador, ou são exatamente o próprio valor ou limite estabelecido na norma. Nessa situação, nos parece mais adequado identificar o Princípio como sendo a norma dotada de valor ou limitação pretendida pelo legislador.

Além dessa posição, também é interessante trazer o entendimento do Professor Humberto Ávila⁵⁷.

⁵⁵ BECHO, Renato Lopes. *Tributação das Cooperativas*, 3ª edição, São Paulo, Dialética, 2005 pg. 21

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 23ª edição, Saraiva, São Paulo, 2011, pg. 192

⁵⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, Malheiros, São Paulo, 2003.

A distinção apresentada pelo autor é a que define os Princípios como normas de elevado grau de abstração e generalidade, cuja aplicação depende de elevado grau de subjetividade por parte do aplicador.

Por outro lado, as Regras são as normas com baixa abstração e generalidade, sendo de aplicação mais automática e direta, não necessitando de subjetividade por parte dos intérpretes. Tal distinção tem como fundamentação a possibilidade de mobilidade valorativa, ou seja, os princípios permitem um maior grau de inferência valorativa por parte dos intérpretes.

No entender do Professor Humberto Ávila, tal forma de distinção merece certa reflexão, considerando especialmente dois aspectos. O primeiro deles é de que definir um tipo de norma baseado no grau de abstração é ignorar o fato de que todas as normas jurídicas carregam uma dose de indefinição.

Além disso, a pretensa distinção entre regras e princípios com base na mobilidade valorativa ignora que toda a norma jurídica (seja Regra ou Princípio) está dotada de carga valorativa, ou de finalidade que em si tem implícito um valor desejado pelo legislador.

Nesse caso, a adoção do critério mencionado pode fazer com que o intérprete chame de princípio norma que não tem as características descritas acima. A norma que estabelece que um tributo só poderá ser exigido a partir do primeiro dia do ano subsequente à sua instituição não se encaixa no conceito de princípio mencionado acima, porque não traz qualquer grau de subjetividade e nem de abstração.

Já a segunda corrente doutrinária, baseadas nos estudos de Dworkin e Alexy, está fundamentada na distinção de que os Princípios são normas que comportam aplicação mediante correlação com outras normas, podendo sofrer gradação de sua realização, enquanto as Regras caracterizam hipótese definitiva, não admitindo gradação daquilo que se considera como permitido, proibido ou obrigatório.

4.4 Normas Constitucionais de Eficácia Plena, Contida ou Limitada – Classificação da Regra da Não-Cumulatividade

Outra forma de classificar as normas constitucionais baseia-se na classificação mais amplamente defendida por José Afonso da Silva, qual seja, aquela relacionada à eficácia de que a norma constitucional é dotada.

Especificamente na seara da análise jurídica (que é aquela objeto deste trabalho) a eficácia das normas jurídicas está diretamente relacionada com a aptidão da norma para produzir efeitos jurídicos, independentemente de sua efetiva observância pelo jurisdicionado.

Para José Afonso da Silva, a possibilidade de criação de efeitos não é sinônimo de garantia de que o direito será cumprido. Nesse sentido, José Afonso da Silva afirma não existir norma constitucional desprovida de eficácia. Segundo ele:

“Todas elas irradiam efeitos jurídicos, importando sempre uma inovação da ordem jurídica preexistente à entrada em vigor da constituição a que aderem a nova ordenação instaurada. O que se pode admitir é que a eficácia de certas normas constitucionais não se manifesta na plenitude de seus efeitos jurídicos pretendidos pelo constituinte enquanto não se emitir uma normação jurídica ordinária ou complementar executória, prevista ou requerida”⁵⁸

Nesse contexto, o autor faz distinção entre os tipos de eficácia de que são dotadas as normas constitucionais. Dessa maneira, desde que a norma seja capaz de produzir efeitos no mundo jurídico, ela será considerada eficaz, independente se ela regula a conduta individual

⁵⁸ SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. 5.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 81.

ou social no caso concreto.

4.4.1 Normas Constitucionais de Eficácia Plena

Segundo José Afonso da Silva entende que a Constituição de 1988 manifestou forte tendência de conferir ao legislador ordinário a competência para regulamentar e integrar as suas normas. Entretanto, boa parte dos comandos previstos na Constituição Federal pode ser classificado como de eficácia plena, ou seja, aplicável per se e sem a necessidade de criação de normas complementares:

“Completa, nesse sentido, será a norma que contenha todos os elementos e requisitos para a sua incidência direta. Todas as normas regulam certos interesses em relação a determinada matéria. Não se trata de regular a matéria em si, mas de definir certas situações, comportamentos ou interesses vinculados a determinada matéria. Quando essa regulamentação normativa é tal que se pode saber, com precisão, qual a conduta positiva ou negativa a seguir, relativamente ao interesse descrito na norma, é possível afirmar-se que esta é completa e juridicamente dotada de plena eficácia, embora possa não ser socialmente eficaz. Isso se reconhece pela própria linguagem do texto, porque a norma de eficácia plena dispõe peremptoriamente sobre os interesses regulados”⁵⁹

Dessa maneira, o autor define as normas de eficácia plena como as que podem ser

⁵⁹ SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. 5.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 99.

aplicadas imediatamente, independentes de posteriores normas infraconstitucionais que a detalhe, por já conter em si todos os elementos necessários para a sua aplicação imediata.

Nesse sentido, é possível considerar que as normas de eficácia plena são as que:

- a) vedam ou proíbem;
- b) estabeleçam isenções, prerrogativas ou imunidades;
- c) não indique órgãos ou autoridades especiais a quem cabe executá-las;
- d) não designem procedimentos especiais para sua execução;
- e) não necessitem que sejam elaboradas outras normas que completem seu sentido.⁶⁰

4.4.2 Normas Constitucionais de Eficácia Contida

Prosseguindo, José Afonso da Silva indica que em outras situações as normas constitucionais apresentam eficácia contida, ou seja, têm atributos obrigatórios, positivos ou negativos, limitando a atuação dos direitos subjetivos de indivíduos e entidades privadas ou públicas:

“Normas de eficácia contida, portanto, são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos a determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do Poder Público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados.”⁶¹

⁶⁰ SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. 5.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 101.

⁶¹ SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. 5.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 115.

Nesse caso, as normas de eficácia contida são aquelas que o legislador constitucional já normatizou o assunto, mas deixa ao legislador infraconstitucional a possibilidade de estabelecer restrições adicionais.

Qualquer norma estabelecida pelo legislador além dos limites autorizados pela Constituição Federal incorreria em inegável inconstitucionalidade. Nesse caso, o preceito de eficácia contida serve, exclusivamente, para delegar ao legislador infraconstitucional o dever de compatibilizar o direito subjetivo do indivíduo ou entidade pública ou privada com as demais normas constitucionais.

4.4.3 Normas Constitucionais de Eficácia Limitada

Por fim, o último tipo de eficácia identificado nas normas constitucionais refere-se à eficácia limitada. Nesse caso, José Afonso da Silva designa as normas constitucionais de eficácia limitada em dois grupos:

- a) Normas Constitucionais de eficácia limitada definidoras de princípio institutivo ou organizativo ou normas constitucionais de princípio institutivo;
- b) Normas Constitucionais de eficácia limitada definidoras de princípio programático ou normas constitucionais de princípio programático.

As normas constitucionais de princípio institutivo ou organizativo contém apenas as linhas mestras para a criação de determinada entidade ou instituição. Uma vez estabelecida essas premissas ou linhas mestras, ficará para o legislador infraconstitucional o estabelecimento da criação da entidade propriamente dita⁶².

Já as normas constitucionais de princípios gerais ou normas-princípios são as normas fundamentais que informam toda ordem jurídica nacional.

⁶² SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. 5.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 119.

4.5 Não-Cumulatividade como Regra Constitucional

Uma vez estabelecidas essas premissas, identificamos que o Princípio da Não-Cumulatividade revela verdadeira Regra Constitucional, considerando sua aplicabilidade imediata.

Tal caracterização apenas reforça ainda mais a aplicabilidade imediata da Não-Cumulatividade, o que enseja a impossibilidade de se estabelecer qualquer tipo de limite para sua aplicação, que não apenas aqueles propriamente estabelecidos na Constituição Federal.

Feita essa ponderação, nos permitimos identificar a Não-Cumulatividade como Regra Constitucional. Em que pese ser comumente colocada como Princípio Constitucional, e se tratar de norma imbuída de conteúdo valorativo bastante evidenciado, não se pode desconsiderar sua aplicabilidade imediata.

Ao se estabelecer que o ICMS será não cumulativo, a Constituição Federal não deixa margem para dúvidas: o direito ao crédito de ICMS como forma de assegurar essa Não-Cumulatividade é obrigatório e totalmente vinculado à própria criação do tributo.

Além disso, em nenhum momento a Constituição Federal estabelece que o legislador estadual poderá graduar o ICMS com a Não-Cumulatividade, ou que poderá estabelecer método que assegure que o imposto não será cumulado.

O que a Constituição Federal assegura é que o ICMS deve ser não cumulativo, e inclusive já determina a fórmula pela qual tal regra será observada, qual seja, por meio da concessão de créditos decorrentes da aquisição de produtos que foram objeto de tributação na operação anterior, nos parecendo evidente que se trata de verdadeira Regra Jurídica, de aplicação imediata quando da instituição do tributo.

5. A NÃO-CUMULATIVIDADE COMO REGRA CONSTITUCIONAL

5.1 O ICMS na Constituição Federal

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu entre as competências tributárias estaduais a possibilidade de que os Estados e o Distrito Federal instituíssem o ICMS, incidente basicamente sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte e comunicação:

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

(...)

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

Representando significativa parcela do total de tributos arrecadados nos últimos anos no Brasil⁶³, o ICMS tem como peculiaridade a incidência sobre qualquer etapa de circulação mercantil do produto.

Em algumas situações, desde a primeira saída da matéria-prima até a venda do produto acabado ao consumidor final, podem ocorrer dezenas de incidências subseqüentes do tributo, uma a cada operação de saída realizada.

Nesse sentido, a incidência constante do tributo poderia encarecer sobremaneira o custo da mercadoria a ser adquirida pelo consumidor final, que indiretamente haveria de arcar com o valor do imposto incidente em todas as etapas da cadeia de circulação mercantil.

Para evitar tal oneração, o legislador constitucional previu, como forma de anular

⁶³ Análise da Receita Federal do Brasil – “Carga Tributária no Brasil 2010”, no sítio <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf> - pg. 14

incidência do ICMS seguidamente (mais conhecida como incidência em cascata), a Regra da Não-Cumulatividade para o ICMS.

Da mesma forma, também se previu Regra semelhante para o Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”) tributo federal que, por não ser objeto desta análise, não receberá maiores considerações.

5.2 A disposição da Não-Cumulatividade na Constituição Federal e na legislação federal

Como visto, a Constituição Federal de 1988, ao conferir a competência ao legislador estadual para criar o ICMS, determinou que esse tributo estaria sujeito à observância da Não-Cumulatividade, prevista no artigo 155, inciso II, combinado com o Parágrafo 2º, inciso I, da Constituição:

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

(...)

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

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

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

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

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;” (não destacado no original)

A elevação da Não-Cumulatividade à categoria de regra constitucional ocorreu com a

Emenda Constitucional nº 18, de 1º.12.1965, que introduziu reforma tributária no Brasil, criando os fundamentos para o Imposto sobre a Produção (que posteriormente tornou-se o Imposto sobre Produtos Industrializados – “IPI”) e para o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (que tornou-se posteriormente o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – “ICMS”).

“Art. 11. Compete à União o impôsto sôbre produtos industrializados. Parágrafo único. O impôsto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.”

Além disso, a Não-Cumulatividade também veio prevista no texto constitucional promulgado em 1967, no artigo 24, que cria o então “Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes”:

“Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:
(...)
II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.
(...)
§ 5º - O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior.”

Trata-se de comando que reconhece o direito que o contribuinte tem de compensar o valor do tributo pago na operação anterior, evitando a ocorrência de incidência cumulativa do

tributo, vale dizer, evitando que o tributo incida mais de uma vez sobre o mesmo valor da mercadoria. Por meio da aplicação desse comando, o imposto passa a incidir apenas sobre o valor agregado por cada etapa da cadeia de circulação mercantil.

De outra forma, a cada etapa da cadeia de circulação mercantil, o ICMS incidiria sobre um valor que já compôs a base de cálculo em etapa anterior, fazendo com que parte do valor do produto fosse tributado por diversas vezes, gerando aumento significativo do valor do tributo e, conseqüentemente, encarecimento ao consumidor final.

Em última análise, a Não-Cumulatividade asseguraria a observância do Princípio da Capacidade Contributiva para o ICMS, previsto no artigo 145, Parágrafo 1º, da Constituição Federal. Observando tal Princípio, permite-se que a cada etapa de circulação mercantil, o tributo fosse cobrado somente sobre o valor acrescido naquela etapa, correspondente ao aumento da capacidade contributiva do contribuinte naquele momento.

Tal direito é de ampla e irrestrita aplicação. A esse respeito, Roque Antonio Carrazza, fazendo menção a Geraldo Ataliba, traz ensinamento acerca da amplitude do direito ao aproveitamento de créditos de ICMS:

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

Como sempre enfatizou Geraldo Ataliba, o **‘direito de abater’ não pode ser limitado nem pelo Legislativo nem pelo Executivo, independentemente, para sua imediata fruição, do ingresso nas vias judiciais.**”⁶⁴

Esse também é o entendimento de José Eduardo Soares de Melo, em sua obra “A não-cumulatividade tributária”, escrita em conjunto com Luiz Francisco Lippo, que encerra a

⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 6ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, 2000, , pg. 204

discussão do direito ao crédito de maneira definitiva:

“A não-cumulatividade constitui um sistema peculiar que tem por objetivo reger a forma pela qual se deverá apurar o montante do imposto devido, em cada uma das etapas de operações de circulação de mercadorias, de algumas prestações de serviço de transportes e de comunicações, e produção de bens (ICMS e IPI). Já tivemos ocasião de demonstrar, com base na mais qualificada doutrina, que o princípio da não-cumulatividade é norma que possui eficácia plena, portanto não depende de qualquer outro comando de hierarquia inferior para emanar seus efeitos. **O legislador infraconstitucional nada pode fazer em relação a ele, posto faltar-lhe competência legislativa para reduzir ou ampliar o seu conteúdo, sentido e alcance. O Texto Constitucional quando estabelece a regra da não-cumulatividade o faz sem qualquer restrição. Não estipula quais são os créditos que são apropriáveis e quais os que não poderão sê-lo. Pelos seus contornos tem-se que todas as operações que envolvam produtos industrializados, mercadorias ou serviços e que estejam sujeitas à incidência dos impostos federal e estadual, autorizam o creditamento do imposto incidente naquelas operações por ele realizadas, sem qualquer aparte.** A norma constitucional, no nosso entender, não dá qualquer margem para as digressões.”⁶⁵

Além de estar previsto no artigo 155, parágrafo 2º, da Constituição Federal, o comando que autoriza a compensação do imposto devido nas operações anteriores também se encontra estabelecido nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87, de 13.9.1996:

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

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado

⁶⁵ SOARES DE MELO, José Eduardo; LIPPO, Luiz Francisco. A não-cumulatividade tributária, São Paulo, Dialética, 1998, pg. 128

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

Apesar de estar prevista na Lei Complementar 87/96, nos parece que tal disposição apenas reforça comando que já estava anteriormente previsto na Constituição Federal.

Nesse contexto, necessário identificarmos se a Não-Cumulatividade, apesar de ser comumente designada como Princípio, representa efetivo Princípio ou verdadeira Regra Jurídica.

5.3 O conteúdo da Não-Cumulatividade

Como já mencionado anteriormente, determinados enunciados da Constituição Federal, além de possuírem alta carga valorativa, traduzem comandos específicos que sequer dão margem a exercício interpretativo de maior envergadura, representando verdadeiro comando direto, regra jurídica a ser observada objetivamente.

Feita essa digressão, consideramos que, ao se estabelecer que o ICMS será não cumulativo, a Constituição Federal não deixa margem para dúvidas: o direito ao crédito de ICMS como forma de assegurar essa Não-Cumulatividade é obrigatório e totalmente vinculado à própria possibilidade de criação do tributo.

Ou seja, não há sequer que se falar em instituição do ICMS pelo legislador estadual sem que contemple o direito ao crédito do ICMS incidente na etapa anterior da cadeia de circulação mercantil.

Além disso, em nenhum momento a Constituição Federal estabelece que o legislador estadual poderá graduar do ICMS com a Não-Cumulatividade, ou que poderá estabelecer

método que assegure que o imposto não será cumulado.

O que a Constituição Federal assegura é que o ICMS é não cumulativo, e inclusive já determina a fórmula pela qual tal comando será observado, qual seja, por meio da concessão de créditos decorrentes da aquisição de produtos que foram objeto de tributação na operação anterior, nos parecendo evidente que se trata de verdadeira Regra Jurídica, de aplicação imediata quando da instituição do tributo.

Estabelecida a opinião que temos de que a Não-Cumulatividade representa verdadeira Regra Jurídica, mais do que um Princípio que orienta a tributação das demais normas jurídicas relacionadas ao ICMS, consideramos necessário identificar qual o conteúdo desse comando.

Apenas para reforçar tal situação uma vez mais, é necessário enfatizar que a Não-Cumulatividade não existe dissociada da própria existência da Norma Jurídica que institui o ICMS. Ou seja, não se pode em nenhuma hipótese considerar o ICMS existindo de maneira que não seja a não cumulativa.

Feito esse alerta, da interpretação da Não-Cumulatividade prevista no artigo 155, Parágrafo 2º, da Constituição Federal, que estabelece que “**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**”, podemos extrair o seguinte:

- a) O ICMS só poderá ser instituído como não cumulativo;
- b) A regra da Não-Cumulatividade a ser adotada é aquela que confere crédito do imposto devido na operação anterior para ser compensado com o valor a ser pago na etapa subsequente; e
- c) O valor do crédito é o do imposto **devido**.

Distinguido e identificado do conteúdo da Não-Cumulatividade, passamos a analisar a incidência da norma não cumulativa quando da apuração de ICMS a ser recolhido, para melhor avaliação do problema a ser examinado sobre a ótica dos fundamentos aqui expostos.

6. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO

6.1 Retomada da estrutura da regra-matriz de incidência

Como já dito anteriormente, a regra-matriz de incidência tributária é decomposição lógica dos aspectos necessários para formação de norma jurídico-tributária voltada à prescrição de condutas.

É, portanto, norma jurídica em sentido estrito, obtida do exercício de construção interpretativa do sistema do direito positivo.

Nesse sentido, interessante identificar a posição sustentada por Aurora Tomazini de Carvalho:

“Na expressão ‘regra-matriz de incidência’ emprega-se o termo ‘regra’ como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo ‘matriz’ é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta.”⁶⁶

O método de interpretação do direito positivo pela regra-matriz de incidência permite ao intérprete não só conhecer a norma tributária sob o aspecto sintático, próprio dos elementos do sistema normativo, mas também identificar com clareza seu conteúdo, permitindo a identificação de eventuais distorções que comprometam a própria validade da norma jurídica.

A regra-matriz de incidência tributária identifica quais são os elementos que nos permitem caracterizar um evento que possa vir a ocorrer no mundo fenomênico, bem como os elementos da relação jurídica que será instalada, caso se concretize o fato tal como descrito

⁶⁶ Curso de teoria geral do direito. O constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009, p. 362

hipoteticamente.

Nesse sentido, como já afirmado anteriormente, a regra-matriz descreve abstratamente o evento social, bem como as coordenadas no tempo e no espaço em que, caso ocorra e adequadamente vertida em linguagem competente, produzirá os efeitos jurídicos, bem como estabelece quem são os sujeitos dessa relação.

Maria Rita Ferragut, ao traçar o paralelo entre a norma jurídica e a regra-matriz de incidência tributária, afirma:

“[...] difere das demais normas existentes no direito positivo apenas em virtude de seu conteúdo, que descreve um fato típico tributário e prescreve a relação obrigacional que se estabelece entre os sujeitos ativo e passivo, tendo por objeto o pagamento de uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, não decorrente de ato ilícito (tributo).”⁶⁷

A validade da norma é garantida mesmo antes de propagar seus efeitos e, ainda que não ocorram permanecerá com sua validade inatingida, visto que é aferida pelo procedimento de criação da norma (processo legislativo correspondente e pessoa/órgão juridicamente autorizado) e não pelo seu cumprimento.

Sobre a validade, segundo as lições de LOURIVAL VILANOVA, “a hipótese da proposição normativa do Direito tem um valer específico: vale, tem validade jurídica, foi porta consoante processo previsto no interior do sistema jurídico”⁶⁸.

Assim, podemos afirmar que válidas são as proposições jurídicas inseridas no sistema mediante procedimento previsto e pessoa (ou órgão) devidamente autorizada.

Feita essa digressão, a norma padrão, como já salientamos, tem sua sintaxe homogênea e sua semântica heterogênea, com a limitação de ser referente ao campo de

⁶⁷ Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 25

⁶⁸ Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2005, p. 92

atuação do Direito, para ser considerada como tal.

Disso decorre a conclusão que a regra-matriz se apresenta logicamente, isto é, sua forma é composta por uma proposição antecedente, também chamada de hipótese, prótase ou descritor e outra de consequente, apódose ou prescritor.

A hipótese se configura como sendo a descrição abstrata de uma situação possível do mundo social, que seja composta pelos critérios material, temporal e espacial que, ocorrendo na forma prevista, terá o condão de fazer nascer uma relação jurídica, na forma expressa no consequente.

O consequente, por sua vez, se constitui de dois critérios: o pessoal e o quantitativo, compondo relação jurídica, modalizada como obrigatória, proibida ou permitida, entre dois ou mais sujeitos.

6.2 A existência de regra-matriz de incidência do direito ao crédito de ICMS

Como já afirmado anteriormente, a Não-Cumulatividade aplicável ao ICMS, mais do que um princípio constitucional que deveria nortear a criação e aplicação das normas tributárias relacionadas a esse imposto, consiste, a nosso ver, em verdadeira regra objetiva que, mais do que orientar, exige o reconhecimento do direito ao crédito do imposto na operação anterior.

Essa regra prevê que o legislador estadual, ao instituir o ICMS dentro de seu ente federativo, estabeleça a obrigação do Estado (ou Distrito Federal) de reconhecer o imposto pago em etapa anterior como crédito para o contribuinte que receber produtos que estiveram sujeitos ao ICMS quando de sua aquisição.

Além disso, essa mesma regra, ainda que não expressamente estabelecida na legislação estadual ou distrital (o que até poderia comprometer sua validade), também vincula

o aplicador da regra, inclusive as autoridades fiscais estaduais, que deverão reconhecer o tributo incidente na operação anterior como crédito a ser aproveitado pelo contribuinte para redução do imposto devido na saída subsequente.

Todavia, a análise que propomos a respeito desse assunto, está mais vinculada à preocupação com a formalização dessa norma jurídica construída, para, conforme salientamos nos capítulos anteriores, poder identificar os elementos lógicos que permitam estabelecer o caminho de construção da interpretação dessa regra.

Reconhecendo que o direito ao crédito representa uma norma jurídica própria, citamos o entendimento de Paulo de Barros Carvalho que, muito embora tenha analisado a questão para o IPI, traz ensinamento que deve ser estendido ao ICMS:

“Eis aí, desde logo, uma observação que me parece preciosa para iluminar o cerne do problema formulado pelas consulentes: o direito ao crédito do contribuinte não decorre da regra-matriz de incidência tributária. Antes provem da eficácia legal de outra norma jurídica: aquela atinente ao direito de creditar-se que, tomando por base de incidência o mesmo fato social, determina o surgimento do direito ao crédito.

(...) será possível perceber que não se trata, apenas, de uma regra de direito, porquanto dois foram os cortes conceptuais promovidos no suporte fático, como duas foram as relações jurídicas que se propagaram pela ocorrência dos respectivos acontecimentos: a obrigação tributária e o vínculo no bojo do qual emergiu o direito ao crédito. Duas ocorrências no mundo físico-social, sendo uma de aquisição de insumos para o processo de industrialização e, outra, operação de venda e compra mercantile, entre Manaus e São Paulo, tendo por objeto produtos industrializados, abriram espaço para a percussão de duas normas jurídicas: a da regra-matriz de direito ao crédito pelo valor do imposto pago nas compras para o processo de industrialização e a regra-matriz de incidência do IPI.

(...)

Posso resumir, dizendo que duas são as normas jurídicas – a regra-matriz de incidência do IPI e a regra-matriz de direito ao crédito – e, portanto, haverá duas hipóteses – a da venda realizada pelo comerciante ‘A’ e a compra

efetuada pelo comerciante ‘B’ – com duas consequências – a relação juridical tributária entre ‘A’ e ‘F’ (ArjF) e a relação de direito ao crédito entre ‘B’ e ‘F’ (BrjF).”⁶⁹

Para isso, analisamos novamente as disposições da Constituição Federal e da Lei Complementar 87/96 que estabelecem os enunciados necessários para a identificação da regra de direito ao crédito:

Constituição Federal

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

(...)

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

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

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

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

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;”

Lei Complementar 87/1996

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

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

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não cumulatividade. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 33

ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”

6.3 Aspectos formadores do antecedente

A hipótese de incidência da regra-matriz tributária comporta descrições de ação (critério material), tempo (critério temporal), e espaço (critério espacial), delimitando, através da escolha desses caracteres, a hipótese que se pretende secretever. É o antecedente, portanto, o responsável pelo recorte da realidade social que será submetido à normatividade jurídica.

6.3.1 Critério material

No caso específico da análise, ao direito do contribuinte ao reconhecimento do crédito só importam as situações sociais, ou seja, aquelas criadas pela ação ou omissão de um indivíduo que necessitam ser reguladas para garantir o acesso a Não-Cumulatividade, e é justamente pelo critério material que indicamos o comportamento que poderá gerar o surgimento da relação jurídica.

Vale lembrar que a estrutura do critério material se mostra sempre da mesma forma: um verbo pessoal acompanhado de um complemento, que apresente os elementos que se pretenda regular. Faz referência a determinado comportamento do sujeito, seja ele indivíduo ou pessoa jurídica, que ocorrido, dará ensejo à criação do fato jurídico tributário.

Todavia, convém destacar que o verbo que compõe o critério material Como destacado, mostra-se imprescindível que o verbo componente do critério material seja sempre pessoal, pois os demais (os impessoais) estão fora da operatividade do direito. Ainda em relação ao verbo, imperativo que se trate de um verbo de predicação incompleta, necessitando de complemento.

No caso específico da Não-Cumulatividade, interessante efetuarmos a construção de qual seria a conduta a ser realizada para assegurar o direito ao crédito. Com efeito, o artigo 155, parágrafo segundo, inciso I, da Constituição Federal, estabelece que o imposto “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” (não destacado no original).

Da mesma forma, o artigo 19 da Lei Complementar 87/96 prevê que “o imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado” (não destacado no original).

Ou seja, o que se pode verificar da análise desses dois conjuntos de enunciados é que o direito ao crédito está vinculado ao recebimento de mercadoria ou serviço que foi sujeito à cobrança do ICMS. Assim, uma vez que o contribuinte recebeu mercadoria ou serviço sobre o qual incidiu o imposto, cabe o reconhecimento do direito ao crédito.

Como conclusão, podemos identificar o critério material da norma de direito ao crédito como: “Recebimento de mercadoria ou serviço sobre o qual incidiu o ICMS”.

6.3.2 Critério temporal

O segundo critério componente do antecedente da regra-matriz é aquele que faz referência ao tempo que o legislador recortou para considerar realizado o ato praticado no critério material. É o instante exato em que se reputa ocorrido o evento, para que se possa falar em incidência normativa.

Com base na variação posta pelo legislador, na elaboração do critério temporal da

hipótese, que fornece elementos que permitem identificar a condição que atua sobre determinado evento, subordinando-o no tempo, a doutrina construiu a classificação do critério temporal em instantâneos, continuados e complexivos.

Nesse contexto, os acontecimentos previstos no critério material seriam instantâneos quando sua ocorrência se esgotasse numa determinada unidade de tempo, ensejando, cada ocorrência, uma nova relação jurídica, uma nova e autônoma obrigação tributária.

Os continuados abrangeriam os fatos que constituíssem situações duradouras que se prolongassem no tempo, ao passo que os complexivos englobariam os fatos cujo processo de formação se desse com o decurso de unidades sucessivas de tempo, de forma que, pela integração de vários fatores, surgiria o fato final.

Dúvida surge quanto ao considerado critério temporal complexivo, segundo o qual a ocorrência de evento capaz de gerar o fato jurídico, com as consequências estabelecidas na norma, são incapazes de, separadamente, gerar o nascimento da relação jurídica tributária.

Assim, só geraria os efeitos previstos no consequente se todos os fatos estiverem concretizados e relatados em linguagem competente, o que somente acontece num determinado e único momento. Antes desse momento, não existe o fato e, portanto, não há o que se falar em relação jurídica tributária.

Contudo, independentemente das críticas a esse modelo, entendemos que a regra que garante o direito ao crédito tem critério temporal instantâneo, que ocorre no momento do recebimento da mercadoria ou serviço sujeito à incidência do ICMS.

Obviamente que o recebimento a que se está referindo não diz respeito ao evento natural, já que esse sem sua versão à linguagem competente não gera efeitos ou relação jurídica entre as partes. Por conta disso, somente após a versão em linguagem competente, qual seja, a emissão do competente documento fiscal que registra a entrega da mercadoria ou a prestação do serviço sujeito ao ICMS, é que se admite o surgimento do direito ao crédito.

Como conclusão, podemos identificar o critério temporal da norma de direito ao crédito como: “Momento em que o contribuinte recebe o documento fiscal que atesta o recebimento de mercadoria ou serviço”.

6.3.3 Critério espacial

Dentre os critérios formadores da hipótese normativa, imprescindível se mostra a presença do critério espacial, delimitando em qual local o evento tributário deve ocorrer para que seja considerado tributável.

O mencionado critério é definido por Paulo de Barros Carvalho como sendo “o plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, que cumprem o objetivo de assinalar o lugar preciso em que a ação há de acontecer.”⁷⁰

A esse respeito, muito embora possa existir confusão sobre eventual coincidência entre o critério espacial e o campo de eficácia da lei tributária – vigência territorial da lei – cabe ressaltar que são entidades nitidamente distintas.

O critério espacial deve identificar em que local a prática do evento previsto no critério material, segundo as condições de tempo estabelecidas no critério temporal, dará ensejo aos efeitos prescritos no consequente da regra-matriz.

De outra sorte, a vigência territorial da lei tem relação íntima com o campo de atuação dessa lei, que, no caso de leis estaduais, corresponderá aos limites territoriais do Estado que instituiu a lei.

Feito esse esclarecimento, consideramos que a regra que garante o direito ao crédito tem como critério espacial o ente federativo onde está localizado o contribuinte que fez a aquisição da mercadoria ou do serviço sujeito à incidência do ICMS.

⁷⁰ Direito Tributário – Linguagem e Método. 2ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 149

Como conclusão, podemos identificar o critério espacial da norma de direito ao crédito como: “Estado (ou Distrito Federal) em que está localizado o contribuinte que recebeu a mercadoria ou o serviço”.

6.4 Consequente e seus critérios

O consequente normativo, identificado com os critérios pessoal e quantitativo, traz os elementos para surgimento da relação jurídica decorrente da ocorrência do fato tal como descrito na hipótese.

A esse respeito, confirma-se os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

“se é correto afirmar-se que as hipóteses tributárias são conjuntos de critérios que nos permitem reconhecer eventos acontecidos no plano da realidade física, não menos exato dizer-se que a consequência que lhes é imputada, mediante cópula deôntica, consistem igualmente, numa conjugação de critérios que tem por escopo dar-nos a identificar um vínculo jurídico que regerá comportamentos humanos.”⁷¹

Como consequente da norma jurídica, podemos considerar os dois critérios que identificarão o vínculo jurídico em si, que permite indicar quais são os sujeitos da relação obrigacional, bem estabelece o objeto da prestação, que é o comportamento imposto pela norma.

A esse respeito, passamos à análise de cada um desses critérios, quais seja, o pessoal e o quantitativo.

6.4.1 Critério pessoal

⁷¹ Teoria da Norma Tributária. 5ª edição. São Paulo: Quartier Latin. 2008, p. 150

O critério pessoal garante o caráter intersubjetivo do direito, determinando os sujeitos que irão compor o vínculo obrigacional entre as partes, seja no polo ativo (credor) ou no polo passivo (devedor).

A esse respeito, o sujeito passivo é o indivíduo que se encontra na relação jurídica por ter o dever de entregar a prestação estabelecida na regra-matriz. Em contrapartida, ocupa a posição de sujeito ativo da relação jurídica as pessoas que tem o direito subjetivo de exigir sua prestação.

Vale ressaltar que, especificamente na norma jurídica que estabelece o direito ao crédito, o sujeito ativo e passivo são exatamente os mesmos que figuram no outro polo quando da relação jurídico-tributária.

Ou seja, se na relação jurídico-tributária relacionada ao ICMS o sujeito ativo é o Estado ou o Distrito Federal, que detém o direito subjetivo de exigir o pagamento do tributo, quando da análise da relação jurídica relacionada ao direito ao crédito, o ente federativo passa a ser o sujeito passivo, obrigado a reconhecer o direito ao aproveitamento do crédito do ICMS.

Por outro lado, o contribuinte sujeito ao ICMS figura como sujeito passivo na relação jurídico-tributária, quando tem a obrigação de efetuar o pagamento do imposto em suas operações. Contudo, ao se estabelecer a relação jurídica de direito ao crédito, o contribuinte passa a ser o sujeito ativo, detentor do direito de ver reconhecido o crédito do ICMS na hipótese de ocorrência do fato.

6.4.2 Critério quantitativo

Por fim, o critério quantitativo é o que estabelece o montante, economicamente

traduzido, do valor da prestação a ser cumprida. Especificamente no âmbito da tributação, esse critério quantitativo pode ser dividido entre a base de cálculo e alíquota.

O primeiro é o que estabelece o montante a que faz referência o tributo. Tem correlação direta com a hipótese de incidência, sendo norteadora do tipo tributário. Já a alíquota, que pode ser considerada como a unidade de medida que, multiplicada pela base de cálculo, permite chegar no montante a ser recolhido aos cofres públicos, a título de tributo.

Feitas essas considerações, no que se refere especificamente à norma jurídica que estabelece o direito ao crédito, temos que o montante de crédito a ser considerado utilizará como critério para o seu cálculo:

Base de Cálculo – valor da operação de aquisição de mercadoria ou serviço sujeito ao ICMS.

Alíquota – a mesma que foi utilizada pelo fornecedor da mercadoria ou serviço para cálculo do imposto incidente na operação anterior.

7. A APLICABILIDADE DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA NÃO-CUMULATIVIDADE PARA SOLUÇÃO DE DETERMINADAS QUESTÕES POSTAS NA JURISPRUDÊNCIA

Todo o delineamento das premissas anteriores será utilizado para auxiliar a análise de situações que vem se colocando a alguns contribuintes brasileiros, que vem sofrendo exigência de estorno de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de algumas mercadorias ou serviços.

Assim, a partir de agora pretendemos utilizar das ferramentas desenvolvidas na busca da interpretação mais adequada para alguns dos problemas postos. Basicamente, nossa análise será concentrada no estudo das exigências relacionadas:

- (i) ao estorno de créditos de ICMS nas aquisições de produtos oriundos de Estados que adotam política de incentivos fiscais;
- (ii) ao estorno de créditos de ICMS nas aquisições de produtos de fornecedores posteriormente considerados inidôneos pela fiscalização;
- (iii) às limitações ao aproveitamento de créditos de ICMS nas aquisições de bens do ativo fixo e energia elétrica; e
- (iv) à exigência de estorno de créditos de ICMS nas aquisições de bens da cesta básica, cuja saída subsequente ocorrerá com redução da base de cálculo.

7.1 A exigência de estorno de créditos de ICMS na aquisição de produtos originários de Estados que concedem incentivos fiscais

Na situação que ora pretendemos tratar, a política que vem sendo adotada pelas Autoridades Fiscais Estaduais é a de, em um primeiro momento, identificar eventuais

contribuintes que estejam remetendo mercadorias beneficiadas com algum tipo de incentivo fiscal que não tenha sido aprovado nos termos exigidos pela Lei Complementar 24/1975 para outros contribuintes localizados no mesmo ou em outro Estado da Federação.

Feita essa identificação, os agentes fiscais localizam todos os adquirentes de produtos dessa empresa. Ato contínuo, começa a ser exigido desses contribuintes, seja por meio da emissão de notificações, seja pela lavratura de auto de infração, o estorno dos créditos de ICMS decorrentes das aquisições de produtos do fornecedor cujos benefícios fiscais são considerados indevidos pelas Autoridades Fiscais Estaduais.

Nesse caso, o imposto que devia ser cobrado pelo Estado de origem do fornecedor passa a ser exigido indiretamente dos adquirentes desses produtos, que passam a não estar autorizados a utilizar os créditos de ICMS decorrentes dessa aquisição, conforme estabelecido pela regra da Não-Cumulatividade.

7.1.1 Base para a exigência do estorno

De acordo com as Autoridades Fiscais Estaduais que se utilizam desse tipo de expediente para tolher o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS na aquisição de produtos de fornecedor supostamente beneficiado com incentivos fiscais, a Lei Complementar 24/1975 estabeleceria a necessidade de que os benefícios fiscais sejam concedidos com base em Convênio ICMS, aprovado por todos os Estados (bem como pelo Distrito Federal) da Federação:

“Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

- I - à redução da base de cálculo;
- II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;
- III - à concessão de créditos presumidos;
- IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;
- V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.”

Tendo em vista que esses benefícios não teriam sido concedidos com base em Convênio, as Autoridades Fiscais consideram que o benefício seria inconstitucional.

Contudo, como não podem exigir o ICMS supostamente não pago pelo fornecedor, voltam-se contra o adquirente, tolhendo o seu direito ao crédito. Como exemplo de legislação que supostamente fundamentaria tal exigência, transcrevemos o artigo 59 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (aprovado pelo Decreto Estadual 45.490, de 30.11.2000):

“Artigo 59 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este ou outro Estado, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.

§ 1º - Para efeito deste artigo, considera-se:

- 1 - imposto devido, o resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo de cada operação ou prestação sujeita à cobrança do tributo;
- 2 - imposto anteriormente cobrado, a importância calculada nos termos do item precedente e destacada em documento fiscal hábil;
- 3 - documento fiscal hábil, o que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco e esteja acompanhado, quando exigido, de comprovante do recolhimento do imposto;
- 4 - situação regular perante o fisco, a do contribuinte que, à data da operação ou prestação, esteja inscrito na repartição fiscal competente, se encontre em atividade no local indicado e possibilite a comprovação da autenticidade dos

demais dados cadastrais apontados ao fisco.”

Ou seja, no entendimento que a Administração Fazendária faz da legislação estadual, requisito indispensável para garantir do direito ao aproveitamento dos créditos do ICMS seria o **pagamento** do imposto na etapa anterior.

Como o tributo supostamente não teria sido recolhido integralmente na operação anterior, não existiria direito ao aproveitamento do crédito do ICMS pelo adquirente. Nesse caso, o raciocínio das Autoridades Fiscais é o de que só o **pagamento** do imposto na etapa anterior assegura o creditamento na etapa subsequente.

7.2 A exigência de estorno de créditos na aquisição de produtos de fornecedores inidôneos

Nesse outro exemplo, a política que vem sendo adotada pelas Autoridades Fiscais Estaduais é a de, em um primeiro momento, identificar eventuais contribuintes que estejam com sua situação irregular, seja pela falta de prestação de informações regulares à fiscalização, seja pela própria ausência do recolhimento do tributo.

Feita essa identificação, os agentes fiscais efetuam diligências no estabelecimento da empresa, buscando informações sobre eventual cessação das suas atividades, bem como sobre o momento em que tal fato teria ocorrido. Tão logo conseguem reunir um mínimo grupo de informações sobre o encerramento das atividades dessa empresa, as Autoridades Fiscais passam a identificar todos os adquirentes de produtos dessa empresa.

Ato contínuo, começa a ser exigido desses contribuintes, seja por meio da emissão de notificações, seja pela lavratura de auto de infração, o estorno dos créditos de ICMS decorrentes das aquisições de produtos da empresa que foi considerada “inidônea”, vale dizer, que descumpra recorrentemente suas obrigações fiscais.

Nesse caso, o imposto que devia ser cobrado da empresa considerada inidônea na venda dos produtos passa a ser exigido indiretamente dos adquirentes desses produtos, que passam a não estar autorizados a utilizar os créditos de ICMS decorrentes dessa aquisição, conforme estabelecido pelo Princípio da Não-Cumulatividade.

7.2.1 Base legal para a exigência do estorno

De acordo com as Autoridades Fiscais Estaduais que se utilizam desse tipo de expediente para tolher o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS na aquisição de produtos de fornecedor tido como inidôneo, a legislação que disciplina o recolhimento do tributo determinaria a necessidade de que tanto o fornecedor com o documento que registra a operação (Nota Fiscal) sejam inidôneos.

Como exemplo, transcrevemos o artigo 59 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (aprovado pelo Decreto Estadual 45.490, de 30.11.2000):

“Artigo 59 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este ou outro Estado, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, **acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.**

§ 1º - Para efeito deste artigo, considera-se:

- 1 - imposto devido, o resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo de cada operação ou prestação sujeita à cobrança do tributo;
- 2 - imposto anteriormente cobrado, a importância calculada nos termos do item precedente e destacada em documento fiscal hábil;
- 3 - documento fiscal hábil, o que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco e esteja acompanhado, quando exigido, de comprovante do recolhimento do imposto;
- 4 - situação regular perante o fisco, a do contribuinte que, à data da operação

ou prestação, esteja inscrito na repartição fiscal competente, se encontre em atividade no local indicado e possibilite a comprovação da autenticidade dos demais dados cadastrais apontados ao fisco.” (não destacado no original)

Ou seja, no entendimento que a Administração Fazendária faz da legislação estadual, requisito indispensável para garantir do direito ao aproveitamento dos créditos do ICMS seria a situação do fornecedor, bem como da mercadoria.

Caso não existisse demonstração da regularidade da operação, com o pagamento do ICMS na etapa anterior, não existiria direito ao aproveitamento do crédito do ICMS pelo adquirente. Nesse caso, o raciocínio das Autoridades Fiscais é o de que só o **pagamento** do imposto na etapa anterior assegura o creditamento na etapa subsequente.

No caso dos fornecedores considerados inidôneos, normalmente acaba se verificando que não houve o efetivo recolhimento do tributo nessa etapa anterior, em evidente prejuízo ao Erário, que deixa de contar com parcela significativa do ICMS incidente na cadeia de circulação mercantil.

7.3 As limitações ao aproveitamento de créditos de ICMS na aquisição de bens do ativo fixo e de energia elétrica

Outra questão que foi objeto de muita discussão e que atualmente se pacificou de maneira contrária ao que estabelece o direito de crédito como decorrência da Regra da Não-Cumulatividade da Constituição Federal, diz respeito à limitação de aproveitamento de créditos na aquisição de energia elétrica e produtos destinados ao ativo fixo das empresas.

Nesses casos, as autoridades fiscais consideram que a possibilidade de aproveitamento de créditos para as aquisições de energia elétrica só são permitidas caso tal energia seja utilizado como (i) insumo para atividade industrial de produto cuja saída subsequente ocorra

com incidência do ICMS, ou (ii) usado para operação subsequente de saída de energia elétrica. Nesse caso, o aproveitamento integral de créditos de energia elétrica, independente de sua efetiva destinação, só será permitido a partir de 2020.

Por outro lado, no que se refere às aquisições de bens do ativo fixo, a legislação autoriza o aproveitamento de créditos não de forma imediata, mas sim à razão de 1/48 por mês subsequente à aquisição do produto, em regra que acaba se assemelhando inclusive à taxa de amortização de bens para fins contábeis.

Tais restrições estariam amparadas pela legislação ordinária a respeito do assunto, mas especificamente pela Lei Complementar 87/96:

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

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

(...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

(...)

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

b) quando consumida no processo de industrialização;

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e

d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses;

(...)"

7.4 Análise das exigências em virtude das conclusões obtidas

Contudo, em que pese a nobreza da intenção das Autoridades Fiscais de preservar o recolhimento do valor dos tributos, o que acaba ocorrendo na aplicação dessas políticas de tolher a utilização integral dos créditos é a violação à Não-Cumulatividade, em evidente prejuízo do adquirente, que sequer tem responsabilidade na conduta lesiva praticada pelo fornecedor.

Com efeito, a Não-Cumulatividade deve ser interpretada tal como posta na Constituição Federal, e não como satisfaz o melhor interesse do Erário.

Além disso, ao se estabelecer a impossibilidade do aproveitamento de créditos, está se deslocando aspecto fundamental para o estabelecimento da Hipótese de Incidência do ICMS, qual seja, o sujeito passivo. Passemos à crítica da posição adotada pela Administração Fazendária Estadual, de acordo com as premissas já aqui tratadas.

7.4.1 A Não-Cumulatividade – aspecto da própria natureza do ICMS e aplicação imediata ao tributo

A Não-Cumulatividade do ICMS prevê o direito ao aproveitamento dos créditos relativos ao imposto **devido** na operação anterior. Ou seja, não importa para a Não-Cumulatividade se o ICMS **foi ou não pago** na etapa anterior.

Além disso, em nenhum momento a Constituição Federal estabelece que a destinação das mercadorias adquiridas será elemento determinante para permitir a tomada de crédito pelo contribuinte.

O que importa é que, diante das condições em que se encontrava o contribuinte, que

efetivamente recolheu o ICMS na operação, embutido no preço das mercadorias, o direito ao crédito desse imposto é indiscutível.

Como já analisamos em capítulo anterior, os Critérios para a identificação da Regra Matriz de Incidência do Direito ao crédito de ICMS pode ser resumido ao seguinte:

- a) Critério Material: aquisição de mercadoria ou serviço sujeita à incidência do imposto na operação anterior, bem como à incidência do mesmo imposto quando da saída subsequente, seja da própria mercadoria, seja de produto originado a partir da utilização dessa mercadoria em processo de fabricação;
- b) Critério Espacial: território de determinado ente federativo (Estado ou Distrito Federal);
- c) Critério Temporal: recebimento do documento fiscal que documenta a ocorrência da transferência de propriedade;
- d) Critério Quantitativo: montante do imposto incidente na operação anterior, calculado por meio da aplicação da alíquota aplicável ao produto na situação, sobre o valor dessa aquisição; e
- e) Critério Pessoal: sujeito ativo (adquirente do produto) e sujeito passivo (Estado).

Da análise que fazemos dos critérios necessários para a o aperfeiçoamento do direito ao crédito do imposto, verifica-se que o critério material delimitado em nosso estudo faz referência ao imposto incidente na operação anterior, e não ao imposto pago.

Além disso, na definição do critério quantitativo, temos que o cálculo do montante do tributo incidente está relacionado apenas ao cálculo do imposto devido na etapa anterior.

Não existe (e a Constituição Federal não faz distinção a esse respeito) limitação ao

exercício do direito ao crédito vinculado ao pagamento do imposto na etapa anterior. Assim, Até porque, se o crédito não for admitido, haverá cumulatividade do ICMS, pois se recolheu integralmente nas operações subsequentes.

Em que pese o reconhecimento de que eventual falta de recolhimento do ICMS na operação anterior possa gerar eventual prejuízo ao Erário, não se pode ignorar o comando constitucional por conta de simples situação de eventual perda de arrecadação.

Assim também entende Paulo Celso Bergstrom Bonilha⁷², consoante suas palavras:

“Parece-nos que a acepção ‘montante’(de imposto) ‘cobrado’, que vem de ser utilizada pelo legislador constitucional nos dois dispositivos acima transcritos, pressupõe, antes de mais nada, que se trata de (montante) de imposto que oi objeto de lançamento.

Este requisito, ínsito no próprio texto constitucional, não implica, para fins de abatimento ou dedução na prova de pagamento do imposto, Basta que haja formalização regular da obrigação correspondente”.

Alcides Jorge Costa⁷³corroborar este entendimento lecionando que “o vocábulo ‘cobrado’ não pode ser entendido no sentido de concretamente exigido. Seria irreal pretender que o adquirente soubesse se o Estado exigiu ou não, concretamente, o ICM que incidiu sobre a operação. O sentido de cobrar só pode ser o de incidido”.

O professor da Universidade de São Paulo apenas faz uma ressalva que “não é só a incidência na operação anterior que abre caminho ao direito de, nas operações subsequentes, abater a mesma quantia. É preciso que haja a incidência e que o ICM seja mencionado em documento fiscal”.

Além disso, a jurisprudência tem, reiteradamente, admitido o aproveitamento integral de créditos, quer nos casos de não pagamento do ICMS pelo remetente das mercadorias, quer

⁷² BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. IPI e ICM – Fundamentos da Técnica Não Cumulativa. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

⁷³ COSTA, Alcides Jorge. ICMS na Constituição e na Lei Complementar. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

nos casos de reduções concedidas pelo Estado de origem. O caso da Súmula 571 do Colendo Supremo Tribunal Federal (“STF”) ilustra bem tal posicionamento: “reconhece-se ao adquirente o crédito integral do ICM, embora tal imposto não seja pago pelo Instituto Brasileiro do Café”.

De outra maneira, estar-se-ia impondo prejuízo ao contribuinte sem base na Regra da Não-Cumulatividade. Nessa hipótese, o contribuinte acabaria arcando com a impossibilidade do aproveitamento ao crédito por falta que sequer cometeu. Esse entendimento, aliás, é compartilhado pelo professor Roque Antonio Carrazza:

“Interpretação cuidadosa do Texto Constitucional revela-nos que o *direito de crédito* em tela independe, para surgir, da efetiva cobrança do ICMS nas *anteriores* operações ou prestações.

Deveras, a Magna Carta nada exige neste sentido, não podendo nenhuma norma infraconstitucional criar restrições a respeito.

Isto significa que o direito à compensação permanece integro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a fazenda pública de lançá-lo (salvo, é claro, por motivo de *isenção* ou *não - incidência*). Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido.”⁷⁴

Da mesma forma é o entendimento do Professor José Eduardo Soares de Melo:

“O direito ao crédito pressupõe a incidência do tributo, não se condicionando à realização de uma efetiva cobrança por parte daquele que realizara a operação mercantil, ou prestara os mencionados serviços. Sendo devido o ICMS nos negócios realizados entre o vendedor-comprador; e prestador de serviços-tomador, é irrelevante tomar em conta os demais aspectos pertinentes às relações de direito privado, inclusive a liquidação do preço. Assim como o débito de ICMS é exigido (fiscalmente) independentemente do comprador da mercadoria ter efetuado o pagamento do respectivo preço

⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 6ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, 2000, pg. 206-207

(ao vendedor), igual critério deve ser observado no tocante ao crédito do ICMS, ou seja, **considerado como direito do comprador independentemente do fato do vendedor haver sido ressarcido do preço, ou ter pago o tributo.**

Ademais, a singela menção à ‘cobrança’ do valor tributário (por parte do vendedor ao comprador dos bens), não traz efetivo proveito fiscal, uma vez que além de não significar recebimento do seu valor, também não comprova nenhuma espécie de pagamento.

A aceitação de prévio pagamento para possibilitar o crédito acarretaria total insegurança e certeza no direito público ao abatimento tributário, e absoluta distorção no regime de compensação (em período certo de tempo), porque a operação seria realizada num mês, o pagamento em mês diverso (ou dilatado para vários anos no caso de parcelamento do débito), compelindo o adquirente a exercer um autêntico poder de polícia nas atividades do vendedor, mediante a impraticável auditoria em sua contabilidade, etc.”⁷⁵

Nesse sentido, confira-se o entendimento do Colendo STF de que o contribuinte tem direito ao crédito do ICMS **incidente** nas operações:

(i) “TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. CORREÇÃO DOS CRÉDITOS ACUMULADOS. PRINCÍPIOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA ISONOMIA. **O sistema de créditos e débitos, por meio do qual se apura o ICMS devido, tem por base valores certos, correspondentes ao tributo INCIDENTE sobre as diversas operações mercantis, ativas e passivas, realizadas no período considerado, razão pela qual tais valores, justamente com vista à observância do princípio da não-cumulatividade, são insuscetíveis de alteração em face de quaisquer fatores econômicos ou financeiros.** De ter-se em conta, ainda, que não há falar, no caso, em aplicação do princípio da isonomia, posto não configurar obrigação do Estado, muito menos sujeita a efeitos moratórios, eventual saldo escritural favorável ao contribuinte, situação reveladora, tão-somente, de ausência de débito fiscal, este sim, sujeito a juros e correção

⁷⁵ SOARES DE MELO, José Eduardo. ICMS - o Direito a Crédito, o montante de sua Apropriação, e o 'Montante Cobrado', in RDDT n° 55

monetária, em caso de não-recolhimento no prazo estabelecido. Recurso conhecido e provido.”⁷⁶ (não destacado no original)

(ii) “TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. PRETENDIDA CORREÇÃO DOS CRÉDITOS ACUMULADOS, EM HOMENAGEM AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA NÃO-CUMULATIVIDADE. **O sistema de créditos e débitos, por meio do qual se apura o ICMS devido, tem por base valores certos, correspondentes ao tributo INCIDENTE sobre as diversas operações mercantis, ativas e passivas realizadas no período considerado, razão pela qual tais valores, justamente com vista à observância do princípio da não-cumulatividade, são insuscetíveis de alteração em face de quaisquer fatores econômicos ou financeiros.** De ter-se em conta, ainda, que não há falar, no caso, em aplicação do princípio da isonomia, posto não configurar obrigação do Estado, muito menos sujeita a efeitos moratórios, eventual saldo escritural favorável ao contribuinte, situação reveladora, tão-somente, de ausência de débito fiscal, este sim sujeito a juros e correção monetária, em caso de não recolhimento no prazo estabelecido. Recurso não conhecido.”⁷⁷

(iii) “TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. PRETENDIDA CORREÇÃO DE CRÉDITOS ALUSIVOS A OPERAÇÕES ANTERIORES, RECUSADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA ISONOMIA. **O sistema de créditos e débitos, por meio do qual se apura o ICMS devido, tem por base valores certos, correspondentes ao tributo INCIDENTE sobre as operações mercantis, ativas e passivas, não havendo que se falar, por isso, em ofensa ao princípio da isonomia e nem, tampouco, ao da não-cumulatividade.** Recurso conhecido, mas ao qual se nega provimento.”⁷⁸ (não destacado no original)

Esse posicionamento também é compartilhado pelo Superior Tribunal de Justiça, como se verifica de Acórdão que teve como relator o então Ministro daquela corte, Luiz Fux:

⁷⁶ Recurso Extraordinário nº 195902/SP – Rel. Min. Ilmar Galvão – DJ 20.11.1998

⁷⁷ Recurso Extraordinário nº 195643/RS – Rel. Min. Ilmar Galvão – DJ 21.8.1998

⁷⁸ Recurso Extraordinário nº 195305/SP – Rel. Min. Ilmar Galvão – DJ 27.10.2000

“AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ICMS DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA FORNECEDORA. DIREITO AO CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DEMANDA DECLARATÓRIA QUE RECONHECERA A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE OS SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA NAS EMBALAGENS PERSONALIZADAS. ESTORNO DOS CRÉDITOS PELOS ADQUIRENTES DAS MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

1. O direito de crédito do contribuinte não decorre da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, mas da eficácia legal da norma constitucional que prevê o próprio direito ao abatimento (regra-matriz de direito ao crédito), formalizando-se com os atos praticados pelo contribuinte (norma individual e concreta) e homologados tácita ou expressamente pela autoridade fiscal. Essa norma constitucional é autônoma em relação à regra-matriz de incidência tributária, razão pela qual o direito ao crédito nada tem a ver com o pagamento do tributo devido na operação anterior.

(...)

3. O termo “cobrado” deve ser, então, entendido como “apurado”, que não se traduz em valor em dinheiro, porquanto a compensação se dá entre operações de débito (obrigação tributária) e crédito (direito ao crédito). Por essa razão, o direito de crédito é uma moeda escritural, cuja função precípua é servir como moeda de pagamento parcial de impostos indiretos, orientados pelo princípio da não-cumulatividade.

(...)

6. Nesse diapasão, não se afigura legítima a exigência de estorno dos créditos de ICMS, porquanto a empresa agiu no estrito cumprimento da regra-matriz de direito ao crédito, uma vez ter-lhe sido regularmente repassado o tributo pela empresa fornecedora quando da aquisição das embalagens personalizadas, consoante destacado nas notas fiscais - documentos idôneos para tanto -, gerando a presunção de incidência da exação na operação anterior.

(...)

8. Agravo regimental desprovido.⁷⁹

Não é sequer lógico considerar que o direito ao crédito do contribuinte esteja atrelado

⁷⁹ Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.065.234 – Rel. Min. Luiz Fux – DJ 1.7.2010

ao pagamento do imposto pelo seu fornecedor. Se não se discute a efetiva ocorrência das operações, houve a incidência do tributo.

Os desdobramentos posteriores à incidência do ICMS na operação anterior, como, por exemplo, o pagamento do tributo incidente na operação, não afetam a ocorrência do fato jurídico tributário e, conseqüentemente, o nascimento do direito ao crédito do adquirente da mercadoria.

As únicas exceções à realização da Não-Cumulatividade são aquelas expressamente previstas na própria Constituição Federal, quais sejam, as hipóteses de que a operação anterior seja beneficiada com a isenção ou não incidência. Aparte dessas previsões, a Não-Cumulatividade deve ser integralmente respeitada.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça já pacificou o seu entendimento de que existem apenas duas exceções ao princípio da Não-Cumulatividade, que são aquelas previstas na CF. Confira-se:

(i) “TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS – UTILIZAÇÃO CONCOMITANTE DO BENEFÍCIO FISCAL DA BASE DE CÁLCULO REDUZIDA E DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS FISCAIS – ARTS. 19 E 20, § 1º DA LC 87/96 – ILEGALIDADE DO CONVÊNIO 38/89.

1. Considera-se deficiente a fundamentação do recurso que, a par de indicar ofensa ao art. 535 do CPC, alega genericamente defeito na prestação jurisdicional, sem indicar com clareza e objetividade os fatos que amparam a suposta violação. Súmula 284/STF.

2. Aplica-se o enunciado da Súmula 282/STF relativamente às teses não prequestionadas.

3. **Segundo o Supremo Tribunal Federal, conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior** e a diminuição valorativa da base de cálculo não autoriza tal proibição.

4. Na mesma linha de entendimento, o STJ entende que a regra do princípio da não-cumulatividade somente se afasta quando se tratar de isenção ou não-incidência, hipóteses que não se confundem com a redução da base de cálculo.

5. Ilegalidade do Convênio ICM 38/89 em face dos arts. 19 e 20, § 1º da LC 87/96, ao exigir a renúncia ao direito ao creditamento para utilização da base de cálculo reduzida.

6. Recurso especial improvido.”⁸⁰

(ii) “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTO INTEGRANTE DA CESTA BÁSICA. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CREDITAMENTO PELA ALÍQUOTA MAIOR. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ESTORNO PROPORCIONAL. ILEGALIDADE.

1. A não-cumulatividade do ICMS é norma inserta no Texto Constitucional, art. 155, § 2º, reproduzida pela Lei Complementar 87/96, que também, a despeito de se tratar de norma regulamentadora, dispõe sobre a forma de compensação do tributo, disciplinando-a.

2. Análise bifronte do aresto recorrido que fundou-se em razões constitucionais e infraconstitucionais. A regra da não-cumulatividade comporta, pelo Texto Constitucional, duas exceções, sendo vedado ao legislador infraconstitucional ampliar o alcance das mesmas. São elas as hipóteses da isenção e da não-incidência, casos em que o sujeito passivo deverá estornar o imposto objeto de creditamento. Em consequência, a redução da base de cálculo não se confunde com a isenção. Precedentes do STJ.

(...)

6. Recurso Especial desprovido.”⁸¹

Além disso, é necessário ressaltar que recentemente o Superior Tribunal de Justiça reconheceu que o contribuinte tem o direito de se creditar do valor integral do ICMS incidente em operação interestadual ainda que haja a concessão de benefícios fiscais no estado de origem das mercadorias, em decisão publicada em 28.5.2010, nos autos do

⁸⁰ Recurso Especial nº 466832/RS - Rel. Min. Eliana Calmon - DJ 5.6.2006 - não destacado no original

⁸¹ Recurso Especial nº 615365/RS - Rel. Min. Luiz Fux - DJ 2.8.2004 - não destacado no original

Recurso Especial nº 1.125.188 – MT, como se observa na ementa do julgado abaixo transcrita:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. REDUÇÃO DO DESCONTO DA ALÍQUOTA INTERESTADUAL (ICMS/ST) PELO ESTADO DE DESTINO EM FACE DE INCENTIVO FISCAL (CRÉDITO PRESUMIDO) CONCEDIDO PELO ESTADO DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 8º, § 5º, DA LC 87/96. RETENÇÃO DAS MERCADORIAS COMO FORMA DE COERÇÃO AO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO INDEVIDO. NÃO CABIMENTO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO EVIDENCIADO. (...)

5. Para solucionar a presente controvérsia, à luz do princípio da legalidade estrita,

que é norteador à interpretação das normas de direito tributário, mostra-se imprescindível diferenciar as expressões "**valor do imposto devido**" e "**imposto efetivamente recolhido**".

6. No caso concreto, impõe-se reconhecer que o imposto devido junto ao estado de origem corresponde à totalidade da alíquota de 12% (doze por cento) relativa à substituição tributária nas operações interestaduais. Isso porque o creditamento concedido pelo Estado de Mato Grosso do Sul pressupõe a existência de imposto devido; ou, por outro prisma, não é possível creditar-se de algo que não é devido.

7. A hipótese de creditamento difere substancialmente dos casos de isenção ou não-incidência, pois nessas situações não há, de fato, "**imposto devido**".

8. Assim, constatado que o benefício fiscal concedido pelo estado de origem não altera o cálculo do imposto devido, mas, apenas, resulta em recolhimento a menor em face da concessão de crédito presumido, deve ser descontado o percentual de 12% do ICMS/ST devido ao estado destinatário. Pensar diferente resultaria, no caso concreto, na possibilidade de o estado de destino, em prejuízo ao contribuinte, apropriar-se da totalidade do incentivo fiscal concedido pelo estado de origem, tornando-o sem efeito, situação essa que conspira contra a

autonomia fiscal dos entes federados, que só pode ser regulada por norma de caráter nacional. (...)

10. Recurso especial provido. (Não destacado no original)

Essa decisão não é isolada, pois o Superior Tribunal de Justiça reconheceu nos Recursos em Mandado de Segurança n°s 31.714/MT e 32.453/MT que benefício fiscal não impõe o estorno do crédito, pois tanto na CF como na LC 87/96 apenas prevêm a restrição nos casos de isenção e não-incidência:

(i) “TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO AO FORNECEDOR NA ORIGEM. PRETENSÃO DO ESTADO DE DESTINO DE LIMITAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO AO VALOR EFETIVAMENTE PAGO NA ORIGEM. DESCONSIDERAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO. IMPOSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. LEI. AUTORIZAÇÃO. AUSÊNCIA.

1. O *mandamus* foi impetrado contra ato do Secretário de Estado da Fazenda, com o objetivo de afastar a exigência do Fisco de, com base no Decreto Estadual 4.504/04, limitar o creditamento de ICMS, em decorrência de incentivos ou benefícios fiscais concedidos pelo Estado de origem da mercadoria. Deve-se destacar que a discussão travada na lide não diz respeito à regularidade do crédito concedido na origem, mas à possibilidade de o ente estatal de destino obstar diretamente esse creditamento, autuando o contribuinte que agiu de acordo com a legislação do outro ente federativo.

2. Admite-se o mandado de segurança quando a impugnação não se dirige contra a lei em tese, mas contra os efeitos concretos derivados do ato normativo, o qual restringe o direito do contribuinte de efetuar o creditamento do ICMS.

3. Na hipótese, o Secretário de Estado da Fazenda possui legitimidade para figurar no feito, porquanto, nos termos do art. 22 da Lei Complementar Estadual n° 14/92, compete-lhe proceder à arrecadação e à fiscalização da receita tributária, atribuições que se relacionam diretamente com a finalidade buscada na ação mandamental.

4. O benefício de crédito presumido não impede o creditamento pela entrada

nem

impõe o estorno do crédito já escriturado quando da saída da mercadoria, pois tanto a CF/88 (art. 155, § 2º, II) quanto a LC 87/96 (art. 20, § 1º) somente restringem o direito de crédito quando há isenção ou não-tributação na entrada ou na saída, o que deve ser interpretado restritivamente. Dessa feita, o creditamento do ICMS em regime de não-cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando que haja a incidência tributária.

5. Se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado – como aliás foi feito pelos Estados de São Paulo e Amazonas nos precedentes citados pela Ministra Eliana Calmon – e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território. Vide ainda: ADI 3312, Rel. Min. Eros Grau. DJ. 09.03.07 e ADI 3389/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJ. 23.06.06).

6. A compensação tributária submete-se ao princípio da legalidade estrita. Dessa

feita, não havendo lei autorizativa editada pelo ente tributante, revela-se incabível a utilização desse instituto. Precedentes.

7. Recurso ordinário em mandado de segurança provido em parte.”

(ii) “ICMS. GUERRA FISCAL. BENEFÍCIO CONCEDIDO SEM CONVÊNIO INTERESTADUAL. NULIDADE. ART. 8º, I, DA LC 24/1975.

INEXISTÊNCIA DE ADIN. RECONHECIMENTO DO CRÉDITO.

1. É conhecida a jurisprudência do egrégio STF pela inconstitucionalidade de normas estaduais que admitem benefícios sem convênio autorizativo. Os créditos presumidos ou fictícios assim concedidos são nulos, nos termos do art. 8º, I, da LC 24/1975.

2. A Segunda Turma reconheceu a impossibilidade de aproveitamento desses créditos, ao julgar o AgRg no Ag 1.243.662/MG (Rel. Min. Eliana Calmon, j. 1º.3.2011).

3. Entretanto, o colegiado reviu esse entendimento para impor a observância do crédito fictício pelo Estado de destino, acolhendo a tese de que a inconstitucionalidade deve ser previamente declarada em ADIn específica, relativa à lei do Estado de origem (RMS 31.714/MT, j. 3.5.2011, rel. Min.

Castro Meira).

4. Recurso Ordinário provido.”

Portanto, resta claro que a doutrina e a jurisprudência reconhecem que o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS independe do efetivo pagamento do imposto na operação anterior, devendo ser garantido o integral aproveitamento dos créditos de ICMS em atenção à Não-Cumulatividade desse tributo.

7.5 O deslocamento do aspecto pessoal da Regra Matriz de Incidência

Além da questão já exposta, como já reconhecido nas obras de inúmeros juristas, dentre os quais Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba, a norma que estabelece o surgimento do liame obrigacional tributário traz determinados aspectos, sem o quais não se permite a efetiva verificação da ocorrência do fato que enseja a obrigação ao recolhimento do tributo, quais sejam:

- f) Critério Material: descrição do fato que, uma vez ocorrido, enseja a obrigação tributária;
- g) Critério Espacial: indicação da extensão geográfica onde o fato deva ocorrer;
- h) Critério Temporal: momento em que se reputa ocorrido o fato a ensejar o nascimento da obrigação tributária;
- i) Critério Quantitativo: elementos que indicam o montante do tributo a pagar (base de cálculo e alíquota); e
- j) Critério Pessoal: sujeitos que compõe o liame obrigacional (sujeito ativo e passivo).

Nesse sentido, importância especial tem o Critério Pessoal, pois define quais serão os sujeitos da relação jurídica tributária, vale dizer, aquele que dispõe do poder de exigir o pagamento do tributo e aquele que está obrigado a satisfazer a obrigação.

No caso específico do ICMS, o sujeito passivo, via de regra, é o vendedor do produto. Assim, cabe ao fornecedor das mercadorias o adimplemento da obrigação tributária nas operações de venda.

Contudo, ao se proibir o aproveitamento integral dos créditos de ICMS na aquisição de produtos de fornecedores, está se atribuindo a obrigação de recolhimento do ICMS ao adquirente, que só é responsável pelo imposto incidente sobre o valor que agregar à operação.

Portanto, além da inconstitucionalidade da exigência de estorno proporcional de créditos de ICMS, em violação à Regra da Não-Cumulatividade, tal prática acarreta deslocamento de aspecto inerente à obrigação tributária do ICMS, qual seja, o sujeito passivo do imposto.

Assim, a pretensão de transferir a responsabilidade ao contribuinte de fiscalizar a validade da legislação tributária do Estado no qual se encontravam seus fornecedores constitui um despropósito evidente, além de contrariar o princípio da legalidade, expresso no artigo 5º, II, da CF. Confira-se o entendimento do Superior Tribunal de Justiça a esse respeito:

(i) “TRIBUTÁRIO – ICMS – MERCADORIA ADQUIRIDA DE PESSOA JURÍDICA INSCRITA NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES – ESTABELECIMENTO DESCONHECIDO – SONEGAÇÃO DO TRIBUTO – RESPONSABILIDADE DO COMPRADOR

I – O comerciante que adquire a mercadoria de pessoa jurídica regularmente inscrita, mediante nota fiscal e comprovado o respectivo pagamento do preço e do ICMS não pode ser responsabilizado pela omissão da vendedora, em recolher o tributo. Imputar responsabilidade ao comprador, em tal situação, seria atribuir a terceiro, sem previsão legal, responsabilidade tributária, em flagrante ofensa ao art. 128 do

CTN.

II – Não é lícito exigir do comprador, que recolha novamente o tributo, que ele pague ao adquirir mercadoria. Semelhante exigência ofenderia o princípio da não cumulatividade”⁸²

(ii) “TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE. ICMS. ISENÇÃO. FERTILIZANTES. USO INDEVIDO POR TERCEIROS. ARTIGOS 121,124 E 176, CTN.

1. A responsabilidade tributária é pessoal. Não permite o ordenamento jurídico a sua transferência a quem não produz fato capaz de fazer gerar a sua incidência.
2. É inadmissível a pretensão fiscal de exigir do comerciante, vendedor de produto isento (no caso fertilizante para emprego na agricultura) o pagamento do ICMS, por ter o comprador, usuário do referido produto, desviado a finalidade de sua aplicação.
3. À Fazenda Estadual cabe, na espécie, exigir o tributo do contribuinte de fato, autor do desvio, e não do comerciante vendedor, por este não ter meios legais de fiscalizar o comportamento do adquirente do produto.
4. Homenagem ao princípio da legalidade em se tratando da fixação da responsabilidade tributária.
5. Recurso Provido.”⁸³

Assim, exigir do contribuinte que deixe de aproveitar créditos em razão da suposta falta de pagamento de tributo por seu fornecedor é estabelecer responsabilidade ao adquirente pelo imposto que deixou de ser pago na etapa anterior.

Tal conduta ensejaria, em último caso, o dever do contribuinte de zelar pelo cumprimento de obrigações fiscais de outros, sem que haja previsão legal que assim exija, em clara ofensa ao princípio da legalidade previsto no artigo 5º, inciso II, da CF:

Além disso, não há razão para, mediante a glosa de créditos do ICMS incidente nas operações, responsabilizar o contribuinte pelo pagamento de imposto que não é de sua

⁸² Recurso Especial nº 96601/SP – Rel. Min. Humberto Gomes de Barros – DJ 16.12.1996, não destacado no original

⁸³ Recurso Especial nº 85888/SP – Rel. Min. José Delgado – DJ de 20.5.1996

responsabilidade e o qual sequer haveria de saber se foi efetivamente recolhido ou não. Caso o recolhimento do tributo não tenha sido realizado pela fornecedora, que é o contribuinte de direito, deve a Fiscalização exigir daquela empresa o ICMS que entende devido, e não pretender criar obrigação solidária aplicável à terceiros.

Nesse sentido é a posição dada pelo Superior Tribunal de Justiça, como se verifica da análise do Recurso Especial nº 623335/PR, pela 1ª Turma do Colendo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), cuja relatora foi a Excelentíssima Senhora Ministra Denise Arruda, publicada no D.J. de 10.9.2007:

“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO MERCANTIL. NOTAS FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS. COMPROVAÇÃO DA REALIZAÇÃO DA OPERAÇÃO COMERCIAL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. TRIBUNAL DE ORIGEM. SOBERANIA NA ANÁLISE DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ. RECURSO DESPROVIDO.

1. Não viola os arts. 458, II, e 535, II, do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

2. **A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça pacificou-se no sentido de que o adquirente de boa-fé não pode ser responsabilizado pela inidoneidade de notas fiscais emitidas pela empresa vendedora, sendo certo que, nesse caso, é possível o aproveitamento de crédito de ICMS relativo às referidas notas fiscais.** Todavia, para tanto, é necessário que o contribuinte demonstre, pelos registros contábeis, que a operação de compra e venda efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, portanto, o ônus da prova.

3. O disposto no art. 136 do CTN não dispensa o contribuinte, empresa compradora, da comprovação de que as notas fiscais declaradas inidôneas correspondem a negócio efetivamente realizado.

4. O Tribunal de origem, soberano na análise das provas, entendeu que os documentos constantes dos autos não demonstraram a efetiva ocorrência da operação de compra e venda. Desse modo, qualquer conclusão em sentido

contrário ao que ficou expressamente consignado no acórdão recorrido demanda necessariamente o reexame do contexto fático-probatório, o que, por si só, inviabiliza o recurso especial, ante o óbice contido na Súmula 7 desta Corte: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.

5. Recurso especial desprovido".⁸⁴

Nesse mesmo sentido, pronunciou-se em outra ocasião o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 246134/MG:

“TRIBUTÁRIO - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO. NOTAS FISCAIS CONSIDERADAS INIDÔNEAS - OPERAÇÕES COMPROVADAS. BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE.

1. Constatada a veracidade da operação comercial de compra e venda, não pode o adquirente de boa-fé (que, no caso, é presumida) ser responsabilizado por eventuais irregularidades posteriormente verificadas nas notas fiscais emitidas pela empresa vendedora.

Precedentes.

2. Recurso especial provido.⁸⁵

O imposto incidente sobre as operações de aquisições de mercadorias em questão deveria ter sido pago pela fornecedora na época na qual ocorreram. Se não o foi, não se pode pretender glosar créditos legítimos e, indiretamente, exigir que o adquirente recolha o imposto que é devido por outro. A responsabilidade que lhe foi imputada pela Fiscalização não encontra respaldo legal e não pode ser mantida.

Existe, a esse respeito, outros julgados proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça, que reconhecem a impossibilidade de que o contribuinte de boa-fé seja lesado por falta cometida pelo vendedor da mercadoria. Confirmam-se, a respeito, as seguintes decisões:

⁸⁴ Recurso Especial nº 623335/PR - Rel Ministra Denise Arruda – D.J. 10.9.2007

⁸⁵ Recurso Especial nº 264134/MG – Rel. Ministro João Otávio de Noronha – D.J. 13.3.2006

(i) “TRIBUTÁRIO - ICMS - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO - INIDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS

- **As operações realizadas com empresa posteriormente declarada inidônea pelo Fisco devem ser consideradas válidas, não se podendo penalizar a empresa adquirente que agiu de boa-fé.**

- Recurso especial provido.”⁸⁶

(ii) “TRIBUTÁRIO - ICMS - CRÉDITOS RESULTANTES DE NOTA FISCAL - INIDONEIDADE - VENDEDOR DE BOA-FÉ - INEXISTÊNCIA DE DOLO OU CULPA - PRECEDENTES.

- **O vendedor ou comerciante que realizou a operação de boa-fé, acreditando na aparência da nota fiscal, e demonstrou a veracidade das transações (compra e venda), não pode ser responsabilizado por irregularidade constatada posteriormente, referente à empresa já que desconhecia a inidoneidade da mesma.**

- Recurso conhecido e provido.”⁸⁷

Por outro lado, a recusa do reconhecimento do direito ao aproveitamento integral de créditos gera, na verdade, deslocamento do aspecto pessoal da Regra Matriz, com o estabelecimento de alteração do sujeito passivo do ICMS, como melhor explicitado a seguir.

⁸⁶ Recurso Especial nº 176270/MG - Relatora Ministra Eliana Calmon - DOE 4.6.2001

⁸⁷ Recurso Especial nº 112313/SP - Relator Ministro Peçanha Martins - DOE 17.12.1999

8. CONCLUSÃO

Como conclusão do estudo objeto deste trabalho, pudemos identificar que a Não-Cumulatividade é Regra Constitucional criada de maneira conexa à competência para a criação do ICMS. Com isso, consideramos possível afirmar que o ICMS não pode existir que não seja de maneira a atender à Não-Cumulatividade.

Além disso, também é possível verificar que a Não-Cumulatividade visa atender ao Princípio da Capacidade Contributiva do tributo, evitando a incidência em cascata e garantindo que, a cada etapa da cadeia de circulação mercantil, o ICMS só passará a incidir sobre o valor agregado naquela etapa específica de circulação.

Outro aspecto que pudemos verificar é o fato de que a Não Cumlatividade estabelece a possibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS sobre o imposto **devido** na etapa anterior. Em vista disso, ainda que tal tributo não tenha sido pago pelo fornecedor, por circunstâncias quaisquer, uma vez ocorrida a circulação da mercadoria, houve a incidência e o ICMS tornou-se devido.

Portanto, como a Constituição Federal não exige o pagamento do ICMS na etapa anterior, uma vez verificada a incidência do tributo (em decorrência da saída efetiva da mercadoria) o adquirente faz jus ao aproveitamento dos créditos decorrentes da operação subsequente, que dá cumprimento à Regra da Não-Cumulatividade prevista na Constituição Federal, que sequer exige a existência de legislação específica.

Nesse cenário, exigir o estorno de créditos do ICMS em decorrência da existência de incentivo fiscal na operação anterior, que acaba acarretando suposto recolhimento a menor na operação anterior, em que pese representar preocupação com lesão ao Erário, acaba desconsiderando a norma que prevê a Não-Cumulatividade do ICMS.

Uma vez que o direito ao crédito não está vinculado ao pagamento do ICMS, mas sim

à incidência do tributo, não se pode pretender exigir do adquirente de boa-fé que deixe de aproveitar o crédito incidente na etapa anterior da cadeia de circulação, o que geraria efetivo deslocamento da responsabilidade pelo pagamento do tributo na etapa anterior.

Além disso, estar-se-ia admitindo a violação ao Princípio da Capacidade Contributiva, fazendo com que o adquirente arcasse com carga tributária referente à totalidade da operação, ao invés de somente sobre o valor que efetivamente agrega à mercadoria vendida.

Outra circunstância a ser considerada diz respeito à mudança do sujeito passivo da relação jurídica tributária, que passará a ser o adquirente da mercadoria, por conta de política fiscal que não encontra respaldo em lei em sentido estrito. Assim, permitir a exigência do estorno do crédito é desnaturar a relação jurídica com o fornecedor das mercadorias, esse sim efetivo sujeito passivo da relação tributária do ICMS.

Em vista disso, consideramos que a exigência de estorno de créditos de ICMS decorrentes de eventual recolhimento a menor na etapa anterior, com a qual o adquirente não tenha concorrido, viola a Regra da Não-Cumulatividade do ICMS e, portanto, é inconstitucional.

9. BIBLIOGRAFIA

ARAÚJO, Luiz Alberto David e NUNES JUNIOR, Vidal Serrano, Curso de Direito Constitucional, 9ª edição, São Paulo, Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2000.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos, Malheiros, São Paulo, 2003.

_____. “A Teoria dos Princípios e o Direito Tributário”, RDDT 125.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio, Elementos de direito administrativo, 1986.

BARROSO, Luís Roberto, Interpretação e Aplicação da Constituição, 6ª edição, São Paulo, Saraiva, 2004.

BASTOS, Celso, Curso de Direito Constitucional, 20ª edição, São Paulo, Saraiva, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro: Forense, 11ª edição, 2010.

BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas, 3ª edição, São Paulo, Dialética, 2005.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. IPI e ICM – Fundamentos da Técnica Não Cumulativa. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Tributação no Comércio Eletrônico à Luz da Teoria Comunicacional do Direito. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito. O constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 23ª edição, Saraiva, São Paulo, 2011.

_____. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. Direito Tributário – Linguagem e Método. 2ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2008.

_____. Breves considerações sobre a função descritiva da Ciência do Direito Tributário. Sítio Consultor Jurídico - <http://www.conjur.com.br/2013-out-01/paulo-barros-breves-consideracoes-funcao-descritiva-ciencia-direito-tributario>

_____. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não cumulatividade. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 33

_____. Teoria da Norma Tributária. 5ª edição. São Paulo: Quartier Latin. 2008.

CANOTILHO, JJ. Gomes, Direito Constitucional, 5ª edição, Coimbra, Almedina, 1991

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. ICMS, 6ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, 2000.

COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na lei complementar, São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

COSTA, Regina Helena, O conceito de Capacidade Contributiva, 2ª edição, São Paulo, Malheiros, 1996

CONTI, José Maurício, Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade, São Paulo, Dialética, 1996.

FERRAGUT, Maria Rita, Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2009.

FERRAZ, Tércio Sampaio, Introdução ao Estudo do Direito, 4ª Edição, São Paulo, Atlas, 2003.

FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*, 3ª Ed. São Paulo: Annablume, 2007.

HAMATI, Cecília Maria Marcondes, “A capacidade contributiva” in *Imposto de Renda – Estudos*, São Paulo, Resenha Tributária, 1990.

JAKOBSON, Roman. *Linguística e Comunicação*, São Paulo: Cultrix, 2007.

LACOMBE, Américo Masset, *Princípios Constitucionais Tributários*, São Paulo, Malheiros, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 25ª edição, São Paulo, Malheiros, 2004.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

MORAES, Alexandre De, *Direito Constitucional*, 19ª edição, São Paulo, Atlas, 2006.

MENDES, Sonia Maria Broglia. *A validade jurídica pré e pós giro linguístico*. São Paulo: Noeses, 2007.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *Direito Tributário – Capacidade Contributiva*, 2ª edição, Rio de Janeiro, Renovar, 1998.

PINTO FERREIRA, *Princípios Gerais do Direito Constitucional Moderno*, 4ª edição, São Paulo, Saraiva.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*, 27ª Ed., São Paulo, Saraiva, 2006.

SANTAELLA, Lucia. *O que é Semiótica*. São Paulo: Brasiliense, 1983.

SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de Linguística Geral*. 15 ed. São Paulo: Cultrix, 1989.

SILVA, José Afonso da, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 16ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, 1999.

_____, Aplicabilidade das Normas Constitucionais. 5.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

SOARES DE MELO, José Eduardo; LIPPO, Luiz Franscisco. A não-cumulatividade tributária, São Paulo, Dialética, 1998.

_____, Curso de direito tributário. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. ICMS - o Direito a Crédito, o montante de sua Apropriação, e o 'Montante Cobrado', in RDDT nº 55.

SUNDFELD, Carlos Ari. Fundamentos de Direito Público. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2005.

TELLES JR, Goffredo . Iniciação na ciência do direito, São Paulo: Saraiva, 2001.

VILANOVA, Lourival. Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo. São Paulo: Noeses, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurélio, Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva, São Paulo, Quartier Latin, 2004.