

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

FREDERICO SILVEIRA E SILVA

**A NÃO CUMULATIVIDADE COMO ELEMENTO ESSENCIAL DA REGRA
CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E
SERVIÇOS (CBS)**

DOUTORADO EM DIREITO

**São Paulo
2025**

FREDERICO SILVEIRA E SILVA

**A NÃO CUMULATIVIDADE COMO ELEMENTO ESSENCIAL DA REGRA
CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E
SERVIÇOS (CBS)**

Tese apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de DOUTOR em Direito Tributário, sob a orientação do Prof. Dr. Robson Maia Lins.

São Paulo

2025

Silva, Frederico Silveira e

A não cumulatividade como elemento essencial da regra constitucional de competência da contribuição sobre bens e serviços (CBS). / Frederico Silveira e Silva. São Paulo: 2026.

228p.; 4 cm.

Orientador: Robson Maia Lins.

Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito.

1. Não cumulatividade. 2. Contribuição sobre bens e serviços (CBS). 3. Regra de competência. 4. Elementos da regra constitucional de competência da CBS. I. Lins, Robson Maia. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito.

CDD

FREDERICO SILVEIRA E SILVA

**A NÃO CUMULATIVIDADE COMO ELEMENTO ESSENCIAL DA REGRA
CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E
SERVIÇOS (CBS)**

Tese apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de DOUTOR em Direito Tributário, sob a orientação do Prof. Dr. Robson Maia Lins.

Aprovado em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Dr. Robson Maia Lins

Dr. Roque Antonio Carrazza

Dra. Marina Faraco

Dr. Osvaldo Santos de Carvalho

Dr. Edilson Pereira Nobre Júnior

A repetição gera o novo!

Paulo de Barros Carvalho

À minha mãe, Dalvy Silveira, espelho e bússola da nossa família. Ao meu pai, Wanderval Ferreira (*in memoriam*). À minha família, e aos que carregam meu eterno amor incondicional, meus filhos Enzo e Breno. Aos meus amigos, que contribuem para amenizar esse incansável lutar que é a vida. Ao meu amigo e orientador, Robson Maia Lins, cuja leveza, competência e humildade contribuem para construção de minha fluida vida profissional e acadêmica. E, sobretudo, a Deus que sempre orientou minha vida!

Sinceros agradecimentos aos Professores Doutores Paulo de Barros Carvalho (*in memoriam*) e Wagner Balera, pelos ensinamentos e sincera amizade; e meu agradecimento especial ao Professor Doutor Robson Maia Lins, pela orientação e acolhimento, pessoa cuja generosidade, humildade e presteza são notáveis.

SILVA, Frederico Silveira e. ***A não cumulatividade como elemento essencial da regra constitucional de competência da contribuição sobre bens e serviços (CBS)***. 2025. 228 p. Tese (Doutorado em Direito Tributário). Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2025.

RESUMO

O presente escrito tem por objetivo problematizar acerca da não cumulatividade como elemento essencial da regra constitucional de competência da novel contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS). Caminhamos pelos métodos normativo e semiótico de análise, construindo noções estruturantes a partir da Teoria Geral do Direito e da Filosofia do Direito para analisar produto do procedimento de interpretação dos textos normativos, a norma jurídica. Desse amparo, apresentamos a relação derivativa decorrente das regras de competência tributária, para apresentar os contornos da competência da contribuição sobre bens e serviços (CBS). Pelo que também frisamos a importância da distinção entre das regras de conduta e de competência, apresentando a hierarquia normativa como decorrência do encadeamento normativo. Momento em que escrevemos sobre a estrutura lógico-formal da regra de competência. Desse ponto, analisamos a CBS como espécie de contribuição social de seguridade social, descortinando a natureza jurídica dessa exação, e, pois, revelando o delineamento dos critérios possíveis da regra-matriz de incidência tributária a ser criada pelo legislador infraconstitucional. Na última parte do escrito, revelamos que a não cumulatividade é elemento essencial a constar de forma distinta e apartada na regra de competência constitucional da CBS. Conclusão a partir da contribuição do direito fundamental de propriedade e de liberdade, da influência da proposição da capacidade contributiva, dos princípios da não confisco e da neutralidade fiscal, comandos delimitam e amplificam a não cumulatividade. No ponto fulcral do estudo, elaboramos a estrutura completa lógico-formal da regra constitucional de competência da contribuição sobre bens e serviços (CBS).

Palavras-chave: não cumulatividade; contribuição sobre bens e serviços (CBS); regra de competência; elementos da regra constitucional de competência da CBS.

SILVA, Frederico Silveira e. *Non-cumulativeness as an essential element of the constitutional rule of competence for the contribution on goods and services (CBS)*. 2025. 228 p. Thesis (Doctorate in Tax Law). Postgraduate Studies Program in Law. Pontifical Catholic University of São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2025.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to discuss non-cumulativeness as an essential element of the constitutional rule governing the new social security contribution on goods and services (CBS). We use normative and semiotic methods of analysis, constructing structural concepts based on General Theory of Law and Philosophy of Law to analyze the product of the procedure of interpreting normative texts, the legal norm. On this basis, we present the derivative relationship arising from the rules of tax jurisdiction, in order to outline the scope of jurisdiction of the contribution on goods and services (CBS). We also emphasize the importance of distinguishing between rules of conduct and jurisdiction, presenting the normative hierarchy as a result of the normative chain. At this point, we write about the logical-formal structure of the jurisdiction rule. From this point, we analyze the CBS as a type of social security contribution, revealing the legal nature of this tax and, therefore, revealing the outline of the possible criteria of the matrix rule of tax incidence to be created by the infra-constitutional legislator. In the last part of the paper, we reveal that non-cumulativeness is an essential element to be included separately and distinctly in the constitutional competence rule of the CBS. Conclusion based on the contribution of the fundamental right to property and freedom, the influence of the proposition of contributory capacity, the principles of non-confiscation and fiscal neutrality, commands delimit and amplify non-cumulativeness. At the core of the study, we elaborate the complete logical-formal structure of the constitutional rule of competence for the contribution on goods and services (CBS).

Keywords: non-cumulativeness; contribution on goods and services (CBS); competence rule; elements of the constitutional competence rule for the CBS.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	15
1	NOÇÕES ESTRUTURANTES	19
1.1	Do texto à norma jurídica	21
1.1.1	Texto normativo e enunciado prescritivo	23
1.1.1.1	A técnica na confecção dos textos normativos	25
1.1.1.1.1	Considerações sobre a Lei Complementar n. 95/1998	26
1.1.2	Enunciados prescritivos e proposições jurídicas	28
1.2	Apontamentos sobre norma jurídica	30
1.2.1	Considerações sobre o processo de interpretação	31
1.2.1.1	O dialogismo entre o emissor e o intérprete do texto normativo	35
1.2.1.2	A norma jurídica como produto do processo interpretativo	38
1.2.1.3	Existe um “intérprete modelo” dos textos normativos?	43
2	A RELAÇÃO DERIVATIVA DECORRENTE DAS REGRAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	47
2.1	Competência tributária	50
2.2	Delimitação constitucional da competência tributária	54
2.3	Considerações gerais sobre a delimitação da competência do IBS e da CBS	58
2.4	A importância da categorização das regras como de conduta e de competência	61
2.4.1	Anotações sobre a hierarquia normativa	62
2.4.2	Aspectos relevantes da diferenciação entre regra de conduta e regra de competência	66
2.4.3	A estrutura lógico-formal das normas jurídicas	69
2.4.3.1	Disposições sobre a estrutura das regras de conduta e das regras de competência	72
2.4.3.2	A regra-matriz de incidência tributária	73
2.4.3.3	A relação derivativa também presente nas regras de conduta	76
3	A ESTRUTURAÇÃO LÓGICO-FORMAL DA REGRA DE COMPETÊNCIA	79
3.1	Normas de competência	80
3.1.1	Alguns modelos de estrutura lógico-normativa de regras de competência	82
3.2	A hipótese da regra de competência	86
3.2.1	A atribuição constitucional de competência como elemento da hipótese da regra de competência	87

3.2.2	O veículo legiferante como elemento necessário da hipótese	88
3.2.3	Os critérios especial e temporal da hipótese da regra de competência	89
3.3	O conseqüente da regra de competência	90
3.3.1	A movimentação do modal deôntico no conseqüente	91
3.3.2	A alocação do ente político titular da competência	92
3.3.3	Os elementos que simbolizam a atividade legislativa e a matéria específica possível	92
3.3.4	As delimitações formais e materiais	93
3.3.4.1	As delimitações materiais	94
3.3.4.2	As delimitações formais	95
3.3.5	A alocação espacial e temporal do conseqüente	96
3.4	A estrutura lógico-formal geral da norma de competência	97
4	CONTORNOS GERAIS DA REGRA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS)	101
4.1	As contribuições sociais de seguridade social	102
4.1.1	Comentários sobre o sistema de seguridade social brasileiro	103
4.1.2	Das formas de custeio da seguridade social	104
4.1.3	Atributos das contribuições sociais de seguridade social	105
4.1.3.1	Disposições sobre o gênero contribuições	107
4.1.3.2	As espécies de contribuições	111
4.1.3.3	A contribuição sobre bens e serviços	113
4.1.3.3.1	Da contribuição da análise do regramento do IBS aplicável a CBS para delimitação dos critérios da regra de incidência da novel contribuição	117
4.1.3.3.2	A delimitação do critério material possível da regra-matriz de incidência da CBS	119
4.1.3.3.3	O critério espacial possível da regra-matriz de incidência da CBS	127
4.1.3.3.4	O critério temporal possível da regra-matriz de incidência da CBS	129
4.1.3.3.5	O critério pessoal possível da regra-matriz de incidência da CBS	130
4.1.3.3.5.1	O sujeito ativo da regra-matriz de incidência da CBS	131
4.1.3.3.5.2	Os contornos constitucionais dos sujeitos passivos da regra-matriz de incidência da CBS	131
4.1.3.3.5.3	O critério quantitativo da regra-matriz de incidência da CBS	134
4.1.3.3.5.4	A possível base de cálculo da CBS	135
4.1.3.3.5.5	Delimitação da alíquota da CBS	136
4.2	Aspectos da estrutura sintática da regra de competência das contribuições federais	137

5	A NÃO CUMULATIVIDADE COMO ELEMENTO DA REGRA CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS)	147
5.1	A contribuição do comando constitucional da não cumulatividade em sentido amplo	149
5.2	Discussão dos Tribunais Superiores sobre a limitação da não cumulatividade pela legislação infraconstitucional	154
5.3	A contribuição do direito fundamental de propriedade na definição do conteúdo semântico constitucional de não cumulatividade	157
5.4	A influência da proposição da capacidade contributiva na regra de competência da CBS	164
5.5	O princípio do não confisco como atributo significativo da obrigatoriedade de não cumulatividade da CBS	169
5.6	A neutralidade fiscal agindo em consubstancialidade com a não cumulatividade	173
5.7	Os trilhos das regras de competência tributária enquanto caminho a ser também percorrido pelo legislador constituinte derivado	182
5.8	A não cumulatividade como elemento da regra constitucional de competência da contribuição sobre bens e serviços (CBS)	188
5.9	A estrutura completa lógico-formal da regra constitucional de competência da CBS	192
5.9.1	A hipótese da regra constitucional de competência da CBS	194
5.9.2	O conseqüente da regra constitucional de competência da CBS	196
5.9.2.1	Os limites materiais constantes no conseqüente normativo da regra constitucional de competência da CBS	198
5.9.2.1.1	A destinação específica do produto da arrecadação	203
5.9.2.1.2	A necessidade da confirmação da finalidade da contribuição	206
5.9.2.1.3	A não cumulatividade como elemento essencial do conseqüente da regra de competência da CBS	207
5.9.2.1.4	A necessidade de constar a presença de outras proposições jurídicas na representação formal	210
5.9.2.2	Os limites formais da regra constitucional de competência da CBS	212
5.9.2.3	A delimitação da atividade legislativa em espaço e tempo	212
5.9.2.4	A síntese estrutural da representação lógico-formal da regra de competência da CBS	214
6	CONCLUSÃO	216
	BIBLIOGRAFIA	225

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ANAC	Agência Nacional de Aviação Civil
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CF/88	Constituição Federal de 1988
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
DF	Distrito Federal
DRU	Desvinculação das Receitas da União
DUDH	Declaração Universal de Direitos Humanos
EC	Emenda Constitucional
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadoria e sobre os Serviços de Transporte Intermunicipal, Interestadual e o Serviço de Comunicação
IE	Imposto de Exportação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto de Importação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda
IS	Imposto Seletivo
ISS	Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
ITIV	Imposto de Transmissão Intervivos

ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LC	Lei Complementar
PIS	Programa de Integração Social
RETA	Responsabilidade Civil do Explorador ou Transportador Aéreo
RPPS	Regimes Próprios de Previdência Social
SEFAZ	Secretaria de Estado da Fazenda
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

INTRODUÇÃO

O estudo que se avisa destina-se a promover análise acurada sobre a não cumulatividade como elemento essencial da regra constitucional de competência tributária da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS). Nesse intento, partimos de considerações sobre institutos da filosofia do direito, com abrigo do ferramental da filosofia da linguagem, da teoria geral do direito e, principalmente, no texto da Constituição Federal de 1988, abrangendo as modificações introduzidas pela Emenda Constitucional n. 132/2023.

A abertura denuncia a abordagem normativa do fenômeno da não cumulatividade imbricada com a formulação lógico-normativa, embasando-se na aplicação dos três planos de análise da linguagem: semântico, sintático e pragmático. Ferramental bem explorado pelo constructivismo lógico-semântico.

Inquietações sistemáticas pretendem ser respondidas nesse escrito, cujo interesse não circunscreve apenas a temática referenciada, mas ao estudo das regras de competência tributária, com maior vigor, nos tributos atingidos pela não cumulatividade.

O desenho estrutural do escrito pauta-se nas seguintes questões centrais: as normas de competência constitucional representam produto da interpretação de vários enunciados normativos; a regra de competência constitucional impõe o conteúdo e relação derivativa de normas decorrentes; a natureza jurídica da contribuição sobre bens e serviços lhe impõe a observância do regime jurídico constitucional desde a atribuição de competência; a não cumulatividade representa atributo essencial das novas contribuições de seguridade social; o conteúdo semântico e implicacional da não cumulatividade é construído a partir de proposições jurídicas presentes nas normas de direito fundamental, princípios e regras constitucionais; a imposição da não cumulatividade da contribuição sobre bens e serviços decorre da consubstancialidade de normas constitucionais; as proposições constitucionais impõe que a não cumulatividade figure entre os limites materiais da regra constitucional de competência da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS).

A divisão do estudo foi realizada em cinco grandes partes. Fixamos noções estruturantes para desobstruir os trilhos comunicacionais. Dessa pavimentação,

apresentamos a relação derivativa decorrente das regras de competência constitucional. Desse salto, ingressamos no estudo da estruturação lógico-formal da regra de competência. No conjunto que antecede o último trecho do estudo, exibimos os contornos gerais da regra de competência tributária da CBS. Na estrutura derradeira, analisamos a não cumulatividade como elemento essencial da regra de competência tributária da contribuição sobre bens e serviços.

O primeiro conjunto do estudo, no qual firmamos noções estruturantes, apresenta o caminho a ser percorrido pelo intérprete na construção da norma jurídica, e, para isso, traçamos apontamentos sobre texto normativo e enunciado prescritivo, anotações sobre a técnica na confecção dos textos normativos, considerações sobre a Lei Complementar n. 95/1998 e outras acerca da relação entre os enunciados prescritivos e as proposições jurídicas. Ainda nesse capítulo, fixamos anotações contundentes sobre a norma jurídica, quando fomentamos discussões sobre o processo de interpretação, revelando o dialogismo entre o emissor e o intérprete do texto normativo, concluindo que a norma jurídica é o produto do processo interpretativo, indagando, ao final, se existe um “intérprete modelo” dos textos normativos.

No segundo capítulo, onde a missão foi apresentar a relação derivativa decorrente das regras de competência tributária, e, para isso, foi necessário traçar anotações sobre a competência tributária e a demarcação constitucional da competência tributária. Após, foram realizadas considerações gerais sobre a delimitação de competência do imposto sobre bens e serviços e da contribuição sobre bens e serviços. Findando essa parte, foi constatada a importância da categorização das regras de conduta e regras de competência, ponto em que abordamos a hierarquia normativa. Também foi importante escrevermos sobre a estrutura lógico-formal das normas jurídicas, pontuando, ainda em fase embrionária, considerações sobre a estrutura das regras de conduta e das regras de competência, e, ainda, abordar a regra-matriz de incidência tributária.

Em meados da abordagem, no terceiro ponto do estudo, vimos a estruturação lógico-formal da regra de competência tributária, modelo geral a ser espelhado como referencial e, para isso, fizemos considerações sobre as normas de competência tributária, mostrando alguns modelos de estrutura lógico-normativa de regras de competência tributária. Obedecendo a estruturação hipotético-condicional da regra de

competência, analisamos a hipótese da regra de competência, onde vimos a atribuição constitucional de competência como elemento da hipótese da regra de competência, o veículo legiferante como elemento necessário da hipótese, e os critérios espacial e temporal constantes na hipótese da regra de competência. No estudo do conseqüente geral da regra de competência, revelou-se a movimentação do modal deôntico no conseqüente, a alocação do ente político titular da competência tributária, os elementos que simbolizam a atividade legislativa, a matéria específica possível, as delimitações formais e materiais da regra de competência e a alocação espacial e temporal do conseqüente. Ao final, apresentamos a estrutura lógico-formal geral da norma de competência.

No capítulo quarto, apresentamos contornos gerais da regra de competência tributária da contribuição sobre bens e serviços, falando sobre as contribuições sociais de seguridade social, comentando sobre o sistema de seguridade social brasileiro, acerca das formas de custeio desse sistema securitário, os atributos das contribuições sociais de seguridade social. Tudo isso para fomentar o estudo da contribuição sobre bens e serviços e, aqui, falamos sobre a análise do regramento do IBS aplicável a CBS para delimitação dos critérios da regra de incidência da novel contribuição, e ingressamos na delimitação do critério material possível da regra-matriz de incidência da CBS, formulando, ainda, os conteúdos possíveis dos critérios espacial, temporal, pessoal e quantitativo da CBS. Transbordando, por derradeiro, nos aspectos da estrutura sintática da regra de competência das contribuições federais.

No capítulo conclusivo da tese, produto das acuradas considerações que o antecederam, firmamos que a não cumulatividade é elemento essencial e necessário da regra constitucional de competência da contribuição sobre bens e serviços, alicerçados agora na contribuição do comando constitucional da não cumulatividade em sentido amplo; abordamos a discussão dos Tribunais Superiores sobre a limitação da não cumulatividade pela legislação infraconstitucional; vimos a influência da proposição da capacidade contributiva na regra de competência da CBS; a necessária e específica destinação do produto da arrecadação da contribuição; o princípio do não confisco como atributo significativo da obrigatoriedade de não cumulatividade da CBS, abordando a neutralidade fiscal agindo em consubstancialidade com a não cumulatividade; dispomos sobre os trilhos das regras de competência tributária enquanto caminho também a ser percorrido pelo legislador

constituente derivado, chegamos, enfim, pontificando a não cumulatividade como elemento essencial da regra constitucional de competência da contribuição sobre bens e serviços. Foi a partir da consubstancialidade de todas essas considerações que apresentamos a estrutura completa lógico-formal da regra constitucional de competência da CBS, agora naquela formulação lógico-condicional, da hipótese e do conseqüente. Após a apresentação da hipótese, passamos ao ponto fulcral do estudo, tratamos minuciosamente sobre o conseqüente da regra constitucional de competência da CBS, agora descrevendo as especificidades dos limites materiais constantes no conseqüente normativo da regra constitucional de competência da CBS. Aqui, apurando os elementos essenciais da destinação específica do produto da arrecadação, da necessidade da confirmação da finalidade da contribuição, atingindo o objetivo central do estudo para demonstrar a não cumulatividade como elemento essencial do conseqüente da regra de competência da CBS, item inserido dentre os referenciais das limitações materiais, indicando, ainda, a necessidade de constar a presença de outras proposições jurídicas na representação formal. Consolidando o esboço do estudo, foi necessário constar os limites formais da regra constitucional de competência da CBS e a delimitação da atividade legislativa em espaço e tempo. Como produto desse conjunto de análises, apresentamos a síntese estrutural da representação lógico-formal da regra de competência da CBS.

A formulação coerente e sustentada resultou em considerações de relevo sobre a regra de competência constitucional da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços, e a necessária alocação da não cumulatividade dentre a delimitação material dessa regra constitucional. Comando a ser seguido pelo legislador infraconstitucional na construção da regra de incidência e das regras correlatas que conferem e condicionam a validade da nova exação.

1 NOÇÕES ESTRUTURANTES

No caminho que vamos trilhar, é de relevo fixar noções estruturantes, de modo a azeitar o fluxo comunicacional e evitar alguns ruídos que possam prejudicar tanto a compreensão pontual, como a visão do todo que se visa construir.

No círculo comunicacional, além dos elementos próprios da comunicação como o emissor, o receptor e a mensagem, temos constante a necessidade da pré-compreensão do enunciado na mensagem para que se possa compreendê-la em sua inteireza, sob pena de percorrermos o caminho sem sucesso imediato. Não que a comunicação não irá ocorrer, já que na ausência de compreensão imediata do enunciado, ocorrerá uma inversão dos polos de comunicação do emissor para o receptor, e vice-versa, com a produção de uma outra mensagem a ser compreendida pelo antes emissor, e agora receptor, e na qual se fez uso de uma sentença interrogativa, seguida de outra, supostamente esclarecedora.

Num simples diálogo a ser reproduzido, podemos exemplificar o disposto:

- A regra constitucional de competência das contribuições impede a criação de contribuições sociais de seguridade social sem destinação do produto da arrecadação específica para uma das áreas da saúde, previdência ou assistência sociais. [diria o emissor X para o receptor Y]
- O que é uma regra constitucional de competência? [Indagaria o então emissor Y (antes sob a roupagem de receptor) ao então receptor X (que figurava sob a vestes de emissor)]

Esses polos se invertem corriqueiramente no processo comunicacional. E a intenção da fixação de noções estruturantes não impedirá o influxo e refluxo comunicacional, mas evitará ruídos na comunicação e qualificará o discurso. Servirá como prevenção, desde logo, ao ataque aos conceitos firmados, com o fito de desconstituir o discurso, como também para a verificação constante e necessária da acomodação da mensagem aos pressupostos fixados. Ademais, essa batalha inicial tornará mais fluida a caminhada, em um segundo momento. Essa é a razão pela qual resolvemos fixar esses conceitos estruturantes.

No processo comunicacional, a agilidade da compreensão da mensagem está diretamente ligada com a pré-compreensão do sujeito cognoscente receptor. Como assinala Charles Sanders Peirce:

Dois homens estão na praia, olhando para o mar. Um deles diz ao outro
 “Aquele navio não transporta carga, apenas

passageiros". Ora, se o outro não estiver vendo navio algum, a primeira informação que ele extrai da observação do outro tem por Objeto a porção do mar que ele está vendo, e informa-o que uma pessoa com um olhar mais aguçado que o seu, ou mais treinada na observação de coisas desse tipo, pode ali distinguir um navio; e assim, tendo sido o navio dessa forma introduzido em seu campo de conhecimento, esse homem está preparado para receber a informação de que tal navio transporta apenas passageiros. Mas, para a pessoa em questão, a frase tem por Objeto apenas aquele com o qual ela já está familiarizada.¹

Se o objeto da mensagem não estiver introduzido no campo de conhecimento do sujeito cognoscente, a compreensão será prejudicada. Não se pode falar se o navio é de passageiros ou de carga, se sequer sabe o interprete o que seria um navio. É necessário, no mínimo, um conhecimento precário do objeto da mensagem para que ocorra a compreensão em sua integralidade.

Nessa esteira, é importante marcarmos que promoveremos o presente estudo com o amparo na teoria geral do direito, na filosofia do direito, e com a utilização do ferramental da filosofia da linguagem, notadamente a tríade do instrumental da semiótica, com o uso da análise semântica, sintática e pragmática.

Reconhecendo o direito como fenômeno comunicacional e, ainda, que o direito, em sua roupagem mais simples, se manifesta textualmente, Gregorio Robles afirma, *como texto, o direito é suscetível das análises típicas de qualquer outro texto. Por essa razão, a teoria do direito pode ser caracterizada como uma teoria hermenêutico-analítica, ou, para empregar uma palavra mais simples, comunicacional. Pragmática, semântica e sintática são as três operações possíveis do texto jurídico*². Fundamentos que autorizam a utilização do ferramental da semiótica.

É de registro firmar que boa parte do presente escrito se funda na corrente doutrinária filosófica do construtivismo lógico-semântico erigida no Brasil por Paulo de Barros Carvalho, saudoso professor que nos deixou. Mas cujo legado vários expoentes do direito tributário, e de outros ramos do direito, utilizarão para promoção do estudo rigoroso e profícuo do direito.

O saudoso professor titular da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e da Universidade de São Paulo foi o criador do construtivismo lógico-semântico que

¹ PIERCE, Charles Sanders. **Semiótica**. São Paulo: Perspectiva, 2005, p. 48.

² ROBLES, Gregorio. **O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito**. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2026, p. 27.

revela ser, ao mesmo tempo, uma corrente de estudo acurado do direito e um método de análise do direito, que se utiliza do ferramental da semiótica e se ampara no conhecimento da teoria geral e filosofia do direito. Sobre a necessidade de criação de um método de estudo do direito, o professor Paulo de Barros Carvalho pondera:

Foi com esta preocupação em “escrever bem e pensando” que o construtivismo lógico-semântico tomou força em toda comunidade científica. A busca incessante de se aperfeiçoar a Teoria Geral, com o objetivo de aprofundar o conhecimento da matéria, tornou-se a base do movimento que introduziu, no campo epistemológico do direito, mudanças ideológicas relevantes.³

Tem-se aí o reconhecimento da necessidade do estudo do direito por meio de um ferramental linguístico significativo, – o ferramental próprio do estudo da linguagem –, ampliando, assim, o horizonte do jurista.

No seu auge, a formulação de noções conceituais poderá acurar o processo comunicacional, mas nunca travesti-lo de dogma. Não se elabora um trabalho científico, como o que aqui se propõe, na tentativa de silenciar as discussões sobre o tema. Ao revés, o presente escrito deve servir de base para fomentar discussões sobre a temática abordada, e, mesmo, discutir as premissas adotadas, como também submetê-lo a bases diversas para verificar a solidez do estudo.

1.1 Do texto à norma jurídica

Seguimos o assentado que o Direito pode se manifestar de diversas roupagens. Como mecanismo comunicacional, o direito se manifesta pela linguagem. Em sua roupagem mais simples o direito se manifesta pela linguagem escrita, mas não se reduz a isso.

Como bem lembra Gregorio Robles, *a teoria comunicacional concebe o direito como um sistema de comunicação cuja função pragmática é organizar a convivência humana mediante, basicamente, a regulação das ações. Outra forma de expressar*

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 8 ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 159.

que o direito é um sistema de comunicação se obtém a partir da afirmação de que o direito é texto⁴. A linguagem textual é a manifestação mais simples do direito.

Ao escrever sobre o controle concentrado de constitucionalidade, Robson Maia Lins afirma que o direito sempre se manifesta pela linguagem, e somente a linguagem constitui e desconstitui o direito:

Nesta mesma linha, firmamos a idéia de que o direito se apresenta sempre por intermédio da linguagem e que somente a linguagem constitui e desconstitui outra linguagem. Por isso, não vemos outra forma de aproximação das decisões judiciais em controle concentrado senão tomá-las também como linguagem constitutiva e desconstitutiva de outra linguagem. Eis a dinâmica do direito positivo.⁵

O texto normativo é um elemento indissociável do direito enquanto sistema jurídico. Por mais plurissignificativa que essa locução “texto normativo” possa ser, reservamos o significado suporte físico dos enunciados prescritivos elaborados pelo emissor descrito como competente pelo ordenamento jurídico. Não se enquadram como textos normativos, a partir dessa premissa, os estudos elaborados pelos doutrinadores do direito.

Em sua principal função o texto normativo apresenta mensagem apta para construção de um comando normativo. Mesmo que o enunciado contido no texto não revele conteúdo imperativo.

Quando nos deparamos com uma lei, constatamos que estamos diante de um texto normativo, cujos artigos, incisos e alíneas devem ser interpretados em sua conexão, para que possamos compreender a mensagem. Essa mensagem por regra é prescritiva, não descritiva. Enquanto sistema que visa regular condutas sociais, o conteúdo do direito é prescritivo, e não descritivo.

O discurso jurídico é prescritivo porque visa regular condutas sociais intersubjetivas. Ricardo Guastini revela que, *En general, se llama “prescriptivo” a un discurso, cuya función no sea la de formular y transmitir información y conocimientos,*

⁴ ROBLES, Gregorio. **O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito**. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2026, p. 25.

⁵ LINS, Robson Maia. **Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária – Decadência e Prescrição**. São Paulo Quartier Latin, 2005, p. 44.

*sino modificar, influenciar o dirigir el comportamiento de los hombres*⁶. E aqui os textos normativos apresentam-se como o suporte do discurso jurídico.

O direito não dá conselhos, o direito manda! O sistema jurídico visa regular condutas, influenciar o meio em que está inserido.

Não obstante a apresentação textual do sistema jurídico, não se pode confundir o texto em si com o comando que o texto visa implementar. Uma coisa é texto, outra é o comando jurídico.

Para se chegar até a mensagem imperativa (o comando) o intérprete percorre um caminho necessário, sem o qual a compreensão da mensagem não seria possível. Texto normativo e norma jurídica são elementos distintos no discurso jurídico.

Cabe, em síntese, apontar que entre o texto normativo e a norma jurídica apresentam-se figuras essenciais para a caracterização do procedimento de compreensão, como veremos nos pontos a seguir.

1.1.1 Texto normativo e enunciado prescritivo

No texto normativo temos um conjunto de palavras ligadas entre si pelas regras da gramática. E isso não difere um texto normativo de qualquer outro texto. Mas o que especifica esse texto em relação aos outros textos?

Como assinalamos, o texto normativo é qualificado em razão do emissor designado pelo sistema como apto para verter o comando em linguagem escrita. Sabemos que um texto pode receber o qualificativo de normativo em decorrência de outros fatores, como pela definição do conteúdo da linguagem.

Pensamos que a combinação desses fatores – a questão do emissor determinado pelo sistema jurídico, o procedimento a ser seguido, e a análise do conteúdo do discurso apostado em texto – melhor assegura a identificação de um texto normativo.

⁶ GUASTINI, Riccardo. Distinguendo. **Estúdios de teoria y metateoria del derecho**. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999, p.92.

Dentro do texto normativo encontramos uma lógica interna definida não somente pela gramática, mas pelo próprio sistema jurídico. Tal é o caso da Lei Complementar n. 95/1998⁷ que dispõe sobre a maneira de elaborar um texto normativo, como uma lei ou decreto.

Sob o ponto de vista do emissor, um enunciado é o produto do emissor que elaborou o texto. E, o conjunto de enunciados denominamos de texto.

Paulo de Barros Carvalho muito bem explica o que seria um enunciado:

Enunciado é o produto da atividade psicofísica de enunciação. Apresenta-se como um conjunto de fonemas ou de grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação. Para a Lógica Apofântica, que opera com a linguagem tomada em sua função exclusivamente descritiva de situações objetivas, enunciado é toda formação linguística bem construída, indicativa de um acontecimento efetivo, ostentando, por isso mesmo, a propriedade de ser verdadeira ou falsa. A exigência de ser um segmento de linguagem “bem construído” garante ao enunciado aquilo que conhecemos por “sentido completo” e, por conseguinte, sua subordinação às valências lógicas mencionadas.⁸

E o que qualifica um enunciado como prescritivo? A resposta mais simples seria apontar que bastaria ver o conteúdo do comando para verificar se determinado enunciado goza da chancela de prescritivo, ou descritivo, por exemplo.

Quando falamos de enunciados dispostos em um texto normativo, a tarefa fica mais fácil, já que a quase totalidade dos enunciados previstos no texto normativo visa prescrever condutas, direta ou indiretamente. Mesmo os enunciados prescritivos que apontam as marcas da elaboração de determinado texto normativo, como, por exemplo, a numeração ou data disposta em uma lei.

Ao revés, não mais em função do emissor, mas do receptor da mensagem (o intérprete), um enunciado prescritivo de um texto normativo é a formulação, a partir do conjunto de signos que se apresenta em determinado ponto do texto, capaz de despertar a compreensão inicial de um comando normativo.

Não é demais firmar que o intérprete encontrará os enunciados prescritivos contidos no texto normativo. Vários serão os enunciados prescritivos dispostos em

⁷ O artigo 1º da LC 95/1998 aponta: A elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis obedecerão ao disposto nesta Lei Complementar.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 8 ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 159.

determinado texto normativo, e mesmo que à primeira vista possa parecer que uma mera revogação de um artigo ou inciso contenha apenas um enunciado, a leitura atenta do intérprete perceberá que vários serão os enunciados. Como é o caso das marcas da construção legislativa, quando se aponta uma lei ser complementar ou ordinária, data e formulação de quando a lei vigerá, e assim por diante.

1.1.1.1 A técnica na confecção dos textos normativos

Todo texto normativo deveria preservar simplicidade constitutiva que facilitasse a interpretação por qualquer pessoa. Esse deveria ser o objetivo a ser seguido por todo centro de produção de textos normativos.

Existe mandamento constitucional, enunciado pelo parágrafo único do artigo 59 da Constituição Federal de 1988, a determinar que lei complementar deveria dispor sobre o método de elaboração, redação, alteração e consolidação dos textos normativos.

O legislador constituinte originário enunciou comando atribuindo competência para que o legislador federal elaborasse um conjunto de disposições para sistematizar e tentar unificar a técnica de construção de textos normativos.

A iniciativa decorre da necessidade de que os textos normativos seguissem um *standard* que facilitasse a confecção dos projetos dos mais variados veículos introdutores de textos normativos da atividade legiferante do Estado.

O leitor apressado poderia afirmar que o parágrafo único do artigo 59 da CF/88 somente atribuiu competência para que o legislador federal elaborasse lei complementar para dispor sobre *leis*. O referido parágrafo único enuncia, *in verbis*, “Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”. Essa interpretação restritiva parece não encontrar amparo no próprio comando do artigo constitucional.

O referido enunciado prescritivo versa sobre o processo legislativo, estabelecendo os principais institutos legiferantes (veículos introdutores de textos normativos) do ordenamento jurídico. Os ali referidos são as emendas constitucionais,

leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, os decretos legislativos e as resoluções.

O enunciado prescritivo do artigo 59 da CF/88 não esgotou os institutos legiferantes do ordenamento jurídico, visto que seu enfoque foi no procedimento construtivo típico das casas legislativas, em seu conjunto de componentes. Isso não se pode negar. Mas note-se que não menciona outros institutos que comportam textos normativos, como as portarias, instruções e outros veículos de texto normativo da própria função legiferante.

Mas importa frisar que todos os textos normativos desses institutos legiferantes devem seguir a sistematização fixada pela lei complementar destinada a dispor *sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação* de todos os textos normativos legiferantes. E não apenas das leis.

1.1.1.1.1 Considerações sobre a Lei Complementar n. 95/1998

Em cumprimento ao comando constitucional do parágrafo único do artigo 59 da CF/88, o legislador federal elaborou a Lei Complementar n. 95 de 1998 para estabelecer regramento sobre elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, e, ainda, cria regramento para consolidar os atos normativos que aborda.

É determinação expressa do art. 11⁹ da LC n. 95/1998 que as disposições normativas devam ser *redigidas com clareza, precisão e ordem lógica*. No sentido que

⁹ Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

I – para a obtenção de clareza

a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando;

b) usar frases curtas e concisas;

c) construir as orações na ordem direta, evitando preciosismo, neologismo e adjetivações dispensáveis;

d) buscar a uniformidade do tempo verbal em todo o texto das normas legais, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro do presente;

e) usar os recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando os abusos de caráter estilístico;

II – para a obtenção de precisão:

a) articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma;

b) expressar a ideia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico;

estamos a falar, a construção cuidadosa dos enunciados normativos. A lei complementar impõe a necessidade de *clareza e precisão*. Para clareza, requer, entre outros, o uso de *palavras e as expressões em seu sentido comum (salvo quando a norma versar sobre assunto técnico onde poderá ser empregada nomenclatura própria da área legislada)*; evitar *preciosismo e abusos de caráter estilístico*. Na necessidade de precisão, importa destacar a imposição de *articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma*.

A lei complementar reconhece, entretanto, que, nos casos em que o assunto for técnico, utilizar-se-á de nomenclatura técnica específica da área sobre a qual se legisla.

Apesar da existência da lei complementar que dispõe como elaborar e redigir um texto normativo, pouco se cumpre dos comandos normativos previstos naquela lei complementar. É comum, inclusive, o desrespeito corriqueiro e despreocupado da LC n. 95/1998. E aqui não estamos a falar da ausência ou carência de técnica legislativa dos órgãos competentes para construir os textos normativos. O problema é para além!

Não é desconhecida da corriqueira atividade legislativa a quantidade alarmante de vícios formais e materiais dos projetos de lei submetidos a votação nas casas legislativas. Muito pela ausência de capacitação dos órgãos e setores de iniciativa legislativa, o que leva ao esquecimento da técnica. Mas não só.

-
- c) evitar o emprego de expressão ou palavra que confirma duplo sentido ao texto;
 - d) escolher termos que tenham o mesmo sentido e significado na maior parte do território nacional, evitando o uso de expressões locais ou regionais;
 - e) usar apenas siglas consagradas pelo uso, observado o princípio de que a primeira referência no texto seja acompanhada de explicitação de seu significado;
 - f) grafar por extenso quaisquer referências a números e percentuais, exceto data, número de lei e nos casos em que houver prejuízo para a compreensão do texto;
 - g) indicar, expressamente o dispositivo objeto de remissão, em vez de usar as expressões 'anterior', 'seguinte' ou equivalentes;
- III – para a obtenção de ordem lógica:
- a) reunir sob as categorias de agregação – subseção, seção, capítulo, título e livro – apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;
 - b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;
 - c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecidas;
 - d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Por vezes, o que não se pode qualificar como incomum, atua o oportunismo de grupos legislativos que conscientemente pretendem violar os comandos da lei complementar que dispõe sobre a elaboração de textos normativos. Veja-se o corriqueiro caso de inclusão de matérias totalmente desconexas em textos normativos que versam sobre um assunto específico, o que nacionalmente se convencionou chamar de *jabutis*. Os *jabutis* são artigos, parágrafos ou incisos que em nada se relacionam à temática do texto normativo, mas são inseridos, ou originariamente, ou por intermédio de emendas, em textos temáticos com uma finalidade específica, seja para aproveitar-se de eventual comoção social, seja pela necessidade do legislador de aprovação rápida de uma lei, decreto ou outro texto normativo.

Em algumas ocasiões, o legislador se utiliza de formas mais sutis para solapar direitos ou impor deveres contrários à própria disposição legislativa. Isso não é raro de ser utilizado quando a necessidade de recursos ultrapassa, e muito, o planejamento e compromete a austeridade do Estado. Tal foi o ocorrido com algumas disposições da Emenda Constitucional n. 132, promulgada em 20 de dezembro de 2023. E algumas leis decorrentes, como a Lei Complementar n. 215, de 16 de janeiro de 2025. Ambas restringiram o direito ao crédito tributário do contribuinte, como veremos em capítulos avançados deste escrito.

1.1.2 Enunciados prescritivos e proposições jurídicas

Saímos da figura do texto normativo para dissecá-lo em suas partes significativas, os enunciados prescritivos. Veja que mesmo a formulação do texto em artigos, parágrafos, incisos, alíneas e outros corresponde a um comando normativo, mas não segmenta a formulação de um enunciado prescritivo, por cada uma das partes.

Dito de outro modo, do *caput* de um artigo podem ser formulados alguns enunciados prescritivos pelo intérprete. E o mesmo ocorre com os parágrafos, incisos e alíneas. De uma única alínea pode ser formulado mais de um enunciado prescritivo. E o inverso também se verifica: para construir um enunciado prescritivo o intérprete pode percorrer vários incisos ou alíneas, e o combinar com um ou mais parágrafos.

As proposições¹⁰ são formuladas pelo intérprete a partir do contato com os signos. Portanto, é correto afirmar que a partir de enunciados prescritivos o intérprete formula proposições, ao apontar o que para eles significa o enunciado.

Em seu livro *Teoria da norma jurídica*, Norberto Bobbio também difere o enunciado da proposição, fomentando o raciocínio com exemplos que contribuem para o aperfeiçoamento do conhecimento, pontificando:

Por *proposição* entendemos um conjunto de palavras que possuem um significado em sua unidade. Sua forma mais comum é o que na lógica clássica se chama *juízo*, uma proposição composta de um sujeito e de um predicado, unidos por uma cópula (S e P). Mas nem toda proposição é um juízo. Por exemplo: “Olhe!”, “Quantos anos você tem?” são proposições, mas não juízos. Além disso, é necessário distinguir uma proposição de seu *enunciado*. Por *enunciado* entendemos a forma gramatical e linguística pela qual um determinado significado é expresso, por isso a mesma proposição pode ter enunciados diversos, e o mesmo enunciado pode exprimir proposições diversas. Uma mesma proposição pode ser expressa por enunciados diversos quando se altera a forma gramatical. Por exemplo: “Mário ama Maria” e “Maria é amada por Mário”, o significado é idêntico e o que muda é apenas a expressão; ou ainda na passagem do mesmo significado de uma expressão numa língua para o seu equivalente em outra. Por exemplo: “Chove”; “Piove”; “Il pleut”; “It’s raining”; “Es regnet” são enunciados diversos da mesma proposição. Ao contrário, com o mesmo enunciado pode-se exprimir, em contextos e circunstâncias variáveis, proposições diversas.¹¹

Consideração de relevo disposta por Norberto Bobbio, está em compreender que um enunciado pode originar mais de uma proposição, ou uma proposição decorrer de alguns enunciados. E, ainda, que enunciados diversos podem levar a uma mesma proposição. Veja que a proposição é um degrau mais elevado que o enunciado, já que representa um produto da interpretação dos enunciados.

No caminho a ser percorrido, do texto normativo até desembocar na norma jurídica, forma-se um conjunto de proposições primárias dos enunciados prescritivos. A partir dessas proposições primárias, elaboradas pelo intérprete, chegamos à norma jurídica enquanto juízo imperativo em sua completude.

A interpretação dos enunciados prescritivos resulta, inicialmente, em proposições jurídicas que devem ser ajustadas de forma cognoscitiva para alcançar a mensagem normativa em sua integralidade. Não se quer aqui negar que a mensagem

¹⁰ PIERCE, Charles Sanders. **Semiótica**. São Paulo: Perspectiva, 2005, p. 29, afirma que “Uma Proposição é um signo que indica distintamente o Objeto que denota, denominado de seu Sujeito, mas que deixa seu Interpretante ser aquilo que pode ser”.

¹¹ BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Bauru, SP: EDIPRO, 2001, p. 73.

normativa não possa ser descrita como uma proposição jurídica, mas dizer que, para se chegar à proposição normativa em sua integralidade, formulamos proposições de conteúdo jurídico antecedentes.

Reservamos a locução “enunciado prescritivo” para as partes do texto normativo que são agrupadas seguindo as leis da gramática e uso da linguagem (aqui formal), e a locução “proposição jurídica” para a formulação de sentido decorrente da interpretação primária realizada pelo intérprete. Em verdade, corriqueiramente temos a pluralidade desses elementos na formação de uma norma jurídica, pois um enunciado prescrito pode originar várias proposições jurídicas, e, em menor grau, uma proposição pode decorrer de vários enunciados.

E mais, uma norma jurídica, como regra, decorre da junção de duas proposições jurídicas mais elaboradas, a primeira apontada como descritivo significativo do antecedente da norma jurídica (hipótese), e uma segunda proposição como representação do juízo do prescritor normativo (consequente).

Central é assegurar que a construção de uma norma jurídica decorre da correlação de várias proposições jurídicas que contribuem de forma distinta para alcance do conteúdo da norma. A completude do comando normativo perpassa por caminho hermenêutico complexo do qual o intérprete nem se dá conta.

1.2 Apontamentos sobre norma jurídica

Com o caminho trilhado na análise do que seria texto normativo, enunciado prescritivo e proposição jurídica, em termos comunicacionais não é difícil concluir que esse circuito deve ser percorrido pelo intérprete para alcançar seu objetivo, qual seja construir uma norma jurídica.

A complexidade do procedimento pode gerar estranheza. Parece mais difícil, e é, explicar o caminho percorrido pelo intérprete para formular a norma jurídica de modo que ao final chegue-se ao resultado, o conteúdo semântico da norma jurídica.

Sem se dar conta disso, parece tão fácil, e usual, a compreensão do comando normativo que o intérprete poderá afirmar que a atividade cognoscitiva de compreensão do fenômeno é por demais complexa e, pior, não necessária. Engana-

se quem pensa assim, acreditando no caminho mais confortável e menos trabalhoso, justamente porque o estudo do fenômeno preenche várias lacunas científicas e pragmáticas. Como a de saber que um mesmo enunciado prescritivo pode originar mensagens cujo conteúdo denota de um lado uma norma da categoria das regras, e de outro, uma norma da categoria dos princípios.

A todo tempo no escrito estamos suscitando a necessidade do procedimento de interpretação para alcançarmos o comando normativo. É passo fundamental da ciência do direito reconhecer que não existe norma jurídica sem interpretação. Verdadeiramente não existe o mundo sem o processo interpretativo natural do ser humano.

Para não nos esquivarmos da necessidade de tratarmos, com a brevidade já anunciada, do processo interpretativo, já que estamos a pontuar sobre as normas jurídicas. No ponto seguinte, falaremos sobre a interpretação e a necessidade de percorrermos o procedimento para, ao fim, chegarmos ao produto, a norma jurídica.

1.2.1 Considerações sobre o processo de interpretação

O ser humano é antes de tudo um intérprete. E interpretando vai construindo o mundo que o rodeia, e alcançando mundos desprovidos de factualidade física. Afinal, a leitura, ato de contato e do processo inicial de atribuição de significado aos signos, o transporta para locais que sequer existem fisicamente.

E o que é interpretar? Interpretar é atribuir significado aos signos, por mais variados e possíveis os signos existentes. Uma foto é um signo, uma placa é um signo, uma palavra também é um signo.

Ao classificar as três espécies de signos¹² (ícone, índice e símbolo), Charles Sanders Pierce pontifica que as palavras são *signos* descritos como *símbolos*:

Um Símbolo é um Representâmen cujo caráter representativo consiste exatamente em ser uma regra que determinará seu Interpretante. Todas as

¹² PIERCE, Charles Sanders. **Semiótica**. São Paulo: Perspectiva, 2005, p. 74, aponta existir três espécies de signos. “Um signo é um ícone, um índice ou um símbolo. Um ícone é um signo que possuiria o caráter que o torna significante, mesmo que seu objeto não existisse, tal como um risco feito a lápis representando uma linha geométrica. Um índice é um signo que de repente perderia seu caráter que o torna um signo se seu objeto fosse removido, mas que não perderia esse caráter se não houvesse interpretante”.

palavras, frases, livros e outros signos convencionais são Símbolos. Falamos em escrever ou pronunciar a palavra 'man', (homem) mas isso é apenas uma *réplica*, ou corporificação da palavra, que é pronunciada ou escrita. A palavra, em si mesma, não tem existência embora tenha um ser real que *consiste no* fato que os existentes se *deverão* conformar a ela. É, uma forma geral de sucessão de três sons ou representamens de sons, que só se torna um signo pelo fato de que um hábito, ou lei adquirida, fará com que suas réplicas sejam interpretadas como significando 'man'. A palavra e seu significado são, ambos, regras gerais; porém, dos dois, apenas a palavra prescreve a qualidade de suas réplicas em si mesmas.¹³

Para Charles Sanders Peirce, o sujeito cognoscente entra em contato com a palavra (símbolo) que o remete à representação mental que aquela palavra tende a determinar (interpretante). Não se pode confundir o intérprete (sujeito no qual se processa o procedimento de interpretação) com a designação "interpretante", para Peirce. Para o autor, o interpretante é o juízo cognoscitivo do que o símbolo desperta na mente do intérprete.

O que Charles Sanders Peirce denomina como interpretante, o professor Paulo de Barros Carvalho aponta, a partir das lições de Edmund Husserl, como significação:

Nessa conformação, o texto ocupa o tópico de suporte físico, base material para produzir-se a representação mental na consciência do homem (significação) e, também, termo da relação semântica com os objetos significados. O texto é o ponto de partida para a formação das significações e, ao mesmo tempo, para a referência aos entes significados, perfazendo aquela estrutura triádica ou trilateral que é própria das unidades sígnicas.¹⁴

É pelo processo de interpretação que uma palavra (ou frase) aponta para uma significação criada na mente do sujeito cognoscente.

Não bastasse a relevante discussão sobre o processo interpretativo, podemos *firmar correlação entre a interpretação e a compreensão*¹⁵. Essa correlação exige

¹³ PIERCE, Charles Sanders. **Semiótica**. São Paulo: Perspectiva, 2005, p. 71.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9, ed. Ver. São Paulo; Saraiva, 2012, p. 19.

¹⁵ GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 31, dispõe que "As exposições tradicionais sobre a interpretação do direito geralmente são abertas com uma alusão à compreensão. {...} Diz-se, então, em alusão à interpretação em geral, que – ainda que o verbo denote distintos significados – *interpretar é compreender*. {...} Deveras, interpretar é, em sentido amplo, compreender. Diante de determinado signo linguístico, a ele atribuímos um significado específico, definindo a conotação que expressa, em coerência com as regras de sentido da linguagem no bojo da qual o signo comparece. Praticamos, então, exercício de compreensão desse signo (=buscamos entendê-lo). *Interpretar*, em sentido amplo, é compreender signos linguísticos. {...} Em *sentido estrito*, contudo, o verbo "interpretar" assume distinta conotação. Qualquer ato de comunicação pode ensejar uma ou outra das seguintes situações: (i) as palavras e expressões da linguagem nele utilizadas são suficientemente claras, verificando-se, então,

maior esforço cognoscitivo, e foi bem visitada por Martin Heidegger nos seguintes termos:

Na compreensão, a presença projeta seu ser para possibilidades. Esse ser para possibilidades, constitutivo da compreensão, é um poder-ser que repercute sobre a presença as possibilidades enquanto aberturas. O projetar da compreensão possui a possibilidade própria de se elaborar em formas. Chamamos de interpretação essa elaboração. Nela, a compreensão se apropria do que compreende. Na interpretação, a compreensão se torna ela mesma e não outra coisa. A interpretação se funda existencialmente na compreensão e não vice-versa. Interpretar não é tomar conhecimento de que se compreendeu, mas elaborar as possibilidades projetadas na compreensão. De acordo com o fluxo dessa análise preparatória da presença cotidiana, investigaremos o fenômeno da interpretação na compreensão de mundo, ou seja, na compreensão imprópria e isso no modo de sua autenticidade.¹⁶

Heidegger estabelece que a interpretação é a consolidação de uma das possibilidades da compreensão. É importante relatar que o signo “interpretação”, alocado no enunciado anterior, é utilizado como produto do procedimento interpretativo.

Essa correlação entre compreensão e interpretação também foi disposta pelo filósofo Hans-Georg Gadamer, abordando a interpretação enquanto procedimento e produto, entretanto, sem fazer anotação expressamente distintiva ao utilizar o signo em suas duas significações. Escreve o autor:

A interpretação não é um ato posterior e oportunamente complementar à compreensão, porém, compreender é sempre interpretar, e, por conseguinte, a interpretação é a forma explícita da compreensão. Relacionado com isso, está também o fato de que a linguagem e a conceptualidade da interpretação foram reconhecidas como um momento estrutural interno da compreensão, com o que até mesmo o problema da linguagem passa, de uma posição ocasional e marginal, para o centro da filosofia.¹⁷

Retomemos, afirmando que não citamos a impossibilidade da compreensão do objeto de uma mensagem sem a acurada percepção da integralidade do conteúdo da mensagem, já que outros elementos de conexão do conhecimento adquirido, seja com a utilização dos mecanismos de indução, dedução, percepção ou intuição auxiliarão o intérprete a compreender a mensagem. Obviamente, com maior possibilidade de

uma situação de isomorfia {Wróblewski 1985:23}; (ii) inexistente essa clareza, e dúvidas se manifestam quanto ao sentido preciso de tais palavras e expressões”.

¹⁶ HEIDEGGER, Martin. **Ser e Tempo**. Parte I. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 1986, p. 204.

¹⁷ GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método**. Petrópolis. RJ: Vozes, 1997, p. 459.

desacertos, o que resta natural diante da ausência de pré-compreensão estruturada sobre a temática.

Ao tratar da importância da pré-compreensão para formação da conjectura de sentido de um texto, Karl Larenz escreve:

O intérprete está munido de uma «pré-compreensão», com que acede ao texto. Esta pré-compreensão refere-se à coisa de que o texto trata e à linguagem em que se fala dela. Sem uma tal pré-compreensão, tanto num como noutro aspecto, seria difícil, ou de todo impossível, formar-se uma «conjectura de sentido». O intérprete necessita da sua para se entranhar no processo do compreender. Pode surgir como insuficiente no decurso deste processo e então terá de ser rectificada por ele de modo adequado. Quanto mais longa e pormenorizadamente alguém se ocupa de uma coisa, quanto mais profundamente nela tenha penetrado, tanto mais rica será a sua pré-compreensão, tanto mais cedo se formará nele uma adequada conjectura de sentido e tanto mais rapidamente se concluirá o processo do compreender.¹⁸

Para compreender, o intérprete deve ter uma estrutura de sentido preliminar com a qual toma contato com a conexão de signos dos enunciados de um texto. O processo de compreensão da mensagem será mais fluido se o intérprete tiver maior conhecimento prévio sobre o abordado.

A palavra em si, ou a frase, não contém um significado latente de modo que qualquer sujeito possa abri-la e dela retirar sua significação. Para se alcançar a significação do signo necessariamente teremos um sujeito cognoscente, pois a significação se projeta na mente do intérprete. E, como já firmamos, quanto maior a pré-compreensão do intérprete, tanto melhor será essa significação, e, pois, o significado.

Advirta-se, contudo, que esse processo hermenêutico não confere ao intérprete tarefa descolada e desregrada de atribuição de significado ao texto. Todo texto vem com rastros expressos ou implícitos do processo de enunciação, que acabam constituindo um marco contributivo de sentido. Isso se revela com plenitude no campo do Direito, através do texto normativo.

¹⁸ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 288.

Ao escrever sobre o processo de interpretação como seleção de possibilidades comunicativas, Tercio Sampaio Ferraz Jr. dispõe sobre a dupla contingência inerente ao procedimento de interpretação:

Interpretar, portanto, é selecionar possibilidades comunicativas da complexidade discursiva. Dizemos também, em consequência, que toda interpretação é duplamente contingente. Ora, essa contingência tem de ser controlada, ou a fala não se realiza. Para seu controle precisamos de códigos, isto é, seletividades fortalecidas a que ambos os comunicadores têm acesso, que podem ser fruto de convenções implícitas ou explícitas.¹⁹

Apesar do intérprete atribuir sentido ao texto normativo, esse sentido não pode desviar-se do emissor, e, tampouco, facultar ao intérprete construção de mensagem arbitrária do campo de existência e enunciação do texto. Se assim o fosse poderíamos desembocar em anarquia de sentidos, descolados do sentido possível do texto normativo, dentro das leis de correlação, subordinação e hierarquia.

1.2.1.1 O dialogismo entre o emissor e o intérprete do texto normativo

Atribuir significado ao texto não é tarefa arbitrária. Pensar assim seria considerar como válido o relativismo hermenêutico. Da mesma forma que o emissor de um texto não determina a integralidade de sentido, não poderíamos conceber interpretação descolada de limitações impostas ao que se deseja interpretar.

É no dialogismo entre a mensagem do emissor, o meio, a forma e a compreensão do intérprete que repousa a interpretação de um texto. No nosso caso, do texto normativo.

No texto normativo, essas considerações de limitações de atribuição de sentido pelo intérprete ganham maior relevo, (para além das regras de gramática e experiência social) em função das marcas do procedimento de elaboração, o contexto de subordinação hierárquica e, principalmente, das normas de competência constitucional.

A definição de sentido do texto normativo não é arbitrária, como também pode não ser unívoca. E verdadeiramente não o é. Conclusivamente, o sentido do texto

¹⁹ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 270.

normativo não é unívoco, mas é consubstanciado em correlações de subordinação e hierarquia entre a interpretação de um texto com os demais textos normativos e os significados que lhes são dispostos.

Pela moderna filosofia da linguagem não podemos impor reprodução do sentido do legislador ao intérprete, por impossibilidade lógica e factual. Não temos um significado latente e unívoco do texto, a partir da reprodução fiel das considerações do legislador. Mas também ausente está a liberdade interpretativa do intérprete, muitas vezes arbitrária. O próprio sistema jurídico confere outras limitações de sentido ao texto normativo, operacionalizada pela compreensão de outros textos normativos, e ainda, com maior rigor, pelas normas constitucionais de competência.

Hans-Georg Gadamer escreve que a interpretação é um procedimento de mediação entre o texto, o intérprete e um sentido histórico-ontológico, não sendo um ato livre ou puramente subjetivo de sentido:

O sentido de minhas investigações não é, em todo caso, o de dar uma teoria geral da interpretação e uma doutrina diferencial de seus métodos, como fez preferencialmente E. Betti, mas procurar o comum de todas as maneiras de compreender e mostrar que a compreensão jamais é um comportamento subjetivo frente a um “objeto” dado, mas frente à história efetual, e isto significa, pertence ao ser daquilo que é compreendido.²⁰

E, mais à frente, recorda a regra hermenêutica de que é necessário compreender o todo a partir do individual, e o individual a partir do todo. Gadamer esclarece:

Aprendemos que é necessário “construir” uma frase antes de tentar compreender o significado lingüístico de cada parte da dita frase. Esse processo de construção está, no entanto, já dirigido por uma expectativa de sentido procedente do contexto do que lhe precedia. É evidente que essa expectativa terá de admitir correções se o texto exigir. Isso significa então que a expectativa muda de sintonia e que o texto se recolhe na unidade de uma intenção sob uma expectativa de sentido diferente. O movimento da compreensão vai constantemente do todo à parte e desta ao todo. A tarefa é ampliar a unidade do sentido compreendido em círculos concêntricos. O critério correspondente para a correção da compreensão é sempre a concordância de cada particularidade com o todo. Quando não há tal concordância, isso significa que a compreensão malogrou.²¹

É apontar que o conhecimento do texto como um documento também influencia a compreensão das partes do texto. E mais, as partes do texto, como seus capítulos

²⁰ GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método**. Petrópolis, RJ. Vozes, 1997, pp. 18-19.

²¹ GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método**. Petrópolis, RJ: Vozes, 1997, p. 436.

e subcapítulos também contribuem para interpretação de um trecho, e esse, por sua vez, denota limitações de frases e orações.

Não há liberdade interpretativa do texto normativo, tendo em conta que o próprio texto, suas marcas do contexto do processo de emissão, regras de sujeição, como as gramaticais e as lógicas, acrescidas do condicionamento de sentido determinado por outros textos, limitam o procedimento e o produto da interpretação.

Ao lado dos elementos externos para compreensão do texto, temos os elementos internos do intérprete, como a sua pré-compreensão temática, que propiciam, bem como limitam o produto da interpretação.

Para não flutuar entre busca do que o autor quis dizer no texto, e o que o leitor aponta como o sentido do texto, teremos a compreensão possível e limitada pelo texto, sob pena de uma interpretação insustentável. Como bem define Umberto Eco, em seu livro *Limites da Interpretação*, *Entre la inaccesible intención del autor y la discutible intención del lector está la intención transparente del texto que refuta una interpretación insostenible*²². O próprio texto estabelece seus limites de compreensão, evitando arbitrariedades do intérprete.

Como sustentamos, o texto normativo apresenta um sistema mais rígido de delimitação do produto da interpretação e do procedimento interpretativo. Repita-se, o produto da interpretação de um texto normativo, além de respeitar as regras gramaticais e da lógica pragmática do uso dos signos, também requer que o intérprete trabalhe com a coerência interna do texto normativo, sem esquivar-se do emissor competente para feitura do texto.

E não para por aí. Além dessa disposição, o Direito possui um conjunto de sentidos das palavras que não são os usualmente dispostos no meio social. Os significados de muitas palavras utilizadas pelo ordenamento jurídico, são próprios de intérpretes que se propuseram ao conhecimento nessa área específica.

E isso é próprio de qualquer área da ciência, e não uma exclusividade do direito. Veja que se um físico se propuser a ler um texto científico de genética, terá mais dificuldade interpretativa, por conta da ausência de compreensão prévia necessária. Logicamente terá maior trabalho hermenêutico que um geneticista. O mesmo ocorre

²² ECO, Umberto. **Los limites de la interpretacion**. Barcelona: Editorial Lumen, 1992, p. 133.

se o geneticista se enveredar a compreender um texto científico de física quântica. Faltar-lhe-á compreensão prévia e necessária para interpretar o texto.

Mas as limitações que estamos a falar sobre o texto normativo não são apenas em relação a pré-compreensão do intérprete, mas, quanto a necessária e própria intertextualidade dos textos normativos. Há, e não se pode desviar dessa consideração, uma imbricação entre os textos normativos, decorrente da relação de fundamento de validade normativa.

O direito, além de utilizar as regras do jogo interpretativo, estabelece regras próprias de conformação e interpretação dos textos normativos. Essa relação de derivação e condicionamento prevista no ordenamento jurídico será aqui utilizada para revelar a imposição significativa e derivadora das normas constitucionais, principalmente das normas constitucionais de competência.

Estamos a falar das normas jurídicas, mas devemos precisar a norma jurídica como decorrente de um suporte físico textual que, por tarefa do intérprete, conseguimos construir. É o que veremos no próximo ponto.

1.2.1.2 A norma jurídica como produto do processo interpretativo

A norma jurídica é elemento central dos estudos do direito. Tanto que a teoria geral do direito e a filosofia do direito, tão profundamente, tem formulado análises acuradas acerca da definição de norma jurídica.

Também se mostra a norma jurídica como elemento essencial da ciência jurídica. Quando asseguramos que o ordenamento jurídico é o objeto de estudo da ciência do direito, estamos também a elencar o estudo dos elementos integrantes do sistema jurídico, as normas jurídicas.

O sistema jurídico é um conjunto. E todo conjunto revela uma pluralidade de elementos, por inexistir uma classe de um único elemento. E quais são os elementos do sistema jurídico? As normas jurídicas.

O mestre de Viena, Hans Kelsen dispôs justamente sobre essa relação entre o todo e as suas partes, ao dispor que a afirmação do direito como centro da ciência

jurídica pressupõe a existência das normas jurídicas como elementos desse conjunto. Escreve Hans Kelsen:

Na afirmação evidente de que o objeto da ciência jurídica é o Direito, está contida a afirmação - menos evidente - de que são as normas jurídicas o objeto da ciência jurídica, e a conduta humana só o é na medida em que é determinada nas normas jurídicas como pressuposto ou consequência, ou - por outras palavras - na medida em que constitui conteúdo de normas jurídicas.²³

A formulação lógica da norma jurídica em hipótese e conseqüente mostra-se um salto de conhecimento acerca dos elementos essenciais da estrutura normativa. Também em Kelsen encontramos o encadeamento normativo, inclusive para além do ferramental jurídico, quando estabelece o pressuposto lógico-transcendental do direito, a *norma fundamental*²⁴ (*grundnorm*). Elemento ontológico que serviria de fundamento de validade do próprio direito. Tudo isso sem desconsiderar a importância do elemento jurídico essencial de todo ordenamento jurídico.

Como vimos apontando, essa importante análise dogmática do direito ganha novos contornos quando se adiciona o ferramental da filosofia da linguagem, reconhecendo que a norma é, para além de um imperativo, uma mensagem.

A norma jurídica é o produto do procedimento de interpretação dos textos normativos em que o intérprete edifica, a partir de sua pré-compreensão, levando em conta as limitações textuais e intertextuais impostas pelo ordenamento jurídico.

A tarefa de construção de uma norma jurídica não é simples, como não o é a missão de interpretar textos. Entretanto, se torna mais complexa pela necessidade de confronto hermenêutico entre a compreensão de um enunciado prescritivo não apenas com o próprio texto normativo, mas pela necessária correlação de

²³ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**, 6ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 50.

²⁴ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**, 6ª. Ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 141, pontifica que “A norma fundamental não é, portanto, o produto de uma descoberta livre. A sua pressuposição não se opera arbitrariamente, no sentido de que temos a possibilidade de escolha entre diferentes normas fundamentais quando interpretamos o sentido subjetivo de um ato constituinte e dos atos postos de acordo com a Constituição por ele criada como seu sentido objetivo, quer dizer: como normas jurídicas objetivamente válidas. Somente quando pressuponhamos esta norma fundamental referida a uma Constituição inteiramente determinada, quer dizer, somente quando pressuponhamos que nós devemos conduzir de acordo com esta Constituição concretamente determinada, é que podemos interpretar o sentido subjetivo do ato constituinte e dos atos constitucionalmente postos como sendo o seu sentido objetivo, quer dizer, como normas jurídicas objetivamente válidas, e as relações constituídas através destas normas como relações jurídicas”.

intertextualidade condicionadora entre textos e enunciados prescritivos que fundamentam o significado e o condicionamento da norma jurídica construída.

Como já visitamos, o texto normativo difere do enunciado prescritivo, que, por sua vez, não guarda identidade com o que aqui se definiu como proposição jurídica. A norma jurídica, enquanto elemento, também não guarda coincidência de significado com nenhum dos institutos elencados.

Texto normativo, enunciado prescritivo e proposição jurídica são elementos que antecedem a construção da norma. Há uma interdependência entre esses elementos no processo de construção de sentido da norma jurídica. É dizer, da própria norma jurídica enquanto produto.

Não se chega à norma jurídica sem percorrer o procedimento de interpretação. A norma jurídica é produto do processo de interpretação que se processa no interior do sujeito cognoscente.

Renove-se que as normas não se confundem com os textos normativos. Os textos normativos são a parte física do ordenamento jurídico. Então, quando abrimos o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966) não encontramos normas jurídicas. Ali é um texto normativo. É da interpretação do texto normativo que se alcança a norma jurídica.

Não interpretamos as normas jurídicas. É senso comum afirmar que o advogado ou juiz interpreta normas jurídicas. O que nós interpretamos é o texto normativo. E isso é importante consignar neste escrito.

Sobre essa corriqueira afirmação da interpretação de normas, bem pontifica Eros Roberto Grau, ex-ministro do Supremo Tribunal Federal, ao tentar responder a indagação, “Interpretamos normas?”:

Antes de seguir, debemos aclarar un aspecto muy importante, relacionado con un equívoco constante que cometen aquellos que suponen que las normas se interpretan.

Lo que en realidad se interpreta son los textos normativos: de la interpretación de los textos surgen las normas. El texto y la norma no son lo mismo: la norma es la interpretación del texto normativo.

La interpretación es, por lo tanto, una actividad que se presta para transformar textos -disposiciones, preceptos, enunciados- en normas.

En consecuencia, como las normas son un resultado de la interpretación, el ordenamiento, en su valor histórico-concreto, es un conjunto de interpretaciones, es decir, un conjunto de normas.

El conjunto de los textos -disposiciones, enunciados- es sólo un ordenamiento en potencia, un conjunto de posibilidades de interpretación, un conjunto de normas potenciales (Zagrebelsky).²⁵

Quando Eros Grau dispõe sobre uma “norma em potencial” não está afirmando a existência do conteúdo de um comando latente cujo intérprete encontrará um significado já determinado, uma unicidade de sentido. O texto em si é incapaz de ofertar essa mensagem em sua completude, mesmo que seja um texto normativo. Há sempre a necessidade de atribuição de sentido pelo intérprete. Isso é próprio do procedimento de interpretação. Mas pontuamos, esse processo não é arbitrário, tampouco seu produto (a norma).

Existe um caminho a ser seguido. E o intérprete, na maioria das situações, não se dá conta do que realiza. Isso também já firmamos neste escrito, mas é de relevo exprimir que essa caminhada tem início, meio e fim. Parte de um texto legislativo, percorre o trilhar da formulação de sentido e, na última estação, entrega conteúdo do comando com todo adjetivo que possui, a norma jurídica.

Nesse ponto, não estamos a falar sobre algo desconhecido, mas sim consolidando o que a doutrina, sob o ponto de vista do processo comunicativo, já percebeu há muito tempo. Daí a importância do estudo do direito sob o ponto de vista semiótico.

Definindo a norma jurídica, a partir da aplicação do ferramental da filosofia da linguagem ao estudo do direito, o professor Paulo de Barros Carvalho consigna:

Non sobeja repetir: para nós, as normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria no campo escrito da lei. Dito de outro modo, na realidade social em que vivemos, experimentamos sensações visuais, auditivas, tácteis, que suscitam noções. Estas, agrupadas em nosso intelecto, fazem surgir os juízos ou pensamentos que, por sua vez, se exprimem verbalmente como proposições. A proposição aparece como o enunciado de um juízo, da mesma maneira que o termo expressa uma ideia ou noção. E a norma jurídica é, exatamente, o juízo hipotético que a percepção do texto provoca no plano de nosso consciente, da mesma forma em que tantas outras noções não-jurídicas poderiam ter sido originadas daquele mesmo conjunto de percepções físicas. Diz-se, portanto, que a noção é jurídica pois se enquadrou a uma determinada hipótese jurídica.²⁶

²⁵ GRAU, Eros Roberto. **Interpretación y aplicación del derecho**. Imprenta: Madrid, Dykinson, 2007, p. 17.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 8 ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 478.

Ao diferenciar as normas dos textos normativos, e desconstruir a correspondência interpretativa entre um dispositivo e uma norma jurídica, e afirmar que existem normas jurídicas ausentes de dispositivos diretos, Humberto Ávila conceitua norma jurídica como um sentido reconstruído através da interpretação sistemática, ponderando:

Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos reconstruídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado. O importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte.

Em alguns casos há norma mas não há dispositivo. Quais são os dispositivos que preveem direta e suficientemente os princípios da segurança jurídica e da certeza do Direito? Nenhum. Então há normas, mesmo sem dispositivos específicos que lhes dêem suporte físico.²⁷

Assinala Alf Ross que da fórmula linguística escrita origina a interpretação do direito legislado, consignando que o elemento texto difere da norma jurídica, e que essa sim (a norma) é capaz de influenciar o juiz:

Toda interpretação do direito legislado principia com um texto, isto é, uma fórmula linguística escrita. Se as linhas e pontos pretos que constituem o aspecto físico do texto da lei são capazes de influenciar o juiz, assim é porque possuem um significado que nada tem a ver com a substância física real. Esse significado é conferido ao impresso pela pessoa que por meio da faculdade da visão experimenta esses caracteres. A função destes é a de certos símbolos, ou seja, eles designam (querem dizer) ou apontam para algo que é distinto deles mesmos.²⁸

Não é outro o caminho traçado por Ricargo Guastini, quando afirma que uma disposição (denominação dada para o que aqui estamos denominando de enunciado prescritivo) deve ser interpretada para desembocar na norma jurídica:

En este sentido, la disposición constituye el objeto de la actividad interpretativa, la norma su resultado. La disposición es un enunciado del lenguaje de las fuentes sujeto a interpretación y todavía por interpretar. La norma es más bien una disposición interpretada y, en ese sentido, reformulada por el intérprete: es, pues, un enunciado de lenguaje de los intérpretes.²⁹

Após percorrer essas linhas escritas por autores de relevo, a ideia inicial da norma como um produto da interpretação de enunciados prescritivos contidos no texto

²⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição a aplicação dos princípios jurídicos**. 22ª ed. São Paulo, Malheiros, 2025, p. 52.

²⁸ ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Bauru, SP: EDIPRO, 2000, p. 139.

²⁹ GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo. Estudios de teoría y metateoría del derecho**. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999, p. 101.

normativo se confirma em sua inteireza, na medida em que não haverá norma jurídica sem o inarredável procedimento de interpretação. E mais, não há norma jurídica fora do intérprete.

Agora nos importa descrever o caminho percorrido pelo intérprete (nosso leitor-modelo) dos textos normativos objetivando construir a norma jurídica em sua integralidade de comando.

É através dos atos sensoriais (visão ou audição) que o procedimento de interpretação se inicia. De forma simplista, considere que o intérprete (sujeito cognoscente) toma contato com o comando bruto de parte do texto normativo, o enunciado prescritivo (ou alguns deles). Daí se formula proposições jurídicas de maior conteúdo e sentido, já então com aguçado esforço hermenêutico, e utilizando sua pré-compreensão sobre a matéria geral e específica apreendida ao longo do tempo. Dessas proposições constrói a completude do comando, a norma jurídica.

A norma jurídica é o produto do procedimento de interpretação dos textos normativos, pelo qual o intérprete consegue apontar a completude do comando normativo (mensagem imperativa).

1.2.1.3 Existe um “intérprete modelo” dos textos normativos?

A norma jurídica é sempre uma construção cognoscitiva realizada por pessoas com pré-compreensão necessária para atribuição de significado dos enunciados prescritivos contidos no texto normativo. Mas isso não impede que qualquer intérprete, mesmo sem bagagem necessária, interprete os textos normativos.

Não há uma disposição impeditiva, e nem poderia, dada a impossibilidade lógica, para que qualquer pessoa interprete o texto normativo. Mesmo porque a função do texto normativo é ser claro e preciso, como já vimos em ponto específico. Assim, o texto normativo deveria ser destinado a assegurar a compreensão mais facilitada das mensagens. Em algumas situações, o texto normativo pode parecer mais “complexo” em razão da matéria tratada. Isso não teria relação com uma pretensa complexidade do texto, mas com a necessidade de compreensão técnica da matéria abordada no texto normativo.

Um texto normativo que verse sobre direito tributário não requer maior esforço cognoscitivo que um texto sobre direito societário ou direito financeiro. O que não se pode exigir, do intérprete, é realizar o procedimento interpretativo mais facilitado de um conteúdo técnico que não domina. Haverá maior esforço hermenêutico, para formação da pré-compreensão robusta sobre o tema, mas não impossibilidade interpretativa.

No entanto, não se pode negar que um estudioso do direito societário não possua maior facilidade interpretativa em relação a um texto normativo sobre direito societário que um intérprete com conteúdo restrito apenas ao estudo do direito tributário. E o inverso também se verifica: um especialista em direito tributário terá estrada asfaltada para interpretar um texto normativo sobre tributação, em relação ao estudioso do direito societário. Advirta-se, entretanto, que a pré-compreensão sobre determinada matéria não assegura que o produto da interpretação tenha maior qualidade em relação a um intérprete qualificado em área do conhecimento diversa do conteúdo temático do texto. A melhor compreensão da mensagem pelo especialista é o que se espera, embora possa não ocorrer.

Seja pela abordagem temática, competência, atividade ou afinidade do intérprete, o texto também escolhe seu leitor! No campo da atividade profissional ou competência, quando se requer uma pré-compreensão mais estruturada para proceder à interpretação, temos uma seleção dentre os sujeitos com maior facilidade interpretativa do texto. O emissor da mensagem também indica o leitor do texto, constatação também ligada ao tema abordado, à atividade exercida, afinidade ou competência do destinatário (o intérprete). Outros elementos acidentais, seja a curiosidade ou o estilo de vida, também podem capturar o leitor para o texto.

Carregue essas considerações para o texto normativo, e perceba que se aplicam em sua integralidade. Um texto normativo elaborado por uma câmara de vereadores de município totalmente desvinculado do intérprete, seja por ausência de domicílio ou residência, da prática de sua atividade profissional, de seu lazer ou envolvimento afetivo ou do seu círculo social, do fato de possuir ou não bens, será objeto de interesse do intérprete acidentalmente ou por curiosidade. O mesmo não se pode afirmar para o cidadão daquele determinado município que for atingido pela mensagem legislativa, ainda mais quando lhe restringe direitos. Maior interesse será

do advogado ou juiz chamado a confrontar a legalidade ou integralidade daquela restrição de direitos pela norma jurídica construída a partir daquele texto normativo.

Toda essa conjectura nos leva a concluir que existem intérpretes selecionados pelo emissor ou pelo texto, ou mesmo por ambos, se levarmos em consideração que o emissor competente deixa as marcas do processo de elaboração do texto normativo no próprio texto. Daí a necessidade de fazer constar nos textos normativos o órgão competente pela elaboração e aprovação, ou a obrigatoriedade de constar o órgão competente da promulgação de determinada lei. O texto normativo, como resultado desses procedimentos legislativos, seria o meio físico e disposto para o intérprete. E, por isso, podemos restringir a consideração, afirmando que o texto normativo escolhe seu intérprete.

Não é outra a consideração elaborada por Umberto Eco, que defende a existência de um leitor-modelo para determinados textos, mas, aqui, a partir da consideração inicialmente formulada, de que o autor (emissor) e o texto selecionam o intérprete. Diz Umberto Eco:

Un texto es un artificio cuya finalidad es la construcción de su propio lector modelo. El lector empírico es aquel que formula una conjetura sobre el tipo de lector modelo postulado por el texto. Lo que significa que el lector empírico es aquel que intenta conjeturas, no sobre las intenciones del autor empírico, sino sobre las del autor modelo. El autor modelo es aquel que, como estrategia textual, tiende a producir un determinado lector modelo. Y he aquí entonces que la investigación sobre la intención del autor y sobre la de la obra coinciden. Coinciden, al menos, en el sentido que autor (modelo) y obra (como coherencia del texto) son el punto virtual al que apunta la conjetura. Más que parámetro para convalidar la interpretación, el texto es un objeto que la interpretación construye en el intento circular de convalidarse a través de lo que la constituye. Círculo hermenéutico por excelencia, sin duda.³⁰

No trecho citado, Umberto Eco também aponta a existência de um autor-modelo. O autor-modelo seria o que empreenderia algumas técnicas textuais para captar o destinatário do seu texto, o leitor-modelo.

Transmutando essas considerações, podemos afirmar que o autor-modelo dos textos normativos é o órgão ou autoridade competente normativamente para emitir aquele conjunto de mensagens. Esse ponto abordaremos em capítulo específico quando tratarmos da competência legislativa.

³⁰ ECO, Umberto. **Los limites de la interpretación**. Barcelona: Editorial Lumen, 1992, p. 41.

2 A RELAÇÃO DERIVATIVA DECORRENTE DAS REGRAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A partir do piso comunicacional mínimo fixado no capítulo anterior, poderemos firmar conhecimento de pontos essenciais para a análise da regra constitucional de crédito tributário.

E um desses pontos de relevo é estudarmos sobre as regras de competência tributária previstas na Constituição sem, nesse momento, concluirmos que o comando do crédito tributário integraria a norma de competência da contribuição sobre bens e serviços (CBS). É preciso robustecer o conhecimento, para maturar apontamentos conclusivos.

Em um sistema jurídico temos normas derivadas e normas derivadoras. É tal consideração que fundamenta o encadeamento normativo presente no sistema jurídico. Esse encadeamento normativo aponta uma relação imbricada entre os elementos do sistema jurídico.

A questão da hierarquia entre normas jurídicas é, antes de tudo, o reconhecimento de que o fundamento de validade de uma norma decorre de outra norma jurídica, e assim por diante. Esse entrelaçamento dos elementos do sistema jurídico repercute em questões centrais, como a da validade das normas jurídicas.

No topo das questões de análise da inter-relação normativa, temos normas que atribuem competência para entes, órgãos ou entidades promoverem atos ou ações. Essas normas acabam por delimitar o exercício do poder estatal e servem de fundamento de validade para os comandos normativos decorrentes dessa norma definidora.

E onde encontramos essas normas que atribuem competência para os entes, órgãos ou entidades? O leitor apressado poderia, sem titubear, afirmar que essas normas estariam no centro normativo do sistema, na Constituição Federal. Essa resposta invariavelmente reclama outra pergunta: Mas apenas na Constituição Federal? Aqui, o mesmo leitor apressado, após certa reflexão, não poderia emitir outra afirmação: “- Não!”. Reconheceria esse leitor que a resposta à primeira indagação deveria ser: As normas que atribuem competência permeiam todo o ordenamento

jurídico, mas não se pode negar que as principais normas que dispõem sobre competência estão na Constituição Federal.

A norma de competência não leva essa qualificação a partir do veículo *legiferante*³¹ normativo que integra. O que classifica uma norma de competência é o conteúdo da norma, e não onde o suporte físico se encontra. Agora, numa eventual desconformidade entre normas de competência é preciso verificar em qual espécie de veículo legiferante se encontra o suporte da norma jurídica, já então para efeito de reconhecimento da legalidade ou constitucionalidade dessas normas. Também cabe a utilização de todos os meios de resolução de um possível conflito normativo, como o critério da cronologia e o emissor.

Então, temos normas de competência presentes nos mais variados veículos normativos, como a Constituição, emendas constitucionais, leis, decretos, resoluções, regimentos e outros instrumentos normativos. Contudo, as normas de competência com maior proeminência no ordenamento jurídico são as normas de competência quando decorrentes dos enunciados da Constituição Federal.

Essa relação de derivação das normas constitucionais apresenta contornos tão essenciais para validade das normas jurídicas decorrentes que o professor Roque Antonio Carrazza pontifica, *a Constituição, num Estado-de-Direito é a lei máxima, que submete todos os cidadãos e os próprios Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Uma norma jurídica só será considerada válida se estiver em harmonia com as normas constitucionais.*³² Conclusão que se aplica integralmente às regras de competência.

É demasiadamente alargado conceituar uma norma de competência tributária como aquela que atribui competência ao ente, órgão ou entidade, ou os procedimentos para que seja veiculada uma norma de conteúdo relacionado a

³¹ Utilizamos o termo “legiferante” para qualquer instrumento que introduz um conjunto de texto normativo, ou um texto normativo, que será suporte para que o intérprete formule a norma jurídica. Digno de nota é que reconhecemos que não apenas o Poder Legislativo é competente para emitir esse “veículo legiferante”. Quaisquer dos poderes, sejam eles o Executivo, Judiciário ou Legislativo, e aqui não em suas funções atípicas, mas sim funções típicas, já que todos esses “Poderes” estabelecem e direitos ou deveres através de normas jurídicas, sejam elas previstas em um simples ofício ou portaria, uma sentença, resolução, lei ou outro instrumento que insere uma “norma jurídica” – um texto normativo –. Entretanto, não é despidendo reconhecer que a construção de leis é função típica do “Legislativo”. Mas observe-se que um Decreto (veículo legiferante – ou veículo introdutor) elaborado pelo “Executivo” também é um texto normativo que servirá de base para construção de normas jurídicas.

³² CARRAZZA, Roque Antonio. **Contribuição denominada “seguro de acidentes do trabalho (SAT)” - sua natureza tributária - alíquotas majoradas por meio de decreto - inviabilidade - questões conexas.** In Revista Dialética de Direito Tributário. n. 70. São Paulo: Malheiros Editores, 1995, p. 54.

tributação. Nesse contexto, até as sentenças proferidas por juízes, em julgamento de execuções fiscais, se enquadrariam como decorrente de competência tributária. Não circularemos nesse modo amplíssimo de norma de competência tributária. Adotaremos o modo mais comedido do estudo para qualificar como normas de competência tributária aquelas com conteúdo específico e delimitado, como veremos nesse capítulo.

Ao escrever sobre as regras de competência constitucional, em obra destinada a estudar as competências tributárias, Humberto Ávila abaliza o trabalho realizado no primeiro capítulo desse escrito com a fixação de conceitos estruturantes e o desenvolvimento que se faz nesses, e nos demais capítulos, afirmando:

Em primeiro lugar, as regras de competência qualificam-se como o significado de enunciados prescritivos por duas razões: de um lado, porque resultam da interpretação de enunciados contidos em uma fonte normativa bastante específica e hierarquicamente superior - a Constituição Federal de 1988; de outro, porque sua função é precisamente a de dirigir o comportamento do destinatário, qual seja, o ente federado competente para instituir determinado tributo, fixando-lhe limites para o exercício legítimo de sua competência. Em segundo lugar, as regras de competência consistem no significado de um enunciado com atuação indireta e direta sobre a conduta do destinatário. As regras de competência previstas no Sistema Tributário Nacional constante da Constituição Federal de 1988 não apenas indicam o sujeito que pode (legitimamente) exercer certo poder ou competência (entes federados) e os procedimentos ou formalidades que devem ser seguidos para seu exercício (maioria simples ou absoluta, lei ordinária ou complementar); elas também estabelecem critérios materiais de validade, como a previsão, expressa ou logicamente implicada, de aspectos das hipóteses de incidências e das consequências (fatos geradores, bases de cálculo, sujeitos ativos e passivos).³³

A completude da regra de competência denuncia a complexidade do fenômeno, mas também revela a importância dessas regras para o sistema jurídico. É pressuposto do sistema normativo a fixação de normas de competência pelo legislador constituinte.

Sem extremismos, não há sistema jurídico com os atributos ínsitos de ordem e unidade, se desacompanhados da característica essencial de derivação normativa. O que Hans Kelsen denominou de: “estrutura escalonada da ordem jurídica”. Kelsen destaca:

Como, dado o caráter dinâmico do Direito, uma norma somente é válida porque e na medida em que foi produzida por uma determinada maneira, isto é, pela maneira determinada por uma outra norma, esta outra norma

³³ ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias: um ensaio sobre sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo, Malheiros, 2018, p. 22.

representa o fundamento imediato de validade daquela. A relação entre a norma que regula a produção de uma outra e a norma assim regularmente produzida pode ser figurada pela imagem espacial da supra-infra-ordenação. A norma que regula a produção é a norma superior, a norma produzida segundo as determinações daquela é a norma inferior. A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas.³⁴

Essa característica de construção escalonada das normas jurídicas é intrínseca de todos os sistemas jurídicos. É um atributo comumente referenciado como hierarquia normativa. Mas, o mestre de Viena sintetiza ao estabelecer que o próprio sistema jurídico regula a criação de seus elementos, frise-se: *a norma que regula a produção é a norma superior, a norma produzida segundo as determinações daquela é a norma inferior*. E no sistema jurídico, como são denominadas as normas que regulam a criação de outras normas? Regras de competência.

Ainda sob a ótica do sistema normativo, onde encontraremos os enunciados para construção das principais regras de competência? Não resta dúvida, e na pós-modernidade essa resposta parece ser universal: na Constituição Federal.

De posse dessas considerações que serviram, antes de tudo, para criar forte expectativa, no decorrer desse capítulo veremos que a norma de competência confere o fundamento de validade das normas derivadas, pela fixação do ente, órgão ou entidade competente, o procedimento, e, em vários casos, imposição de conteúdo dessas normas decorrentes. Tudo vai depender do conteúdo do comando da regra de competência, como analisaremos nos pontos que se seguem.

2.1 Competência tributária

A qualificação de uma norma categorizada como norma de competência depende do conteúdo do comando. O mesmo ocorre para rotular uma norma de competência, como tributária.

A competência tributária é um instituto bem estudado pela ciência do direito tributário, haja vista a necessidade de descrever o conteúdo e a potencialidade dessas normas no campo do direito tributário. Vamos percorrer o estudo desse instituto e sua

³⁴ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**, 6ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 155.

conformação, ou não, com o que estamos a denominar de regra de competência tributária.

Em acepção mais restritiva, parte da doutrina atribui maior relevo ao significado de competência tributária como aquela exercida pelos entes políticos destinada a instituir ou alterar tributos. Nesse caso, a competência é para emitir a norma da exação. E não se pode negar que a norma que institui ou modifica um tributo tem grande importância para o sistema tributário.

A partir do reconhecimento da norma que institui ou altera o tributo como central para a determinação de conceito de competência tributária, Roque Antonio Carrazza define que “competência tributária é a aptidão jurídica para criar, *in abstracto*, tributos.”³⁵ E adiante adverte:

Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou até suprimi-la, por intermédio da não tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções. Pode, ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcelá-los, anistando, se entender que é o caso, as eventuais infrações tributárias cometidas. Pode, finalmente, criar obrigações acessórias (deveres instrumentais tributários), em ordem a facilitar o funcionamento do sistema arrecadatário.³⁶

A competência tributária não se restringe a criação ou modificação de tributos, mas também de legislar sobre as normas de arrecadação e fiscalização de tributos. Não se poderia imaginar que a competência tributária não alcançaria normas de constituição do crédito tributário (lançamento), isenção, anistia, de concessão de crédito tributário, de *destinação do produto da arrecadação de tributos*³⁷, e outras normas que estabelecem relações jurídicas pertinentes aos tributos.

De forma mais ampla, o professor Paulo de Barros Carvalho define: “A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na

³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2025, p. 512.

³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2025, p. 514.

³⁷ Como as normas de destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais de seguridade social que condicionam, em nosso pensar, a própria validade da exação. O mesmo ocorre nas taxas de serviços públicos, e nos empréstimos compulsórios.

possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”³⁸. Tal conceito é o que melhor representa o fenômeno.

A competência legiferante dos entes federativos é atribuição própria e necessária decorrente do princípio do pacto federativo e da isonomia entre os entes políticos. Representa uma das atribuições próprias de todos os entes federativos, estabelecida pela Constituição Federal e que ganha maior qualificativo no campo tributário.

A noção de Estado Federal pressupõe a autonomia normativa dos entes que compõe aquela unidade, como bem ensina José Afonso da Silva:

A autonomia das entidades federativas pressupõe repartição de competências para o exercício e desenvolvimento de sua atividade normativa. Esta distribuição constitucional de poderes é o ponto nuclear da noção de Estado federal. São notórias as dificuldades quanto a saber que matérias devem ser entregues à competência da União, quais as que competirão aos Estados e quais as que se indicarão aos Municípios.³⁹

Como também o pressuposto da autonomia administrativa, organizacional e fomento das obrigações próprias de todos os entes federativos. A estrutura administrativa e o plexo de deveres atribuídos pela Constituição Federal aos entes políticos seriam inexecutáveis se os Estados e Municípios não tivessem competência tributária para instituir tributos e fomentar suas receitas próprias.

O exercício do pacto federativo e a aplicação da isonomia dos entes políticos ficariam prejudicados se o ente federado não apresentasse autonomia financeira. E por qual maneira o legislador constituinte assegura a autonomia financeira de um ente político? A resposta simplista que consegue atender com louvor à indagação aponta para a necessidade de competência tributária própria de todos os entes políticos.

A autonomia política, administrativa e legislativa, segundo Roque Antonio Carrazza, decorre da autonomia financeira dos entes políticos, e, por sua vez, a financeira corresponde a meio efetivo de garantia da isonomia desses entes, nos seguintes termos:

Ademais, a rígida discriminação de competências tributárias assegura a isonomia das pessoas políticas, já que lhes garante a autonomia financeira e, graças a ela, as autonomias política, administrativa e legislativa. Assim,

³⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 477.

³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2025, p. 514.

permitir que uma pessoa política, ainda que por meio de artifícios exegéticos, se aposse de competências tributárias alheias é o mesmo que ferir de morte a igualdade jurídica que a Constituição quer que reine entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.⁴⁰

Nessa senda, existe correlação lógica entre a autonomia financeira de um ente político e sua atribuição constitucional de competência tributária. É através dos tributos que a pessoa política de direito interno angaria suas receitas próprias. Tais valores representam quase a totalidade de recursos necessários para implementação dos deveres correspondentes e constitucionais atribuídos ao ente, refletindo também, diretamente, na promoção dos direitos fundamentais.

Sem autonomia financeira ficariam prejudicadas a existência e a afirmação da independência de um ente político em relação a outro ente político. O mecanismo de repasses de receitas, mesmo que obrigatório, prejudica a autonomia do ente político em relação ao ente mantenedor das transferências de recurso.

No Brasil, estamos diante de um fenômeno cabuloso que inflou a competência tributária da União em relação aos demais entes políticos com a expansão desenfreada da criação de contribuições de competência privativa da União. Se antes da Constituição Federal de 1988 as receitas diretas advinham dos impostos, atualmente, não é forçoso reconhecer que os recursos diretos decorrem enormemente das contribuições. O que também prejudica os repasses e a autonomia entre os entes políticos, dada a ausência de disposição de transferências obrigatórias para os Estados, Distrito Federal e Municípios.

As contribuições federais estão sendo utilizadas pela União, invadindo o centro da materialidade de tributos de transferência obrigatória, como a materialidade do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados. Certamente na atribuição de competência tributária para a União, o legislador constituinte não estava a perceber que a criatura seria transfigurada e tomaria as vestes de anomalia, atingindo o pacto federativo e a autonomia entre os entes.

Mas veja que, no ato normativo de atribuição da competência tributária, o legislador constituinte delimita o campo de atuação e circunscrição através do próprio

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 36^a ed. São Paulo: Malheiros, 2025, p. 520.

comando atributivo, e, ainda, através de outras normas de composição que ajudam a demarcar aquele exercício legiferante.

2.2 Delimitação constitucional da competência tributária

A atribuição de competência tributária é uma escolha do legislador constituinte dentro do rol de possibilidades legiferantes. As disposições de competência para legislar em matéria tributária decorrem da necessidade de atribuir autonomia político-administrativa ao ente político.

No âmbito da atribuição de competência aos entes políticos, o legislador constituinte traça algumas disposições normativas baseadas na tipologia tributária, na disposição de competência de outros entes políticos e no núcleo do fato a ser alcançado pela tributação.

Explico: o legislador constituinte criou as espécies tributárias para atribuir competência legiferante ao ente político, seja ela imposto, taxa, sejam contribuições, contribuições de melhoria ou empréstimo compulsório. Foram essas as diretrizes constitucionais do legislador constituinte originário, limitando o escopo de atuação das exações às figuras apontadas.

Reservou algumas espécies tributárias, em relação as especificidades do tributo, à União. Basta ver o fundamento de materialidades e destinação dos empréstimos compulsórios que são tributos de competência exclusiva da União. Também o fez em relação às contribuições (art. 149, CF/88), no caso das contribuições sociais, interventivas e corporativas, excetuando a possibilidade de criação de contribuições sociais para o regime próprio de previdência dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Depois o legislador instituiu competência para que esses entes políticos criassem contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A, CF/88), contribuição que teve sua destinação expandida a partir da fadada Emenda Constitucional n. 132/2003 para abranger não apenas o custeio do serviço de iluminação pública, mas para *expansão e a melhoria do serviço de iluminação*

pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos.

Em termos sistemáticos, até pela correlação entre arrecadação e tipologia tributária da época da promulgação da Constituição Federal de 1988, ficou a cargo dos impostos ser erigido como tributo comum a todos os entes políticos. Cada um deles com materialidade definida na regra constitucional de competência tributária específica.

Ao se atribuir possibilidade legiferante para os Estados e o Distrito Federal, criarem o imposto de circulação de mercadoria e sobre os serviços de transporte intermunicipal, interestadual e o serviço de comunicação (ICMS), o legislador constituinte originário lhes atribuiu sua principal fonte de receita própria. O mesmo fez em relação aos Municípios e Distrito Federal quando lhes conferiu competência para instituir imposto sobre prestação de serviços de qualquer natureza (ISS). Excetuando, nesse último caso, os serviços já dispostos no âmbito de materialidade dos Estados. Preservou assim a correlação individualizada e a harmonia da competência tributária dos entes políticos entre si. Tributos que irão, nos termos da Emenda Constitucional n. 132/2023 e da programação nela estabelecida, ceder espaço para o imposto sobre bens e serviços (IBS), com apontada competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

Voltemos ao aprofundamento da análise da delimitação da competência tributária. Quando o legislador constituinte elege o fato social denotativo de riqueza que irá ser alçado ao aspecto material da hipótese de incidência possível de determinado tributo, isso, por si só, já significa uma delimitação da competência tributária. Contudo, essa é a etapa inicial de escolha político legislativa, que deve conformar-se às normas constitucionais de competência e outras delimitações previstas na própria Constituição Federal.

Se o legislador constituinte originário já não pode tudo, imagine-se o legislador constituinte derivado, enquanto poder já constituído e submetido aos ditames constitucionais.

Após avaliar a temática do poder constituinte, originário e derivado, afirmando ser um dos temas mais complexos da teoria política e da teoria constitucional, J.J. Gomes Canotilho afirma: “Esta tensão entre poder constituinte incondicionado e

obrigatoriedade jurídica da constituição justificará a introdução do conceito de poder constituinte derivado ou poder de revisão constitucional a quem compete alterar, nos termos da constituição, as normas ou princípios por esta fixados”⁴¹. Confirma-se a submissão do legislador constituinte derivado às normas constitucionais estabelecidas pelo legislador constituinte originário.

Resta saber, e um dos escopos do presente escrito é essa análise, se o legislador constituinte derivado, quando da atribuição de competência e disposições inseridas, respeitou os limites estabelecidos pelo legislador constituinte originário. Se seguiu, ou não, a delimitação da competência (limites estabelecidos) e respeitou direitos fundamentais assegurados nos institutos constitucionais e outras normas de delimitação da competência. Quanto à temática do direito ao crédito, adiantamos: parece-nos que não!

No campo do direito tributário se atribui, em função da denominação utilizada pelo texto constitucional (no título VI, capítulo I, seção II; e também no inciso II do art. 146 da CF/88), a denominação de *limitações constitucionais ao poder de tributar* para referir-se a um plexo de *garantias asseguradas ao contribuinte*, e cujo conteúdo refere-se a uma classe de princípios tributários específicos e de imunidades.

A ausência de rigor na técnica legislativa, na tentativa de segmentação dos princípios e das imunidades, já é refletida na existência de princípios e imunidades para além dos previstos no artigo 150 da CF/88. Basta ver as imunidades⁴² previstas

⁴¹ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 74.

⁴² Outros exemplos de imunidades previstas na CF/88 com utilização da denominação de isenção ou não-incidência:

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que [...]

§ 5º São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; [...]

§ 1º-A O imposto previsto no inciso I do caput deste artigo não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade de que trata a alínea "b" do inciso VI do caput do art. 150 desta Constituição sejam apenas locatárias do bem imóvel.

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

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

no inciso XXXIV do artigo 5º e inciso I do § 2º do artigo 156 da CF/88. Ou os princípios constitucionais tributários da *capacidade contributiva* (§ 1º, art. 145, CF/88) e do “novo”⁴³ da *neutralidade fiscal* (§ 1º, art. 156-A, CF/88).

A denominação de *limitações constitucionais ao poder de tributar* representa uma ausência de preciosismo, a qual não podemos alçar ao qualificativo de erro legislativo. Mas que pode impactar o leitor desavisado a concluir que existiria uma ordem cronológica entre a atribuição de competência e a limitação do uso dessa competência. Fato que não corresponderia ao fenômeno.

Projetando análise crítica sobre a classificação das imunidades como limitações constitucionais ao poder de tributar (o que se aplica em sua inteireza no campo dos princípios constitucionais tributários), o professor Paulo de Barros Carvalho, com sua precisão peculiar, ensina:

Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade. Aliás, a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas haverão de operar, legislando sobre matéria tributária. Ora, o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes. Dirige-se ao legislador ordinário para formar, juntamente com outros mandamentos constitucionais, o feixe de atribuições entregue às pessoas investidas de poder político. Aparentemente, difere dos outros meios empregados por mera questão sintática.⁴⁴

Quando o legislador constitucional atribui a competência, já o faz nos termos estritamente delimitados pela disposição de escolha e através de outras normas jurídicas (em verdade proposições jurídicas que agem em consubstancialidade na construção da regra de competência tributária).

Toda competência é delimitada normativamente por imbricações das proposições necessárias para construção da norma de competência tributária. São vários os elementos contributivos na formação de uma norma. Elementos sem os quais não poderíamos falar em completude da norma. E quando estamos falando do

⁴³ Acreditamos que o princípio da neutralidade fiscal já encontrava suporte físico constitucional na regra de não cumulatividade, no princípio da capacidade contributiva e, notadamente, no princípio da isonomia tributária. Mas isso veremos em ponto específico deste escrito.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 8 ed. Paulo: Noeses, 2021, p. 333.

conteúdo de uma norma de competência, verificamos maior complexidade no próprio comando.

Em ponto apartado estudaremos a confluência das proposições jurídicas na norma de competência tributária. Momento, também, em que estabeleceremos a localização topológica de várias proposições jurídicas, incluindo-se, por óbvio, as imunidades e os princípios constitucionais.

2.3 Considerações gerais sobre a delimitação da competência do IBS e da CBS

Um caminho para alteração do sistema tributário nacional não seria fácil de ser percorrido. Também não é tema novo, a necessidade de uma tal “reforma tributária”. Mesmo antes da Constituição Federal de 1988 já se falava em intervenção legislativa infraconstitucional no Código Tributário Nacional, que é de 1966.

Ocorre que uma alteração substancial no sistema constitucional tributário deve seguir as normas constitucionais de competência tributária e respeitar os direitos fundamentais do contribuinte que foram alocados pelo legislador constituinte originário e protegidos pelo mando das cláusulas pétreas.

O açodamento e a cópia nunca foram bons conselheiros das inovações legislativas, por desconsiderar o amadurecimento necessário para temas de impacto econômico e que afetam direitos fundamentais, como os da liberdade e propriedade. Também o abraqueamento de institutos criados e fundamentados em Constituições Federais de outros países não ornaram com a precisão e necessidades locais.

Agora adicione-se, a tudo isso, a necessidade de recursos em decorrência da ausência de planejamento e controle de gastos públicos. Alguma alteração legislativa erigida nesse âmbito político poderia ser imune a distorções significativas? O resultado foram distorções e atropelos nos direitos fundamentais do contribuinte e nas normas constitucionais de competência tributária.

O resultado está posto e frutificando no âmbito infraconstitucional com ampliação da ausência de conformidade com as normas constitucionais. Como as disposições que atingiram o direito de crédito do contribuinte, constitucionalmente assegurado.

É imperioso consignar que os direitos fundamentais do contribuinte não podem ser atingidos por inserções legislativas infraconstitucionais, como bem enuncia Robson Maia Lins, os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes são *previsões constitucionais que em razão da supremacia da Constituição impõem limites a qualquer manifestação tributária do Estado, enquanto verdadeiros direitos subjetivos públicos dos contribuintes*⁴⁵. E, mesmo esses direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, não podem ser restringidos ou extintos pelo legislador constituinte derivado, por força do comando constitucional do inciso IV, do § 4º, do artigo 60 da CF/88.

Veja que a complexidade da competência tributária ganha capítulo de relevo com a atribuição de competência para criação do *imposto sobre bens e serviços* (IBS)⁴⁶, em que o legislador constituinte derivado, com a Emenda Constitucional n. 132/2023, inova no campo da competência tributária. Elenca no novel enunciado prescritivo do art. 156-A, atribuição para o Congresso Nacional instituir, mediante lei complementar, *imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios*.

Na mesma solapada, a Emenda Constitucional n. 132/2023 confere competência para a União criar a contribuição *sobre bens e serviços* (CBS)⁴⁷, outra grande inovação dessa pretensa “reforma tributária”. E, nesse ponto específico das contribuições federais, apesar da correlação lógica entre a competência federal de instituir através do Congresso Nacional o tributo, já que está em alegada “substituição” das contribuições federais do PIS e da COFINS, o legislador não passou imune às anotações sobre o direito ao crédito tributário. Descia-se da questão apriorística do ente político cuja atribuição de competência seria disposta originariamente na Constituição Federal, mas não do desvio dos termos constitucionais estabelecidos pelo legislador constituinte originário.

⁴⁵ LINS, Robson Maia. **Os novos princípios constitucionais tributários: análise a partir das alterações inseridas pela EC n. 132/2023**. 1 ed. São Paulo: Editora Noeses, 2026, p. 98.

⁴⁶ CF/88 – Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

⁴⁷ CF/88 – Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.

No campo do *imposto sobre bens e serviços* (IBS) a EC n. 132/2023 estabelece a substituição do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e do imposto sobre circulação de mercadoria e prestação de serviço de transporte interestatal intermunicipal e do serviço de comunicação (ICMS), aqui de competência dos Estados e do Distrito Federal.

O novel artigo 156-A da CF/88 estabelece que *lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios*. Retirou a competência das assembleias legislativas e das câmaras municipais de exercer a competência tributária originariamente atribuída. A pretexto de facilitar a arrecadação e uniformizar a legislação, essa alteração promovida pelo legislador constituinte derivado retirou dos Estados, Distrito Federal e Municípios a competência para criar as normas de incidência e normas relativas ao ICMS e ISS, quando da plenitude da vigência do IBS.

Várias críticas podem se desenvolver a partir das normas constitucionais. A que nos salta aos olhos é a da transferência da competência de criação do tributo, ao passo que coube ao Congresso Nacional (não mais as casas legislativas estaduais, distritais e municipais) a criação de um novo imposto com pretensão de substituir os dois impostos que mais angariavam receitas próprias para os Estados (ICMS) e Municípios (ISS).

À primeira vista, temos alguns questionamentos sobre essas alterações e acerca da preservação do princípio constitucional do pacto federativo que, como já apontado, apenas se satisfaz com a autonomia legislativa e financeira dos entes políticos. Mas neste escrito não nos cabe aprofundar essas considerações.

As críticas ventiladas acima acerca de pretensa violação do princípio do pacto federativo já não encontram ressonância na atribuição de competência da União em instituir a contribuição sobre bens e serviços (CBS), já que a CBS será a contribuição substitutiva da contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) e da contribuição para o programa de integração social (PIS), ambas já no âmbito da competência tributária da União.

Alguns aspectos podem ser tratados sobre a delimitação da competência da contribuição sobre bens e serviços (CBS), como o compartilhamento de vários elementos da regra de incidência tributária (critério material, sujeitos passivos e base

de cálculo). Parece que tal fato passou despercebido pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. Mas veja que esse compartilhamento impacta diretamente no potencial de receitas a serem angariadas, e, na outra face, num esgarçamento da base e da capacidade econômica do contribuinte descrito nas normas de incidências (IBS e CBS).

A pragmática nos revelará o quão prejudicial será essa identidade de critério material, sujeito passivo e base de cálculo. O que o legislador buscou foi evitar maiores discussões e casos especiais na judicialização desses novos tributos. Mas não se importou com os Estados e Municípios, e, tampouco, com os direitos fundamentais dos contribuintes.

Como o presente escrito tem por escopo a análise da regra constitucional de crédito na contribuição sobre bens e serviços (CBS), importa-nos saber por ora que a delimitação da competência da CBS não pode destoar dos comandos constitucionais fixados pelo legislador constituinte, sob pena de extravasar a regra de competência.

2.4 A importância da categorização das regras como de conduta e de competência

As normas jurídicas podem ser classificadas em diversas categorias, a partir de critérios predefinidos. Pensamos, contudo, que o esforço cognoscitivo das classificações deve, quando possível, resvalar em considerações pragmáticas. Não que as construções meramente elucidativas não tenham grande valia para o avanço das ciências, pois se pensássemos assim impediríamos o desenvolvimento intuitivo e criativo das filosofias. Não é, e nem poderia, ser esse o intuito.

O ato de classificar é um ato complexo que pressupõe análise superficial dos objetos que se visa classificar, e, em momento posterior, a escolha de aspectos conjuntivos e distintivos entre esses elementos. As características comuns são necessárias como forma de reduzir as complexidades e escolher objetos que tenham características gerais de uma classe. E, daí, analisar um elemento distintivo dentre esses elementos para alçá-lo a categoria de critério para classificar.

Explicando a atividade cognoscitiva de classificar, o professor Paulo de Barros Carvalho ensina:

Classificar é distribuir em classes; é dividir os termos segundo a ordem da extensão ou, para dizer de modo mais preciso, é separar os objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existam, mantendo-os em posições fixas e exatamente determinadas com relação às demais classes. Os diversos grupos de uma classificação recebem o nome de espécies e de gêneros, sendo que espécies designam os grupos contidos em um grupo mais extenso, enquanto gênero é o grupo mais extenso que contém as espécies. A presença de atributos ou caracteres que distinguem determinada espécie de todas as demais espécies de um mesmo gênero denomina-se 'diferença', ao passo que 'diferença específica' é o nome que se dá ao conjunto das qualidades que se acrescentam ao gênero para a determinação da espécie, de tal modo que é lícito enunciar: a espécie é igual ao gênero mais a diferença específica ($E = G + De$).⁴⁸

Neste tópico a pretensão é de classificar regras de acordo com o critério do conteúdo imediato da conduta, chegando à distinção entre regras de conduta (regras de comportamento) e regras de competência (regras de estrutura).

Mas qual seria a função pragmática em classificar essas duas espécies de regras? A isso poderemos responder a partir de considerações de relevo sobre a hierarquia dos elementos do sistema jurídico.

2.4.1 Anotações sobre a hierarquia normativa

Todo sistema é formado por uma pluralidade de elementos, coordenados por regras internas que estabelecem a imbricação dessas partículas de forma a ordenar o próprio sistema. E nada disso é novo no campo das ciências.

Um dos fundadores da Teoria Geral dos Sistemas, em meados de 1930, foi o biólogo austríaco Karl Ludwig von Bertalanffy que apresentou algumas características comuns nos sistemas fechados e sistemas abertos:

Hay, de este modo, una serie de modelos de sistemas, más o menos adelantados y complicados. Algunos conceptos, modelos y principios de la teoría general de los sistemas - como el orden jerárquico, la diferenciación progresiva, retroalimentación, las características de sistemas definidas por las teorías de los conjuntos y las gráficas, etc.- son aplicables a grandes rasgos a sistemas materiales, psicológicos y socioculturales; otros, como el de sistema abierto definido por el intercambio de materia, se restringen a

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM (TIPI/TAB)**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Oliveira Rocha, 1996, n 12, p. 54.

ciertas subclases. La práctica del análisis aplicado de sistemas muestra que habrá que aplicar diversos modelos, de acuerdo con la naturaleza del caso y con criterios operacionales.⁴⁹

Temos, como característica comum em todos os sistemas, seja sistema matemático, físico, biológico, social e cultural, a questão da hierarquia. Essa regra sustenta a existência própria do sistema, seja de um sistema fechado ou sistema aberto, como o sistema jurídico.

É imperioso firmar que o sistema jurídico não apresenta sempre uma hierarquia pré-determinada dos elementos. É na sua inter-relação que verificamos a imbricação hierárquica das normas jurídicas.

Karl Larenz afirma que um sistema apresenta primariamente hierarquia entre os elementos, “É característico de um tal sistema, em primeiro lugar, a existência de uma certa ordem hierárquica interna; mas, em segundo lugar, o jogo concertado, não totalmente «pré-programado», dos diferentes princípios de igual peso nos diferentes graus de concretização”⁵⁰. Também escreve sobre a impossibilidade de previamente hierarquizar as interpretações sobre as normas jurídicas, já que apenas pelo órgão competente seriam confrontadas as interpretações.

Preferimos afirmar a existência de hierarquia interna entre os elementos do ordenamento jurídico posto, ao passo que muitos veículos legiferantes determinam em si mesmos de quais normas retiram seu fundamento. Tal é o caso de uma lei que retira expressamente fundamento de validade de uma norma constitucional. Veja a Lei n. 10.057/2001 (Estatuto das Cidades), que dispõe expressamente: “Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências” (marca do processo legislativo) já denotando de onde o veículo legislativo retira seu fundamento. O que é confirmado pelo art. 1º da referida Lei n. 10.057/2001 ao enunciar: *Na execução da política urbana, de que tratam os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, será aplicado o previsto nesta Lei.* Tal também é o caso de um decreto regulamentar que visa normatizar as questões de um dispositivo legal.

⁴⁹ BERTALANFFY, Ludwig von. **Teoría general de los sistemas: fundamentos, desarrollo, aplicaciones**. México: Fondo de Cultura Económica, 1976, p. 27.

⁵⁰ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, pp. 676-677.

Isso posto, veja que a questão da hierarquia de uma norma em relação a outra norma é uma questão de fundamento de validade. Diante da análise de uma norma em relação a outra é que se estabelece a relação hierarquizada.

Hans Kelsen aponta que, do ponto de vista normativo, quando uma norma jurídica retira o fundamento de validade de outra norma jurídica, a norma da qual se originou é hierarquicamente superior em relação à norma derivada:

O fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma. Uma norma que representa o fundamento de validade de uma outra norma é figurativamente designada como norma superior, por confronto com uma norma que é, em relação a ela, a norma inferior.⁵¹

A análise do veículo legiferante para estabelecer a relação hierárquica sistêmica não pode ser desconsiderada. Não resta dúvida de que o confronto entre normas jurídicas em veículos normativos diversos aponta um ponto de partida para solucionar algumas controvérsias que se apresentam. Assim, se uma norma jurídica construída a partir do decreto (veículo legiferante) que regulamenta o imposto sobre a renda (IR) confronta com uma norma disposta na lei que institui o IR, não teremos tanta dificuldade em apontar a ilegalidade da norma do decreto, primariamente pela hierarquia do veículo normativo (decreto) em relação ao outro veículo normativo (lei).

Mas a complexidade do fenômeno jurídico nos apresenta desafios não tão simplistas a serem solucionados, quando analisamos outras considerações. Tal é o caso em que uma lei origina norma jurídica que colide com outra norma veiculada por outra lei. Aqui recorreríamos às regras da cronologia e especificidade. No primeiro caso, analisando em qual momento foram inseridas as leis no ordenamento jurídico, impactando em possível revogação do comando pela norma inserida em momento posterior em relação à norma de instante posterior. No segundo aspecto, se, entre as normas, uma é mais geral na disciplina do objeto em relação a outra mais específica, aqui já não se poderia falar em revogação.

Mas verifique, seguindo a questão da hierarquia em relação ao fundamento de validade normativa, apresentam-se outros contornos e aprofundamentos na solução de possíveis desarranjos normativos. Aqui é possível afirmar a existência de um encadeamento normativo em que uma norma deriva de outra norma, ajudando a

⁵¹ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6ª ed. - São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 135.

responder, inclusive, a questões sistêmicas de conformidade da norma derivada em relação às normas derivadoras (originárias). Inclusive, por vezes, atribuindo maior complexidade às questões de cronologia e especificidade.

Utilizando-nos dos exemplos que sempre contribuíram para o entendimento do ferramental das ciências, indaga-se: Se uma norma inserida na Constituição mediante Emenda Constitucional contrariar comando constitucional fixado pelo legislador constituinte originário, podemos utilizar as regras da cronologia e da especificidade? Parece-nos que não!

Com maior vigor podemos afirmar que se o conteúdo de uma Emenda Constitucional contrariar o núcleo constitucional duro, como é o caso das *cláusulas pétreas*, tais normas serão inconstitucionais. Essa constatação não exige tanto esforço hermenêutico, pois tal situação é *regrada*⁵² pela própria Constituição.

Nesses termos, mesmo no plano constitucional, podemos ter normas hierarquicamente inferiores em relação a outras normas. E essa verificação também pode ocorrer a partir do emissor, verificando se uma norma partiu do legislador constituinte originário ou do legislador constituinte derivado. E mais: analisar se uma norma constitucional enunciada pelo legislador constituinte constituído (derivado) respeitou o conteúdo da norma constitucional de competência, agora em seu aspecto formal ou material.

Por tudo isso, mostra-se relevante para a ciência do direito e, principalmente, para o presente estudo, analisar o conteúdo e a relação de derivação existentes entre normas de competência (derivadoras) e normas de conduta ou competência (derivadas). É o que faremos no próximo ponto.

⁵² CF/88: Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;
 II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
 III - a separação dos Poderes;
 IV - os direitos e garantias individuais.

2.4.2 Aspectos relevantes da diferenciação entre regra de conduta e regra de competência

Já revelamos que o critério para classificar as normas entre regras de conduta e regras de competência é do *conteúdo imediato da conduta*. Mas, aqui, também estabeleceremos como critério à relação de imbricação dos elementos normativos.

Sobre o critério do conteúdo imediato da conduta como elemento diferenciador entre as *regras de conduta* (que aqui estamos denominando de *normas de comportamento*) e as *normas de competência* (referidas, neste escrito, como normas de estrutura), o filósofo e jurista dinamarquês Alf Ross escreve:

As normas jurídicas podem ser divididas, de acordo com seu conteúdo imediato, em dois grupos: *normas de conduta* e *normas de competência*. Ao primeiro grupo pertencem as normas que prescrevem uma certa linha de ação, por exemplo, a regra da Lei Uniforme de Instrumentos Negociáveis (*Uniform Negotiable Instruments Act*), seção 62, que prescreve que aquele que aceita um instrumento negociável se obriga a pagar de acordo com o teor de sua aceitação. O segundo grupo contém as normas que criam uma competência (poder, autoridade) - são diretivas que dispõem que as normas que são criadas em conformidade com um modo estabelecido de procedimento serão consideradas como normas de conduta.⁵³

Ao analisar essas duas espécies de normas, a norma de conduta e a norma de competência, Norberto Bobbio escreve:

Em todo o ordenamento, ao lado das normas de conduta, existe um outro tipo de normas, que costumamos chamar de normas de estrutura ou de competência. São aquelas normas que não prescrevem a conduta que se deve ter ou não ter, mas as condições e os procedimentos através dos quais emanam normas de conduta válidas. Uma norma que prescreve caminhar pela direita é uma norma de conduta; uma norma que prescreve que duas pessoas estão autorizadas a regular seus interesses em certo âmbito mediante normas vinculantes e coativas é uma norma de estrutura, na medida em que não determina uma conduta, mas fixa as condições e os procedimentos para produzir normas válidas de conduta.⁵⁴

Veja, entretanto, que uma norma de competência pode dar origem a outra norma de competência, e não apenas a normas da categoria das normas de conduta. Como as normas de competência estabelecem a entidade, os órgãos, procedimentos

⁵³ ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. Bauru, SP: EDIPRO, 2000, p. 57.

⁵⁴ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 61 ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995, pp. 33-34.

e, muitas vezes, o conteúdo das normas a serem criadas, nada impede que uma norma de competência dê origem a outra norma de competência.

Outra disposição necessária é saber que tanto a norma de conduta quanto as normas de competência possuem natureza jurídica de regras, e não de princípios. E tal constatação apresenta relevantes impactos pragmáticos.

De passagem, para apenas não restarmos silentes, diga-se que a norma jurídica pode ser classificada em duas grandes espécies, as normas-regra e as normas-princípio. A discussão para diferenciação dessas duas classes remonta à teoria geral do direito e à filosofia do direito. E nesse ponto não é o propósito revisitar os conceitos da doutrina para classificar as normas de conduta e normas de estrutura como da categoria de normas-regra. Mas o leitor merece um ponto firmado para compreender a distinção e testar a afirmação de que tanto a norma de conduta quanto a de estrutura são regras.

Uma diferença básica entre as regras e os princípios é o conteúdo do comando. Enquanto as regras possuem comando bem definido com a movimentação de um dos modais deônticos (obrigatório, proibido ou permitido), estabelecendo, de logo, a descrição de uma conduta proibida, obrigatória ou permitida, nos princípios temos a descrição de um valor e uma mensagem para que todos os esforços sejam concentrados para assegurar e promover um estado de coisas a ser atingido. Mas veja que tanto o princípio quanto a regra visam a proteção de um valor, mas que na regra o valor fundamenta a movimentação dos modais deônticos, já no princípio o valor aparece primariamente.

Utilizando apenas um dos critérios de dissociação apontados por Humberto Ávila podemos diferir as regras dos princípios. Falamos sobre o critério da natureza do comportamento prescrito sobre o qual o autor aponta:

As regras podem ser dissociadas dos princípios quanto ao modo como prescrevem o comportamento. Enquanto as regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada, os princípios são normas imediatamente finalísticas, já que estabelecem um estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos. Os princípios são normas cuja qualidade frontal é, justamente, a determinação da realização de um fim juridicamente

relevante, ao passo que característica dianteira das regras é a previsão do comportamento.⁵⁵

Nesse passo, como as normas de conduta e normas de estrutura primariamente descrevem especificamente a conduta como proibida, obrigatória ou permitida, e não um valor a ser assegurado ou promovido, devem ser categorizadas como normas-regra.

Visitamos alguns autores que estabeleceram as definições de regra de conduta e regra de estrutura. Como efeito complementar podemos conceituar cada uma dessas categorias, não apenas apontando a importância dessas regras para o ordenamento jurídico, como, também, revelando que muitas regras de competência, para além de estabelecer as entidades, órgãos e procedimentos, firmam, mesmo, o conteúdo possível, e, por vezes, conteúdo obrigatório das regras derivadas.

Já tivemos oportunidade de, em conjunto com o professor Robson Maia Lins, na obra em homenagem ao professor Paulo Ayres Barreto, conceituar regra de competência e regra de estrutura da seguinte forma:

A norma de conduta é uma norma cujo conteúdo imediato do comando direciona-se a uma conduta, ostentando relação de subordinação derivada com uma norma de hierarquia superior que estabelece os entes competentes para criação, modificação ou extinção dos procedimentos ou conteúdo daquelas normas. Já norma de competência é uma norma cujo conteúdo imediato estabelece critérios para criação de outras normas, apontando os entes competentes para criação, modificação ou extinção, dos procedimentos ou conteúdo de normas de conduta ou outras normas de competência, revelando, nestes termos, relação condicionadora com essas normas de hierarquia inferior.⁵⁶

Nesse conceito ostentamos a relação de subordinação hierárquica de acordo com o fundamento de validade de uma norma em relação a outra. Expressamente constando que uma norma derivada deve obedecer a integralidade do estabelecido pela norma derivadora.

Se uma regra de conduta tem origem em uma regra de competência, ela lhe guarda subordinação não apenas em relação ao ente competente para criação, modificação ou extinção, ou o procedimento que deve ser seguido para construção da

⁵⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 95.

⁵⁶ SILVA, Frederico Silveira. LINS, Robson Maia. **A impossibilidade de alteração ou esvaziamento do conteúdo semântico da regra de competência tributária das contribuições sociais de seguridade social**. In *Direito Tributário e Interdisciplinaridade: Homenagem a Paulo Ayres Barreto*. São Paulo: Noeses, 2021, pp. 491-492.

regra de conduta, mas também ao conteúdo predeterminado. Frisamos que ao estabelecer parte do conteúdo da regra de conduta, a ausência ou descompasso do conteúdo da norma derivada (regra de conduta) em relação à regra de competência (norma derivadora) também lhe fulmina a validade.

2.4.3 A estrutura lógico-formal das normas jurídicas

Autores de escol já se debruçaram brilhantemente sobre a estrutura lógico-formal das normas jurídicas. Neste texto deixaremos algumas linhas sobre o tema.

Com Geraldo Ataliba podemos adiantar, “Com efeito, a estrutura das normas jurídicas é complexa; não é simples, não se reduz a conter um comando pura e simplesmente.”⁵⁷

Uma norma é composta por dois elementos lógicos jungidos por uma variante relacional. Toda norma jurídica é formada por uma hipótese (H), onde encontraremos a descrição de um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico, e por um conseqüente (C), elemento que prescreve uma conduta dada a realização da hipótese.

A variante relacional do *dever-ser*⁵⁸ liga essas duas extremidades, hipótese e conseqüente. Essa ligação lógica aponta que somente se realizará o conseqüente se a hipótese normativa ocorrer. E mais, a ocorrência do conseqüente, logicamente impõe ter sido realizada a hipótese. Hipótese (H) e conseqüente (C), são elementos de implicação recíproca. Mas, neste escrito não abordaremos essa perspectiva, que seria representada pelo símbolo relacional entre hipótese e conseqüente, uma seta bidirecional.

A *hipótese normativa* é também denominada de *tese*, *descriptor* ou *antecedente*. No mesmo passo, o *conseqüente normativo* é referenciado como *apótese*, *prescritor*

⁵⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p. 42.

⁵⁸ Estamos aqui a utilizar o *dever-ser neutro* como elemento que junte a hipótese ao conseqüente, nessa relação de imputação dos elementos normativos, e não ligando-o a qualquer dos modais deônticos, já que nesse último caso estaríamos falando do *dever-ser modalizado*. Advirta-se que o *dever-ser* pode ser entendido como elemento neutro de ligação lógica da hipótese e do conseqüente, ou como elemento deôntico constante da prescrição da conduta no conseqüente normativo.

ou *mandamento*. Utilizaremos a titulação mais usual da teoria geral do direito, hipótese e conseqüente, para apontar os dois grandes elementos lógicos das normas jurídicas.

Retomemos a análise sob a perspectiva de autores cuja relevância é inegável para o estudo da estrutura lógica da norma jurídica, e aqui referenciamos Lorival Vilanova que ensinou:

Se simbolizarmos a proposição-hipótese por p e a proposição-tese por q , e a relação implicacional por (**seta**), a fórmula do primeiro membro da proposição jurídica seria " $D (p \rightarrow q)$ " onde D é o functor (o sincategorema que indica a operação deôntica) incidente sobre a *relação interproposicional*. Essa colocação do functor, abrangente da relação formal, evita que se construa formalmente a proposição-hipótese, na fórmula: " $p \rightarrow D (<7)$ ", isto é, como sendo uma proposição-antecedente descritiva, implicando a proposição-conseqüente de caráter prescritivo. Pois aqui a *incidência do functor é sobre a relação de implicação, que inexistiria sem tal functor*. Em outras palavras, sem a norma vincular as duas proposições, elas estariam isoladas, ou ligadas por outros vínculos, formalmente necessários, ou empiricamente dados nos fatos aos quais as proposições se referem. É a norma mesma, é o Direito positivo que institui o relacionamento entre o descritor (hipótese) e o prescritor (tese). Agora, uma vez posta a relação, uma vez normativamente constituída, a relação-de-implicação, como relação lógico-formal, obedece às leis lógicas.⁵⁹

Adverta-se que o *dever-ser* pode ser entendido como elemento neutro de ligação lógica entre a hipótese e o conseqüente (*dever-ser neutro*), ou como elemento deôntico constante da prescrição da conduta no conseqüente normativo (*dever-ser modalizado*).

Ao escrever sobre o *dever-ser* no sentido de elemento lógico (variante relacional) que liga a hipótese ao conseqüente, Hans Kelsen ensina:

O *dever-ser* jurídico, isto é, a cópula que na proposição jurídica liga pressuposto e conseqüência, abrange as três significações: a de um ser-prescrito, a de um ser competente (ser-autorizado) e a de um ser-(positivamente)-permitido das conseqüências. Quer isto dizer: com o "*dever-ser*" (Sollen) que a proposição jurídica afirma são designadas as três funções normativas. Este "*dever-ser*" apenas exprime o específico sentido com que entre si são ligados ambos os fatos através de uma norma jurídica, ou seja, numa norma jurídica.⁶⁰

Quando estamos a tratar da ligação interna dos dois elementos normativos, tratamos do *dever-ser neutro* como elemento relacional que determina se realizado o fato descrito na hipótese haverá a imposição do determinado no conseqüente. Aqui o

⁵⁹ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 2º ed. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 97.

⁶⁰ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6ª ed. - São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 55.

dever-ser não é apenas uma pura variante relacional, mas simboliza uma imputação. Nessa relação de imputação dos elementos normativos, o *dever-ser* é o elemento que junte a hipótese ao conseqüente, não movimentando quaisquer dos modais deônticos (*dever-ser modalizado*).

Diante dessas disposições, podemos enunciar a representação hipotético-condicional de uma norma jurídica (Nj). Ao passo que a hipótese (H) que descreve um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico implica (\rightarrow) o conseqüente normativo (C) que prescreve uma conduta.

A fórmula lógico-formal de uma norma jurídica se apresentaria nos seguintes termos:

$$Nj \equiv H \rightarrow C$$

Sendo:

Nj = norma jurídica

\equiv = equivale

H = hipótese

C = conseqüente

\rightarrow = variante relacional de implicação do *dever-ser* neutro

Essa estruturação lógica é própria de todas as normas jurídicas, seja ela uma regra de conduta ou uma regra de estrutura. Repita-se, essa formulação sintática é comum das normas, mas veja que no direito positivado não se verá um artigo apontando que a hipótese da regra de incidência do IPTU é ser proprietário de bem imóvel localizado na zona urbana de São Paulo. Como também não veremos em um artigo como conseqüente dessa regra a obrigação do proprietário do imóvel pagar ao Município de São Paulo o montante de 1% sobre o valor venal do imóvel edificado.

O direito positivo não se mostra nessa forma analítica, mas o exegeta tem por obrigação coletar os elementos da hipótese e do conseqüente através da interpretação dos textos normativos, formulando as proposições e as combinando no sentido deontológico, em que a hipótese implica o conseqüente normativo, alcançando, ao final a norma jurídica.

2.4.3.1 Disposições sobre a estrutura das regras de conduta e das regras de competência

Voltemos relembando que no sistema jurídico identificam-se, dentre outros critérios, normas cujo comando imediato tem por objetivo regular condutas, o que aqui foi referenciado como regra de conduta. E outra classe de normas jurídicas, denominadas de regras de competência, que estabelecem os entes, órgãos, procedimentos e, por vezes, o conteúdo das normas derivadas.

As duas, regras de competência e regras de conduta, possuem, por óbvio, a formulação lógica das normas jurídicas: uma hipótese e um conseqüente. E aqui tentaremos analisar os elementos de cada uma dessas espécies de regras.

Não é difícil perceber que nas regras de conduta haverá maior facilitação de compreensão dos elementos lógicos estruturais. Os comandos mais simples refletem a formulação normativa que estamos aqui a estudar.

Cite-se, como exemplo, a regra de conduta do imposto sobre propriedade de veículo automotor (IPVA) no Estado de São Paulo, para o veículo usado. Temos como hipótese (H) dessa regra de incidência do IPVA: *dado o fato de ser proprietário de veículo automotor usado, licenciado no Estado de São Paulo, no dia 1º de janeiro de cada ano*. E, no anverso, como conseqüente (C): *o proprietário do veículo deverá pagar, para o Estado de São Paulo, 4% sobre o valor do veículo constante na tabela divulgada pela SEFAZ*. E o modal deôntico aqui previsto é o obrigatório. O proprietário (sujeito passivo) tem obrigação de pagar o IPVA para o Estado de São Paulo (sujeito ativo). Não resta dúvida se tratar de uma regra de conduta, e não de uma regra de competência.

Mas, tomando por norte esse mesmo exemplo, o legislador constituinte conferiu no *caput* e inciso III do artigo 155 da Constituição Federal de 1988, a competência para que *Estados e Distrito Federal* possam *instituir imposto sobre propriedade de veículos automotores*. Temos aqui a atribuição de competência a esses dois entes políticos, Estados e Distrito Federal, para instituir o imposto sobre propriedade de veículo automotor (IPVA).

Mas a regra de competência do IPVA para o Estado de São Paulo possui outras complexidades próprias das regras de competência. Como a de saber os critérios essenciais da hipótese e do conseqüente normativo dessa categoria de regras, de investigar a movimentação do modal deôntico utilizado, e outros elementos.

Mesmo a regra de conduta de incidência do tributo apresenta outros elementos característicos, inseridos na hipótese e conseqüente normativo. A exemplificação disposta já nos revela critérios outros, como a descrição em espaço e tempo determinados, elementares na composição da estrutura normativa.

Na tentativa de verificar os outros elementos constantes na hipótese e no conseqüente das regras de competência e das regras de conduta é que estudaremos, mais adiante, tais elementos. E, no ponto seguinte, escreveremos sobre a regra-matriz de incidência tributária, arcabouço lógico bem utilizado para identificar os elementos essenciais das regras de incidência das exações.

2.4.3.2 A regra-matriz de incidência tributária

Tombados nesse alicerce normativo lógico formado de uma hipótese e um conseqüente presente nas normas jurídicas, grandes doutrinadores do direito tributário formularam esquemas teóricos que auxiliam a identificação dos critérios essenciais da norma de incidência tributária.

Em arcabouço teórico denominado de hipótese de incidência tributária, Geraldo Ataliba escreve sobre elementos necessários da hipótese normativa de incidência tributária, afirmando:

São, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial.⁶¹

Como elementos essenciais da hipótese da regra de incidência tributária temos os aspectos material, espacial e temporal. No critério material temos a descrição de um fato jurídico abstrato que demonstre conteúdo econômico. Como todos os fatos

⁶¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p. 78.

são descritos em espaço e tempo determinados, apresenta-se o aspecto espacial que aponta o âmbito de incidência da norma jurídica e, por fim, o aspecto temporal a identificar o momento de incidência da norma jurídica.

No conseqüente da regra de incidência do tributo constam elementos essenciais para estabelecer-se a relação jurídico-normativa. Como aspectos essenciais no conseqüente temos o pessoal e o quantitativo. É necessária previsão normativa de que, ao realizar o fato abstrato descrito na hipótese, um determinado sujeito terá o direito de exigir de outro sujeito o objeto da relação jurídica a ser irrompida. Aqui teríamos o sujeito ativo, como aquele que poderá exigir o cumprimento da obrigação tributária, e o sujeito passivo, que deverá cumprir com o objeto da obrigação a ser instaurada.

E como estamos a falar de objeto da obrigação tributária, é essencial o destaque de que esse objeto pode ser uma obrigação de dar, fazer ou não fazer. Mas, como estamos a tratar da obrigação de pagar tributo (obrigação principal), a natureza jurídica dessa obrigação é de dar. Nesse momento, se faz necessário descrever que o conseqüente normativo tem em sua composição um aspecto quantitativo, formado por *alíquota e base de cálculo*⁶². É da multiplicação da alíquota sobre a base de cálculo que chegaremos ao valor do crédito tributário.

A regra-matriz de incidência tributária foi uma criação do professor Paulo de Barros Carvalho, quando elaborou um modelo teórico extremamente útil para o desenvolvimento do direito tributário. Nesse modelo teórico constam os elementos essenciais da hipótese e do conseqüente da regra de incidência tributária. Tão essenciais que, faltantes no direito positivo quaisquer daqueles elementos, não haverá a incidência do tributo.

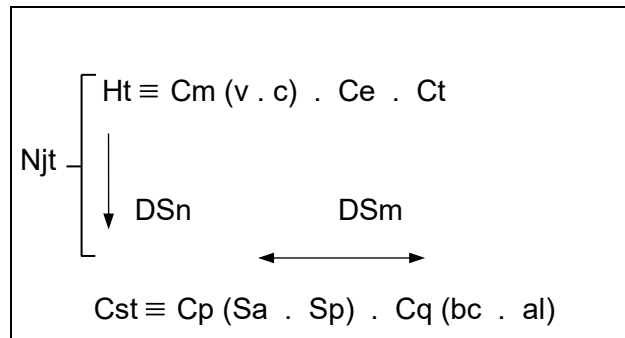
Nas precisas lições do professor Paulo de Barros Carvalho, a regra-matriz de incidência tributária é composta de uma hipótese e um conseqüente, cujos critérios são por ele assim explicitados:

No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na conseqüência

⁶² Alguns tributos não apresentam alíquota e base de cálculo no critério quantitativo do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, mas sim já dispõe um valor fixo. Como é o caso das taxas cartorárias que apresentam um valor fixo pelo ato disposto. Mas isso não significa a inexistência de critério quantitativo, mas apenas que no critério quantitativo já se encontra valor predeterminado.

(prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação.⁶³

Ainda com Paulo de Barros Carvalho⁶⁴, temos a apresentação lógico-formal da regra-matriz de incidência tributária:



Explicação dos símbolos:

- Njt** = norma jurídica tributária – regra-matriz de incidência
- Ht** = hipótese tributária, antecedente, suposto normativo, proposição hipótese ou descritor
- ≡** = equivalência
- Cm** = critério material da hipótese – núcleo da descrição fática
- v** = verbo
- .** = conectivo lógico condutor
- c** = complemento do verbo
- Ce** = critério espacial da hipótese – condicionante de lugar
- Ct** = critério temporal da hipótese – condicionante de tempo
- Cst** = consequência tributária, consequente, proposição, consequente, prescritor normativo
- Cp** = critério pessoal do consequente, onde estão os sujeitos da relação jurídica obrigacional
- Sa** = sujeito ativo da obrigação tributária, credor, sujeito pretensor
- Sp** = sujeito passivo da obrigação tributária, devedor
- Cq** = critério quantitativo da obrigação tributária – indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação
- bc** = base de cálculo – grandeza mensurada de aspectos da materialidade do fato jurídico tributário
- al** = alíquota – fator que se conjuga à base de cálculo para a determinação do valor da dívida pecuniária
- DSn** = dever-ser neutro – conectivo deôntico interproposicional. É representado por um vetor e significa que, ocorrida a hipótese, deve-ser a consequência
- DSm** = dever-ser modalizado – operador deôntico intraproposicional. É representado por dois vetores sobrepostos, com a mesma direção, porém em sentidos contrários. Significa a

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 116.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 32 ed. São Paulo: Noeses, 2022, pp. 380-381.

obrigação do sujeito devedor de cumprir a prestação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor (←————→)

Considerando-se a totalidade dos tributos que pretende irradiar efeitos jurídico-tributários de pagamento do crédito tributário, observa-se que devem constar os critérios apontados alhures, sob pena de não satisfazer a missão designada de angariar recursos para os cofres públicos.

Os termos, dispostos legislativamente, que marcam a criação do tributo devem subsidiar a criação do modelo hipotético-condicional da norma jurídica. A formação elementar em hipótese e consequente é uma disposição lógica inafastável para qualquer espécie de norma jurídica.

2.4.3.3 A relação derivativa presente também nas regras de conduta

Na digressão entre o encadeamento normativo necessário em todo ordenamento jurídico como condição de validade das normas derivadas em relação as normas derivadoras, também está presente esse encadeamento da derivação de regras de conduta em relação às próprias regras de conduta.

Em outros termos, não apenas as regras de conduta devem conformar-se com os mandamentos da regra de competência que lhes assegura validade. Ou mesmo uma regra de competência de hierarquia inferior (derivada – como uma regra de competência infraconstitucional) deve guardar a pertinência e implicação em relação a regra de competência de hierarquia superior (derivadora – como uma regra de competência constitucional).

No encadeamento normativo também as regras de conduta podem ser enquadradas como normas derivadoras, mas isso não as qualifica como regras de competência, já que a qualidade distintiva entre normas de competência em relação às regras de conduta não figura na relação condicionante de imputação derivativa. Também não o é o veículo legiferante de onde será formulada a norma jurídica, pois é natural percebermos na própria Constituição Federal a presença de regras de conduta, no grande mar de regras de competência.

Tome-se como exemplo o lançamento tributário como ato administrativo de constituição e formalização da incidência tributária de determinado tributo. Esse ato administrativo é uma regra individual e concreta que tem como pressuposto a regra de conduta de instituição do tributo. Há uma relação de derivação entre a regra de conduta que institui o tributo (norma geral e abstrata) e a regra de lançamento tributário (norma individual e concreta). Tal que aquela regra de conduta que instituiu o tributo se revela na qualidade de norma derivadora, e a regra de conduta do lançamento tributário está na posição de norma derivada, devendo, pois, guardar toda a conformação e imputação delimitadas na regra de incidência.

Ao pontificar que a relação de hierarquia e validade de uma norma deve ser primariamente analisada sob a relação lógica de derivação entre a norma que estabelece os procedimentos e a norma decorrente da competência, Gregorio Robles escreve:

As relações de hierarquia e as de competência são estabelecidas pela própria ordem jurídica, mas as relações lógicas dependem do próprio modo de ser das regras. Assim, por exemplo, se a função intrínseca de uma regra derogatória é pôr fim a outra regra, a ordem jurídica não pode modificar arbitrariamente tal função ou seus efeitos, pois em relação à lógica das regras não tem liberdade de atuação. Mas, por outro lado, a ordem jurídica se submete à lógica das regras, de modo que só pode se estruturar quando envolve a obediência irrestrita a tais relações lógicas.⁶⁵

Seriam, então, duas condicionantes entre as normas derivadoras e as normas derivadas, a primeira estabelecida pela ordem jurídica, principiando pelas normas constitucionais (como estamos aqui a tratar), a segunda (não por determinação do sistema jurídico) decorre da imposição das leis da lógica. Verificação dúplice que o presente escrito visa atingir em relação ao comando da não cumulatividade como imposição integrante da regra de competência constitucional tributária da contribuição sobre bens e serviços (CBS).

O legislador constituinte derivado e o legislador infraconstitucional não podem se desvirar das regras constitucionais de competência, e, tampouco, das leis lógicas que desnudam a imbricação normativa, sob pena de inconstitucionalidade.

Para consolidarmos o entendimento, veja que a distinção entre uma regra de conduta em relação a uma regra de competência é seu conteúdo, a relação de

⁶⁵ ROBLES, Gregorio. **O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito**. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2026, p. 184.

disposição direta para regular uma conduta, e, como veremos, os elementos normativos essenciais da hipótese e do conseqüente da regra de competência. E, não resta dúvidas sobre a maior complexidade sintática da regra de competência em relação à regra de conduta.

3 A ESTRUTURAÇÃO LÓGICO-FORMAL DA REGRA DE COMPETÊNCIA

O singular esquema lógico-formal está presente em todos os tipos de normas jurídicas, com maior ou menor complexidade. E quando estamos a afirmar de normas com desenho sintático de maior complexidade não significa qualquer alteração da estrutura básica normativa, composta por uma hipótese e um conseqüente ligados por uma variante relacional neutra.

Não é finalidade deste escrito dimensionar a relevância da regra de competência em relação à regra de conduta. Essa também não foi a tarefa dos doutrinadores até aqui percorridos. Tanto a regra de conduta quanto a regra de competência são normas essenciais para o sistema jurídico, ao passo que já afirmamos a impossibilidade sistemática de um ordenamento jurídico que contenha apenas uma dessas duas espécies de regras. As regras de conduta e de competência são elementos essenciais do sistema jurídico.

Se levamos em consideração a sua relevância para o encadeamento normativo, o tom do discurso apontado sofre impacto de relevo. Isso porque, na relação normativa derivada, uma determinada regra de conduta encontrará fundamento hierárquico mediato⁶⁶ ou imediato na regra de competência. Nesse contexto, em termos derivados, as regras de competência simbolizam grau mais elevado, inclusive porque as principais normas de competência já estão inseridas na Constituição Federal.

Superadas essas considerações, retomemos que a regra de competência apresenta maior complexidade interna que as regras de conduta, pois as nuances do comando clamam por alocação de elementos não presentes nas regras de conduta.

É imperioso afirmar que a essencialidade deve sempre pautar a alocação dos elementos internos da hipótese e do conseqüente normativos, sob pena do requisito se tornar adjetivo. Com isso, afirmamos que os elementos presentes devem simbolizar uma estrutura para que o conteúdo necessário da norma jurídica satisfaça a completude do comando.

⁶⁶ Aqui não afirmamos que uma regra de conduta sempre tem como suporte hierárquico uma regra de competência, já que uma regra de conduta pode derivar de outra regra de conduta. Mas, em última instância, encontraremos o fundamento de validade em uma regra de competência.

Seguindo esses traços podemos apontar elementos essenciais da estrutura de regra de competência, o que demonstrará, como já afirmado, maior complexidade do esqueleto lógico, sempre pautado, no entanto, no requisito da essencialidade para a completude do comando.

De posse dessas advertências, passemos ao estudo das normas de competência, primeiro disposto em termos gerais, para aprofundarmos em seguida nos elementos da hipótese e do conseqüente normativo.

3.1 Normas de competência

A necessidade de descrever a complexidade e os critérios essenciais da regra de competência já foi percorrida por diversos autores, sempre seguindo o modelo lógico-estrutural geral das normas jurídicas. Ser dotada de hipótese e conseqüente, e, dispor, no interior de cada um desses elementos, da apresentação de critérios não menos essenciais.

Como já revelamos, as regras de competência apresentam maior complexidade de elementos em relação às regras de conduta, como os critérios constantes na regra-matriz de incidência tributária. Mas isso não impede a exposição da estrutura lógico-formal da regra de competência.

Como pressuposto temos que a atribuição de competência é uma faculdade, disposta pelo legislador constituinte (quando a regra de competência for constitucional⁶⁷), para que o ente político crie as normas jurídicas que pretende no texto normativo. Assim, teremos a movimentação do modal deôntico permitido, e não os modais *obrigatório* ou *proibido*.

Nesse ponto merece uma breve retomada sobre o estudo do functor *dever-ser*, diante da importância desse elemento para formulação das normas jurídicas e, nesse ponto, lembrar a existência de um *dever-ser neutro* e outro *dever-ser modalizado*.

⁶⁷ É importante denunciar a existência de normas de competência no plano infraconstitucional, como já afirmamos no presente escrito. Pelo que também consignamos que as principais normas de competência encontram suporte físico na Constituição Federal, e disso não resta dúvida.

Essas duas expressões do *dever-ser* são expostas por Lourival Vilanova ao escrever:

Observe-se, o *dever-ser*, como functor deôntico, incidindo na estrutura total da proposição, exerce papel sintático diferente do *dever-ser* no *interior* da estrutura proposicional. Dentro da proposição jurídica, é um relacional R que toma os valores modais V (proibido), O (obrigatório) e A (permitido). A constante lógica D não está a indicar que a implicação e a disjuntividade das duas implicações sejam proibidas, permitidas ou obrigatórias em sentido estrito. Estarei meramente que *deve-ser*, e aqui o *dever-ser* opõe-se ao meramente que é. Sob esse ângulo é que se dá a dualidade kelseniana *ser/dever-ser*.⁶⁸

Portanto, aqui já estamos a falar do *dever-ser modalizado* previsto no conseqüente normativo da regra de competência, quando fixa a permissão (modal deôntico permitido) ao ente político criar normas jurídicas. Logicamente que a regra de competência também é composta de uma hipótese e de um conseqüente, ligados pela variante relacional de imputação do *dever-ser neutro*.

Dessa afirmação que a atribuição de competência dispõe uma permissão (modal deôntico) ao ente político podem surgir outras considerações, como a de afirmar que as imunidades tributárias seriam uma regra de competência que estabeleceria uma proibição do uso da competência tributária em algumas situações. E, nesses termos, teríamos o modal deôntico *proibido*⁶⁹, e não o *permitido*. Essa disposição possui logicidade, contudo, como sabemos que a imunidade é uma das proposições jurídicas que estão inseridas na regra de competência tributária (no

⁶⁸ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 2º ed. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 141.

⁶⁹ Em outros termos poderíamos afirmar que ao delimitar o exercício da competência tributária, o legislador constituinte estaria proibindo que o legislador exerça essa faculdade em termos diversos do que ali foi tipificado. O que não seria uma inverdade, mas aqui por força da delimitação da competência, e não da proibição expressa prevista em outras normas. É da delimitação da competência que se estabelece todos os limites do exercício do poder legiferante. Ao analisar as regras de competência, ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as normas de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros Editores, 2018, pp. 23-24, afirma que “De outro lado, porém, as regras de competência reconstruídas com base nos dispositivos da Constituição Federal de 1988, que muito se diferenciam das regras constitucionais acima referidas, podem ser qualificadas como regras que estabelecem proibições (ou comandos para não agir de determinado modo), na medida em que, ao preverem, expressamente ou por implicação lógica, determinados aspectos das hipóteses de incidências e das conseqüências (fatos geradores, bases de cálculo, sujeitos ativos e passivos), proibem que o destinatário exerça a competência relativamente a fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos diversos daqueles previstos. [...] Na qualidade de regras que, além de regularem o sujeito, o procedimento e o ato, instituem uma proibição (ou comando) material, as regras de competência apresentam caráter prescritivo, pois guiam diretamente o comportamento do destinatário, contendo, no seu conseqüente, expressões deônticas (é obrigatório, é vedado), que circunscrevem e delimitam a autoridade conferida e predeterminam o conteúdo do ato normativo a ser por aquela editado”.

campo dos limites materiais) não desconstrói a conclusão aqui posta: as regras de competência tributária utilizam o modal deôntico permitido. É o que firmamos.

Tal pensamento decorre da constatação de que uma regra de competência é uma delimitação constitucional do poder de criar, alterar ou extinguir institutos, dentre eles, os tributos. Nesse ponto, todas as outras proposições, como os princípios constitucionais, imunidades, atribuições de competência de outros entes políticos, procedimentos para elaboração legislativa, estarão internamente na regra constitucional de competência. Cada um em alocação e influência específica na delimitação da competência a ser exercida pelo ente político.

3.1.1 Alguns modelos de estrutura lógico-normativa de regras de competência

Como forma de apresentar uma prévia do que estamos a discutir, e familiarizar o leitor com a estrutura lógico-formal da regra de competência, apontamos que o modelo a ser inculcado foi inspirado em outros modelos de regra de competência tributária elaborados pela doutrina, o que já fizemos em outra oportunidade. Mas, para não restarmos silentes no presente escrito, podemos revelar modelos utilizados no campo tributário que foram criados por Cristiane Mendonça e por Eurico Diniz de Santi e Daniel Monteiro Peixoto.

Embasada nos estudos do modelo teórico da regra-matriz de incidência tributária elaborado pelo professor Paulo de Barros Carvalho, Cristiane Mendonça⁷⁰ escreveu livro específico sobre a competência tributária e apresentou sua estrutura lógico-formal da regra de competência tributária nos seguintes termos:

Dsm

↔

$$\mathbf{NCT = \{Hct = [Cm+ Ce+ Ct] \rightarrow Cct = [Cp (Sa +Sp) + Cda (Lf + Lm)]\}}$$

Sendo:

NCT = norma de competência tributária

Hct = hipótese, antecedente ou suposto da norma de competência tributária

Cm = critério material da hipótese ser pessoa política de direito constitucional

⁷⁰ MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 71.

Ce = critério espacial da hipótese previamente definido (no território brasileiro)
 Ct = critério temporal da hipótese condicionante de tempo
 → = dever-ser neutro conectivo deôntico interproposicional
 Cct = conseqüente ou prescritor da norma de competência tributária
 Cp = critério pessoal do conseqüente onde estão os sujeitos da relação jurídica
 Sa = sujeito ativo da norma de competência tributária
 Sp = sujeito passivo da norma de competência tributária
 Cda = critério delimitador da autorização indica o que foi autorizado (editar normas gerais e abstratas ou individuais e concretas) com todos os limites formais e materiais estabelecidos no sistema
 Lf = limites formais estabelecem a forma (procedimento) de produzir os veículos introdutores das normas jurídicas tributárias (enunciação-enunciada)
 Lm = limites materiais delineiam a substância dos enunciados-enunciados a serem produzidos.

Vejam que essa estrutura da regra de competência tributária preserva muito da hipótese da regra-matriz de incidência tributária que, como vimos, é uma regra de conduta. No conseqüente, dada a complexidade da regra de competência em relação à regra de conduta, temos uma quantidade maior de elementos necessários para traduzir o que se tem de essencial no conseqüente normativo da regra de competência.

Noutro passo, em artigo para estudar a regra de competência da contribuição do PIS/Cofins-Importação, Eurico Diniz de Santi e Daniel Monteiro Peixoto⁷¹ revelam a necessidade (a depender do objeto da atividade legiferante) de alocar outros elementos essenciais na regra de competência tributária e, por isso, apresentaram:

$$\text{NCL} = \text{D} \{[\text{hs.ho}] \rightarrow \text{P} [\text{cs.}(\text{m} \text{ .-i} \text{ .p.d.r).cp.ct.ce}]\}$$

Sendo:

D (dever-ser neutro) = modal que incide sobre toda a fórmula, indicando que a relação de implicação não se dá por relação de causalidade natural, mas por imputação, em conformidade com ato de vontade de determinada autoridade, no caso, a Assembleia Constituinte ou o Congresso Nacional, no exercício da prerrogativa de criar emendas constitucionais;

[hs.ho] (hipótese de incidência) = conjunção das notas aptas a identificar as situações fáticas tomadas como pressupostos para o surgimento da

⁷¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PEIXOTO, Daniel Monteiro. **PIS e Cofins na importação, competência: entre regras e princípios**. In Revista Dialética De Direito Tributário n. 121. São Paulo: 2005, pp. 37-38.

permissão para legislar sobre determinada matéria. Podem ser de duas espécies, em que;

hs (hipótese subjetiva) = estipula a necessidade de o agente ser identificado como pessoa política; e

ho (hipótese objetiva) = estabelece as circunstâncias que devem ou não devem ocorrer para que surja determinada autorização. Via de regra, a Constituição Federal não condiciona o surgimento da prerrogativa de legislar à ocorrência de circunstâncias de fato. Todavia, incluímos o critério acima para suscitar esta possibilidade, como se dá, por exemplo, no caso da prerrogativa da União para instituir, por procedimento de lei ordinária, impostos extraordinários sobre as mais variadas materialidades: esta permissão só nascerá se ocorrida a circunstância fática de o Estado brasileiro encontrar-se em iminência ou caso de guerra externa (CF, artigo 154, II). Também subordina-se a determinados pressupostos de fato a prerrogativa de instituir empréstimos compulsórios (CF, artigo 148, I e II)

→ **(implicação)** = constante lógica que estabelece nexo de causalidade jurídica entre determinados pressupostos fáticos e o surgimento de dada permissão;

P [cs.(m.-i.p.d.r) . cp.ct.ce] (conseqüente) = notas para a composição da conduta que passa a ser permitida, em que “P” (é permitido) indica o modal deôntico que regula o comportamento, e o restante da fórmula, entre colchetes, informa os limites dentro dos quais a conduta há de se realizar. São eles:

cs (critério subjetivo) = estabelece o(s) órgão(s) credenciado(s) ao exercício da competência legislativa. A prerrogativa para instituição da regra-matriz do PIS/Cofins-importação é da União Federal, por meio do Congresso Nacional. Pode também ser excepcionalmente exercida pelo Presidente da República, se presentes os requisitos para o emprego de medida provisória e atendidos, para fins de preservar-lhe a eficácia, os demais ritos procedimentais relativos à conversão em lei ordinária, nos termos do artigo 62 da CF/88.

(m.-i.p.d.r) (critério material) = o conceito de competência traz em si a ideia de limitação. Sem limites, competência desborda-se em poder, noção incompatível com a ideia de Estado de Direito. Assim, nenhum agente está credenciado para tratar de qualquer substância, pois afirmar que certo órgão “é competente” já supõe a adstrição à determinada materialidade. O critério material da competência informa os limites relativos ao conteúdo da norma que será veiculada com o propósito de instituir determinado tributo. Sua composição é complexa e absorve numerosas referências presentes na Constituição Federal.

Assim, por ocasião do exercício da competência legislativa tributária, o órgão competente deverá atentar para

i) a materialidade “m”, entendida como conjunto de fatos, reveladores de capacidade contributiva (no caso dos impostos, das contribuições sociais, dos empréstimos compulsórios e das contribuições de melhoria) ou de atividade estatal específica e divisível (no caso das taxas), passíveis de serem utilizados pela pessoa política como hipótese de incidência da regra-matriz de incidência tributária.

ii) em conjugação com as determinações positivas da materialidade há de se observar os enunciados prescritivos que estabelecem as imunidades, tradicionalmente reconhecidas como limitações negativas ao espectro substantivo da competência legislativa tributária, acima representadas por “-i”;

iii) os princípios e demais vetores constitucionais relativos aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes em matéria de tributação “p”, limites a serem considerados no dimensionamento das regras a serem criadas no exercício da competência;

iv) a destinação “d”, referência constitucional que ajuda a identificar a espécie tributária em questão e, conseqüentemente, o regime jurídico de sua formulação legislativa, posterior cobrança e da própria destinação;

v) a previsão ou não de restituição “r” do produto da arrecadação ao sujeito passivo, outra referência a ser considerada no enquadramento da espécie, com repercussões na forma de instituição.

A análise dos elementos componentes do critério material para a instituição do PIS/Cofins-importação será de valia para o equacionamento dos principais aspectos controvertidos relativos ao tributo, nos termos em que instituído pela Lei n. 10.865/2004.

Retomando a investigação dos demais critérios que pautam a conduta do agente competente, resta:

cp (critério procedimental) = previsão do conjunto de fatos jurídicos que deverão se dar de modo concomitante ou sucessivo e que têm por efeito o surgimento de determinado produto, no caso, novos enunciados prescritivos que passarão a compor o plano de expressão do ordenamento jurídico. O critério procedimental estabelece justamente as balizas referentes ao ritual de produção legislativa. A variante procedimental “cp” não pode ser definida de modo isolado, mas em cotejo com o critério material “cm”. Assim, no caso das contribuições sociais para a seguridade social previstas no artigo 195 da CF/88, se a materialidade que se deseja abranger estiver contida num dos incisos ali mencionados, o procedimento será o de lei ordinária, se não, atendidas as condicionantes do artigo 195, § 4º da CF/88, se tratará de fonte adicional de custeio, devendo ser adotado o rito de lei complementar;

ct (critério temporal) = estabelece os marcos cronológicos dentro dos quais o procedimento deverá ser realizado. Não é sempre que a Constituição Federal estipula este tipo de baliza com relação ao processo legislativo, mas isto não quer dizer que não possam existir. Sobre o tema, Gabriel Ivo observa que “a Constituição Federal proíbe a atividade de enunciação legislativa em determinados momentos, como a reforma da Constituição na vigência de intervenção federal, estado de defesa e de sítio; (...) em outros casos, como no da produção da lei orçamentária, a Constituição Federal estabelece o tempo em que deve ocorrer a atividade de enunciação”. Em matéria tributária, se estiver em jogo, no processo de produção, globalmente considerado, o emprego do instrumento “medida provisória”, dispara-se, a partir de sua publicação, a contagem do tempo para que seja apreciada e convertida mediante votação pelas duas Casas do Congresso Nacional, sob pena de perda de eficácia (CF/88, artigo 62, §§ 3º, 4º, 6º e 7º);

ce (critério espacial) = todo fato jurídico há de estar situado em coordenadas de tempo e de espaço. Com o fato jurídico do exercício da competência não poderia ser diferente. O critério espacial serve justamente para estabelecer o local onde deverá ser realizado o procedimento. O critério espacial para a edição de normas tributárias de competência da União Federal, dessume-se, sem maiores esforços, é Brasília, sede do Congresso Nacional.

Vejam que no conseqüente do presente modelo, encontramos elementos que compreendemos essenciais em uma regra de competência tributária, que é o caso da obrigatoriedade (ou vedação) de vinculação do critério material da hipótese de incidência, da necessidade (ou vedação) da destinação do produto da arrecadação de um tributo para um órgão, fundo ou despesa, e da obrigatoriedade (ou vedação) da previsão de restituição do produto da arrecadação do tributo, após certo lapso temporal.

Pensamos que esses modelos não se contrapõem, ao revés, se complementam. E, por isso, aderindo a várias considerações apresentadas pelos

autores, e apresentando outras conclusões, é que vamos tentar elaborar um modelo que nos parece melhor representar o fenômeno.

Em primeiro momento, apresentamos um panorama geral de elementos que entendemos essenciais em todas as regras de competência, para, em momento apartado, apresentar as considerações da regra de competência tributária da contribuição sobre bens e serviços (CBS).

Diante de tais apontamentos, destaquemos pontos específicos para promover estudo apartado sobre a hipótese e o conseqüente da regra de competência, na tentativa de amainar as dúvidas sobre a temática.

3.2 A hipótese da regra de competência

Como elemento descritor da regra de competência legislativa apresenta-se a hipótese. É nessa parte da regra de competência que veremos a existência de elementos necessários de atribuição de criação de normas jurídicas.

Na hipótese deve constar o principal descritivo para atribuição de criar a legislação que é justamente a atribuição de competência legislativa. E onde seria local seguro no ordenamento jurídico para distribuição das competências dos entes, órgãos e outras entidades? No nosso ordenamento jurídico o legislador constituinte resolveu bem guardar as principais normas de competência na Constituição Federal.

A historicidade das Constituições Federais nos assegura que o legislador constituinte sempre optou por reservar o ápice do ordenamento jurídico quando resolve descrever as competências dos entes, órgãos e entidades. E assim procedeu na Constituição Federal de 1988, ao descrever as mais variadas competências legislativas dos entes políticos.

Ao escrever sobre a técnica de repartição das competências na Constituição Federal, José Afonso da Silva lembra das três técnicas amplamente adotadas que mesclam os poderes especificamente conferidos, com utilização das técnicas de poderes reservados e outros poderes remanescentes, com adição de fórmulas mais

complexas de exclusividade, privatividade e concorrência de exercício da competência legislativa, como a utilizada pelo Brasil, nos seguintes termos:

A nossa Constituição adota esse sistema complexo que busca realizar o equilíbrio federativo, por meio de uma repartição de competências que se fundamenta na técnica da enumeração dos poderes da União (arts. 21 e 22), com poderes remanescentes para os Estados (art. 25, § 1º) e poderes definidos indicativamente para os Municípios (art. 30), mas combina, com essa reserva de campos específicos (nem sempre exclusivos, mas apenas privativos), possibilidades de delegação (art. 22, parágrafo único), áreas comuns em que se preveem atuações paralelas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 23) e setores concorrentes entre União e Estados em que a competência para estabelecer políticas gerais, diretrizes gerais ou normas gerais cabe à União, enquanto se defere aos Estados e até aos Municípios a competência suplementar.⁷²

A complexidade legislativa adotada pela Constituição Federal de 1988 resulta do princípio do pacto federativo adotado no nosso País, com a valorização dos centros específicos de atribuições designada de Municípios. A importância da municipalidade para a federação traduz na descentralização do poder e no atendimento dos direitos fundamentais do cidadão, na perspectiva local. Com todas as especificidades de um País continental e de relevo cultural invejável.

Nesse reservado constitucional é fácil perceber a complexidade que envolve a distribuição de competência pelo legislador constituinte, pois a função legiferante é atributo de distribuição de poder normativo e seus consectários, como poder organizacional, administrativo e financeiro.

3.2.1 A atribuição constitucional de competência como elemento da hipótese da regra de competência

Ultrapassando essas considerações, lembre-se que na hipótese normativa teremos a previsão da descrição de fatos de possível ocorrência no mundo fenomênico, mas nas regras de competência a hipótese normativa deve conter expressamente a atribuição do poder legiferante.

⁷² SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 479.

E, como vimos, as principais atribuições de competência estão delimitadas na Constituição Federal. O que remonta à necessidade de constar na hipótese normativa da regra de estrutura a atribuição constitucional de competência. Elemento que podemos aqui simbolizar com o acrograma “Acc”, significando justamente a locução: *atribuição constitucional de competência*.

Não podemos deixar de referir que aqui estamos nos restringindo a competência legislativa de cada um dos entes políticos, portanto disposição constitucional de competência. Contudo, não estamos restringindo as atribuições de competência apenas ao plano constitucional, pois existem, sim, normas infraconstitucionais de competência, e, para essas, também o modelo sintático das regras de competência se lhes aplicaria, agora com outra roupagem para significar aquela atribuição. Assim, o correto seria a utilização de outro acrograma, para relacionar com atribuição infraconstitucional de competência, como “Aic”. Mas não aprofundaremos essas considerações, já que, pelo corte metodológico, não estaríamos autorizados a fazer.

3.2.2 O veículo legiferante como elemento necessário da hipótese

Outro elemento que se mostra necessário estar contido na hipótese normativa da regra de competência é o objeto do exercício da atribuição de criação legislativa. Esse objeto é o próprio veículo normativo que, de forma ampla, estamos tratando como produto da atividade legiferante, o veículo legiferante (ou veículo legislativo).

Esse *veículo legislativo* que será referenciado como “vl”, e irá depender do objeto da atividade e do titular para exercê-la. Então teremos, como veículos legislativos, as leis federais, estaduais, distritais e municipais, com a variação das espécies, leis complementares, ordinárias, decretos leis e os outros veículos previstos nas Constituições Federal, Estaduais e Leis Orgânicas Municipais.

Se estivermos falando da atribuição de competência para elaborar normas, lembremos dos dispositivos constitucionais que conferem faculdades aos entes políticos, daí a necessidade de análise temática da natureza jurídica da regra de competência que se queira analisar.

No campo da competência exclusiva da União, não poderá qualquer outro ente político legislar. E o inverso também se verifica. No campo legislativo exclusivo dos Estados não poderão quaisquer dos outros entes políticos pensar em legislar. O mesmo ocorre entre os Municípios e o Distrito Federal.

Se a matéria a ser legislada é exclusiva de um ente político, a regra de competência não poderá apresentar como possível de ser exercida por ente político diverso do previsto constitucionalmente, mas tal ponto é elemento a ser previsto no conseqüente da regra de competência, mais propriamente dentro dos limites formais. E não na hipótese normativa.

Não podemos imaginar uma regra de competência, diante dos dispositivos constitucionais, onde na hipótese de incidência teríamos atribuição de competência constitucional para os Estados legislarem sobre criação de crimes de responsabilidade. Em melhores termos, a própria delimitação da competência privativa da União para legislar sobre direito penal (I, art. 22, CF/88)⁷³ impediria a formulação dessa fadada regra de competência constitucional, porquanto limita o objeto (criação de crimes de responsabilidade) a atribuição constitucional de competência da União.

3.2.3 Os critérios especial e temporal da hipótese da regra de competência

Para além da atribuição de competência e do objeto, a hipótese da regra de competência deve também apresentar como elementos espaço e tempo, daí a necessidade de a hipótese normativa conter um *critério espacial* (ce) e um *critério temporal* (ct).

O *critério espacial* (ce) da regra de estrutura também vai ser delimitado pelo titular pelo exercício da competência. Decorre do âmbito de competência territorial do ente político a circunscrição de sua competência legiferante.

⁷³ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

É firmar que um Estado não pode legislar em outro Estado, nem um Município legislar em outro Município. A função legislativa dos Estados é, em regra, exercida na capital do Estado, local onde fica sua assembleia legislativa. Num esforço imaginativo, poderia ocorrer que a assembleia legislativa possa não ser na capital do Estado, ou então uma lei fixe que em tal data comemorativa a assembleia legislativa pudesse ser deslocada excepcionalmente para uma cidade, em determinado período. Acreditamos que esse esforço imaginativo já não poderia ser realizado pelo Município, dada a restrição territorial do próprio ente político.

No *critério temporal* (ct) da hipótese de incidência da regra de competência teríamos a delimitação temporal do exercício da atribuição legiferante. A própria Constituição Federal de 1988 estabelece proibição das emendas constitucionais serem promovidas durante *a vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio* (§ 1º, art. 60, CF/88). Não há constitucionalmente outra limitação temporal do processo legislativo dos entes políticos. Em algumas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas Municipais, está prevista a limitação temporal no caso de intervenção no ente, estado de defesa ou de estado de sítio.

3.3 O conseqüente da regra de competência

O conseqüente da regra de competência apresenta maior complexidade que a hipótese normativa, pois é nele que encontraremos os termos específicos e necessários para delimitar a atribuição de competência firmada pela hipótese.

É no conseqüente que o comando revela o detalhamento necessário, partindo do modal presente nas regras de competência, a determinação do ente competente, a atividade legislativa relacionando-a com a matéria específica da qual se atribui competência, relacionando-os com os elementos próprios dos limites materiais que delimitam a competência, e referindo-se com os limites formais a serem seguidos pelo órgão competente, tudo isso determinado pelos elementos de espaço e tempo também já estabelecidos.

3.3.1 A movimentação do modal deôntico no consequente

É no consequente que temos a disposição da modalização do *dever-ser*, para além do *dever-ser neutro* cuja função é ligar de forma implicacional a hipótese ao consequente normativo.

A doutrina também denomina o *dever-ser neutro* de *operador deôntico interproposicional*, elemento que junte a hipótese ao consequente normativo, e o *dever-ser modalizado* com a alcunha de *operador deôntico intraproposicional*, como ensina o professor Robson Maia Lins:

O operador deôntico, também chamado de functor deôntico, que liga o antecedente normativo ao consequente, por isso interproposicional, é neutro, ou seja, nunca aparece modalizado. Demonstra, apenas, a relação de causalidade entre o antecedente e o consequente, é dizer, quais as consequências que deverão se instaurar caso se ateste a ocorrência de um fato que preencha as características previstas no antecedente. [...] Em oposição, o operador deôntico intraproposicional, que dispõe sobre a relação entre os sujeitos ativo e passivo prevista no consequente das normas jurídicas, aparece, sempre, modalizado como obrigatório (O), proibido (V) ou permitido (P), a depender do modo como o legislador optou por disciplinar determinada conduta.⁷⁴

Os três modais deônticos – obrigatório (O), proibido (V) ou permitido (P) – são utilizados pelas normas jurídicas quando da formulação completa de atribuição da significação. E, como já vimos, as regras de competência possuem no consequente normativo o modal *permitido*, e não o modal obrigatório ou o modal proibido.

A facultatividade do exercício da competência é atributo próprio dos princípios do pacto federativo, isonomia e harmonia entre os entes políticos. Qualquer norma que estabeleça a obrigatoriedade de esgotamento legiferante de um ente político é chapadamente inconstitucional por violar esse núcleo constitucional.

Nesse ponto, é importante denunciar que a União possui competência legislativa tributária para criar o imposto sobre grandes fortunas (VI, art. 153, CF/88), e nem por isso perdeu a competência legiferante para instituição do referido imposto, ou sofreu qualquer sanção em relação a longa inércia.

⁷⁴ LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2022, pp. 452-453.

Num conseqüente da regra de competência tributária devemos iniciar com o elemento do modal deôntico movimentado, *permitido* (P).

3.3.2 A alocação do ente político titular da competência

No dialogismo com a atribuição de competência prevista na hipótese, uma regra de competência deve estabelecer a entidade apta para exercer o direito de legislar. No nosso sistema jurídico, a atividade legiferante própria está disposta para os órgãos da função legislativa, reconhecendo-se, entretanto, que a ordem constitucional conferiu também ao executivo e ao judiciário a possibilidade de criação legislativa, embora ambos agindo em função atípica.⁷⁵ Tais são os casos em que o legislador constituinte possibilitou ao poder executivo construir medidas provisórias, decretos e outros veículos legiferantes. Também assim o fez no poder judiciário, quando atribui a competência para que o Supremo Tribunal Federal edite súmulas vinculantes.

Pareando a permissão para exercer a competência legiferante, devemos alocar o *ente político competente*, seja ele a União, o Estado, Distrito Federal ou Município. Utilizando aqui cada uma das iniciais (U, E ou M), e, no caso do Distrito Federal a combinação das iniciais, DF.

Como estamos a firmar traços gerais de uma regra de competência, utilizaremos o acrograma “Ep” para significar o *ente político* a que foi atribuída a competência para legislar.

3.3.3 Os elementos que simbolizam a atividade legislativa e a matéria específica possível

Logo após, teríamos o elemento da atividade de criação, modificação ou extinção dos veículos legislativos. Aqui não seria redundante partir para uma

⁷⁵ Não podemos esquecer que o ordenamento jurídico também atribui competência para as pessoas físicas ou jurídicas de, no âmbito da competência conferida, formularem normas jurídicas, como é o caso da elaboração de um contrato social, um contrato de compra e venda e outros veículos normativos que contêm normas jurídicas, cuja legislação lhes atribui competência para firmarem. Obviamente com destinatários e âmbito muito reduzidos.

atribuição específica no consequente, haja vista a descrição da conduta permitida ser uma ação. Mesmo se já constante como atribuição de competência em elemento apartado da hipótese.

A intenção é apontar os elementos essenciais, e como elemento essencial do consequente devemos ter à disposição da ação, no presente caso, uma *atividade legislativa* a que poderemos referir como “al”.

Na continuidade dos elementos essa atividade legislativa teria como direção uma matéria específica (objeto da ação) que pode ser das mais variadas disposições, como atividade legislativa de criar um tipo penal, um tributo, um recurso judicial, um órgão, uma entidade, e as mais variadas disposições legislativas possíveis. Para referenciar de forma genérica, podemos utilizar o símbolo “me” que traduz a *matéria específica possível*. Símbolo que pode ser substituído a depender da delimitação da matéria em questão da especificidade, como se fosse a instituição de uma contribuição pelo próprio acrograma da contribuição, ou como para a contribuição sobre bens e serviços, o acrograma “cbs”.

A boa técnica legislativa não impede que outros atributos possam ser veiculados ao lado da *matéria específica* (me) como forma de delimitar ela própria, expondo ali requisitos de conformidade da matéria a ser objeto da atividade legislativa. Aliás, cada regra de competência pode exigir no consequente a disposição de elementos essenciais para delimitar a competência atribuída, e facilitar a conformidade da norma derivada com as disposições constitucionais. Não se trata de exagero, ao revés, pensamos que o essencial deve ser sempre descrito.

3.3.4 As delimitações formais e materiais

Acreditamos que as delimitações formais e materiais devem constar numa regra de competência, não de forma exaustiva, mas de forma a prestigiar e auxiliar o legislador na confecção da norma derivada, e sustentar o encadeamento normativo previsto constitucionalmente.

Como simbolismo poderemos utilizar as expressões *limites formais* e *limites materiais*, pois conhecidas e estudadas constitucionalmente e, ainda, usualmente

referidas pelos tribunais, principalmente o Supremo Tribunal Federal (STF). Sempre lembrando que esses denominados limites são, em verdade, núcleos de delimitações constitucionais de competência legislativa a serem necessariamente seguidos.

Nesse contexto, podemos utilizar como representação dos limites formais o símbolo “Lf”, ao passo que para referir aos limites materiais, utilizar o acrograma “Lm”. Agora o preenchimento de cada um desses pontos deve seguir as disposições constitucionais.

3.3.4.1 As delimitações materiais

O elemento denominado de limites materiais (Lm) contido no consequente da regra de competência demonstra relevo e essencialidade, em decorrência das regras de estrutura conterem delimitação do exercício da competência definida por critérios encontrados em proposições jurídicas necessárias para a completude do comando normativo.

Para além da delimitação estampada em proposições jurídicas, é a partir do estudo dos limites materiais das normas de competência que encontraremos o direcionamento do conteúdo normativo previsto nas normas derivadas.

Em outros termos, além do desenho do exercício da competência com disposições de proibição, limitações de direitos ou de temas (como os previstos nas cláusulas pétreas), ou proteção de fatos ou situações jurídicas do exercício específico da competência (como as proposições das imunidades tributárias e as proposições dos princípios), ou em respeito às demais normas de competência, e, mesmo, em casos de preservação de valores fundantes, temos proposições jurídicas previstas nos limites materiais que impõem diretamente o conteúdo da norma derivada.

Essas proposições jurídicas podem ser de diversos calibres, inclusive em respeito às proposições jurídicas de outras normas de competência ou mesmo de princípios constitucionais (como os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco). Em outros casos determinam a consubstancialidade entre a norma de incidência, e outras normas, como condição de validade das duas, como é o caso da obrigatoriedade de destinação nas contribuições sociais de seguridade social. Outro ponto de necessário destaque em uma regra de competência das

contribuições federais (social, interventiva ou corporativa) é o alcance finalístico dessa espécie tributária.

No compartimento dos limites materiais dispostos no consequente da regra de competência, a essencialidade de elementos é revelada pelo molde do objeto do exercício da competência. Se estamos a tratar de um imposto, não estará presente o elemento da destinação específica e da finalidade, já que são próprios das contribuições.

Agora como elemento presente em todas as regras de competência, sejam elas tributárias ou não, são as proposições jurídicas de maior delimitação do conteúdo do exercício da competência, como as vedações em relação às cláusulas pétreas e os princípios constitucionais. A esses elementos, o consequente normativo da regra de competência não poderá se furtar. Esse arcabouço de comandos pode ser denominado de *proposições jurídicas de delimitação de competência*, cujo acrograma definimos como “Pjdc”.

3.3.4.2 As delimitações formais

Na previsão dos *limites formais* (Lf) devemos fazer constar os procedimentos necessários para elaboração de uma lei.

E o ponto inicial a ser alocado dentro dos limites formais é a impossibilidade de um ente político invadir a competência do outro ente. Essa limitação formal de não exercício da *competência de outro ente político* será aqui referida como “p”.

Lembre-se, ainda, que esses procedimentos estarão em proposições jurídicas diversas, a depender de que espécie legislativa estaremos a tratar. Pelo que o procedimento legislativo de uma emenda constitucional não é o mesmo de uma lei complementar federal, ou de uma lei ordinária federal. Como também não o é de uma lei estadual, distrital ou municipal. Cada uma dessas normas de competência deve guardar respeito com os diplomas que contêm o procedimento de criação legislativa, e, nesse caso, são proposições que devem estar contidas nas regras de competência de cada espécie legislativa.

Na alçada do direito tributário, em função do princípio da estrita legalidade tributária, a função de *criar tributos*⁷⁶ foi reservada ao poder legislativo. Então, na regra de competência para instituição de tributos, teremos sempre a representação do ente político através da casa legislativa correspondente.

Assim, ladeando a limitação conferida pelas proposições jurídicas de ente para outro ente político (p), é necessário que conste a qual entidade legiferante se refere o procedimento da atribuição de competência do ente político específico descrito na hipótese, correlacionada com a atividade legislativa que lhe é própria – permissão concreta do exercício da competência para legislar (P) –, não se relacionando com os procedimentos legiferantes previstos em outras regras de competência (p), de outros entes políticos.

Como a competência para legislar é de cada casa legislativa do ente, ao lado da exclusão dos procedimentos de entes diversos (p), teremos a apresentação da *casa legislativa competente* (Cl), contudo, a depender do ente competente e da matéria específica, esse símbolo genérico deve dar lugar à casa legislativa específica. Assim, “Cn” para congresso nacional, “Al” para assembleia legislativa estadual, “Cm” para câmara municipal, e “AIDf” para assembleia legislativa do Distrito Federal.

3.3.4 A alocação espacial e temporal do consequente

Não podemos nos esquivar da necessidade de alocação espacial e temporal do consequente da regra de competência, diante da necessidade de fixação do âmbito territorial e disposição temporal da atividade legislativa que será exercida.

Pensamos ser indispensável que o consequente normativo da regra de competência apresente o critério espacial que se identificará com o território do ente político que exercitará a atividade legiferante, mais propriamente onde a casa legislativa está localizada. Esse elemento deverá apresentar o acrograma “ce”.

⁷⁶ Lembre-se que a alteração de alíquotas de alguns tributos, como o Imposto sobre Importação (II), o Imposto sobre Exportação (IE), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), pode, nos limites estabelecidos constitucionalmente, e infraconstitucionalmente, ser efetuada mediante decreto do Presidente da República.

Concernente ao critério temporal (ct) que conforma com o objeto da atividade legiferante, em regra, o exercício da competência legiferante não é limitado no tempo, mas todas as observações apresentadas na hipótese da regra de competência devem aqui ser renovadas. Assim, a Constituição Federal, as Constituições Estaduais e as Leis Orgânicas Municipais regulam as excepcionalidades do exercício da atividade legiferante. E, como já apontamos, no âmbito federal (§ 1º, art. 60, CF/88), temos que durante a vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio, a Constituição Federal não poderá ser emendada. O que, com as devidas conformações, os comandos podem ser seguidos pelos diplomas estaduais e municipais, citados.

3.4 A estrutura lógico-formal geral da norma de competência

De posse do estudado, podemos firmar os elementos necessários da hipótese e do conseqüente da regra de competência. E, como já apontamos nas linhas até aqui traçadas, esse modelo geral sofrerá substituição dos elementos aqui apresentados, para conformar com a melhor especificidade do instituto a ser criado, extinto ou modificado.

Essas linhas gerais serão abordadas, com a especificidade prometida no presente escrito, em relação aos elementos essenciais da regra de competência da contribuição sobre bens e serviços (CBS), denotando a não cumulatividade como aspecto de relevo.

Nessa senda, apresentamos a seguinte estrutura lógico-formal de uma regra de competência:

$$NjC = H \{[Ac.vl.(e.t)] \rightarrow C [P.Ep.al.me. Lm (Pjdc) . Lf(p.CI) . ce.ct]\}$$

Sendo:

NjC = norma jurídica de competência

H = hipótese da norma de competência

. = conectivo lógico que junte os elementos da representação formal

Ac = atribuição de competência, seja constitucional (Acc) ou infraconstitucional (Aci) para instituir, modificar ou extinguir determinado instituto

vl = veículo normativo, como lei complementar, lei ordinária, decretos leis, medidas provisórias e outros

e = critério espacial da hipótese que representa o território do ente político competente
t = critério temporal da hipótese que se refere ao período de existência da ordem constitucional, estadual ou municipal vigente
 → = conectivo do *dever-ser* neutro
C = conseqüente normativo
P = permissão concreta do exercício da competência para legislar
Ep = ente político
al = atividade legislativa
me = matéria específica
Lm = limites materiais
Pjdc = proposições jurídicas de delimitação de competência, outras proposições jurídicas de delimitação do conteúdo do exercício da competência, como as vedações em relação as cláusulas pétreas, os princípios constitucionais e outras
Lf = limites formais
p = procedimentos legiferantes previstos em outras regras de competência, principalmente as constitucionais
Cl = casa legislativa
ce = critério espacial do âmbito de incidência da norma é o território do ente político competente para criação, extinção ou modificação do instituto
ct = critério temporal. A maioria das leis podem ser criadas ou modificadas a qualquer momento, salvo em casos específicos descritos na Constituição Federal, como vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio, para as emendas constitucionais, e outros dispositivos, como já assinalamos.

Com essa estrutura lógico-formal, revelamos elementos que acreditamos serem essenciais da hipótese e o conseqüente normativo das regras de competência. A questão dos elementos que apontamos como essenciais não impede a alocação de outros critérios tanto na hipótese quanto no conseqüente da regra de estrutura. A finalidade aqui não é esgotar a temática, mas apresentar uma estrutura para ser analisada e discutida, com a coerência que o estudo merece.

Ao escrever sobre a alocação de elementos necessários para a compreensão do comando jurídico, o professor Paulo de Barros Carvalho elenca a locução *unidade irreduzível de manifestação do deôntico*, e a explica da seguinte forma:

É preciso explicar, contudo, o significado da locução “unidade irreduzível de manifestação do deôntico”. É que os comandos jurídicos, para terem sentido e, portanto, serem devidamente compreendidos pelo destinatário, devem revestir um quantum de estrutura formal. Por certo que ninguém entenderia uma ordem, em todo o seu alcance, apenas com a indicação da conduta desejada: “pague a quantia de x reais”. Adviriam logo algumas perguntas, e, no segmento das respectivas respostas, chegaríamos à fórmula que nos dá o sentido completo. Supondo identificado o sujeito que deve cumprir o comando, perguntaria este: pagar a quem? Quando? Por quê? Ao atender a tais indagações iríamos perfazendo aquele mínimo irreduzível que possibilita a mensagem do direito.⁷⁷

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 22.

O comando requer a alocação de elementos essenciais para compreensão, e, por óbvio, o modelo lógico-formal deve refletir tais elementos em sua estrutura hipotético-condicional, sob pena de ausente um dos critérios elencados naquele modelo teórico; prejudicado estaria tanto o comando quanto o modelo, já que não apresentaria os elementos necessários para completude da mensagem prescritiva.

Dentro desse modelo lógico-formal, algumas pessoas podem relatar a desnecessidade de alguns critérios, como de um critério espacial e um critério temporal no consequente da regra de estrutura. Mas como já salientamos, acreditamos ser necessária a disposição desses critérios no consequente em função do consequente representar uma atividade a ser exercida no mundo fenomênico, e, como todo fato deve ser descrito em espaço e tempo determinados, no presente caso, a imposição da observância do espaço e momento, preferimos firmar esses dois critérios.

Desse esboço, como já advertimos, podem ser adicionados elementos outros a depender da matéria a ser legislada, e suas peculiaridades, como explicamos no caso da criação e modificação de tributos. Tanto assim é que, ao tratar da norma constitucional de competência tributária da novel contribuição sobre bens e serviços, serão adicionados elementos essenciais no consequente normativo.

4 CONTORNOS GERAIS DA REGRA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS)

O caminho até aqui percorrido nos conferiu ferramental seguro para continuarmos com o aprofundamento do estudo até ingressarmos na não cumulatividade como instituto de relevo no direito tributário, especialmente, para a contribuição sobre bens e serviços. E, nesse ponto do estudo, devemos analisar a regra de competência dessa nova contribuição social de seguridade social, com todas as peculiaridades que a tipologia tributária requer, e, desse ponto, verificar a consubstancialidade com a não cumulatividade.

Nas linhas do capítulo segundo, abordamos (com a superficialidade que o ponto requeria) a nova contribuição sobre bens e serviços (CBS), sobre a qual o legislador constituinte derivado atribuiu competência para que o legislador infraconstitucional federal instituísse esse novo tributo.

Esse tributo, em conjunto com a atribuição de competência para criação do imposto sobre bens e serviços (IBS), veio como promessa de pacificar questões que afligem o sistema tributário nacional há décadas.

O rótulo era interessante: a *reforma tributária*. Havia outros *slogans*, como *reforma da tributação sobre o consumo*, *implantação da justiça fiscal*, *diminuição do contencioso tributário*, *diminuição de complexidade do sistema tributário*, e vários outros. Todos muito atrativos! Agora, sem dúvida, o mais difundido e arrebatador foi o de *reforma tributária para diminuir a carga tributária*. Esse cumpria o desejo do empresariado e do cidadão de alteração da escorchante carga tributária do Brasil.

Mas veio a realidade dos fatos, e todas essas promessas mostraram-se insatisfatórias diante dos desejos que provocaram. Não se pode negar que houve avanços na tentativa de diluição da complexidade da arrecadação e redução numérica de tributos, mas nada disso se refletiu em diminuição de carga tributária ou enxugamento da complexidade do arcabouço normativo do sistema tributário nacional.

O ponto inicial dessa alteração no sistema tributário nacional se deu com a aprovação da Emenda Constitucional n. 132 de 20 de dezembro de 2023, veículo

normativo que açodadamente foi aprovado pelo Congresso Nacional, sem a discussão e o amadurecimento que a matéria reclamava. E, como toda matéria legislativa de relevo que é aprovada no Congresso Nacional sem a maturação necessária, não faltaram incoerências e incompatibilidades dos enunciados prescritivos com o próprio texto constitucional.

Mas, aqui, vamos nos ater ao foco do escrito, que é temática da não cumulatividade na contribuição sobre bens e serviços. E, para isso, é imperioso falarmos sobre a atribuição de competência para instituição da contribuição sobre bens e serviços, e analisarmos se a alocação topológica desse tributo no direito positivo tributário amolda-se à natureza jurídica dessa nova contribuição.

4.1 As contribuições sociais de seguridade social

O legislador constituinte derivado inseriu a atribuição de competência para que a União criasse a contribuição sobre bens e serviços no inciso V do artigo 195 da Constituição Federal de 1988.

No formato que o fez, o legislador constituinte derivado criou a competência para instituição de uma nova contribuição social de seguridade social. É a combinação dos enunciados e decorrente formulação das proposições jurídicas para formação da norma jurídica da contribuição sobre bens e serviços (CBS) que classifica tal tributo como uma espécie de contribuição social de seguridade social.

Afinal, o *caput* do artigo 195 da Constituição Federal de 1988 elenca a forma de financiamento dos benefícios e serviços do sistema protetivo da seguridade social. Sistema composto pelos subsistemas da saúde, previdência e assistência sociais. Esse sistema protetivo é responsável por fomentar a dignidade da pessoa humana, através de ações e instrumentos de áreas sensíveis a todos os países, e, com maior rigor, no Brasil, onde o amparo social é inegavelmente uma responsabilidade do Estado, diante das crescentes necessidades e fragilidade econômica pessoal da grande maioria da população deste país continental.

E esse ferramental requer o mais robusto sistema de financiamento para fazer face as despesas sempre crescentes, e aos anseios do legislador constituinte

originário na promoção de uma tríade de direitos correlacionados a saúde, previdência e assistência sociais. Áreas que conseguem ser sensíveis até nas maiores economias globais, e cujas despesas são crescentes diante dos anseios sociais e em volume muito mais expressivos que os recursos para as financiar.

4.1.1 Comentários sobre o sistema de seguridade social brasileiro

A seguridade social é um sistema protetivo de ações nas áreas da saúde, previdência e assistência sociais. O legislador constituinte engendrou esse sistema com o objetivo de promoção da dignidade da pessoa humana, e não foi módico ao dispor uma série de serviços e benefícios a serem implementados pelo Estado. Mas os desafios encontrados no Brasil também não são diminutos.

Os três campos de ação revelam que a caminhada não é pequena e, tampouco, os objetivos serão conquistados em prazo curto. Em verdade, nas áreas abarcadas, os desafios, além de crescentes, são ampliados com o passar do tempo. Isso porque os direitos conferidos na saúde, previdência e assistência sociais vão se ampliando de acordo com a evolução da sociedade.

Tomando como exemplo os direitos de saúde, passamos por um período de pandemia mundial onde o subsistema da saúde foi levado ao seu maior teste. Apesar de algumas previsões e estudos apontarem a possibilidade de um evento dessa magnitude, nenhum sistema de saúde do mundo estava ou estaria preparado para enfrentar aquele evento.

Também no campo da assistência social inúmeros são os enfrentamentos, com a evolução da sociedade e tentativa de promover um piso vital mínimo diante de todos os avanços. Esse mínimo de direitos assegurados vai se elastecendo, como ocorre com novas situações a serem alcançadas pelas normas vigentes que conferem serviços e benefícios assistenciais.

Os benefícios previdenciários também são impactados pelo desenvolvimento social, com a ampliação de fatos que se enquadram entre os riscos sociais abraçados pelas normas vigentes.

Fora o alargamento dos fatos que se enquadram dentro dos benefícios e serviços securitários, ainda temos uma constante inovação legislativa a coletar eventos decorrentes do desenvolvimento da sociedade, criando, pois, novos benefícios e serviços através da criação de outras leis, ou modificações legislativas.

Todos esses fatos, amparados em outras questões, revelam os desafios de custear a seguridade. E o legislador constituinte definiu que o financiamento da seguridade social seria realizado através de dotações orçamentárias (financiamento indireto) e de contribuições sociais de seguridade social (financiamento direto).

4.1.2 Das formas de custeio da seguridade social

Para fazer face aos benefícios e serviços da seguridade social, o legislador constituinte estabeleceu que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta ou indireta. Essas são as duas maneiras de carrear recursos para os cofres da seguridade social.

A previsão constitucional determina que financiamento indireto da seguridade social seria realizado pelos orçamentos dos entes políticos, assim, pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Veja, contudo, que não se pode confundir o sistema de seguridade social como um todo orgânico, com o sistema de seguridade social gerido pela União.

Isso porque os Estados, Distrito Federal e Municípios que possuam regime próprio de previdência devem custear as prestações que forem estabelecidas, e, ainda, podem estabelecer localmente prestações assistenciais ou de saúde, a serem custeadas com o caixa próprio. Em verdade, também a União apresenta regime próprio de previdência de servidores públicos federais efetivos.

Feitas essas considerações, podemos pontuar sobre o financiamento direto e indireto da seguridade social, objetivando traçar algumas linhas sobre esses institutos, para focar no financiamento direto.

O financiamento indireto do caixa da seguridade social deveria ser promovido por dotações orçamentárias da União, apontando recursos do caixa geral e alocando-os no caixa da seguridade social.

O que ocorre é o inverso, a União retira parte dos recursos do caixa da seguridade social através de mecanismos normativos de constitucionalidade questionável. O pior desses mecanismos, implementado, foi o da desvinculação das receitas da União (DRU).

Através da DRU, o legislador constituinte derivado retira parte dos recursos da seguridade social que apenas deveria custear os benefícios e serviços das áreas da saúde, previdência e assistência sociais. Qualquer outra prestação não poderia ser custeada com os recursos do caixa geral da seguridade social. A última alteração do *caput* do artigo 76⁷⁸, do ato de disposições constitucionais transitórias (ADCT), prevê a desvinculação de 30% do produto da arrecadação das contribuições sociais, até o ano de 2032. O texto decorre da alteração promovida pela EC n. 135/2024.

Esses apontamentos revelam que além de não contribuir com as dotações orçamentárias com seu caixa próprio (financiamento indireto), a União solapa parte do custeio efetivado pelas contribuições sociais de seguridade social, portanto, do financiamento direto. Há, nesses termos, dupla violação aos termos do legislador constituinte originário.

4.1.3 Atributos das contribuições sociais de seguridade social

As contribuições sociais de seguridade social compõem uma subespécie do gênero contribuições sociais. Essas últimas, por seu turno, representam também uma espécie do gênero contribuições, modelo tributário autônomo em relação aos demais tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

A classificação constitucional internormativa dos tributos revela a existência de cinco espécies tributárias independentes entre si, quais sejam: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições e os empréstimos compulsórios.

Cada uma dessas categorias apresenta características distintivas entre si, a ponto de alçá-los a espécie dentro da categoria tributos. A classificação de um tributo

⁷⁸ Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2032, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral de Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico, às taxas e às receitas patrimoniais, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data.

como elemento apartado dos demais apresenta uma série de repercussões de ordem pragmática e implicacionais.

Como bem lembra Geraldo Ataliba, cada espécie tributária reclama um plexo de normas que lhe foram destinados, um regime jurídico próprio:

Como, entretanto - conforme a espécie de tributo – diversos são os regimes tributários, deverá o exegeta determinar qual a espécie diante da qual se encontra, a fim de lhe aplicar o regime jurídico correto e adequado, em face das normas constitucionais e à luz dos princípios que a Constituição prestigia ou adota.⁷⁹

O regime jurídico dos impostos não pode ser aplicado para as contribuições, e o inverso também se verifica. Cada uma das espécies tributárias encontra fundamento jurídico na Constituição Federal, e de lá decorre todo o restante da disciplina infraconstitucional que será aplicada no tipo tributário. O caminho é esse, e não se admite atalhos.

O tipo tributário *contribuição* apresenta características singulares que alcançam todas as subespécies do tributo. E essa característica é própria de todas as espécies em relação ao gênero. A espécie não pode contrariar os atributos do gênero, sob pena de não mais se enquadrar como subespécie, mas ser deslocada para qualidade de outro gênero.

Tanto assim é, que ao estudar essa correlação entre a espécie e o gênero, o professor Paulo de Barros Carvalho assegura que uma espécie deve apresentar todas as características do gênero, e uma diferença específica que a qualifique entre as demais espécies, e explica a formulação lógica “E = G + De” nos seguintes termos:

Classificar é distribuir em classes, é dividir os termos segundo a ordem da extensão ou, para dizer de modo mais preciso, é separar os objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existam, mantendo-os em posições fixas e exatamente determinadas em relação às demais classes. Os diversos grupos de uma classificação recebem o nome de espécies e de gêneros, sendo que espécies designam os grupos contidos em um grupo mais extenso, enquanto gênero é o grupo mais extenso que contém as espécies. A presença de atributos ou caracteres que distinguem determinada espécie de todas as demais espécies de um mesmo gênero denomina-se “diferença”, ao passo que “diferença específica” é o nome que se dá ao conjunto das qualidades que se acrescentam ao gênero para a determinação da espécie, de tal modo que é lícito enunciar: “a espécie é igual ao gênero mais a diferença específica (E = G + De)”.⁸⁰

⁷⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 123.

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 118.

Nesse ponto, a espécie *contribuição social de seguridade social* é uma subespécie da subespécie contribuição social que, ao seu turno, é subespécie das contribuições, que, ao mesmo passo, é espécie do gênero tributo. Orientação que apenas o estudioso do direito pode formular, com base nas considerações que faz em relação ao direito positivo vigente.

Os atributos do gênero decorrente ou da espécie derivada devem estar presentes nas diversas subespécies do instituto gênero. Essa correlação lógica serve não apenas para estruturar o pensamento sobre o estudo de um elemento do ordenamento jurídico, ou de diminuta parte dele, mas é útil como verificação do elemento que se estuda e, principalmente, sua compatibilidade com o encadeamento de que retira fundamento.

Antes do estudo das características intrínsecas da tipologia tributária das contribuições sociais de seguridade social, cabe uma síntese da digressão do encadeamento correlacional entre espécie e gênero, e de alguns dos critérios que levam a apartar essas espécies.

4.1.3.1 Disposições sobre o gênero contribuições

As contribuições são tributos que apresentam como ponto principal distintivo, em relação aos demais tributos, a destinação do produto de sua arrecadação para um órgão, fundo ou despesa.

Não se pode negar que apenas esse critério não alçaria a contribuição à qualidade de tributo autônomo. Se estivesse apenas esse critério presente, abriria margem para tentar enquadrar essa espécie tributária enquanto outros tipos tributários, como os empréstimos compulsórios e as taxas, casos em que também encontramos presente o atributo da destinação do produto da arrecadação.

Nesse sentido, seria um erro de princípio elaborar uma classificação dos tributos apenas com base na obrigatoriedade de destinação do produto da arrecadação para um órgão, fundo ou despesa. E o objetivo das classificações é encontrar a natureza de um instituto para efeito de estudos pela ciência do direito. O intuito é contribuir.

Assim, é de lembrar que existem algumas classificações sobre as espécies tributárias a apontar existência de variação de quantidade de espécies tributárias. Aqui nos cabe enunciar considerações sobre a classificação constitucional internormativa dos tributos que, no nosso sentir, melhor revela o fenômeno. E se podemos partir de um local seguro que é a Constituição Federal, outro caminho não poderia ser percorrido.

A classificação internormativa coleta os critérios para promover o apartamento das espécies na correlação entre várias normas constitucionais tributárias, e nisso já merece respeito. Os critérios aqui são encontrados em vários enunciados normativos da Constituição Federal, e não apenas no interior da norma de incidência, ou de um dos enunciados constitucionais.

A partir dos critérios da obrigatoriedade (ou não) de *vinculação do critério material da hipótese de incidência a uma contraprestação estatal específica relativa ao contribuinte* (encontrados no inciso II e III do art. 145 da CF/88); obrigatoriedade (ou não) da *destinação do produto da arrecadação para um órgão, fundo ou despesa* (encontrados no art. 148, 149, 149-A, 149-C, 195 da CF/88); e, obrigatoriedade (ou não) da *restituição do produto da arrecadação tributária depois de certo lapso temporal* (148 da CF/88), foi construída a classificação constitucional internormativa dos tributos.

Essa classificação revelou a existência de cinco tributos: os impostos, as taxas, as contribuições, as contribuições de melhoria e os empréstimos compulsórios. Cada uma dessas espécies com um regime jurídico constitucionalmente previsto para ser seguido.

Ao elaborar a classificação constitucional internormativa dos tributos, Marcio Severo Marques aplicou os três critérios da classificação, concluindo pela existência das cinco espécies tributárias apontadas, nos seguintes moldes:

E considerados estes três critérios, aplicamo-los para a identificação das espécies impositivas:

(a) tributos em relação aos quais (a.1) não há exigência constitucional de previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade por parte do Estado, referida ao contribuinte; (a.2) não há exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto de sua arrecadação; e (a.3) não há exigência constitucional de previsão legal de devolução do produto arrecadado ao contribuinte, ao cabo de determinado período: os *impostos*-,

(b) tributos em relação aos quais (b.1) há exigência constitucional de previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade por parte do Estado, referida ao contribuinte; (b.2) há exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto de sua arrecadação; e (b.3) não há exigência constitucional de previsão legal de devolução do produto arrecadado ao contribuinte, ao cabo de determinado período: as *taxas*-,

(c) tributos em relação aos quais (c.1) há exigência constitucional de previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade por parte do Estado, referida ao contribuinte; (c.2) não há exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto de sua arrecadação; e (c.3) não há exigência constitucional de previsão legal de devolução do produto arrecadado ao contribuinte, ao cabo de determinado período: as *contribuições de melhoria*-,

(d) tributos em relação aos quais (d.1) não há exigência constitucional de previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade por parte do Estado, referida ao contribuinte; (d.2) há exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto de sua arrecadação; e (d.3) não há exigência constitucional de previsão legal de devolução do produto arrecadado ao contribuinte, ao cabo de determinado período: as *contribuições*-,

(e) tributos em relação aos quais (e.1) não há exigência constitucional de previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade por parte do Estado, referida ao contribuinte; (e.2) há exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto de sua arrecadação; e (e.3) há exigência constitucional de previsão legal de devolução do produto arrecadado ao contribuinte, ao cabo de determinado período: os *empréstimos compulsórios*.⁸¹

Aplicando os critérios aqui apresentados (vinculação, destinação e restituição), agora de modo sucessivo, satisfazendo, assim, os pressupostos da teoria das classes que determina que cada operação deverá fundamentar-se em um critério, e, ainda, pela necessidade de análise de todas as variáveis a cada critério posto, Paulo Ayres Barreto também encontrou cinco espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios), nos seguintes termos:

Destarte, temos as seguintes possibilidades:

- 1) se tributo for vinculado, destinado e restituível, teremos um empréstimo compulsório, cuja materialidade pode ser de uma taxa ou de uma contribuição de melhoria;
- 2) se o tributo for vinculado, destinado e não restituível, estaremos diante de uma taxa ou de uma contribuição de melhoria, a depender do critério material eleito;
- 3) em face das premissas adotadas, não haveria a possibilidade lógica de um tributo ser vinculado, não destinado e restituível; o tributo vinculado tem o produto de sua arrecadação destinado a uma finalidade constitucionalmente determinada;
- 4) mesmo raciocínio desenvolvido para o item anterior aplica-se a hipótese de tributo vinculado, não destinado e não restituível;
- 5) se o tributo for não vinculado, destinado e restituível estaremos diante de empréstimo compulsório;

⁸¹ Márcio Severo Marques. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 1999, pp. 223-224.

- 6) se o tributo for não vinculado, destinado e não restituível, teremos, necessariamente, uma contribuição que não a de melhoria;
- 7) não há previsão, em nosso sistema tributário, de tributo não vinculado, não destinado e restituível;
- 8) se o tributo for não vinculado, não destinado e não restituível, estaremos diante de um imposto.⁸²

Ao destacar que as contribuições de melhoria teriam o produto da arrecadação destinado, parece-nos que essa condição ultrapassa o mandamento constitucional e a pragmática. Porque na contribuição de melhoria, o arrecadado não será destinado para o pagamento da obra pública, mas servirá como mero fato contábil de angariar recursos para levá-los ao caixa geral. Pois a cobrança da contribuição de melhoria ocorre após a efetiva valorização imobiliária que, por sua vez, somente será constatada com o término da obra que já foi paga pelos recursos do caixa geral durante sua execução.

Talvez o insigne autor tenha apontado a destinação como fato de ter por finalidade uma recomposição do que foi gasto. Mas é importante frisar que, para Paulo Ayres Barreto, as contribuições de melhoria não se equiparam às contribuições, como também não guardam relação de espécie e gênero. São espécies autônomas de tributo.

Firmemos aqui, assim, que as contribuições de melhoria não se confundem com as contribuições. São espécies autônomas, na medida em que as contribuições de melhoria não possuem exigência de destinação do produto da sua arrecadação para um órgão, fundo ou despesa. E mais, as contribuições de melhoria apresentam vinculação do critério material da hipótese da regra de incidência a uma contraprestação estatal específica relativa ao contribuinte (*a valorização individual decorrente de obra pública*).

Noutra esteira, as contribuições obrigatoriamente devem destinar o produto da arrecadação para um órgão, fundo ou despesa (*no caso das contribuições securitárias, destinar o produto da arrecadação para os benefícios ou serviços de seguridade social*), e, ainda, não possui vinculação do critério material a uma contraprestação estatal específica relativa ao contribuinte.

⁸² BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 73.

4.1.3.2 As espécies de contribuições

As contribuições, por sua vez, também se dividem em espécies. Disso falamos no ponto anterior. Resta saber a diferença específica que alça as contribuições a figura de espécie do gênero. Esse é um ato de classificação que pressupõe uma análise superficial dos objetos que se visa classificar.

No andar dos enunciados da Constituição Federal de 1988, percebe-se que o artigo 149 do texto aponta a competência da União para criar contribuições nos seguintes moldes: *compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo*. Desse enunciado, além do sujeito competente para criação dessas contribuições, temos a delimitação do critério material das regras de incidência possíveis, base de cálculo, e dois elementos muito interessantes: a finalidade e a destinação específica do produto da arrecadação.

Quando o legislador constituinte aponta três espécies de contribuições federais: as contribuições *sociais*, as contribuições de *intervenção no domínio econômico* (interventivas) e as contribuições de *interesse das categorias profissionais ou econômicas* (contribuições corporativas), delimita as áreas para as quais a finalidade de instituição deve servir, e, nesse ponto, a finalidade e a destinação da arrecadação.

Mas o argumento indelével para se chegar à finalidade e à destinação das contribuições é encontrado na locução: *como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas*. Esse apontamento revela chapadamente, a necessária finalidade para criação e a também necessária destinação específica do produto da arrecadação para aquela área, custando-lhe as prestações próprias de determinado nicho, já escolhido pelo legislador constituinte. E dali nada pode extravasar.

No mesmo passo, o mesmo legislador constituinte dispõe, no enunciado prescritivo do artigo 195, o seguinte: *a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais*. Quando se aponta que as

prestações da saúde, previdência e assistência sociais serão *financiadas* pelas dotações orçamentárias e pelas contribuições sociais de seguridade social, o signo “financiada” trata da destinação específica do produto da arrecadação da contribuição.

No campo de competência dos Municípios e do Distrito Federal, o legislador constituinte derivado criou a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública pela Emenda Constitucional n. 39/2002. Com a alteração promovida pela Emenda Constitucional n. 132/2003, foi ampliada a antiga contribuição para o *custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos*. Efetivamente, hoje, temos a *contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos*. Veja que a destinação do produto da arrecadação é também elemento distintivo na apontada contribuição. Não é por outro motivo que o legislador constituinte derivado alargou o custeio para áreas antes não contempladas.

E qual o critério a ser elevado como diferença específica para seguirmos a fórmula lógica criada pelo professor Paulo de Barros Carvalho ($E=G+De$)⁸³? Acreditamos que o melhor critério para classificar as espécies de contribuições é o da área a ser custeada pela destinação do produto da arrecadação. É dizer, para qual área está sendo destinado o produto da arrecadação.

Desses ensinamentos, no atual cenário constitucional, temos quatro grandes áreas de atuação das contribuições. O produto da arrecadação das contribuições é destinado para fazer face às prestações do social, na intervenção do domínio econômico, nas categorias profissionais ou econômicas e no custeio do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos.

Mas não se para por aqui, já que as contribuições sociais também reclamam subespécies, seguindo o mesmo critério da destinação do produto da arrecadação.

Isso porque temos duas espécies de contribuições sociais. A primeira e mais tratada, a contribuição social de seguridade social (as que reclamam fundamento primário no artigo 195 da CF/88, enunciado que já vimos o conteúdo). A segunda são

⁸³ Ver ponto 2.4. do capítulo segundo.

as contribuições sociais gerais, que são destinadas para fazer face as outras áreas sociais, que não as do financiamento da Seguridade Social.

Em outro trabalho, conceituamos as contribuições sociais gerais como:

Contribuições sociais gerais são espécies de contribuições cujo critério material da hipótese de incidência não está vinculado a uma atividade estatal específica referida ao contribuinte, e em que existe destinação do produto da arrecadação para fazer face a prestações de uma das seguintes áreas: educação, cultura, desporto, ciência, tecnologia, inovação, comunicação social, meio ambiente, família, criança, adolescente, jovem, idoso e índios; e, ainda, constituem um tributo cujo produto da arrecadação não é restituível após certo lapso temporal.⁸⁴

As áreas possíveis de destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais gerais são: educação, cultura, desporto, ciência, tecnologia, inovação, comunicação social, meio ambiente, família, criança, adolescente, jovem, idoso e índios. Todas essas áreas estão localizadas topologicamente no campo social, descrito na Constituição Federal de 1988. As únicas aqui não constantes são a saúde, previdência e assistência sociais, porque compõem a seguridade social, e cuja exação específica é a contribuição social para o custeio da seguridade social.

4.1.3.3 A contribuição sobre bens e serviços

A pretexto de substituir a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) e a contribuição para o programa de integração social (PIS) e parte do imposto sobre produtos industrializados (IPI) (que passa a ser residual⁸⁵ e permanece características extrafiscais⁸⁶, mas é esvaziado economicamente), foi atribuída a competência para criação da contribuição sobre bens e serviços (CBS).

⁸⁴ SILVA, Frederico Silveira e. **As contribuições: uma análise a partir da regra constitucional de competência da destinação**. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2023, p. 68. Sítio <https://repositorio.pucsp.br/jspui/bitstream/handle/39368/1/FREDERICO%20SILVEIRA%20E%20SILVA.pdf>. Acessado em 02/10/2025.

⁸⁵ Um dos fatores de maior relevo legislativo para permanência do IPI foi a questão da imunidade tributária territorial da Zona Franca de Manaus, privilegiando os incentivos fiscais daquela região, e o creditamento na cadeia produtiva dos produtos industrializados.

⁸⁶ A Emenda Constitucional n. 132/2023 criou o Imposto Seletivo (IS) para assumir relevante extrafiscalidade em detrimento da extrafiscalidade do IPI.

Mas, veja que os alargados elementos do critério material e da base de cálculo possíveis da CBS não coadunam com qualificativo de mera substituição, mas sim de tributo apto a abocanhar fatos antes não alcançados pela COFINS, PIS e o IPI.

O exegeta atento também perceberá que a criação da contribuição sobre bens e serviços (CBS) retira a pujança econômica dos repasses constitucionais obrigatórios do imposto sobre produtos industrializados (IPI) para os Estados, Distrito Federal e Municípios. Isso porque a contribuição sobre bens e serviços não será objeto de repasse obrigatório para os outros entes políticos, prejudicando o municipalismo brasileiro. O recurso ficará no caixa da seguridade social, do qual a União já abocanha 30% com a desvinculação de receitas da União (DRU). Tal impacto econômico somente o tempo dirá o quão grave e prejudicial será para os Municípios.

Resta lembrar que severas são as críticas da doutrina abalizada sobre a EC n. 132/2023, a denunciar violação da autonomia financeira e jurídica sofridas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios (direitos assegurados pelo legislador constituinte originário quando da distribuição da competência tributaria aos entes políticos), nesse passo escreve Roque Antonio Carrazza:

Deixaram de perceber os arautos da EC 132/2023 que uma reforma constitucional tributária não pode se limitar a resolver problemas econômicos, mas, pelo contrário, deve levar em conta que o Brasil, por força de *cláusulas pétreas* contidas em sua Carta Magna, é uma federação, na qual a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal são juridicamente iguais. Também deve considerar que tais entes de direito público interno foram credenciados, pelo poder constituinte originário, a instituir, em caráter privativo, os tributos de suas competências, o que lhes garantiu a autonomia financeira e, com ela, a jurídica.⁸⁷

Verdadeiramente ocorreu a criação de novo tributo com intuito meramente fiscal, apto a alcançar novos fatos denotativos de riqueza, ou fatos já alcançados por outros tributos (como o ITIV), aumentando a base arrecadatária federal, e diminuindo a capacidade econômica das pessoas tributadas pelos Estados e Municípios.

Ao trazer como possível critério material e base de cálculo as operações com bens e serviços, o legislador constituinte derivado espelhou-se na experiência europeia. O imposto sobre valor agregado (IVA) europeu incide sobre *entrega de*

⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 20 Ed. rev. e ampl. São Paulo, Malheiros Editores, 2024, p. 810.

*bens*⁸⁸, *aquisição intercomunitária de bens*⁸⁹, *prestações de serviço*⁹⁰ e *importação de bens*⁹¹, nos termos da Diretiva 2.006/112 da Comunidade Europeia.

Mas, em verdade, o IVA Europeu também incide sobre o valor da operação, nos termos do 73 da Diretiva 2.006/112, sendo que o “valor tributável” compreende: *nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74 a 77, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.* Tal enunciado revela que tanto o critério material quanto a base de cálculo do IVA europeu têm como fato tributável e de aferição, o *valor da operação*.

No plano infraconstitucional, a contribuição sobre bens e serviços (CBS) apresenta similitude, pois considera como critério material da hipótese de incidência *as operações onerosas com bens ou com serviços*⁹² e, naturalmente, como base de

⁸⁸ Sobre entrega de bens, estabelece a Diretiva 2.006/112/CE, Art. 14:

1. Entende-se por «entrega de bens» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.
2. Para além da operação referida no n. 1, são consideradas entregas de bens as seguintes operações:
 - a) A transmissão da propriedade de um bem, mediante pagamento de uma indenização, em virtude de ato das autoridades públicas ou em seu nome ou por força da lei;
 - b) A entrega material de um bem nos termos de um contrato que preveja a sua locação por período determinado ou a sua venda a prestações e que estipule que, em circunstâncias normais, a propriedade é transmitida, o mais tardar, no momento do pagamento da última prestação;
 - c) A transmissão de um bem efetuada nos termos de um contrato de comissão de compra ou de venda.
3. Os Estados-Membros podem considerar entrega de bens a entrega de determinadas obras em imóveis.

⁸⁹ Acerca da aquisição intercomunitária de bens, enuncia a Diretiva 2006/112/CE, Art. 20 Entende-se por «aquisição intracomunitária de bens» a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem.

⁹⁰ Concernente as prestações de serviços, dispõe a Diretiva 2006/112/CE, Art. 24:

1. Entende-se por «prestação de serviços» qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.
2. Entende-se por «serviços de telecomunicações» os serviços que tenham por objeto a transmissão, emissão e recepção de sinais, texto, imagem e som ou de informações de qualquer natureza através de fios, rádio, meios ópticos ou outros meios eletromagnéticos, incluindo a cessão ou a concessão com eles relacionadas de direitos de utilização de meios para a transmissão, emissão ou recepção, incluindo a disponibilização do acesso a redes de informação mundiais.

⁹¹ No tocante às importações de bens, enumera a Diretiva 2006/112/CE, Art. 30: Entende-se por «importação de bens» a introdução na Comunidade de um bem que não se encontre em livre prática na acepção do artigo 24º do Tratado. Para além da operação referida no primeiro parágrafo, considera-se importação de bens a introdução na Comunidade de um bem em livre prática proveniente de um território terceiro que faça parte do território aduaneiro da Comunidade.

⁹² Lei Complementar n. 214/2025, no *caput* do artigo 4º: O IBS e a CBS incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços.

cálculo o *valor da operação*⁹³. Contudo, a previsão do artigo 12 da Lei Complementar n. 214/2025 estabelece como base de cálculo o valor da operação e, no mesmo instante, frisa que o mesmo veículo legislativo poderá incluir como base de cálculo fatores outros que não apenas o valor da operação. É o que dispõe o fadado enunciado: *a base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação, salvo disposição em contrário prevista nesta Lei Complementar.*

O dispositivo é de uma infelicidade solar ao alargar a base de cálculo do tributo para além dos ditames constitucionais, e o próprio critério material estabelecido pela própria lei complementar. Não se pode retirar a correlação lógica entre o critério material e a base de cálculo do tributo, sob pena de fulminar a exação no que extravasa o critério material da regra-matriz de incidência.

A contribuição sobre bens e serviços, cuja competência foi criada pela Emenda Constitucional n. 132/2023 (a emenda “reformista”), foi inserida no rol das contribuições sociais para o custeio da seguridade social. É o novel inciso V do artigo 195 da CF/88.

A localização topológica no texto constitucional diz muito sobre a contribuição sobre bens e serviços. Ao qualificá-la como contribuição social de seguridade social, o legislador constituinte derivado especificou a destinação da arrecadação desse tributo.

Cabe agora promover breve análise dos critérios indicativos da regra-matriz de incidência dispostos pelo legislador constituinte derivado ao atribuir a competência constitucional para a União criar a contribuição sobre bens e serviços.

Poderíamos percorrer o caminho inverso, analisando os pressupostos da competência atribuída, para, em momento posterior, dispor sobre o produto do procedimento do exercício da competência. Contudo, acreditamos ser mais didático apresentar os traços constitucionais estruturais da possível regra-matriz de incidência tributária a ser criada e, desse ponto, analisar a competência da CBS. Na descrição dos possíveis critérios abordaremos a delimitação possível a ser exercida pelo legislador infraconstitucional.

⁹³ Disposto na Lei Complementar n. 214/2025, agora no *caput* do artigo 12.

4.1.3.3.1 Da contribuição da análise do regramento do IBS aplicável a CBS para delimitação dos critérios da regra de incidência da novel contribuição

Como o presente estudo tem por subsídio principal os enunciados constitucionais que disciplinam a contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS), e o próprio texto constitucional remete por diversas vezes à aplicação do regramento constitucional do imposto sobre bens e serviços (IBS), se faz necessário analisar parte dessas disposições aplicáveis, como forma de facilitar o trabalho do exegeta.

Nas disposições do artigo 195 da CF/88, o legislador constituinte derivado atribuiu a competência para criação da CBS e expressamente fez constar (§ 16) que o regramento do IBS se aplicará a CBS. Previsão do artigo 156-A que impõe no § 1º (o princípio da neutralidade tributária e outras disposições) e incisos I (que o tributo incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços); II (incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços); III (onde consta a imunidade sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos); IV (fixa que o tributo terá legislação única e uniforme em todo o território nacional); V (dispõe o ente político competente fixará a alíquota); VI (elencas que a alíquota fixada será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas na Constituição); VIII (o tributo será não cumulativo); IX (a exação não integrará sua própria base de cálculo nem do Imposto Seletivo – IS –, da COFINS, da contribuição do importador de bens ou serviços do exterior, da CBS, ou da contribuição do PIS); X (o tributo não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas na Constituição); XI (fixa a imunidade das prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita); XII (dispõe que resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência, se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo); XIII (o dever de informar o tributo no documento fiscal). Remete, ainda, a incidência do § 3º do artigo, onde prevê que lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer

para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.

Também determina que lei complementar disporá (§ 5º, art. 156-A, CF/88) sobre: o regime de compensação (inciso II) desde que: o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços (alínea “a”, inciso I) ou o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação (alínea “a”, inciso II). A lei complementar também disporá sobre: *a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte* (III, § 5º); *os critérios para a definição do destino da operação* (IV, § 5º); *a forma de desoneração da aquisição de bens de capital pelos contribuintes* (V, § 5º); *as hipóteses de diferimento e desoneração do imposto aplicáveis aos regimes aduaneiros especiais e às zonas de processamento de exportação* (VI, § 5º); *os critérios para as obrigações tributárias acessórias, visando à sua simplificação* (VI, § 5º); *sobre regimes específicos de tributação* (§ 6º); *isenção e a imunidade* (§ 7º); *poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos* (§ 8º); a compensação do aumento ou redução da alíquota de referência (§ 9º), todos do artigo 156-A, da Constituição Federal).

Ainda se aplica na contribuição sobre bens e serviços (CBS) o dever de que todo projeto de lei que reduza ou aumente o produto da sua arrecadação apenas será apreciado se apresentar a estimativa do impacto da alteração da alíquota (§ 11, art. 156-A, CF/88).

E, por fim, agora nos termos do § 16 do artigo 195 da Carta, fixou-se que a “devolução” do valor arrecadado com a CBS (denominado de *cashback*) *será obrigatória nas operações de fornecimento de energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda*, sendo que a lei complementar poderá impor que tal devolução ocorra no momento da cobrança pelo serviço.

Boa parte desse regramento repercute diretamente na delimitação dos critérios constitucionais possíveis quando da criação ou da modificação da contribuição sobre bens e serviço (CBS).

Seguindo o texto constitucional, o novel artigo 149-B dispõe expressamente que o IBS e a CBS observarão as mesmas regras em relação aos *atos geradores*,

bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos (inciso I), também em relação às imunidades (inciso II), aos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação (inciso III) e às regras de não cumulatividade e de creditamento (inciso IV).

Agora resta afirmar que o diminuto regramento constitucional da contribuição sobre bens e serviços (CBS) não se aplicará em relação ao imposto sobre bens e serviços (IBS).

Nos sobra, agora, pesquisar se dentre os dispositivos constitucionais aqui enunciados existem indícios do critério material da contribuição sobre bens e serviços (CBS), para continuarmos no veículo legislativo seguro que é a Constituição Federal.

4.1.3.3.2 A delimitação do critério material possível da regra-matriz de incidência da CBS

Com base nos termos constitucionais e na formulação lógico-sintática da regra-matriz de incidência é que os pontos seguintes serão construídos, na tentativa de alcançar a circunscrição constitucional a ser exercitada pelo legislador infraconstitucional. Aqui vamos tentar alcançar a delimitação constitucional do critério material a ser instituído.

E comecemos lembrando que o critério material da regra-matriz de incidência é o núcleo do fato descrito na hipótese que simboliza o apontamento de um fato jurídico abstrato (em conjunto com os outros critérios) que se praticado no mundo fenomênico (e devidamente formalizado) desencadeará a incidência normativa.

Geraldo Ataliba ensina que dentro da hipótese de incidência normativa o elemento mais complexo é o critério material, pois *ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.*⁹⁴ Esse elemento imporá uma série de elementos da regra de incidência, como é o caso da base de cálculo.

⁹⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 106.

Ao reconhecer o critério material da regra-matriz de incidência tributária como o núcleo da hipótese de incidência, o professor Paulo de Barros Carvalho pontifica:

Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação), como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.).⁹⁵

O critério material é, assim, formado por um verbo e complemento. E mais, como adverte o professor Robson Maia Lina, *esse verbo deve, necessariamente, ser pessoal – não é possível utilizar verbos impessoais, sem sujeitos, como “haver”, “amanhecer” etc – , uma vez que toda norma regula conduta humana.*⁹⁶ O verbo a ser alocado no critério material deve ser um verbo pessoal, a ser conjugado com o complemento.

E, no regresso ao texto constitucional do inciso V do art. 195 da CF/88, não se pode afirmar, com a precisão merecida, qual o critério material possível da contribuição sobre bens e serviços, por faltar-lhe maior delimitação das operações a serem alcançadas e, ainda, o indicativo do verbo a ser utilizado pelo legislador infraconstitucional.

O complemento do critério material da possível regra-matriz da CBS é expresso no texto constitucional, na seguinte locução do inciso V: *sobre bens e serviços*. Então, a CBS somente poderá alcançar os bens e serviços, mas não todos os negócios jurídicos com bens e serviços. Como veremos adiante.

Outro ponto é lembrar que a criação da competência da contribuição sobre bens e serviços (CBS) e do imposto sobre bens e serviços (IBS) foi concomitante, inaugurada pela Emenda Constitucional n. 132/2023, como também o foi a criação através da Lei Complementar n. 124/2025.

Como já estudamos no ponto anterior, o legislador constituinte derivado dispôs no § 16 do artigo 195 da CF/88 que boa parte das disposições relativas ao IBS também se aplicaria à CBS. Lembre-se das disposições do inciso I do art. 149-B da CF/88 a estabelecer que o IBS e a CBS teriam a mesma disciplina sobre *atos geradores*,

⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 469.

⁹⁶ LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2022, p. 448.

bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos. Frise-se, contudo, que a boa técnica não aclarou o legislador constituinte derivado, que continuou com a denominação fato gerador, e não aspecto ou critério material, ou núcleo da hipótese de incidência.

Para rememorar, lembremos que a expressão *fato gerador* não se confunde com as expressões *hipótese de incidência, critério material e aspecto material*. Fato gerador é o fato concreto ocorrido no mundo fenomênico, ao passo que hipótese de incidência é a descrição do fato jurídico abstrato em espaço e tempo determinados. Pelo que as expressões *critério material e aspecto material* significam o núcleo do fato abstrato previsto na hipótese de incidência normativa. Fato gerador é um fato concreto, enquanto *hipótese de incidência, critério material e aspecto material* elencam um fato jurídico abstrato. No fato gerador, temos um fato jurídico descrito em uma norma individual e concreta, portanto, o fato ali previsto já ocorreu concretamente, já no critério material presente está um fato jurídico de possível ocorrência, portanto, é parte de uma norma geral e abstrata.

Mas a pouca técnica do legislador constituinte derivado é evento vezeiro no direito brasileiro. Assim, ao mencionar a expressão *fato gerador* no inciso I do artigo 149-B da CF/88, estava a mencionar o aspecto material da hipótese da regra-matriz de incidência.

Tomando esses conhecimentos, podemos afirmar que há determinação constitucional para que o critério material da hipótese de incidência da contribuição sobre bens e serviços (CBS) deve ser a mesma do imposto sobre bens e serviços (IBS). Típico caso em que um fato jurídico tributário sobre a incidência de tributos da competência tributária de entes diversos, doutrinariamente denominado de bitributação.

E veja que o então Ministro Luís Roberto Barroso, do Supremo Tribunal Federal (STF), no voto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 6.839/MG, onde se discutiu a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), nas hipóteses em que o doador possui domicílio no exterior, ou em que o *de cujos* possuía bens, direitos, títulos e créditos e era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior (tudo isso porque a lei

estadual previu a incidência mesmo com a ausência de lei complementar federal que disponha normas gerais sobre o tema) pontificou:

A inexistência de normas gerais nacionais permitiu a sobreposição de hipóteses de incidência tributária previstas pelos Estados, ensejando a bitributação. A cobrança de mais de um imposto sobre um mesmo fato gerador contraria o desenho constitucional rígido de competências exclusivas dos entes federados, além de afrontar o princípio da capacidade contributiva. Assim sendo, para desfazer a bitributação – e apenas nessa hipótese –, é possível ao contribuinte que tenha ajuizado ação, até a publicação do acórdão do RE 851.108 (20.04.2021), obter a restituição do valor pago indevidamente.⁹⁷

É cediço que a ocorrência de bitributação é um mecanismo de afronta constitucional ao Pacto Federativo e a competência tributária rígida, portanto, evento que não resistiria ao rígido dispositivo das cláusulas pétreas. Mas vem sendo utilizado pelo legislador constitucional derivado, sem compromisso com as normas constitucionais de competência fixadas pelo legislador constituinte originário.

Um ponto de lembrança é afirmar que também o novo § 3º do artigo 155 da CF/88 que, nos mesmos moldes aqui já apontados, define que, à exceção do ICMS, do imposto de importação (II), do imposto de exportação (IE) e do imposto sobre bens e serviços (IBS), *nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica e serviços de telecomunicações*. Novamente utilizando o complemento, *operações*.

Mas, a especificidade do artigo 156-A (que atribui competência para instituição do IBS) é expressa em estabelecer que o imposto sobre bens e serviços incidirá sobre *operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços* (inciso I) e *incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade* (inciso II).

Ambos enunciados constitucionais confirmam outro complemento da materialidade possível do IBS e da CBS. E a combinação desses complementos do verbo seria: *operação com bens ou serviços*. No caso de importação de bens não há arrodeio, o critério material possível é *importar bens materiais ou imateriais*. Aqui a complete se instala, verbo e complementos dispostos constitucionalmente.

⁹⁷ STF - ADI 6839, Relatora: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 21-02-2022, Processo Eletrônico DJe-046, divulgado em 10-03-2022, publicado em 11-03-2022.

Vários outros incisos do artigo 156-A confirmam o complemento “operação” a preceder “bens e serviços”, principalmente sobre os bens. Leiam os incisos VI (a alíquota fixada pelo ente federativo será a mesma *para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços*), VII (será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município *de destino da operação*), VIII (será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado *sobre todas as operações* nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço), também os parágrafos 3º (lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que *concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação*) ao 8º – reservamos logo abaixo a discussão –, e o parágrafo 13 (a devolução do tributo será obrigatória *nas operações de fornecimento* de energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda), todos do citado artigo 156-A, da CF/88.

Vimos que vários dos novos dispositivos constitucionais estabeleceram claramente o complemento “operação” a ser somado à questão dos bens, a ponto de afirmar que deve constar no critério material, *operação com bens*.

Temos no novel artigo 149-C da CF/88 que o produto da arrecadação do IBS e da CBS são *incidentes sobre operações contratadas* pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações, e será integralmente destinado ao ente federativo contratante.

Poderia pairar dúvida sobre a compatibilidade do signo *operação* a ser alocado com os *serviços*, até pela dicção dos termos constitucionais. Entretanto, o enunciado do parágrafo 8º do artigo 156-A, da CF/88, estabelece abertamente a questão do signo *operação* como o complemento antecedente dos *serviços* para fins de incidência do IBS e da CBS (aqui por força da equiparação da hipótese de incidência desses dois tributos, prevista no art. 149-B, da CF/88).

Aquele § 8º do artigo 156-A, da CF/88 enuncia, *para fins do disposto neste artigo: a lei complementar de que trata o caput poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos*.

Da passagem do texto constitucional podemos afirmar que tanto o elemento “bem” quanto o elemento “serviço” serão alocados nos critérios materiais do IBS e da CBS, e, ainda, que esses elementos (*bens e serviços*) devem ser antecedidos do signo *operações*.

E, para não restar silente, que uma operação revela a existência de um negócio jurídico, por óbvio, contendo, no mínimo, duas partes que realizem uma atividade negocial. Como veremos adiante, essa atividade negocial deve estar correlacionada direta ou indiretamente com uma relação consumerista tendo como requisito, a onerosidade. Apenas justifica-se excepcionalmente o alcance de negócios jurídicos não onerosos por força justificada em regras onde o princípio da neutralidade é uma proposição necessária e destacada. Comando que pode ser afastado em decorrência de regra constitucional em contrário.

Resuma-se que nos critérios materiais do IBS e da CBS encontraremos a locução: *operação com bens e serviços*, mas ainda resta constar no critério material complemento necessário para conformação desses tributos como incidentes sobre a cadeia de consumo. Portanto, não chegamos ao final da locução que antecederá o verbo a ser identificado ainda nesse ponto do escrito.

O texto constitucional apresenta a necessidade do fato tributável inserir-se na cadeia de consumo. Não é outra a posição quando dispõe sobre a não cumulatividade, e excetua do direito ao crédito as operações *consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar* (VIII, § 1º, 156-A, CF). Também o novel texto constitucional estabelece a possibilidade de a lei complementar estabelecer o *cashback* (benefício securitário) onde será concedido crédito (“devolução”) do IBS e CBS incidentes *nas operações de fornecimento de energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda* (§ 13, 156-A, CF).

Cite-se, ainda, que o art. 18 da Emenda Constitucional n. 132/2023 estabeleceu que o executivo federal deveria encaminhar os projetos de lei de reforma de tributação sobre a renda, os projetos de lei do IBS, CBS, IS e o projeto de lei sobre a reforma da folha de salários. E, o parágrafo único do referido art. 18, estabeleceu que a arrecadação com a reforma sobre a tributação sobre a renda poderia ser *fonte de compensação para redução da tributação incidente sobre a folha de pagamentos e*

sobre o consumo de bens e serviços. Reconhecendo expressamente que o IBS e a CBS são destinados a alcançar fatos decorrentes da cadeia de consumo.

Os enunciados constitucionais do VIII, § 1º, e do § 13 do art. 156-A da CF/88 e, também, o parágrafo único do art. 18 da EC n. 132/2023, impõe que critério material possível do IBS e da CBS decorra de uma atividade de consumo. Então, não são todas operações com bens e serviços que serão tributadas pelo IBS e CBS. É imperioso que os fatos tributáveis estejam inseridos em um ciclo de consumo.

Ampliando a discussão para lembrar que mesmo na atividade de consumo apenas será configurada com a necessária prática de atividades econômicas com habitualidade, Charles William McNaughton e Cristiane Pires McNaughton escrevem:

Retomemos, ainda, que essa incidência há de se configurar em uma operação no ciclo do consumo: isso significa que a operação deve ter, como uma parte, um fornecedor - alguém que realiza atividade econômica de modo profissional, habitual - e, como destinatário, ou um consumidor, destinatário final, ou outro fornecedor, desde que o bem adquirido por esse fornecedor seja destinado (a) a um fornecimento subsequente ou (b) ao uso em suas atividades econômicas para viabilizar fornecimentos.

Portanto, nos parece que há três marcos: (a) ser uma operação que envolva a entrega de bem ou serviço, (b) ser praticada por um contribuinte - ou seja, quem realiza atividades econômicas com habitualidade e (c) ocorrer no ciclo do consumo.⁹⁸

Como já apontamos linhas atrás, além de estar imediata ou mediamente relacionado com a atividade de consumo, o fato tributário deve corresponder a um negócio jurídico oneroso por essência.

Relacionando a necessária presença da onerosidade, mas aí não apenas pela correlação com o signo *operação*, mas também por influência da neutralidade tributária, Osvaldo Santos de Carvalho ensina:

Antes de passar para os critérios temporal e espacial, devemos observar que, o princípio da neutralidade como propriedade conotativa da classe do critério material da RMIT do IBS atua também como índice da onerosidade das operações com bens e serviços, pois, se a incidência é regida pelo princípio da neutralidade, inegável que estaríamos diante de uma operação com bens e serviços que envolvesse onerosidade, uma vez que, se assim não o fosse, o princípio da neutralidade restaria inócuo vez que, a escolha do agente econômico não seria influenciada por fatores estranhos ao mercado, pois não haveria ônus na operação.

⁹⁸ MCNAUGHTON, Charles William e MCNAUGHTON, Cristiane Pires. **Curso de IBS e CBS: de acordo com a EC 132/2023 e com a LC 214/2025**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2025, p. 60.

Contexto em que o autor também afirma que a onerosidade é regra geral do fato tributável pelo IBS ou CBS, e a admissão de incidência desses tributos em fatos não onerosos somente se justifica em função da neutralidade fiscal. E, mesmo assim, apenas em relação a prática de atos furtivos da tributação, pois seriam praticados em função da existência desses tributos, e, nesses termos, estaria violando a neutralidade da norma tributária em decorrência da indução de prática furtiva de tributação.

E qual seria o indicativo do verbo para compor o complemento do critério material da hipótese normativa? Daí viriam várias posições, como os verbos: ser, ter, circular, dentre outros. Mas haveria compatibilidade com a locução?

Vejamos que, quando o legislador constituinte decidiu atribuir competência sobre o fato de ser proprietário (ter a propriedade), sempre constou expressamente nos dispositivos de competência. Assim o fez no ITR (*propriedade* territorial rural; VI, art. 153, CF/88), no IPVA (*propriedade* de veículos automotores; II, art. 155, CF/88) e no IPTU (*propriedade* predial e territorial urbana; I, art. 156, CF/88). O que nos leva à conclusão de que a contribuição sobre bens e serviços (CBS) não apresentaria possibilidade de compor no critério material os verbos *ter* ou *ser*, já que clamam por uma condição estática de patrimônio. E mais, quando o legislador constituinte originário pretendeu tributar a propriedade, assim o fez de forma expressa. O que não seria o caso da CBS.

Veja, ainda, que a própria delimitação da competência dos outros entes políticos no que tange à tributação sobre o patrimônio seria afetada, com a retirada do conteúdo econômico da incidência do IPVA e do IPTU, seja pelo legislador constituinte derivado e, pois, pelo legislador infraconstitucional. Tributos, respectivamente, no âmbito da competência dos Estados e Distrito Federal, e dos Municípios.

Há, portanto, incompatibilidade constitucional na possibilidade de o legislador infraconstitucional apontar no critério material da CBS o fato de ser proprietário de bens, ou ter a propriedade de bens. Não restaria compatível também, ser proprietário de serviços, por impossibilidade lógica e esvaziamento pela ausência de demonstração econômica do fato; ou ter a propriedade de serviços. Não se amolda, pois, a compatibilidade desses verbos.

Já nesse ponto, quando se aponta o complemento serviços, poderíamos retornar o verbo do imposto sobre serviços (ISS). Nesse modo teríamos a

possibilidade de apontar prestar como o verbo possível. Em combinação, *prestar serviços*. Mas agora já teríamos a invasão da contribuição federal na competência dos Municípios e Distrito Federal, o que também esvaziaria o conteúdo econômico do sujeito passivo da regra-matriz do ISS. E, para além disso, alcançaria a base de cálculo do imposto sobre bens e serviços (IBS), cuja competência também foi atribuída pelo legislador constituinte derivado na Emenda Constitucional n. 132/2023.

Mas, no texto constitucional, não haveria pistas sobre o verbo a ser disposto no critério material da contribuição sobre bens e serviços? Diferentemente da contribuição sobre bens e serviços (CBS), no critério material da hipótese da regra de incidência tributária do imposto sobre bens e serviços (IBS) o legislador constituinte derivado apontou o verbo.

Voltemos para afirmar que o texto constitucional determinou que a hipótese de incidência da contribuição sobre bens e serviços (CBS) seja a mesma do imposto sobre bens e serviços (IBS).

Então, qual o verbo compatível com o complemento disposto constitucionalmente? Não resta dúvida que será o verbo “realizar”.

Nesse contexto, o critério material possível da hipótese da regra-matriz de incidência do IBS e da CBS é *realizar operação onerosa direta ou indiretamente inserida no ciclo de consumo de bens ou serviços*. Excepcionalmente admitindo-se a abrangência da tributação em operações não onerosas cuja finalidade primária seja a evasão da tributação.

Tal constatação decorre da persecução do texto constitucional, e, pois, ainda delimita os aspectos da base de cálculo e sujeitos passivos possíveis. Mas antes temos que estudar os outros elementos da hipótese de incidência da contribuição sobre bens e serviços (CBS), os critérios espacial e temporal.

4.1.3.3.3 O critério espacial possível da regra-matriz de incidência da CBS

Todo fato deve ser descrito em espaço e tempo determinados, sob pena de ausência de compreensão integral da mensagem que se quer veicular. Essa necessidade não é exclusividade dos fatos jurídicos, mas de qualquer fato.

Agora, nos fatos jurídicos, além da necessidade de compreensão do comando, existem outros fatores como a competência, a imposição, a exigibilidade, a executoriedade, a legalidade e a inconstitucionalidade, que clamam pela definição de tempo e espaço do fato jurídico, seja ela em abstrato ou concreto.

Como estamos a estudar a circunscrição constitucional possível da regra de incidência tributária da contribuição sobre bens e serviços (CBS), logicamente estamos no âmbito da generalidade e abstração normativa. Da norma antes de ser concretizada pela linguagem competente e, pois, apta a desencadear a obrigação tributária, pois aí estaríamos na seara da norma individual e concreta.

O núcleo do fato descrito na hipótese da regra de incidência tributária reclama a delimitação do âmbito de incidência normativa que também comporá a hipótese normativa da regra-matriz.

Mas, qual seria o âmbito de incidência da regra-matriz possível da contribuição sobre bens e serviços? E onde encontrar pegadas constitucionais para afirmar essa circunscrição normativa?

Começemos pela resposta da segunda indagação afirmando que o critério espacial da norma abstrata de incidência possui umbilical relação com ente político determinado constitucionalmente para instituir a exação.

E o ente apto para exercer a competência para instrução ou modificação das contribuições sociais de seguridade social é a União. Como vimos, a atribuição de competência para instituir contribuições sociais⁹⁹, interventivas e corporativas é da União. Basta a leitura do enunciado prescritivo do artigo 149 da CF/88, e, para não restar silente no campo das contribuições sociais de seguridade social, também o artigo 195 da Carta.

E, como já vimos, as contribuições de seguridade social são subespécies de contribuições sociais, e, por seu turno, a contribuição sobre bens e serviços é uma contribuição securitária. Não apenas pela localização topológica no inciso V do art.

⁹⁹ Os Estados, Distrito Federal e Municípios detêm competência para instituir as contribuições sociais para os seus regimes próprios de previdência social (RPPS) dos servidores públicos, e, nesses moldes, esse tributo apresenta características de contribuição social de seguridade social específica de regime próprio de previdência pública no âmbito de circunscrição da competência do ente que instituiu o regime próprio de previdência social. Resta lembrar que cada regime próprio de previdência terá financiamento e caixa próprios, nos termos do art. 40 da CF/88, não se confundindo com o caixa geral da seguridade social, que é federal.

195 da CF/88, mas por apresentar obrigatoriedade de destinação específica do produto da arrecadação para financiar prestações dentre as áreas da saúde, previdência ou assistência sociais e, ainda, não ser um tributo vinculado ou restituível.

Nesse passo, o critério espacial da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços é o território nacional. Âmbito de competência, imposição, exigibilidade e exectoriedade das normas federais.

Em modo especulativo e diante das normas constitucionais, é relevante pontificar sobre a impossibilidade da contribuição sobre bens e serviços (CBS) viger apenas em parcela do território nacional, já que o custeio da seguridade social é disposto constitucionalmente como dever de *toda sociedade* (*caput*, art. 195, CF/88) e, ainda, as prestações securitárias não possuem limitação territorial, abrangendo todo o território nacional.

E mais, se a contribuição sobre bens e serviços tivesse incidência em apenas parcela do território nacional, estariam violados os princípios da uniformidade geográfica, isonomia entre os entes políticos e do pacto federativo.

Confirmando todas as considerações apresentadas, o disposto no inciso IV do § 1º do 156-A, aplicável à CBS por força do § 16 do artigo 195, todos da Carta, firma que o IBS e a CBS terão legislação única e uniforme em todo território nacional.

De todas essas linhas, é seguro afirmar que o critério espacial constitucionalmente possível da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS) é a totalidade do território nacional.

4.1.3.3.4 O critério temporal possível da regra-matriz de incidência da CBS

Encontrar constitucionalmente traços do aspecto temporal possível de determinado tributo não é tarefa fácil. É percorrer as normas de competência tributária e outras normas para tentar formular definições ou comandos que causem impacto no delineamento do critério temporal a ser utilizado pelo legislador infraconstitucional quando da construção de regra-matriz de incidência tributária.

No sistema jurídico, temos que a incidência normativa após a ocorrência do fato devidamente formalizado, e o direito tributário, não foge a essa sistemática. Mas o

inventivo legislador constituinte derivado estabeleceu fundamento para a implementação da incidência tributária para fato que *deva ocorrer posteriormente*¹⁰⁰. Essa é a parcela do texto que atribui fundamento constitucional constante no § 7º, do art. 150, da Carta. O mecanismo da presunção da ocorrência do fato jurídico tributário foi, assim, obtendo usabilidade nominativa espantosa, ganhando a legislação do IPI e do ICMS, agora sobre o fundamento da comodidade e eficiência arrecadatória.

E no caso da contribuição sobre bens e serviços (CBS), o legislador constitucional autoriza a adoção da incidência normativa antes da ocorrência do fato jurídico tributário? A resposta é positiva. Diante do comando previsto no § 7º, do art. 150, da CF/88, é expressa a atribuição dessa possibilidade para os impostos e contribuições.

E, como a CBS é uma contribuição social de seguridade social, há fundamento constitucional para antecipação da incidência normativa, com o inseparável dever de pagar o tributo antes da ocorrência do fato tributário. É esse o verdadeiro motivo para presumir a ocorrência do fato tributário ainda não ocorrido – carrear rapidamente recursos para os cofres públicos.

Portanto, seguindo a necessidade lógica, deverá o legislador infraconstitucional promover o uso módico da presunção para efeito de cobrança do tributo antes da ocorrência do fato tributário no mundo fenomênico, ainda que tal sistemática represente uma invasão antecipada no patrimônio do contribuinte. O que pode lhe trazer alguns prejuízos reais, como dificuldade de ressarcimento do tributo caso o fato jurídico tributário não ocorra, ou represente valor menor do que fora presumido.

4.1.3.3.5 O critério pessoal possível da regra-matriz de incidência da CBS

Ao ingressarmos no estudo do critério pessoal da contribuição de seguridade social sobre bens e serviços, já migramos para o outro vértice da possível regra de incidência tributária, o conseqüente normativo.

¹⁰⁰ Conforme, CF/88: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Resta lembrar, e aqui já promovemos essa análise, que o consequente normativo da regra-matriz de incidência tributária é composto pelo critério pessoal e o critério quantitativo. No critério pessoal da regra de incidência tributária encontraremos os sujeitos que comporão a relação jurídico-tributária concreta.

Num polo teremos o sujeito ativo da relação jurídico-tributária que possui a capacidade tributária ativa para exigir o cumprimento da obrigação tributária. E rememoremos que o sujeito ativo é a parte que impõe a tributação, com o poder-dever de fiscalizar e arrecadar os tributos. Já o sujeito passivo da relação jurídico-tributária é aquele que tem o dever de cumprir com o objeto da obrigação, seja o dever de pagar o crédito tributário, sejam os deveres de efetivar os deveres instrumentais.

4.1.3.3.5.1 O sujeito ativo da regra-matriz de incidência da CBS

O sujeito ativo da relação jurídico-tributária quase sempre é o mesmo que possui competência para instituir o tributo. E, como sabemos que as contribuições sociais de seguridade social são instituídas pela União, podemos apontar que o sujeito ativo possível da regra-matriz de incidência tributária da contribuição sobre bens e serviços (CBS) é a própria União. Mas nada impede que a União, enquanto titular da competência tributária, delegue a capacidade tributária ativa para um órgão federal, principalmente, vinculado a seguridade social.

4.1.3.3.5.2 Os contornos constitucionais dos sujeitos passivos da regra-matriz de incidência da CBS

Os principais elementos para encontrarmos o sujeito passivo a ser validamente alocado na regra de incidência tributária são: o aspecto material e a base de cálculo possíveis do tributo. E mais, esses elementos também se imbricam e limitam o leque de opções entre si, e na correlação com outros critérios, como o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Da delimitação constitucional do critério material da hipótese da regra de incidência da contribuição sobre bens e serviços (CBS), apresentando como possível

núcleo *realizar operações com bens e serviços*, poderemos percorrer outros termos constitucionais para encontrar os possíveis sujeitos passivos da regra-matriz de incidência tributária.

Agora, sabemos que o sujeito passivo deve possuir relação imbricada com o fato de realizar operações inseridas na atividade de consumo de bens e serviços, sob pena de destoar do comando constitucional, e chamar para compor a relação jurídica pessoa estranha ao fato tributário.

O texto constitucional nos apresenta dispositivos, e aqui colecionaremos alguns, na tentativa de melhor definir a circunscrição dos sujeitos passivos da contribuição de seguridade social sobre bens e serviços (CBS).

De posse da remissão expressa da aplicação das normas constitucionais do imposto sobre bens e serviços (IBS) para disciplinar a contribuição sobre bens e serviços (CBS), temos que *a lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior*¹⁰¹. Texto inserido pelo legislador constituinte derivado, mas que não pode representar um cheque em branco para o legislador infraconstitucional, sob pena de desvirtuar os critérios da regra constitucional de competência da CBS.

Numa interpretação sistemática, cabe analisarmos as pistas para encontrarmos alguns dos sujeitos passivos já chancelados pelo texto constitucional, e, no passo da aplicação na CBS do artigo 156-A da CF/88, poderão ser sujeitos passivos a pessoa que realiza operação com bens e serviços, na figura: do importador (II, § 1º); do adquirente (VIII, § 1º; II, § 5º); prestadores de serviços financeiros, de operações com bens imóveis, de planos de assistência à saúde e de concursos de prognósticos (II, § 6º); das sociedades cooperativas (III, § 6º); dos prestadores dos serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol e aviação regional (IV, § 6º); dos prestadores serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário (VI, § 6º), dentre outros.

¹⁰¹ Ver § 3º do artigo 156-A da CF/88.

A tarefa da lei complementar foi alargada pelo dispositivo constitucional, deixando margem para definir como sujeito passivo tanto o fornecedor quanto o adquirente, e alocações diversas como responsáveis tributários. Mas todos, advirta-se, com relação com o fato descrito na materialidade possível da regra-matriz de incidência da CBS.

Cabe observar que o alargamento do critério material a abranger as operações com bens e serviços também não restringe muito os outros elementos, como o critério pessoal e a base de cálculo do tributo.

Por essa feição alargada do critério material e pela disposição em coletar como sujeito passivo a pessoa que contribui para realização, execução ou pagamento da operação com bens e serviços, resolveu-se incluir como sujeito passivo as pessoas que facilitam economicamente a realização da operação.

Ao dispor sobre ser possível apontar como sujeito passivo a pessoa que contribui para o pagamento, e pelo notório desenvolvimento no campo de intermediação de pagamento que estamos a sofrer nos últimos dez anos, tal é o caso da enormidade de *fintechs* que oferecem soluções financeiras digitais de pagamento on-line, nos tempos atuais.

Advertimos, entretanto, que essas empresas, e outras do setor, de intermediação de pagamentos *on-line*, somente podem ser chamadas na condição de responsáveis tributárias de facilitação para cumprirem obrigações acessórias, mas nunca suportarem a carga tributária do fornecedor ou adquirente, sob pena de tentarmos fundir fatos jurídico-tributários distintos.

As empresas de intermediação de pagamentos on-line praticam o fato jurídico tributário de prestar serviços de intermediação, e sobre esse valor são sujeitos passivos da contribuição sobre bens e serviços (CBS). Mas não podem ser alocadas como responsáveis pelo pagamento do tributo devido em fato jurídico-tributário praticado pelos fornecedores e adquirentes que se utilizam do serviço típico de intermediação do pagamento. Aqui temos outro fato jurídico tributário, que não possui compatibilidade, razoabilidade ou proporcionalidade com a grandeza monetária do valor recebido pela intermediação.

Retomemos, a amplitude do critério material possível da contribuição sobre bens e serviços não pode destoar da relação lógica entre o sujeito passivo e o aspecto material e base de cálculo da exação.

4.1.3.3.5.3 O critério quantitativo da regra-matriz de incidência da CBS

O critério quantitativo possível de um tributo é o elemento que revela a grandeza monetária do critério material, cuja operação da norma individual e concreta deve seguir para aferir o montante do crédito tributário. É elemento crucial para o fim último da tributação que é carrear recursos para os cofres públicos.

Esse aspecto, o critério quantitativo, é formado por dois elementos, a base de cálculo e a alíquota da exação – elementos que clamam, no plano da concretude do lançamento tributário, por uma operação matemática que resultará num valor determinado.

A prudência manda referir que existem alguns tributos que possuem valor fixo por fato, quantidade de operações, unidades de medida ou período. Quanto a esses, não podemos afirmar a existência de uma base de cálculo na regra de incidência e, muito menos, uma alíquota. Mas, podemos afirmar, sem qualquer medo de errar, que o elemento quantitativo é o valor disposto na lei.

A melhor técnica informa que a denominação de alíquota fixa para o tributo que apresenta valor fixo é semanticamente incorreta. O que se pode referir é que o critério quantitativo é fixo, mas não a alíquota, ou mesmo base de cálculo. Nesse segundo caso, a base de cálculo não é o valor a ser pago, mas, o elemento sobre o qual incidirá a alíquota, resultando assim o valor do tributo.

Cabe, em breves linhas, discorrermos sobre a base de cálculo e as alíquotas possíveis da contribuição sobre bens e serviços, a serem apontadas como limites, agora já na esfera da regra de competência desse tributo.

4.1.3.3.5.4 A possível base de cálculo da CBS

Tornou-se trivial, no presente estudo, apontar a correlação de imbricação entre os elementos da regra de incidência tributária, em decorrência do clamor lógico e significativo desses elementos. É assim que o exegeta consegue projetar a delimitação dos critérios possíveis de uma regra de incidência.

A relação lógica entre base de cálculo e critério material é tão forte no direito tributário que alguns autores apontam que na classificação dos tributos deve haver correlação lógica entre a base de cálculo do tributo e o núcleo do fato descrito na hipótese tributária.

Tanto assim é, que Alfredo Augusto Becker elevou a base de cálculo da exação a único critério classificatório robusto para construir uma classificação dos tributos, afirmando que *ao se investigar o gênero jurídico do tributo, não interessa saber quais os elementos que compõem o pressuposto material ou quais as suas decorrências necessárias, nem importa encontrar qual o mais importante daqueles elementos ou decorrências. Basta verificar a base de cálculo: a natureza desta conferirá, sempre e necessariamente, o gênero jurídico do tributo*¹⁰².

Reconhecendo a relevância da base de cálculo, mas na conjunção do elemento que entende ser o determinante para encontrar a natureza jurídica de um tributo, o professor Paulo de Barros Carvalho pontifica:

Fora de qualquer dúvida é a operatividade do citado fator do critério quantitativo, tendo em vista que no direito brasileiro o tipo tributário encontra-se integrado pelo relacionamento lógico e harmônico da hipótese de incidência e da base de cálculo. O binômio, adequadamente reconhecido, revela a natureza do tributo submetido à investigação, permitindo a análise de sua compatibilidade relativamente ao sistema constitucional, sem interferência das imprecisões do legislador. E cremos, também, que a substituição do disjuntor “ou” pelo conjuntor “e” se impõe por determinação de uma análise sistemática mais apurada.¹⁰³

A correlação lógico-semântica entre critério material e base de cálculo determina a constitucionalidade, ou não, de determinado tributo, diante da apresentação da delimitação do aspecto material possível no texto constitucional. E o

¹⁰² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007, p 394.

¹⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 627.

inverso também se verifica, a delimitação da base de cálculo do tributo, no texto constitucional, também impõe o critério material possível.

Na contribuição sobre bens e serviços encontramos, com certa precisão, o critério material possível, qual seja: a realização de operação com bens ou serviços. O que nos leva à afirmação de que a base de cálculo possível da CBS é o valor da operação com bens ou serviços.

Tudo que destoar dessa base econômica não encontra guarida no texto constitucional e, portanto, contraria a regra constitucional de competência da contribuição social sobre bens e serviços.

4.1.3.3.5.5 Delimitação da alíquota da CBS

A alíquota de um tributo não é elemento vezeiro disposto no texto constitucional. Em verdade, é aspecto incomum dispor sobre alíquota de determinado tributo no texto constitucional, mesmo que esse tributo seja federal.

Mas não resta dúvida de que o texto constitucional aponta limites para o estabelecimento da alíquota pelo ente político competente. E quando o faz, a preocupação é a definição de limites para impedir a fixação de alíquotas escorchantes, a promover de forma inconstitucional perda de parcela substancial da propriedade do contribuinte.

Lembremos que a propriedade é direito fundamental do ser humano, reconhecido constitucionalmente em nosso sistema jurídico.

Aqui destaquemos a figura de dois princípios tributários originariamente dispostos no texto constitucional, o do não confisco e da capacidade contributiva. Mas não podemos esquecer do princípio constitucional geral da igualdade. Comando constitucional que impõe normativamente o valor igualdade conectado, inclusive, com a proteção do ser humano contra os arbítrios do Estado.

Não é por outro motivo que os primeiros direitos do ser humano reconhecidos internacionalmente foram para obstaculizar o arbítrio estatal. Fato que consagrou o princípio da legalidade como um marco na proteção dos direitos humanos e o referido

princípio da igualdade, em suas duas facetas, igualdade formal e igualdade material. E, após, as noções de proporcionalidade e razoabilidade que lhes são inerentes.

A nossa Constituição Federal elenca todos esses comandos normativamente, seja por intermédio de normas da categoria regra ou de normas da categoria dos princípios, mas ambos com força normativa.

Uma inovação textual que expressamente vem habitar a Constituição Federal de 1988 é o princípio da justiça tributária e o princípio da neutralidade fiscal, ambos inseridos pela Emenda Constitucional n. 132/2023. Mas não é nada novo no âmbito constitucional tributário, já que os princípios da igualdade, capacidade contributiva, não confisco, eficiência, livre iniciativa, razoabilidade e proporcionalidade já nos conduziam para os comandos da justiça e neutralidade no campo tributário.

Fato é que o princípio da justiça tributária e o princípio da neutralidade fiscal também são limitadores do legislador infraconstitucional quando da fixação da alíquota dos tributos, incluindo-se, por óbvio, a alíquota da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS).

Nessa senda, chegamos à completez do delineamento constitucional das possíveis regras de incidência a serem criadas pelo legislador infraconstitucional, seguindo o disposto no texto constitucional. Acaso o legislador infraconstitucional afronte o esboço constitucional, estaremos diante da fixação de critérios inconstitucionais e, portanto, devem ser utilizados os mecanismos de defesa do contribuinte.

4.2 Aspectos da estrutura sintática da regra de competência das contribuições federais

Percorremos os contornos constitucionais a serem observados quando da construção dos critérios da regra-matriz de incidência tributária da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços, e vimos que a CBS é uma espécie de contribuição social federal.

E, lembrando aquelas considerações dos elementos estruturais de uma regra de estrutura (que coincide com a formação sintática de qualquer norma jurídica),

aponte-se que os dois grandes elementos normativos a serem dissecados são: a hipótese e o conseqüente.

Caminhando pela logicidade de antes analisarmos o comando que descreve um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico, constante de um núcleo fático de uma ação circunscrita em espaço e tempo determinados, vamos ao estudo da hipótese da regra constitucional de competência.

No terceiro capítulo deste estudo, vimos a estruturação lógico-formal da regra de competência tributária, mostrando vários modelos construídos, como o esquema de Cristiane Mendonça¹⁰⁴, o de Eurico Diniz de Santi e Daniel Monteiro Peixoto¹⁰⁵, e o que formulamos para o estudo das regras constitucionais de competência tributária dos tributos federais.

Para facilitar a construção de um modelo próprio da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS), relembremos o que fora proposto naquele capítulo terceiro¹⁰⁶:

$$\mathbf{NjC} = \mathbf{H} \{[\mathbf{Ac.vl.(e.t)}] \rightarrow \mathbf{C} [\mathbf{P.Ep.al.me. Lm (Pjdc) . Lf(p.CI) . ce.ct}]\}$$

Sendo:

NjC = norma jurídica de competência
H = hipótese da norma de competência
. = conectivo lógico que junte os elementos da representação formal
Ac = atribuição de competência, seja constitucional (Acc) ou infraconstitucional (Aci) para instituir, modificar ou extinguir determinado instituto
vl = veículo normativo, como lei complementar, lei ordinária, decretos leis, medidas provisórias e outros
e = critério espacial da hipótese que representa o território do ente político competente
t = critério temporal da hipótese que se refere ao período de existência da ordem constitucional, estadual ou municipal vigente
→ = conectivo do *dever-ser* neutro
C = conseqüente normativo
P = permissão concreta do exercício da competência para legislar
Ep = ente político
al = atividade legislativa
me = matéria específica
Lm = limites materiais
Pjdc = proposições jurídicas de delimitação de competência, outas proposições jurídicas de delimitação do conteúdo do exercício da competência, como as vedações em relação as cláusulas pétreas, os princípios constitucionais
Lf = limites formais

¹⁰⁴ MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 71.

¹⁰⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PEIXOTO, Daniel Monteiro. **PIS e Cofins na importação, competência: entre regras e princípios**. In Revista Dialética De Direito Tributário n. 121. São Paulo: 2005, p. 37-38.

¹⁰⁶ Ver ponto 3.4.

p = procedimentos legiferantes previstos em outras regras de competência, principalmente as constitucionais
Cl = casa legislativa
ce = critério espacial do âmbito de incidência da norma é o território do ente político competente para criação, extinção ou modificação do instituto
ct = critério temporal. A maioria das leis podem ser criadas ou modificadas a qualquer momento, salvo em casos específicos descritos na Constituição Federal, como vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio, para as emendas constitucionais, e outros dispositivos, como já assinalamos.

Esse modelo da regra constitucional de competência foi baseado em um outro modelo de regra de competência construído com os elementos para criação de contribuições sociais, interventivas, corporativas e as contribuições para o então custeio do serviço de iluminação pública¹⁰⁷ que apresentamos em trabalho de dissertação¹⁰⁸ no mestrado em direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP).

Antes de iniciar o estudo da hipótese da regra constitucional de competência das contribuições federais, devemos lembrar que a denominação da norma jurídica constitucional de competência foi disposta pelo acrograma “NjC”, justamente para referir-se a uma norma jurídica (Nj). E, para referir-se a uma norma de competência de uma contribuição federal, temos como possível acrograma “NCcf”. Em se tratando da regra de competência da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços, poderemos apontar o acrograma “CBS”, ou a combinação desses termos.

Na hipótese da regra de competência teremos sempre a alocação de uma atribuição de competência ao ente político apto a instituir o tributo, disposta no veículo legislativo que confere aquela competência. Ao lado dessa atribuição de competência, teremos o tributo objeto da atribuição de competência. Esses elementos compõem o núcleo da hipótese da regra de competência tributária, mas a completude da hipótese requer a delimitação de espaço e tempo do fato jurídico e, por isso, temos ainda os aspectos espacial e temporal compondo a hipótese normativa.

¹⁰⁷ Essa contribuição teve a regra constitucional de competência, e decorrentes destinação e finalidades, alteradas pela Emenda Constitucional n. 132/2023, para agora denominar-se contribuição para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos. A competência para instituição ainda é dos Municípios e Distrito Federal.

¹⁰⁸ SILVA, Frederico Silveira e. **As contribuições: uma análise a partir da regra constitucional de competência da destinação**. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: 2023, pp. 214-215.

Ao se falar em contribuição social de seguridade social, temos que a atribuição de competência para instituir, modificar ou extinguir será sempre constitucional (Acc). Veja que naquela estrutura que construímos alhures, estávamos a falar de todas as contribuições federais, assim o acrograma utilizado (cf), fora simbolizando o objeto da competência, que seriam as contribuições federais.

Em ponto específico, teremos oportunidade de citar que a CBS é um tributo federal, então a atribuição de competência deve ser exercida no território nacional (e), e o critério temporal (t) da atribuição de competência é enquanto perdurar a ordem constitucional posta, ou não houver qualquer alteração para extinguir esse tributo.

Vejam que o espaço e tempo, aqui, estão relacionados com o exercício da atribuição de competência, não especificamente em relação a permissão de criar o tributo; e esse, por ser federal, vigora em todo território nacional. Pensamos que essas disposições devem compor o conseqüente normativo da regra constitucional de competência, e não a hipótese, porquanto referem-se à contribuição em si, e não a competência para instituir, modificar ou extinguir o tributo.

Falamos sobre os elementos essenciais da hipótese da regra de competência de uma contribuição federal e, agora, já estamos autorizados a analisar o conseqüente dessa norma.

De partida, advertimos que a análise do conseqüente de uma regra constitucional de competência de uma ou algumas contribuições federais é mais complexa que a hipótese e, para além, ostenta maior complexidade em relação às regras de competência de impostos.

Para nos concentrarmos apenas em um elemento necessário nas contribuições federais, lembremos que a Constituição Federal impõe a existência de alguns elementos não previstos nos impostos, como a destinação específica do produto da arrecadação e a finalidade de sua instituição.

Veja que os impostos não possuem destinação do produto da sua arrecadação como regra e, muito menos, são tributos finalísticos que devem seguir os anseios constitucionais em determinadas atividades e áreas. Portanto, as regras constitucionais de competência dos impostos não poderão conter esses dois elementos.

Voltemos ao conseqüente da norma constitucional de competência de instituição das contribuições federais. Pois, é nele que teremos vários aspectos, de forma autônoma ou constantes, em elementos necessários da regra de competência.

Antes devemos apontar que no início do conseqüente da regra de competência temos o comando símbolo da permissão para criação da exação; assim, como já observamos, dentre os modais deônticos possíveis das normas jurídicas, a regra de competência movimenta o modal permitido (P).

Essa permissão requer um sujeito ao qual é atribuída, assim, ladeando a permissão, temos a figura do ente político competente para instituição daquele determinado tributo. E, como estamos a tratar de um tributo federal, o ente de direito público interno é a União (U). Símbolo que deve compor o início do conseqüente, após a permissão da competência.

Logo depois do sujeito competente, que possui a permissão constitucional, é necessário especificar a competência tributária autorizada também constitucionalmente e que, no caso dos tributos, é a atividade de instituir, modificar e extinguir (al). Na continuidade, temos que nos referir ao tributo a que essa atividade de competência tributária se refere, sendo que, nesse campo, já estamos no interior da matéria específica (me). E a matéria específica que estamos a tratar é a criação de uma contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços.

Aqui, lembremos que a contribuição sobre bens e serviços é uma subespécie de contribuição social de seguridade social. Como tal, terá uma série de especificidades, principalmente quanto à destinação específica e à finalidade, que são mais acuradas para quaisquer de suas subespécies. Subespécies que podem conter mais especificidade e requisitos constitucionalmente necessários a constar na regra constitucional de competência daquela tipologia.

Pareando o objeto das contribuições possíveis de praticar as atividades de instituição, modificação ou extinção, é necessário que se destaquem os requisitos constitucionais primários para a válida existência dessa espécie tributária, dentre os quais, como já mencionamos anteriormente, é ser um tributo não vinculado, destinado e não restituível.

Representando essa necessidade de forma lógica, na qual a imposição de ausência ou negação de um elemento deve ser precedido do sinal lógico de negação

(-), é necessário que conste na regra de competência a seguinte formulação lógica: (-v.d.-r).

Como falamos, a tarefa não é nada cômoda ou fácil, mas, continuemos agora com dois aspectos constitucionalmente exigidos que são denominados pela doutrina, e aqui já mencionamos: os “limites” para o exercício da competência, denominados pelo direito constitucional de “limites materiais” e “limites formais”.

Não faz achaque renovar, nesse ponto, que os denominados limites materiais (Lm) são formados por uma gama de proposições jurídicas presentes no âmbito constitucional. Dentre essas, merece relevo a destinação do produto da arrecadação de uma contribuição para um órgão fundo ou despesa específicos (De), para onde todo o recurso deve ser destinado e, por conseguinte, somente ali utilizado, sob pena de inconstitucionalidade do percentual que não for gasto naquela determinada prestação.

Outro elemento de destacada importância é a finalidade (F), presente em todas as contribuições, que atinge tanto a fundamentação para instituição, modificação ou extinção, como a alocação dos recursos e ações que serão financiadas. Também sob pena de inconstitucionalidade do que estiver em desconformidade com a finalidade constitucionalmente imposta.

Não nos restringindo àqueles dois elementos (De e F), foi necessário apontar outras proposições jurídicas designadas naquele modelo como “outras normas constitucionais de conteúdo das contribuições, como algumas normas princípio, regras de imunidade, e outras regras constitucionais desse calibre”, às quais nos referimos como proposições jurídicas de delimitação de competência, com o “Pjdc”.

O amadurecimento das ideias nos fez atribuir críticas à utilização do acrograma “Ncc”, tendo em vista que daria margem à conclusão de que uma norma interferiria na regra constitucional de competência. O que poderia possibilitar interpretação de reconhecimento de velocidade de incidência distinta entre normas (o que não foi nosso intento), ou que essas outras “normas de competência constitucional” limitariam o exercício constitucional da competência.

Não que essas considerações tenham chegado até nós, mas todo cientista deve colocar à prova e verificar a resistência de suas conclusões, pois somente assim

a ciência evolui. E não temos qualquer problema em refluir as ideias, principalmente as fundadas em observações sólidas e críticas pertinentes.

Mas voltamos a falar da possibilidade de outras normas constitucionais de competência incidirem na regra de competência de instituição de uma contribuição federal e, por isso apresentarem maior velocidade normativa, antes mesmo da incidência da competência de instituição de uma contribuição federal. Nesse caso, poderia nos ser apontado que estaríamos a falar em velocidade de incidência normativa, mesmo que no plano abstrato.

Reconhecemos a inexistência de velocidades diferenciadas entre normas abstratas aptas à incidência. Ao estudar a isenção como regra de estrutura (regra de competência) infraconstitucional que mutila parcialmente um ou alguns dos critérios da regra-matriz de incidência do tributo (norma também infraconstitucional) e, por isso, incide ainda no plano normativo abstrato, modificando a estrutura da regra de incidência do tributo, o professor Paulo de Barros Carvalho pontifica:

As normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária. Guardando sua autonomia normativa, a norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os, parcialmente. Com efeito, trata-se de encontro de duas normas jurídicas que tem por resultado a inibição da incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pelo preceito isentivo, ou que tolhe sua consequência, comprometendo-lhe os efeitos prescritivos da conduta. Se o fato é isento, sobre ele não se opera a incidência e, portanto, não há que falar em fato jurídico tributário, tampouco em obrigação tributária. E se a isenção se der pelo consequente, a ocorrência fáctica encontrar-se-á inibida juridicamente, já que sua eficácia não poderá irradiar-se.¹⁰⁹

Em trabalho específico intitulado de teoria geral da isenção tributária, José Souto Maior Borges, sob outra ótica, afirma que a isenção seria uma hipótese de não-incidência legalmente qualificada, mas pontifica que *a velocidade é um fenômeno físico e não normativo*, e continua assegurando que *nenhum significado temporal pode legitimar a conclusão de que uma proposição jurídica obrigacional logicamente preceda uma posição jurídica isentante*.¹¹⁰ Dito em outros termos, não existiria o fenômeno da velocidade de incidência entre normas de possível incidência.

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 601.

¹¹⁰ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 206.

Apesar da divergência de conceituação da norma de isenção, o que traduz também oposição entre a natureza jurídica da norma isentante em cada um dos conceitos propostos pelos autores, temos como ponto de concordância: a inexistência de velocidade normativa em normas aptas a incidir.

O que queremos explicitar muito firmemente nesse ponto é que, ao alocarmos dentre os “limites materiais” da regra de competência das contribuições federais outras normas de competência constitucional, estávamos a desnudar o fenômeno jurídico de construção normativa, onde o exegeta deve percorrer várias proposições jurídicas (comandos) para construir uma única norma jurídica. Esse é o intento.

E perceba que ao tratarem sobre a norma de isenção, tanto o professor Paulo de Barros Carvalho quanto José Souto Maior Borges desvendam que as normas jurídicas atuam em consubstancialidade.

As considerações do professor Paulo de Barros Carvalho ensinam que algumas normas jurídicas têm por objeto de incidência outras normas jurídicas, o que é uma verdade intransponível.

Outra consideração de peso é perceber que certos comandos normativos atuam em duplicidade, no campo da incidência no mundo fenomênico e, também, incidindo em outras normas jurídicas no plano abstrato. Tal é o caso do princípio da estrita legalidade tributária que, ao mesmo tempo que contribui para instituição de todos os tributos como limite material, também incide no mundo fenomênico para impedir a cobrança de determinada multa que não fora fixada por lei.

Mas para manter o rigor prometido no início do estudo, estamos nos referindo aos comandos que delimitam a competência tributária no campo das “limitações materiais” ou “limitações formais” como proposições jurídicas. Seguimos o que fixamos no primeiro e segundo capítulos deste estudo, afirmando que várias proposições jurídicas agem em consubstancialidade para formação do conteúdo da significação denominada de norma jurídica.

Nada impede que o exegeta afirme que várias normas jurídicas são necessárias para a construção de uma norma jurídica, mas para seguir o disposto neste escrito pensamos que a construção de uma norma jurídica leva em consideração vários comandos que apontamos serem proposições jurídicas que, ao final, contribuirão para formação de uma norma jurídica.

Para além, essa norma jurídica servirá na condição de proposição jurídica para formulação de várias outras normas jurídicas. Evento que ocorre com tanta frequência que o exegeta não se dá conta.

Por essas observações, atribuímos o acrograma “Pjdc” para as outras proposições jurídicas que ajudam a compor as limitações materiais previstas na regra de competência.

Não desvirtuando dos pensamentos considerados, percebemos que outro elemento deve sempre constar como aspecto interno dos “limites materiais” da regra constitucional de competência tributária de algumas das contribuições federais. E constar de forma autônoma e ostensiva, como estão a destinação específica do produto da arrecadação (De) e a finalidade da exação (F).

É a inarredável necessidade de alocar como critério nas contribuições federais, que a Constituição Federal impõe o aproveitamento do valor do tributo pago na etapa anterior para efeitos de creditamento, a não cumulatividade. E, por sua essencialidade em algumas contribuições, não poderia restar apenas inserido entre as outras proposições jurídicas de delimitação de competência (Pjdc). Esse é o objeto central e justificativa para o presente estudo, que vamos tratar no capítulo conclusivo: a necessidade de alocação da não cumulatividade como elemento ostensivo e destacado, para as contribuições com imposição constitucional dessa sistemática. Mas, prossigamos com o estudo.

No conseqüente normativo da regra de competência da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços, teremos a alocação dos limites formais (Lf), com os elementos que lhe são ínsitos. E, também, a delimitação em espaço (e) e tempo (t) daquela atividade legislativa.

A partir do modelo proposto como norma jurídica constitucional de competência, preparamos um esboço para ser contemplado na regra constitucional de competência da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços, a ser construída com outros elementos, destacando a imposição constitucional da não cumulatividade nessa espécie de contribuição, no derradeiro capítulo desse estudo.

5 A NÃO CUMULATIVIDADE COMO ELEMENTO DA REGRA CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS)

O ponto central do estudo não poderia ser alcançado sem todas as linhas anteriormente traçadas, pois, a abordagem proposta não reflete outros estudos já realizados. O que aumenta a responsabilidade, mas aguça o sentimento de formular uma pesquisa robusta para enfrentar um tema que ganhou novos contornos significativos com a atribuição de competência para a instituição da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços. O intento é contributivo.

Esta preliminar revela que utilizaremos os termos estruturantes dos capítulos anteriores para melhor aclarar a necessidade de alocar a não cumulatividade como elemento autônomo e destacado na regra constitucional de competência tributária.

É neste capítulo que percorreremos os fundamentos constitucionais que justificam e clamam pela alocação da não cumulatividade na regra constitucional de competência. Mas, antes, compreender cada um desses fundamentos e verificar se existe uma consubstancialidade entre esses termos impondo o destaque da não cumulatividade. Também é tarefa a ser realizada no presente capítulo, em confirmada a necessidade de destaque da imposição, encontrar topologicamente o local que melhor comporte esse elemento no interior da regra de competência.

Ao fim, pretendemos formular a estrutura lógica da regra de competência da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS), para estabelecer o molde constitucional desse tributo a ser percorrido pelo legislador infraconstitucional.

São ambiciosas pretensões que esperamos sejam espancadas no decorrer deste derradeiro capítulo. Mas nunca esquecendo das linhas traçadas nas partes anteriores, que servem de sólidas bases para compreender e facilitar as linhas que serão aqui delineadas.

O escrito já revelou a natureza jurídica da nova contribuição sobre bens e serviços (CBS) como subespécie de contribuição social, na qualidade de espécie de contribuição social de seguridade social, cujo produto da arrecadação deve ser

especificamente destinado a custear uma das prestações de saúde, previdência ou assistência sociais. Revelado está o regime jurídico da contribuição sobre bens e serviços. E, por isso, não lhe resta margem para destinação do produto da arrecadação para outros fins além dos aqui já apontados.

A par dessa constatação, a natureza jurídica desse tributo o carrega para um regime jurídico constitucional muito bem delimitado, que foi reforçado por outras normas inseridas expressamente na Constituição Federal, como o comando da neutralidade fiscal e o comando da justiça tributária. Tais comandos, como já assinalamos, não são novos em termos normativos, pois decorrentes de outros comandos constitucionais como da igualdade, capacidade contributiva, não confisco, eficiência, razoabilidade e proporcionalidade.

Mas, esses novos comandos ampliam a força normativa daqueles outros comandos e, pois, ajudam a reforçar o controle rígido do regime jurídico dos tributos – com maior rigor, o regime jurídico-constitucional dos novos tributos, CBS e IBS.

O tracejado pelo legislador constitucional deverá ser preenchido atentamente pela caneta do legislador infraconstitucional, sob pena de um pequeno desvio, ou mesmo um borrão, fazer ruir o novo imposto sobre bens e serviços (IBS), ou, o que nos importa neste escrito, a nova contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS).

E, como o legislador infraconstitucional já criou esses dois novos tributos pela Lei Complementar n. 214/2025, será fácil, a partir das linhas aqui percorridas, verificar que o legislador infraconstitucional transbordou o tracejado elaborado pelo legislador constitucional.

Mas devemos advertir que a análise da legislação infraconstitucional de criação da contribuição social sobre bens e serviços não é objeto do estudo que aqui se propõe. Contudo, para não restarmos inertes, poderemos ao longo deste capítulo nos referir a um ou alguns desvios do tracejado constitucional cometidos pelo legislador infraconstitucional.

Em alguns pontos, também poderemos analisar se o legislador constitucional derivado também se desviou do tracejado delimitado pelo legislador constituinte originário. O que prejudicaria, por tabela, a legislação criada pelo legislador infraconstitucional. Tudo isso em decorrência do percurso hierárquico do fundamento

de validade normativo imbricado entre regras de competência entre si, e entre as regras de competência e a regra de conduta criada a partir de uma regra de competência viciada.

Na análise apressada da Emenda Constitucional n. 132/2023 em confronto com as regras constitucionais de competência e, mesmo, entre as regras de competência criadas pelo legislador infraconstitucional com a fadada emenda, em contraste com as regras infraconstitucionais da Lei Complementar n. 214/2025, parece-nos que foi míope o olhar no tracejado estabelecido pelo legislador constitucional originário. E maior problema de visão teve o legislador infraconstitucional em relação ao tracejado determinado pelo legislador constitucional derivado.

Em alguns pontos poderemos verificar se houve dificuldade no acompanhamento da linha constitucionalmente apontada, ou se estamos diante de cegueira deliberada, situação que seria mais grave, mas que infelizmente não seria um caso isolado e prontamente repellido pelos sistemas de controle.

Retomemos a análise da contribuição de vários comandos constitucionais que, separadamente, ou em seu conjunto significativo, impõem que a não cumulatividade da contribuição sobre bens e serviços esteja contida na regra constitucional de competência da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS).

5.1 A contribuição do comando constitucional da não cumulatividade em sentido amplo

A não cumulatividade é um comando já vezeiro no ordenamento jurídico brasileiro. Um dos primeiros comandos que atribuiu a não cumulatividade em um tributo nacional foi previsto na Lei n. 3.520/1958 e alcançou o antigo “Imposto de Consumo”.

Algumas pessoas têm saudosismo pelo sistema previsto no então imposto sobre consumo. O principal comando normativo era o seguinte:

Art. 5º Quando num mesmo estabelecimento produtor se fabricarem artigos sujeitos ao impôsto de consumo que, sem saírem dêste estabelecimento, forem utilizados na fabricação ou no acondicionamento de outros tributados, o impôsto incide sòmente no produto final, facultada ao fabricante a dedução

dos impostos pagos sobre as matérias primas que concorrerem para a sua produção.
(acentos e formulação de palavras preservados como no original)

Um comando simples que refletia a não cumulatividade correlacionada com os insumos, tal como o previsto no imposto sobre produtos industrializados (IPI) atualmente. Mas, sem o sistema de creditamento básico, e com várias limitações ao direito de crédito do contribuinte.

Na época em que vigeu (1958) foi um comando que assegurava os direitos dos contribuintes, diluindo o impacto tributário ao longo da cadeia de produção e, ao mesmo tempo, respeitando o direito de propriedade e revelando justiça fiscal.

A não cumulatividade foi elevada ao patamar constitucional com a Emenda Constitucional n. 18/1965, que promoveu uma “Reforma do Sistema Tributário”. Veja que o tema “Reforma Tributária” não é algo dos tempos atuais.

Entretanto, aquela EC n. 18/1965 fixou, deste modo, o então imposto sobre a produção: *imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores* (parágrafo único, do art. 11). E no seguinte trecho do artigo 12 estabeleceu: *o imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado*. Aqui já temos a figura da regulamentação por lei complementar requerida pela norma constitucional.

O legislador constituinte impôs a não cumulatividade para o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e para o imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviço de transporte interestadual intermunicipal e de comunicação (ICMS). E quando o fez não condicionou esse direito do contribuinte à existência ou limitação de qualquer espécie de lei; diferentemente da EC n. 18/1965 (daquela então legislativamente denominada de “Reforma do Sistema Tributário”), não previu que o instituto teria regras dispostas por lei complementar.

Foi uma opção do legislador constituinte não restringir o direito de não cumulatividade do IPI e do ICMS. Poderia tê-lo feito, como já havia realizado na EC n. 18/1965, mas por opção legislativa não o fez. E isso diz muito, embora seja incrivelmente ignorado pelo legislador infraconstitucional e pelos Tribunais

Superiores. Não se sabe o motivo jurídico, mas se imagina que seja por motivos econômicos. Nessa opção legislativa há uma inversão dos mandamentos constitucionais direcionados ao Executivo, Legislativo e, principalmente, ao Judiciário. Afinal, impacto econômico é matéria preliminar dos atos legislativos e executivos desde que sigam o regramento constitucional.

Mas, o Judiciário não se pode deixar penetrar pelos fundamentos econômicos de uma decisão, quando está em jogo o confronto de ilegalidade ou inconstitucionalidade de uma exação. Mesmo porque o direito fundamental do contribuinte ser tributado na medida exata fixada constitucionalmente revela seu amplo direito de ser restituído de tributo ilegal ou inconstitucional. Se desviássemos da função de jurista e, por um momento, assumíssemos a função econômica, também não restaria dúvida em revelar que o arrecadado indevidamente, sob a égide de tributo ilegal ou inconstitucional, supera em muito o valor a ser restituído. Dado o número reduzido de contribuintes que socorrem ao judiciário para contestar e tentar restituir os valores indevidos.

Temos, portanto, a premissa de que, no IPI e no ICMS, o legislador constituinte originário não estabeleceu norma que condicionasse o direito fundamental de crédito em decorrência da não cumulatividade, já que não estabelece que qualquer espécie de lei poderia fixar regras, conferir ou restringir esse direito constitucionalmente assegurado.

No IPI o enunciado impõe que o tributo *será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores* (II, § 3º, art. 153, CF/88). Já no ICMS, o texto impõe que o tributo *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* (I, § 2º, art. 155, CF/88).

O conteúdo significativo desses dois comandos apresenta como núcleo um imperativo de não cumulatividade dos tributos referidos seguindo a materialidade da hipótese da regra de incidência. E refere-se expressamente à imposição da não cumulatividade *compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*.

Quanto à operacionalidade, agora seguindo o aspecto material e o aspecto espacial: na materialidade, porque o IPI incide sobre produto industrializado e, por sua vez, o ICMS incide sobre circulação de mercadorias e prestação de serviço de transporte interestadual intermunicipal e de comunicação; no aspecto espacial, pelo fato de o IPI ser um tributo federal com abrangência em todo o território nacional e o ICMS ser um tributo que atinge aquelas materialidades no território estatal ou distrital. Assim, os arranjos operacionais necessariamente foram realizados, até para assegurar no ICMS que os créditos do tributo pago em outro Estado ou Distrito Federal seriam preservados.

Na implementação da não cumulatividade, dentre as técnicas mais utilizadas no aproveitamento do crédito, duas têm se destacado: o sistema de crédito físico e o sistema de crédito financeiro.

No sistema de crédito físico, o crédito decorre do emprego direto ou consumo do bem no processo de produção. Também os créditos decorrentes dos tributos que recaiam sobre a mercadoria ou o serviço estariam aptos para o aproveitamento.

O sistema de crédito financeiro, que se diferencia na modalidade ampla ou restrita, tem como princípio a repercussão do bem ou serviço apto a gerar o crédito em função da atividade econômica. No crédito financeiro restrito, apenas geram crédito os bens ou serviços que forem empregados, de forma direta ou indireta, para viabilizar a atividade econômica de produção, comércio ou prestação de serviços, sem os quais a atividade econômica apresentaria perda substancial ou estaria inviabilizada com a não utilização; ou ainda o objeto da produção, comercialização ou o próprio serviço não atingiriam a qualidade ou a capacidade de representar o objeto da atividade econômica. No sistema de crédito financeiro amplo, todos os bens e serviços adquiridos gerariam direito ao creditamento.

O sistema de não cumulatividade dos novos tributos, o imposto sobre bens e serviços (IBS) e a contribuição social sobre bens e serviços (CBS), correlaciona-se com a amplitude semântica e sintática das normas constitucionais que estamos a frisar no presente estudo. É dizer, a não cumulatividade do IBS e da CBS é ampla, e não admite restrições. E, como já afirmamos, na atribuição de competência constitucional desses tributos, o legislador constituinte derivado parece ter violado o núcleo constitucional duro ao estabelecer restrição ao direito de crédito tributário,

quando restringiu o direito de créditos dos bens e serviços de uso ou consumo pessoal.

Mesmo com a fadada restrição, a sistemática da não cumulatividade do IBS e da CBS corresponde a amplitude da base de incidência dessas espécies tributárias. A alargada base impõe o mais alargado direito de creditamento. O sistema de base ampla de tributação, e o sistema de base ampla de creditamento.

Correlacionando o sistema de tributação sobre base ampla com a neutralidade tributária, e as imposições que esse sistema de base alargada reclama, Osvaldo Santos de Carvalho pontifica:

Em suma, o ideal de uma tributação sobre base ampla deve estar informada pela neutralidade de forma que eventuais exceções à tributação não impliquem preferências na alocação de recursos; nem mesmo que indevidas restrições ao direito ao crédito mitigue o princípio-limite objetivo da não cumulatividade e, ainda, que eventuais entraves burocráticos não onere o novo sistema com custos de conformidade desproporcionais; demora na devolução e compensação de créditos tributários legítimos, e que os princípios da simplicidade e da transparência se mostrarão como verdadeiros amálgamas no funcionamento da reforma da tributação sobre o consumo.¹¹¹

A base ampla de creditamento reclama a sistemática mais alargada de crédito, a sistemática do crédito financeiro. Na sistemática do crédito financeiro amplo temos a questão dos custos e demais despesas da atividade econômica como aptos a gerarem crédito tributário, sem qualquer correlação com o bem ou serviço ou mesmo a alavancagem da atividade empresarial. Aqui não se discute essencialidade para o bem ou serviço, tampouco, para a atividade econômica.

Como se vê, a escolha de uma ou outra técnica resulta na aplicabilidade mais restrita ou mais alargada da regra da não cumulatividade. Resta, entretanto, afirmar que estamos a ventilar a não cumulatividade como um direito fundamental do contribuinte, e, portanto, não se admitiria a restrição de um direito fundamental sob qualquer fundamento de solidariedade tributária e, menos ainda, em alegada questão de justiça tributária fundamentada em arrecadação tributária.

¹¹¹ CARVALHO, Osvaldo Santos de, *et al.* **IBS e CBS: neutralidade, não cumulatividade, perspectivas sistêmicas da reforma tributária do consumo**. 2. ed. rev. e amp. São Paulo: Noeses, 2026, p. 160.

As considerações referidas apontam que na sistemática da não cumulatividade do IBS e da CBS, a única sistemática factível será de crédito financeiro, na acepção mais alargada que o significado possa compor.

5.2 Discussão dos Tribunais Superiores sobre a limitação da não cumulatividade pela legislação infraconstitucional

Não bastassem as questões anteriores da adoção de sistemática restritiva do direito ao creditamento, outras de restrição do direito ao crédito permeiam os tributos cuja não cumulatividade é mandamento, já se relacionando, então, com conceitos de matéria-prima e insumo, em que haveria correlação entre a materialidade da hipótese de incidência do tributo e o direito de crédito. Caso em que o direito ao crédito se correlacionaria, no IPI, com a materialidade de industrializar produto; no ICMS, com a circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, ou o serviço de comunicação; já no PIS e na COFINS, com auferimento de receita. E, nesse ponto, levaríamos em conta apenas a possibilidade de adoção da sistemática de crédito físico, ou, no máximo, o sistema de crédito financeiro restrito, aplicável apenas às contribuições do PIS e da COFINS, diante do cotejo necessário com a materialidade do tributo.

Entendimentos restritivos do direito do contribuinte na aplicação da regra constitucional da não cumulatividade. Em termos infraconstitucionais, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento do recurso especial n. 1221170 / PR¹¹², relatado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, decisão que originou os temas repetitivos 779¹¹³ e 780¹¹⁴, decidiu que *o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (779 e 780,*

¹¹² STJ - REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

¹¹³ STJ no sítio https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=779&cod_tema_final=779, acessado em 08/10/2025.

¹¹⁴ STJ no sítio https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=780&cod_tema_final=780, acessado em 08/10/2025.

item “b”). Conferindo à empresa a *possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI*, correlacionado a atividade econômica disposta no contrato social. Nos temas repetitivos, fixou-se também que *é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 (779 e 780, item “a”)*.

O que se esperava do Supremo Tribunal Federal (STF) era reconhecer que o julgamento do tema sobre as contribuições do PIS e da COFINS deveria ser ainda mais alargado para retirar a questão da essencialidade e relevância do insumo para a atividade econômica e, assim, conferir o direito de creditamento para todos os insumos.

O que ocorreu foi o inverso. O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE 841.979/PE¹¹⁵, relatado pelo Ministro Dias Toffoli, firmou repercussão geral no

¹¹⁵ EMENTA Repercussão geral. Recurso extraordinário. Direito tributário. Regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS. Autonomia do legislador ordinário para tratar do assunto, respeitadas as demais normas constitucionais. Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Conceito de insumo. Matéria infraconstitucional. Artigo 31, § 3º, da Lei nº 10.865/04. Constitucionalidade.

1. O art. 195, § 12, da Constituição Federal, incluído pela EC nº 42/03, conferiu autonomia para o legislador tratar do regime não cumulativo de cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS, devendo ele, não obstante, respeitar os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das citadas exações, mormente o núcleo de sua materialidade, e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção da confiança.

2. Nesse contexto, são válidas as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 no que, v.g., estipularam como se deve aproveitar o crédito decorrente de ativos produtivos, de edificações e de benfeitorias (art. 3º, § 1º, inciso III) e no que impossibilitaram o crédito quanto ao valor de mão de obra paga a pessoa física e ao valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS ou da COFINS, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição (art. 3º, § 2º, incisos I e II).

3. Não se depreende diretamente do texto constitucional o que se deve entender, de maneira estanque, por insumo para fins da não cumulatividade de PIS/COFINS, cabendo, assim, ao legislador dispor sobre tal assunto. De mais a mais, é certo que o art. 3º, inciso II, das referidas leis, considerada a interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça (Temas repetitivos nºs 779 e 780), não viola aqueles ou outros preceitos constitucionais.

4. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04, na medida em que a vedação dele constante também se encontra em harmonia com o texto constitucional, mormente com a irretroatividade tributária e com os princípios da proteção da confiança, da isonomia, da razoabilidade.

5. Recurso extraordinário não provido.

6. Foram fixadas as seguintes teses para o Tema nº 756: “I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitadas os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional da contribuição ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança; II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a

tema 756, estabelecendo que *o legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional da contribuição ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança*, no mesmo passo que reconheceu que a discussão sobre o conceito de insumo é infraconstitucional.

Com as vênias de estilo, o Pretório Excelso não examinou a não cumulatividade como direito fundamental do contribuinte nem, tampouco, entendeu que o comando constitucional da regra de competência tributária impõe o conteúdo das normas decorrentes.

Naquele julgamento, o professor Roque Antônio Carrazza assentou, *na medida em que o legislador constitucional escolheu para serem não cumulativos tributos que incidem sobre a receita, caso do PIS e da COFINS, que toda e qualquer aquisição de bens e serviços capazes de gerá-la deve necessariamente dar direito a crédito*¹¹⁶. É também o que estamos aqui a referir – o alcance do comando constitucional da não cumulatividade, que pensamos ir para além da correlação com o critério material das contribuições do PIS e da COFINS –, igualmente assentando que a não cumulatividade corresponde a um direito fundamental do contribuinte que não pode ser restringido pelo legislador infraconstitucional.

Apesar de não ser a questão central deste escrito estabelecer que o comando constitucional da não cumulatividade é direito fundamental do contribuinte, o que lhe assegura interpretação e efetividades amplas, mostraremos, em ponto específico, a natureza jurídica da regra constitucional da não cumulatividade.

Digno de nota é que os Tribunais Superiores reconhecem o direito do crédito tributário diante da aplicação da regra constitucional da não cumulatividade, relacionando-a com o critério material da exação a partir do confronto com outras normas constitucionais de atribuição de significado e delimitação de conteúdo no

compatibilidade com essas leis das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04”.

(STF - RE 841979, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 28-11-2022, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 08-02-2023 PUBLIC 09-02-2023)

¹¹⁶ STF - RE 841979, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 28-11-2022, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 08-02-2023 PUBLIC 09-02-2023.

exercício da competência tributária, como as normas de razoabilidade, isonomia, livre concorrência e proteção da confiança. Relevando a especificidade normativa material de normas como a capacidade contributiva, não confisco, direito fundamental de propriedade e justiça fiscal.

Mas tal fato acende a discussão e ilumina outros aspectos robustos para revisitação do tema em momento oportuno. Está na dialeticidade o avanço da legislação e jurisprudência que, sob aspectos jurídicos, deve superar os fundamentos econômicos. É o que pensamos.

5.3 A contribuição do direito fundamental de propriedade na definição do conteúdo semântico constitucional de não cumulatividade

Furtando-nos de nos socorrermos dos relevantes acontecimentos históricos que remontam à origem do conteúdo das normas de tributação, não podemos omitir, todavia, que, dentre as primeiras normas de limitação do poder estatal, se apresentam a legalidade e a proporcionalidade, tendo em vista a proteção inicial dos direitos fundamentais de liberdade e propriedade.

Era a tentativa de trazer alguma regulamentação nas imposições de perda de patrimônio ou liberdade para manutenção da casta superior, suprimento dos exércitos e financiamento de atividades determinadas pelo mesmo personagem que fixava a forma de invasão naqueles bens do contributo. Persistia a arbitrariedade ocasional, na forma de gasto e contribuição.

Sem nos referirmos a outros documentos históricos, lembremos que nos idos de 1215, na Inglaterra, diante de várias queixas do seu governo, o Rei João autorizou a assinatura da Magna Carta que fixava, no décimo segundo item, que a imposição de tributação pelo governante deveria passar pelo consentimento de autoridades num “parlamento”, documento que logo depois foi anulado a pedido do próprio rei, sob alegação de coação na sua assinatura.

A Magna Carta de 1215 estabelecia naquele décimo segundo item que *No 'scutage' or 'aid' may be levied in our kingdom without its general consent, unless it is for the ransom of our person, to make our eldest son a knight, and (once) to marry our eldest daughter. For these purposes only a reasonable 'aid' may be levied. 'Aids' from the city of London are to be treated similarly*¹¹⁷.

Em 1297, a *Statute Concerning Tallage* aprovada pelo Parlamento Inglês durante o governo do Rei Eduardo I, estabeleceu *No Tallage or Aid shall be taken or levied by Us or our Heirs in our Realm, without the good will and Assent of Archbishops, Bishops, Earls, Barons, Knights, Burgesses, and other Freemen of the Land*¹¹⁸.

A *Statute Concerning Tallage* inspirou a *Petition of Right* de 1628, documento em que os Lordes do Parlamento requereram ao Rei Carlos da Inglaterra várias imunidades, entre as quais destacamos as seguintes:

Humildemente mostrem ao nosso Soberano Senhor o Rei, aos Lordes Espirituais e Temporais e aos Comuns nas assembleias do Parlamento, que, considerando que foi declarado e decretado por um estatuto feito no tempo do reinado do Rei Eduardo I, comumente chamado de Statutum de Tallagio non Concedendo, que nenhum imposto ou auxílio será imposto ou cobrado pelo rei ou seus herdeiros neste reino, sem a boa vontade e o consentimento dos arcebispos, bispos, condes, barões, cavaleiros, burgueses e outros homens livres da comunidade deste reino; e por autoridade do parlamento realizado no vigésimo quinto ano do reinado do Rei Eduardo III, foi declarado e decretado que, a partir de então, nenhuma pessoa seria obrigada a fazer empréstimos ao rei contra a sua vontade, porque tais empréstimos eram contrários à razão e à liberdade do reino; E por outras leis deste reino, está previsto que ninguém seja cobrado por qualquer encargo ou imposição chamada de benevolência, nem por encargos semelhantes; por meio dos estatutos mencionados anteriormente, e outras boas leis e estatutos deste reino, seus súditos herdaram esta liberdade, de não serem obrigados a contribuir com qualquer imposto, taxa, auxílio ou outro encargo semelhante que não seja estabelecido por consenso comum no parlamento.

[...]

III. E considerando que também pelo estatuto chamado 'A Grande Carta das Liberdades da Inglaterra', é declarado e decretado que nenhum homem livre

¹¹⁷ Sítio dos Arquivos Nacionais do Reino Unido, endereço do conteúdo da Magna Carta originária de 1215, https://www.nationalarchives.gov.uk/explore-the-collection/explore-by-time-period/medieval/magna-carta/?utm_source, acessado em 10/10/2025, tradução livre: "Nenhum 'tributo de escudo' ou 'auxílio' pode ser cobrado em nosso reino sem consentimento geral, a menos que seja para o resgate de nossa pessoa, para fazer de nosso filho primogênito um cavaleiro e (uma única vez) para casar nossa filha primogênita. Para esses fins, apenas um 'auxílio' razoável pode ser cobrado. Os 'auxílios' da cidade de Londres devem ser tratados de forma semelhante".

¹¹⁸ Sítio da Legislação Governamental do Reino Unido, endereço do conteúdo Statute Concerning de 1297, https://www.legislation.gov.uk/aep/Edw1/25/1/data.html?utm_source, acessado em 10/10/2025, tradução livre: "Nenhuma taxa ou auxílio será cobrado ou imposto por Nós ou nossos herdeiros em nosso reino, sem a boa vontade e o consentimento de arcebispos, bispos, condes, barões, cavaleiros, burgueses e outros homens livres da terra".

pode ser tomado, forçado ou privado de sua propriedade ou liberdades, ou de seus costumes livres, ou ser declarado fora da lei ou exilado, ou de qualquer maneira destruído, senão pelo julgamento legal de seus pares, ou pela lei do país.

[...]

X. Portanto, eles humildemente suplicam a Vossa Majestade que nenhum homem seja compelido a fazer ou ceder qualquer doação, empréstimo, benevolência, imposto ou encargo semelhante, sem o consentimento comum por lei do parlamento; e que ninguém seja chamado a prestar contas, ou a fazer tal juramento, ou a comparecer, ou a ser confinado, ou de qualquer outra forma molestado ou perturbado a respeito do mesmo ou por sua recusa; e que nenhum homem livre seja preso ou detido de qualquer maneira como mencionado anteriormente; e que Vossa Majestade se digne a remover os referidos soldados e marinheiros, e que seu povo não seja tão sobrecarregado no futuro; e que as comissões supracitadas, para proceder sob lei marcial, sejam revogadas e anuladas; e que, daqui em diante, nenhuma comissão de natureza semelhante seja emitida a qualquer pessoa ou pessoas para ser executada como acima mencionado, para que, sob o pretexto delas, nenhum dos súditos de Vossa Majestade seja destruído ou morto contrariamente às leis e aos direitos do país.¹¹⁹

(tradução livre)

Na Constituição dos Estados Unidos de 1787 temos, também, a necessidade do consentimento da tributação, preservando o direito de propriedade, através do Congresso, principalmente no artigo 1º, seção oito, que estabelece que *o Congresso terá poder para impor e arrecadar impostos, tarifas e tributos, para pagar as dívidas e prover a defesa comum e o bem-estar geral dos Estados Unidos; e também no artigo 1º, seção nove, ao firmar que nenhuma capitação, ou outro imposto direto, será cobrado, exceto proporcional à população conforme o censo determinado anteriormente*¹²⁰.

Nesse contexto histórico de legalidade tributária, o consentimento da tributação por órgão legislativo representativo, com vistas a assegurar a liberdade e propriedade dos arbítrios do poder estatal, marca o progresso legislativo até os dias atuais. E, em alguns casos, deve ser repisado quase que diariamente, na tentativa de conter a

¹¹⁹ Original no sítio da Legislação Governamental do Reino Unido, endereço do conteúdo da Petition of Right de 1628, https://www.legislation.gov.uk/aep/Cha1/3/1?utm_source, acessado em 10/10/2025, tradução livre, nossa.

¹²⁰ Site dos Arquivos Nacionais dos EUA onde temos o texto da Constituição dos Estados Unidos de 1787, https://www.archives.gov/founding-docs/constitution-transcript?utm_source, acessado em 12/10/2025, do original: “Article. I. Section. 8. The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States [...] Section. 9. The Migration or Importation of such Persons as any of the States now existing shall think proper to admit, shall not be prohibited by the Congress prior to the Year one thousand eight hundred and eight, but a Tax or duty may be imposed on such Importation, not exceeding ten dollars for each Person [...]”.

invasão do Estado nos direitos fundamentais de liberdade e propriedade atingidos pela tributação.

O tempo passa, mas o fundamento de impedir o poder estatal de invadir esses direitos fundamentais é o mesmo. Às vezes, essa sanha arrecadatória estatal vem travestida de roupagem clara e pura, na tentativa de esconder a ilegalidade no incursão sobre o patrimônio e a liberdade dos contribuintes. É o que parece ter sido promovido pela intitulada “reforma tributária”, sob as vestes de redução de tributação, mitigação de complexidade e simplicidade na arrecadação.

O direito fundamental de propriedade vem assegurado em diversos documentos internacionais, como na Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, cujo comando previsto no artigo 17 estabelece: *Toda pessoa tem o direito de propriedade, individualmente ou em associação com outros. Ninguém será arbitrariamente privado de sua propriedade.*

Tivemos oportunidade de participar da obra *Comentários à Declaração Universal dos Direitos Humanos*, coordenada pelo professor Wagner Balera, na qual fomos incumbidos de analisar justamente o artigo 17 da Declaração, fixando:

Dois são os enunciados prescritivos do artigo XVII, da Declaração Universal dos Direitos do Homem. O primeiro dos comandos assegura o direito de propriedade, cuja titularidade pode ser individual ou coletiva. O outro enunciado garante um direito correlato ao primeiro, a proteção contra a privação arbitrária da propriedade.

Numa análise semiótica, mais propriamente sintática, pode-se afirmar que o primeiro enunciado prescritivo do artigo 17 estabelece caráter universal ao direito de propriedade. O que não poderia ser diferente, já que o direito de propriedade é um direito humano.¹²¹

Lembremos que o direito de propriedade não é absoluto, como também não o são outros direitos fundamentais, como a liberdade e a igualdade. Modernamente o direito de propriedade encontra significação também na função social da propriedade, notadamente na garantia da não exacerbação da propriedade. E, ao mesmo passo, a proibição da perda arbitrária da propriedade, garantida nos internacionais.

Cabe lembrar que os direitos humanos fundamentais, como o direito de propriedade e da proibição da perda arbitrária da propriedade compõem o núcleo essencial das pessoas abitando o constitucionalismo global, como bem lembra Marina

¹²¹ SILVA, Frederico Silveira e. **Artigo XVII in Comentários à Declaração Universal dos Direitos Humanos**. Coordenação Wagner Balera. São Paulo: Conceito Editorial, 2011, pp. 117-126.

Faraco ao afirmar, esse *núcleo essencial de direitos da pessoa humana (o jus cogens) impõe-se para o constitucionalismo global como paradigma único e comum aos sistemas jurídicos de cada Estado soberano, que passam a estar reunidos sob um mesmo fundamento, cuja observância é condição última da validade singular de cada norma de seus ordenamentos internos.*¹²² Note-se, contudo, que o direito de propriedade e a proibição da perda arbitrária da propriedade são direitos fundamentais das pessoas físicas ou jurídicas.

Reconhecendo o direito de propriedade como direito fundamental no *caput* e inciso XXII do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, o legislador constituinte originário já revela a implicação desse reconhecimento em normas conexas, e confirma a função social imposta ao direito de propriedade (XXIII, art. 5º, CF/88), proibindo o exercício arbitrário desse direito. Mas veja que tal qualificativo não autoriza a perda substancial ou total da propriedade fora do campo constitucionalmente previsto.

O que não se permite na Declaração Universal dos Direitos Humanos e na Constituição Federal de 1988 é a perda da propriedade, ou de parcela substancial desse direito, através do confisco. No campo do direito tributário, temos mandamento constitucional determinando a proibição de perda de parcela substancial ou total da propriedade por intermédio de tributos: é a norma do não confisco prevista no inciso IV do artigo 150 da Carta. Mandamento de que trataremos em ponto específico.

O professor emérito de direito tributário e constitucional da Universidade de Heidelberg, Alemanha, também juiz aposentado do Tribunal Constitucional Federal Alemão, no artigo Propriedade como ideia de ordem: o valor e o preço da propriedade (*Eigentum als Ordnungsidee - Wert und Preis des Eigentums*), Paul Kirchhof destaca a necessidade de garantia do direito de propriedade, como reflexo da liberdade, frente à escalada da tributação na Alemanha, afirmando:

Portanto, o direito fundamental à propriedade deve ser protegido, sobretudo, contra as mais graves violações dos direitos de propriedade privada, nomeadamente a intensidade e a diversidade da intervenção fiscal. O Tribunal Constitucional Federal já afirmou, em sua jurisprudência anterior, que, embora a garantia dos direitos de propriedade não proteja contra a imposição de impostos, ela resguarda os contribuintes da expropriação e

¹²² FARACO, Marina. **Pluralismos Jurídicos sob a perspectiva de um Código de Processo Constitucional: a necessária regulamentação processual do controle de convencionalidade das leis no Brasil.** In André Ramos Tavares; Marina Faraco (Org.). Um código de processo constitucional para o Brasil. 1 ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021, v. 1, p. 340.

assegura que seus rendimentos e patrimônio não sejam fundamentalmente alterados pela tributação. A garantia dos direitos de propriedade exige o instrumento de financiamento da tributação e limita a intervenção fiscal a uma parcela moderada do sucesso da atividade econômica privada. A tributação é o preço das liberdades econômicas, que estruturalmente mantêm todos os fatores de produção em mãos privadas, exigindo, assim, que o Estado se financie por meio de uma abordagem equilibrada e moderada em relação ao sucesso da atividade econômica individual, que beneficia o setor privado. Isso também resolve o aparente dilema entre a tributação e a proibição da expropriação sem indenização. A tributação afirma a estrutura da propriedade privada e, portanto, constitui um arcabouço legal sem o qual os direitos de propriedade não podem ser garantidos. A jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal em matéria de direito tributário parte da questão do efeito expropriatório de um imposto e reconhece, desde o princípio, que a garantia da propriedade protege os contribuintes de uma intervenção "estranguladora". Este sinal drástico visa assegurar que a tributação não conduza, em última instância, a uma confiscação — ainda que gradual — que onere indevidamente o contribuinte e prejudique fundamentalmente a sua liberdade enquanto proprietário.¹²³

O acesso equitativo e moderado do Estado na propriedade privada, por intermédio de tributos, é necessário e permitido pelos direitos fundamentais da propriedade e liberdade, como forma de participação do contribuinte no financiamento da máquina pública.

Por seu turno, a reponsabilidade econômica dos gastos públicos é fator necessário para estancar a invasão desarrazoada na propriedade privada, como forma de promover serviços e benefícios para além da capacidade econômica do Estado, e, pelo reflexo, recuperar do proprietário o gasto desmedido, através de venda facilidade em aumentar os tributos.

¹²³ KIRCHHOF, Paul. **Eigentum als Ordnungsidee — Wert und Preis des Eigentums**. In: Depenheuer, O. (eds) *Eigentum*. Bibliothek des Eigentums. vol 2. Springer Berlin: Heidelberg, 2005, p. 34. Tradução nossa do original: "Deswegen ist das Grundrecht der Eigentümerfreiheit vor allem gegen die stärkste Beeinträchtigung des Privateigentums, gegen die Intensität und Vielfalt des Steuereingriffs zu schützen. Das Bundesverfassungsgericht sagt bereits in seiner frühen Rechtsprechung, dass die Eigentumsgarantie zwar nicht vor der Auferlegung von Abgaben schütze, den Steuerpflichtigen aber vor einem enteignenden Eingriff bewahre und seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse durch die Besteuerung nicht grundlegend verändert werden dürften. Die Eigentumsgarantie fordert das Finanzierungsinstrument der Steuer und begrenzt den Steuereingriff auf eine maßvolle Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens. Die Steuer ist der Preis der Wirtschaftsfreiheiten, die alle Produktionsfaktoren strukturell in privater Hand belassen, den Staat damit darauf verweisen, sich im gleichmäßigen und gemäßigten Zugriff auf den privatnützigen Erfolg individuellen Wirtschaftens zu finanzieren. Damit löst sich auch das vermeintliche Dilemma von Steuerzugriff und dem Verbot entschädigungsloser Enteignung. Die Steuer bestätigt die Struktur des privatnützigen Eigentums, ist deshalb eine rechtliche Rahmenbedingung, ohne die Eigentümerfreiheit nicht gewährleistet werden kann. Die Steuerrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts beginnt mit der Frage nach der enteignenden Wirkung einer Steuer und anerkennt von Anfang an, dass die Eigentumsgarantie den Steuerpflichtigen vor einem „erdrosselnden“ Eingriff schütze. Dieses drastische Sprachsignal soll sicherstellen, dass die Besteuerung im Ergebnis nicht zu einer - auch schrittweisen - Konfiskation führt, die den Steuerpflichtigen übermäßig belasten und in seiner Eigentümerfreiheit grundlegend beeinträchtigen würde".

Para evitar o abaloamento de tributos sobre a propriedade, produção e circulação dos bens de consumo, prestação serviços e capital é que o legislador constituinte originário estabeleceu os direitos fundamentais e a delimitação das regras de competência tributária.

Desconfigurar a conquista histórica dos direitos fundamentais, reconhecidos constitucionalmente como cláusulas pétreas, em função de tributação desprovida de proteção dos direitos dos contribuintes, é arriscar o bem-estar e justiça sociais a serem conquistados pelo primado do trabalho. Essa é a receita elaborada pelo legislador constituinte originário, bem estampada no art. 193 da Carta.

Como ensina o professor Wagner Balera, *a ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais.*” *O Trabalho é a pedra angular da ordem social. A dignificação da pessoa humana, que a Declaração dos Direitos do Homem preconiza, será constituída e aperfeiçoada mediante o trabalho*¹²⁴. Imposição consagrada pela Carta Constitucional.

O trabalho é a chave da abóboda para alcançar a dignidade da pessoa humana! É a consagração da força individual em prover seu sustendo e de sua família. Representa a conquista da liberdade e segurança individual na esfera econômica, necessária para conquista da propriedade privada como meio de prover e consagrar a proteção de subsistência pessoal e familiar. Não a propriedade como um fim em si mesmo.

A questão da necessidade de desenvolvimento econômico da iniciativa privada não é questão de ideologia social, mas sim de assegurar contribuição individual e proporcional na despesa da máquina pública, de um lado, e de outro, assegurar serviços e benefícios estatais essenciais como segurança e saúde, e, ainda, confrontar situações para os que não conseguem alcançar postos de trabalho por circunstâncias transitórias – em menor grau por circunstâncias consolidadas (como no caso de aposentadoria por invalidez).

Também é importante lembrar das pessoas que contribuíram com o Estado durante o exercício do trabalho, e pela perda inevitável da força de trabalho decorrente do tempo, devem ser resguardadas pelo Estado com benefícios previdenciários, na

¹²⁴ BALERA, Wagner. **A seguridade social na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989, p. 32.

medida de sua contribuição. Por fim, ressoe, somente se alcança a dignidade através do trabalho.

Como direito humano fundamental reconhecido pela Declaração Universal dos Direitos Humanos e na Constituição Federal de 1988, a propriedade contribui para significação e efetividade do comando da não cumulatividade, requerendo a presença desse imperativo dentre os elementos da regra de competência tributária da contribuição de seguridade social sobre bens e serviços (CBS). O direito fundamental de propriedade também atua, em consubstancialidade com outros comandos constitucionais, na delimitação do conteúdo da regra de competência tributária.

5.4 A influência da proposição da capacidade contributiva na regra de competência da CBS

A proposição constitucional da capacidade contributiva revela comando destinado a assegurar que os tributos observem a capacidade econômica do contribuinte. É uma proposição jurídica que deve ser observada pelo legislador quando da instituição ou modificação de tributos, e assegura, ao mesmo tempo, direito do contribuinte em face da legislação que estabelece tributação escorchantes.

Contribui sobremaneira com a efetividade de outros comandos constitucionais como o princípio do não confisco e a regra de competência constitucional tributária. Em conjunto com outros imperativos constitucionais – dos quais destacamos a igualdade (*caput*, art. 5º), a livre iniciativa (*caput*, art. 170) e a justiça (I, 3º) – já serviam de suporte físico para os comandos da justiça tributária e da neutralidade fiscal, evidenciados pela Emenda Constitucional n. 132/2023. A roupagem de norma nova, portanto, não lhe cabe.

A inserção constitucional figurou no campo do reconhecimento, não da criação, visto que os princípios da justiça tributária e da neutralidade fiscal são imperativos desde o texto constitucional originário. Mas vivemos tempos em que o óbvio precisa ser dito e reafirmado, pelo que foi importante estampar esses comandos.

Aqui, cabe sustentar que o princípio da capacidade contributiva orienta a efetividade de outros comandos constitucionais, como do princípio da isonomia e de outros princípios tributários descritos por José Eduardo Soares de Melo, ao estabelecer: *diversos princípios constitucionais, como a tipicidade cerrada, a vinculabilidade, a legalidade e a isonomia só terão efetiva implicação no superior postulado da segurança do Direito, se for prestigiado o cânone da capacidade contributiva, ou seja, instituição de imposto plenamente compatível com as características pessoais e peculiares do contribuinte, e sua condição (econômica) para suportá-lo*¹²⁵. Assim, o comando atua para aglutinar e contribuir no significado de outras normas constitucionais, sem perder a sua aplicabilidade no caso concreto.

Em outro esteio, é de se observar que o sistema de seguridade social apresenta comando destinado ao custeio promovido pelas contribuições sociais de seguridade social. Trata-se do princípio da equidade na forma de participação no custeio, enunciado pelo inciso V do artigo 194 da Constituição Federal.

Se interpretarmos o princípio da equidade na forma de participação no custeio como implementação específica da isonomia tributária no campo das contribuições sociais de seguridade social, estaremos impedindo a incidência do comando da capacidade contributiva nessa seara. Agora, se admitirmos a equidade na forma de participação no custeio de acordo com a colaboração do conteúdo significativo da igualdade em sentido material, prestigiada está a aplicação da capacidade contributiva nas contribuições sociais de seguridade social.

A observância do comando da capacidade contributiva no campo das contribuições sociais de seguridade tem ganhado força com as alterações constitucionais promovidas pelo legislador constituinte derivado. E estão sendo convalidadas como constitucionais pelo Supremo Tribunal Federal em sucessivos julgamentos.

¹²⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **Capacidade Contributiva**. In Caderno de pesquisas tributárias. Vol. 14. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1989, p. 147.

Tais são os casos de decisões relevantes do STF quando declarou constitucionais os adicionais de alíquotas sobre a folha de salários de instituições financeiras (RE 598.572/SP¹²⁶), alíquotas diferenciadas da contribuição sobre o lucro líquido para as instituições financeiras e equiparadas (RE 231.673 AgR¹²⁷), a majoração de alíquotas para as empresas optantes pela tributação considerado o lucro real, realizada juntamente com a instituição da não cumulatividade da COFINS e o direito ao aproveitamento de créditos (RE 570.122 AgR¹²⁸); e adoção de alíquotas ou de bases de cálculo diferenciadas em razão, dentre outros critérios, da atividade econômica desenvolvida pelas instituições financeiras (RE 656.089¹²⁹).

O último julgado do Supremo Tribunal Federal (STF) citado, o RE 656.089, no voto da lavra do Ministro Marco Aurélio, ficou assim consignado:

Assim, bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, dada a capacidade econômica e contributiva privilegiada e reconhecida a tais figuras empresariais, exatamente por força da forma própria com que os princípios da isonomia tributária e o da capacidade contributiva, em especial os critérios da proporcionalidade e da progressividade, se efetivam, com confirmação exatamente pela desigualação, devem suportar imposições tributárias que do ponto de vista material se mostrem diferenciadamente intensificadas.

No mesmo julgamento do RE 656.089, a Ministra Cármen Lúcia, votando pela constitucionalidade da adoção de alíquotas ou de bases de cálculo diferenciadas, em razão, dentre outros critérios, da atividade econômica desenvolvida pelas instituições financeiras e equiparadas, apontou que *a qualidade de instituição financeira ou equiparada que ostenta o contribuinte é critério de discrimen legítimo para justificar a instituição de alíquota mais elevada da COFINS, pois, em geral, essas entidades*

¹²⁶ STF - RE 598572, Relator Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 30-03-2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL. DJe-166, DIVULG 08-08-2016, PUBLIC 09-08-2016 RTJ VOL-00238-01 PP-00258.

¹²⁷ STF - RE 231673 AgR, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 02-09-2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-206 DIVULG 26-09-2016 PUBLIC 27-09-2016.

¹²⁸ STF - RE 570122, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 02-09-2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL, DJe-287 DIVULG 04-12-2020 PUBLIC 07-12-2020.

¹²⁹ STF - RE 656089, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06-06-2018, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL, DJe-274 DIVULG 10-12-2019 PUBLIC 11-12-2019.

*gozam de maior capacidade econômica. Vejam que a Ministra ampara a aplicação do comando da capacidade contributiva em razão do critério de *discrímen*.*

Do olhar constitucional, a aplicação da igualdade material, nos variados campos de possibilidade albergados pelas normas constitucionais, somente se justifica em razão de escolha de critério discriminatório apto a fundamentar o tratamento desigual para privilegiar a igualdade material.

Em livro específico sobre o princípio da igualdade, Celso Antônio Bandeira de Mello pontifica que *o ponto nodular para o exame da correção de uma regra em face do princípio isonômico reside na existência ou não de correlação lógica entre o fator erigido em critério de *discrímen* e a discriminação legal decidida em função dele*¹³⁰. Essa correlação lógica não pode ser perdida na escolha do critério a sustentar a diferenciação, sob pena de ruir a estrutura normativa criada pelo legislador.

Cumprir advertir que na aplicação do princípio da isonomia, igualdade, capacidade contributiva e equidade na forma de participação no custeio, o critério discriminatório deve guardar coerência com o sistema que habita o comando normativo. Extravasar essa diretriz, da pertinência do *discrímen* com o conjunto normativo do qual vai se fundamentar a tributação, é um imperativo inafastável.

Reconhecendo o comando da capacidade contributiva como princípio fundante da moderna tributação, o catedrático alemão Paul Kirchhof consolida:

O princípio da capacidade contributiva é reconhecido mundialmente e em todas as áreas do direito tributário como um princípio fundamental da tributação justa. No entanto, argumenta-se que o princípio da capacidade contributiva é demasiado ambíguo para permitir conclusões concretas. Essa visão compreende mal a natureza e a importância do princípio da capacidade contributiva: ele molda o direito tributário da mesma forma que o princípio da autonomia privada molda o direito civil. Com essa função que molda o campo do direito, o princípio da capacidade contributiva atua como o princípio primordial do direito tributário; esse princípio orienta um sistema interno de princípios jurídicos que o especificam e, assim, fundamentam uma ordem dogmaticamente verificável do direito tributário. O fato de ser um princípio jurídico supremo na hierarquia dos princípios exige sua concretização: por meio de subprincípios, atos legislativos, jurisprudência e dogmática científica, o princípio da capacidade contributiva se concretiza até a consequência tributária individual ou é também retirado (por exemplo, em relação a normas de finalidade social).¹³¹

¹³⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 23.

¹³¹ KIRCHHOF, Paul. **Eigentum als Ordnungsidee — Wert und Preis des Eigentums**. In: Depenheuer, O. (eds) *Eigentum. Bibliothek des Eigentums*. vol 2. Springer Berlin: Heidelberg, 2005, p. 76. Tradução nossa do original: “as Leistungsfähigkeitsprinzip wird weltweit und in allen steuerwissenschaftlichen Disziplinen als Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung anerkannt. Gegen

Além de comando aglutinador de normas contribuindo na interpretação e aplicação da legislação tributária, o princípio da capacidade contributiva é imperativo sólido e necessário para o legislador coletar fatos jurídicos denotativos de riqueza, a serem habilitados na competência tributária dos entes políticos.

Legislativamente, a aplicação do princípio da capacidade contributiva não se esgota como mandamento prévio a ser seguido pelo legislador constitucional na atribuição de competência tributária.

O imperativo também delimita o exercício da competência do ente quando da criação da regra de incidência, de modo a seguir os moldes da capacidade contributiva. Esse segundo momento é lembrado pelo professor Robson Maia Lins que afirma:

Temos, portanto, a presença desse princípio desde o momento que o legislador elege fatos do mundo social para compor os elementos da regramatriz de incidência até o momento da mensuração do quantum devido pelo contribuinte. Nesses termos, podemos considerar que a capacidade contributiva como princípio constitucional expressamente previsto em nosso texto maior é de necessária observância tanto para o legislador quanto para o aplicador da norma.¹³²

É dizer, a tarefa do comando se estende para a aplicação da legislação, atividade que deve guardar correspondência com a capacidade contributiva, inclusive nas sanções tributárias. Nesse segundo momento, a carga normativa deve sobrepor aos anseios arrecadatórios e funcionais que extravasem os princípios constitucionais e a legalidade administrativa, que orientam o agente administrativo no exercício funcional.

das Leistungsfähigkeitsprinzip wird allerdings angewendet, es sei zu vieldeutig, um aus ihm konkrete Schlüsse ziehen zu können. Diese Auffassung verkennt Charakter und Rang des Leistungsfähigkeitsprinzips: Es prägt das Steuerrecht ebenso wie der Grundsatz der Privatautonomie das Zivilrecht prägt. Mit dieser rechtsgebietprägenden Funktion fungiert das Leistungsfähigkeitsprinzip als Primärgrundsatz des Steuerrechts; dieser leitet ein inneres System von Rechtsprinzipien, die das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisieren und dadurch eine dogmatisch verifizierbare Ordnung des Steuerrechts substantiieren. Aus dem Rang eines in der Prinzipienhierarchie obersten Rechtsgrundsatzes folgt seine Konkretisierungsbedürftigkeit: Durch Subprinzipien, Legislativakte, Judikatur und wissenschaftliche Dogmatik wird das Leistungsfähigkeitsprinzip bis hin zur einzelnen Steuerfolge verwirklicht oder auch (z.B. gegenüber Sozialzwecknormen) zurückgenommen.”

¹³² LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2022, p. 207.

O princípio da capacidade contributiva, diante do reflexo dos imperativos da igualdade e da propriedade, sempre comporá a regra constitucional de competência tributária.

Esses comandos também agem em consubstancialidade para fundamentar e consolidar o conteúdo semântico da não cumulatividade. E, ainda, nos tributos em que o legislador constitucional reconhece a amplitude do direito fundamental de propriedade e a intensidade do princípio da capacidade contributiva, eleva-se destacadamente a não cumulatividade como elemento essencial da regra de competência constitucional tributária. Como o fez na contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS). Estamos aqui a seguir e estruturar cientificamente esse mandamento constitucional.

5.5 O princípio do não confisco como atributo significativo da obrigatoriedade de não cumulatividade da CBS

Nas democracias atuais parece incomum reafirmar que a propriedade privada não pode ser tomada pelo Estado, salvo as exceções em que a propriedade representa meio necessário de ilícito penal, ou fruto dessa atividade.

Contudo, pelo que já conhecemos do tema do direito fundamental de propriedade, a história nos mostrou que a conquista desse direito percorreu centenas de anos. Mas é também nos acontecimentos históricos narrados, e no sem número de acontecimentos que não foram aqui ventilados, que a limitação do poder estatal na esfera da propriedade e liberdade representou fundamento para impedir a utilização da tributação escorchante.

Por representar perda substancial da propriedade, aquela forma de tributação exigiu que os monarcas e outros líderes de governo requeressem o consentimento do parlamento que, ao cabo, deveria representar os anseios do povo.

O não confisco encontra fundamento na segunda parte do artigo 17 da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 (DUDH) que, após assegurar a propriedade como direito humano fundamental, estabelece que *ninguém será arbitrariamente privado de sua propriedade*. O comando é expresso em reconhecer a

necessidade de preservação da propriedade ao proibir a arbitrariedade na perda da propriedade.

E o que significa a vedação à perda arbitrária da propriedade? Essa indagação fomenta outras de igual calibre: o que seria arbitrariedade? A administração pública pode efetivar, sem previsão legal, a perda da propriedade do particular? É arbitrária a perda da propriedade se a retirada for estabelecida em lei? Outras questões ainda permeiam os debates, mas nos restringiremos a tentar responder a essas que foram evidenciadas.

Acreditamos que a proibição da perda da propriedade privada, estabelecida no segundo ponto do artigo 17 da DUDH, representa comando que assegura a não retirada da propriedade da pessoa física ou jurídica que não possuía previsão constitucional que justifique a excepcionalidade da medida, fundada normativamente em outros comandos constitucionais. Ainda como requisito, temos a necessidade de previsão em legislação específica, seguindo os estritos termos constitucionais. E para além disso tudo, o procedimento de perda da propriedade deve sempre assegurar ampla defesa e contraditório ao proprietário, desde a esfera administrativa até a eventual análise pelo poder judiciário.

A Constituição Federal de 1988 estabelece raríssimos casos de perda da propriedade. Mesmo em caso de desapropriação e da perda da propriedade em função da sua expropriação, decorrente da contrariedade à função social da propriedade e do não atendimento da ordem de adequado aproveitamento (diante da desobediência do parcelamento ou da edificação compulsórios para os imóveis urbanos não edificados, subutilizados ou não utilizados – § 4º, 182, CF/88), haverá indenização ao proprietário. Renove-se, essas medidas são excepcionais, e na desapropriação haverá fundada justificativa na necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro (XXIV, 5º, CF/88).

Na desapropriação “sanção” apontada em relação ao imóvel urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, caso o proprietário não cumpra o parcelamento ou edificação compulsórios, temos a progressividade da alíquota do IPTU no tempo. E, se mesmo assim não houver adequado aproveitamento, a última medida será a desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública

assegurando o valor real da indenização e os juros legais. A desapropriação do imóvel rural para fins de reforma agrária será fundamentada no interesse social, desde que aquele imóvel que não esteja cumprindo sua função social, assegurando, também prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária. Veja que a justa indenização em razão da perda da propriedade é regra absoluta no sistema constitucional.

As limitações estabelecidas sobre a propriedade urbana, como a proibição de construção verticalmente avantajada em determinadas áreas, como orla marítima, recuos para construção, e servidões de passagens, encontram fundamento constitucional e devem ser previstas nas legislações infraconstitucionais, e, também, devidamente fundamentadas no interesse social e público.

Nenhum dos institutos que apontamos se reveste em perda arbitrária da propriedade, nem podem ser enquadradas como confisco. Esse qualificativo pode ser utilizado e é permitido constitucionalmente em três casos. Quando a propriedade urbana ou rural for utilizada para cultivo ilegal de plantas psicotrópicas ou na exploração de trabalho escravo. Nesses dois casos, teremos expropriação da propriedade para destinação para reforma agrária ou programas de habitação popular. O terceiro caso permite o confisco de bens apreendidos em decorrência de crimes como tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins, e da exploração de trabalho escravo. Os valores econômicos e bens dessas atividades serão revertidos para um fundo especial. Tudo que for além desses três casos de confisco é vedado constitucionalmente.

No campo específico da tributação, achou por bem o legislador constituinte originário estabelecer a proibição da utilização dos tributos com efeito de confisco, e elevar esse comando a princípio constitucional. Qual seria a motivação do legislador constituinte?

Respondemos: a demonstração pragmática de que o tributo foi e poderá ser utilizado como forma de perda de parcela substancial da propriedade diante do não reconhecimento da prevalência da propriedade privada e dos meios de produção privados como direitos fundamentais. E também o conhecimento da experiência criativa do Estado Brasileiro em criar meios escorchantes de tributação para invadir o núcleo duro do direito fundamental da propriedade e liberdade da pessoa.

Se o legislador constituinte originário anteviesse os acontecimentos da política legislativa tributária (com o crescimento desordenado e vertiginoso da criação de contribuições sociais, superando em muito os impostos; utilizando-se das mais variadas justificativas políticas, em que o plano de fundo revela a escolha em função do desvio de finalidade e drible nos repasses constitucionais obrigatórios aos Estados, Distrito Federal e Municípios) certamente teria construído o comando princípio do não confisco de forma mais rígida e criteriosa.

O drible na partilha de receitas promovido pelo Congresso Nacional, com a instauração do sistema tributário baseado em contribuições federais, foi lembrado pelo então Ministro Ricardo Lewandowski durante o julgamento do RE 607.642, no plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), consignando em voto-vista:

O Ministro Toffoli, como não poderia deixar de ser, analisa esta ação, este feito, este recurso extraordinário submetido à repercussão geral, sob um determinado ângulo, sob o princípio da cumulatividade, basicamente, e está correto ao afastar a inconstitucionalidade, pelo menos por ora, mas penso que talvez valesse a pena também fazermos uma advertência - se é que se pode fazer, com todo o respeito - ao Congresso Nacional para refletir sobre este tema também sob o aspecto do federalismo, porque as contribuições sociais que têm sido instituídas à larga e de forma absolutamente generosa acabam provocando um desequilíbrio da partilha das receitas tributárias, porque, como é sabido, as contribuições sociais não entram na partilha no que diz respeito aos fundos constitucionais, ao IPI, ao Imposto de Renda, etc., com uma clara perda de receita para os entes federativos. Portanto, quando se pensa, a meu ver, numa reforma do sistema tributário, deve-se não apenas pensá-la sob o ponto de vista de imprimir ao sistema uma maior racionalidade, uma maior consistência, mas também se deve observar esse aspecto importante de resgate do federalismo, sobretudo do federalismo fiscal.¹³³

Com a criação e ampliação de base arrecadatória por intermédio de várias contribuições sociais, desprestigiou-se o federalismo fiscal e a isonomia entre os entes políticos, institutos arquitetados pelo legislador constituinte originário. Nisso, os Estados, Distrito Federal e Municípios presenciaram o aumento da carga tributária para o contribuinte sem destinação aos fundos de repartição de receita e, ainda, viram a capacidade econômica dos fatos constitucionalmente inseridos em sua competência tributária esvaziar-se. Diante da feroz escolha de criação de contribuições federais, cuja destinação do produto da arrecadação a União faz questão de desviar diuturnamente.

¹³³ SFT - RE 607.642, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 29-06-2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL, DJe-267, DIVULG 06-11-2020, PUBLIC 09-11-2020.

Se pudesse ser realizada essa atividade premonitória pelo legislador constituinte originário, certamente o não confisco seria mais enrijecido e detalhado, e existiriam outras normas constitucionais delimitadoras da competência tributária dos entes políticos, com foco em rigidez e maior proteção dos direitos fundamentais de liberdade e propriedade.

Na pós-modernidade, a tributação confiscatória não é aquela que revela perda total da propriedade, a questão costuma ser mais sutil, mas sempre recorrente. A combinação da sutileza com a recorrência não causa alardes iniciais, mas desenvolve marcha perene contra os direitos fundamentais de propriedade e liberdade.

Os impactos não são pequenos, a cumulação desses conflitos corrói a propriedade e a capacidade econômica do contribuinte de tal sorte, que o insucesso na preservação da propriedade e da liberdade, ou o sentimento de incapacidade ou incompetência do empreendedor lhe retira algo mais importante que bens materiais. O que agrava, ainda mais, a corrosão da propriedade e da liberdade, e repercute duramente na dignidade da pessoa humana e dos seus familiares.

5.6 A neutralidade fiscal agindo em consubstancialidade com a não cumulatividade

Novamente encontramos outro comando reconhecido pelo legislador constituinte derivado, mas que já encontrava suporte proposicional no texto originário da Carta Federal de 1988. Essa advertência foi timidamente realizada quando estávamos a tratar do imperativo constitucional da capacidade contributiva.

Como bem lembrava o saudoso professor Paulo de Barros Carvalho em suas aulas (nas quais tive dupla honra, a primeira de ser aluno e, em outro momento, poder contribuir, no auxílio no doutorado em direito tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP): *a repetição gera o novo!*

Seguindo esse mandamento, rememoremos que a neutralidade tributária encontrava local seguro na livre iniciativa (IV, art. 1º, CF), como fundamento constitucional da República, também dentre os objetivos fundamentais de construir uma sociedade livre e justa (I, art. 2º, CF), na garantia do desenvolvimento nacional

(II, art. 2º, CF), nos princípios constitucionais gerais de igualdade, justiça, razoabilidade, livre iniciativa e livre concorrência, nos direitos fundamentais de propriedade e liberdade, e, especificamente, no direito tributário, nos comandos da capacidade contributiva e do não confisco.

Cabe lembrar, como dissemos no capítulo inicial, que uma norma jurídica representa a significação de vários enunciados prescritivos. E lá frisamos que uma norma jurídica pode decorrer de vários enunciados prescritivos, e que o inverso também se verificava, um único enunciado prescritivo originar várias normas jurídicas.

Feitas essas advertências iniciais, podemos avançar afirmando que a Emenda Constitucional n. 132/2023 não criou o princípio da neutralidade tributária na ordem jurídica brasileira, tampouco, reservou a aplicação desse comando apenas ao imposto sobre bens e serviços (IBS) e à contribuição social sobre bens e serviços (CBS). Esse último tributo, a CBS, em função de disposição expressa de aplicabilidade e incidência das normas constitucionais do IBS. E isso já tratamos no capítulo anterior.

A neutralidade fiscal reconhecida pela Emenda Constitucional n. 132/2023 não inaugura esse comando no sistema jurídico brasileiro, como também não tem a capacidade de restringir a imposição de neutralidade apenas ao IBS e à CBS. E por quê? Como resposta já dada, repetimos: a norma de neutralidade já vigia no ordenamento jurídico brasileiro com base em inúmeros suportes físicos constitucionais elencados no início do presente ponto, dos quais destacamos dois direitos fundamentais, a propriedade e a liberdade. Detalhadamente, no direito tributário, dois princípios gerais servem de suporte ao comando da neutralidade tributária, os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

A norma de neutralidade tributária impõe conteúdo e restrição significativa de relevo nas regras de competência tributária. O imperativo determina que a tributação não pode ser meio capaz de influir decisivamente na liberdade e propriedade. Afasta a influência da norma de tributação que seja fator essencial de decisão privada ou empresarial da prática, ou abstenção, de ato econômico.

Escrevendo sobre a teoria da igualdade tributária, e pontuando que a neutralidade tributária é uma manifestação da igualdade correlacionando-a com a proibição de interferência estatal na livre iniciativa e do princípio da capacidade contributiva, Humberto Ávila estabelece:

A neutralidade melhor representa uma manifestação estipulada da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade de concorrência, notadamente no aspecto negativo da atuação estatal. Explica-se. A neutralidade não é diferente da igualdade, mas apenas um aspecto dela, precisamente quando se procura, em vez de verificar o direito do contribuinte, analisar o dever negativo por parte do ente estatal, decorrente da consideração dos efeitos do princípio da livre concorrência. A neutralidade, na interpretação aqui estipulada, é um aspecto delimitado da igualdade no que se refere ao aspecto subjetivo e temporal. No aspecto subjetivo, porque, quando se analisa a igualdade do ponto de vista do contribuinte, examina-se o *direito de o contribuinte* ser tratado igualmente por meio da consideração de sua capacidade contributiva, ao passo que, quando se analisa a igualdade tendo como referência a atuação estatal, perquire-se o *dever de o ente estatal* respeitar a livre concorrência dos contribuintes. No aspecto temporal, porque quando se analisa a igualdade na cobrança de tributos *depois* do exercício da atividade do contribuinte, estuda-se o princípio da igualdade conforme a capacidade contributiva no *produto* daquela atividade, enquanto que quando se observa a igualdade na cobrança de tributos antes ou sobre o próprio exercício da atividade dos contribuintes, examina-se o princípio da igualdade sob o ângulo da atuação ou abstenção estatal relativamente àquela *atuação*. Ou, no dizer acertado de Vogt, enquanto o dever de neutralidade de concorrência (*Hettbewerbsneutralitat*) garante a igualdade de chances (*Chancengleichheif*) no processo de trabalho (*Erwerbsvorgang*), a capacidade contributiva garante a igualdade de oneração (*Belastungsgleichheit*) relativamente àquilo já obtido (das *Erworbene*).¹³⁴

Além de ser um elemento que delimita a regra de competência tributária alcançando todos os tributos, o princípio da neutralidade fiscal assegura ao contribuinte amplo direito ao crédito tributário, já que a restrição ao crédito é realizada em momento posterior ao da incidência tributária, mas representa maior violação dos direitos fundamentais de propriedade e liberdade. Como também severa violação aos imperativos da capacidade contributiva e não confisco.

A violação da garantia do creditamento é mais gravosa que o desrespeito à regra de incidência da exação. Assegurar as determinações da igualdade, justiça tributária, capacidade contributiva, do não confisco e da livre iniciativa na regra de incidência, e desconsiderar o direito de creditamento do contribuinte é negar a aplicabilidade e efetividade dos aludidos comandos constitucionais. É impedir a incidência do princípio da neutralidade tributária.

¹³⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 103-104.

Nos tributos em que o legislador constituinte impõe a regra de não cumulatividade, deve-se ampliar o direito ao crédito tributário, pois estaremos no campo dos direitos fundamentais do contribuinte. Aqui, o papel do princípio da neutralidade é contribuir com o conteúdo semântico da não cumulatividade e, por imperativo, impedir que sejam criadas ou aplicadas normas restritivas do direito ao crédito tributário, sob pena de estabelecer que as restrições ao crédito sejam normas que influenciem decisivamente a tomada de decisão econômica do contribuinte.

Ao escrever sobre a imbricação recíproca entre o princípio da neutralidade tributária e “o novo princípio da não cumulatividade”, a tal ponto que a neutralidade somente será assegurada com a implementação da não cumulatividade, o professor Robson Maia Lins afirma:

A neutralidade encontra razão de ser no caso em que houver incidência do mesmo imposto em operações encadeadas de maneira sucessiva, sobre as quais, se não houvesse a atuação do princípio da não cumulatividade, dar-se-ia o efeito em cascata do tributo. Noutro giro verbal, o princípio da neutralidade é alcançado quando, em uma cadeia produtiva destinada ao consumo, há aplicação da técnica que permite a compensação do tributo devido em cada operação com o quantum incidente sobre os valores anteriores. Essa técnica é denominada não cumulatividade, a qual permite que o ônus tributário não dependa da quantidade de operações realizadas dentro da cadeia produtiva.¹³⁵

As regras que restringem ou retiram o direito subjetivo do crédito tributário, violam direitos fundamentais do contribuinte. Veja que não estamos a afirmar de influência reflexa, ou contribuição em conjunto com outros fatores, mas que a restrição ao crédito tributário promovida pelo legislador ou pela administração pública, tolhe direito fundamental do contribuinte, impondo a decisão econômica ou a abstenção da prática de tal ato. Ou o contribuinte vai continuar uma atividade na qual pensava poder utilizar o crédito tributário decorrente do pagamento do tributo, quando, todavia, há proposital retirada desse direito, ou o aparelhamento estatal atuará para dificultar o recebimento dos créditos tributários.

Um exemplo emblemático trata do impedimento do aproveitamento de créditos do ICMS que há anos os contribuintes vêm esperando receber. Cite-se, para ilustrar, o ocorrido no recente julgamento da ADI 7.324, em que o STF decidiu que a restituição do valor decorrente da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

¹³⁵ LINS, Robson Maia. **Os novos princípios constitucionais tributários: análise a partir das alterações inseridas pela EC n. 132/2023**. 1 ed. São Paulo: Editora Noeses, 2026, p. 178.

será realizada em dez anos. O contribuinte pagou mensalmente o indébito, mas terá sua restituição em dez anos.

Outro caso que chama a atenção, pois inserido pela Emenda Constitucional n. 132/2023: a restituição do saldo credor do ICMS com a implantação do IBS foi diferida em duzentos e quarenta parcelas mensais, durante 20 anos. Tal dispositivo é constitucional? Insofismavelmente não, por violar o direito fundamental de propriedade e liberdade, e os princípios constitucionais da capacidade contributiva, não confisco, justiça tributária, livre iniciativa, igualdade e, obviamente, o princípio da neutralidade fiscal.

Ou o fato da restituição do crédito tributário do saldo remanescente do ICMS ocorrer em 20 anos não influencia diretamente na tomada de decisão da empresa? Desconsiderar esse fato é negar a aplicabilidade de todos os comandos supracitados e, com maior vigor, o princípio da neutralidade tributária.

Note-se que o artigo 134 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) foi incluído pelo legislador constituinte derivado e, por impedimento constitucional, não pode propor emenda constitucional que viole os direitos fundamentais. E mais, não pode violar a delimitação imposta pelas regras de competência erigidas pelo legislador constituinte originário, sob pena de termos reconhecimento, como o Supremo Tribunal Federal (STF) já o fez, de emenda constitucional inconstitucional, por violar o núcleo constitucional duro.

Em recente julgamento no Supremo Tribunal Federal (STF) que discutia a impossibilidade do ente político fixar suspensão da substituição tributária do ICMS para mercadorias produzidas dentro do Estado, privilegiando os produtos industrializados naquele ente em detrimento dos demais, o Ministro Alexandre de Moraes, na ADI 7.476¹³⁶, consignou: *desse modo, compreendendo que a neutralidade é baliza constitucional imprescindível na arquitetura de regimes jurídicos de tributação, não há como perseverar lei estadual protecionista que tenha fixado uma vantagem competitiva por meio de técnica de recolhimento por antecipação*. Confirma-se que a neutralidade fiscal deve ser observada quando da constituição dos regimes jurídicos de tributação, sob pena de inconstitucionalidade.

¹³⁶ STF - ADI 7.476, Relator Min. ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 17-02-2025, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n, DIVULG 20-02-2025, PUBLIC 21-02-2025.

Digno de nota é perceber que o STF reconheceu (no julgamento da ADI 7.476) a aplicação do comando da neutralidade a todos os tributos, e não apenas ao IBS e à CBS, como parece fazer crer a Emenda Constitucional n. 132/2023.

O princípio da neutralidade fiscal foi utilizado como fundamento para julgamento em algumas outras decisões do Supremo Tribunal Federal (STF). Em 2014, no julgamento do RE 599.362¹³⁷, ficou consignado adequado tratamento ao ato cooperativo e, *até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais.*

Também no RE 593.849¹³⁸, ao definir que é devida a restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente (Tema 201), já que *o princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.*

Todas essas decisões afirmam a incidência do comando da neutralidade fiscal em todos os tributos. E, ainda, que esse comando constitucionalmente preexistente impõe a inconstitucionalidade da exação ou da norma que provoca influência decisiva na decisão econômica.

Retomando o destaque do princípio da neutralidade fiscal na adoção da não cumulatividade, destaque-se que o comando impõe a forma ampla de aproveitamento dos créditos.

No mesmo passo, Charles William McNaughton e Cristiane Pires McNaughton escrevem, *vimos que um dos mais significativos princípios que regem o IBS e a CBS é a neutralidade. Trata-se da ideia de que esses tributos não devem influenciar os agentes econômicos na tomada de suas decisões. É relevantíssimo para a*

¹³⁷ STF - RE 599.362, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06-11-2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL, DJe-027, DIVUL 09-02-2015, PUBLIC 10-02-2015.

¹³⁸ STF - RE 593.849, Relator Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19-10-2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL, DJe-065, DIVULG 30-03-2017, PUBLIC 31-03-2017 REPUBLICAÇÃO: DJe-068, DIVULG 04-04-2017, PUBLIC 05-04-2017.

*neutralidade é a ideia de não cumulatividade ampla*¹³⁹. A restrição do direito ao crédito contraria e impede a fluência do princípio da neutralidade tributária.

Cabe, agora, procedermos breve análise do julgamento do RE 607.642¹⁴⁰ ocorrido no plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) que resultou em reconhecimento de repercussão geral e confecção do Tema 337.

Naquele julgamento, foi discutida a inconstitucionalidade formal e material das medidas provisórias, convertidas na Lei n. 10.637/2002 e Lei n. 10.883/2003, responsáveis pela adoção do regime da não cumulatividade nas contribuições do PIS e da COFINS de forma restritiva, excluindo alguns seguimentos ou pessoas jurídicas. O cerne da discussão material estava em saber se haveria violação do princípio da isonomia tributária pela Lei n. 10.637/2002, que não tratou de forma equânime setores distintos da economia, mais propriamente, não contemplou às empresas prestadoras de serviço com a sistemática da não cumulatividade do PIS.

No voto do Ministro Relator, Dias Tofoli, as razões iniciais levavam a crer pelo reconhecimento da inconstitucionalidade material quando da exclusão de alguns setores da sistemática da não cumulatividade em função de violar a isonomia, mas o desenrolar não foi esse. O ministro tratou de enunciar que a adoção do regime da não cumulatividade nas contribuições do PIS e da COFINS objetivou tentar corrigir distorção em alguns setores do sistema cumulativo dessas contribuições. Distorções que alegou gerar desequilíbrios na concorrência, para tentar promover a neutralidade tributária. E consignou, em voto, o seguinte:

É evidente, assim, que os **objetivos propalados de harmonização, de neutralidade tributária e de correção dos desequilíbrios na concorrência** devem direcionar o legislador no processo gradual de inserção da cobrança não cumulativa para todos os contribuintes de um setor econômico, mediante a **gradação das bases de cálculo e das alíquotas (art. 195, § 9º CF)**, de modo a não se acentuarem ainda mais as distorções geradas pela cumulatividade. **Caso contrário, a inserção num ou noutro regime bem como a disciplina dos créditos passíveis de dedução serão casuísticos, fruto da maior ou menor pressão exercida por determinados setores sobre o Poder Legislativo.**
(grifos no original)

¹³⁹ MCNAUGHTON, Charles William e MCNAUGHTON, Cristiane Pires. **Curso de IBS e CBS: de acordo com a EC 132/2023 e com a LC 214/2025**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2025, p. 231.

¹⁴⁰ STF - RE 607642, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 29-06-2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL, DJe-267, DIVULG 06-11-2020, PUBLIC 09-11-2020.

E concluiu:

Embora a Lei nº 10.637/02, em seu estágio atual, não satisfaça a justiça e a neutralidade desejada pelo legislador, é inegável que a sistemática legal da não cumulatividade tem grande relevância na prevenção dos desequilíbrios da concorrência (art. 146-A, CF) e na modernização do sistema tributário brasileiro. A mim, parece razoável manter, no momento, **a validade do art. 8º da Lei nº 10.637/02, bem como do art. 15, V, da Lei nº 10.833/03** no que tange à aplicação das normas atinentes à sistemática não cumulativa da COFINS à contribuição ao PIS, devido à “falta de evidência” de uma conduta censurável do legislador.

[...]

Assim, faz-se necessário **advertir** o legislador no sentido de que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/04, inicialmente constitucionais, estão em **processo de inconstitucionalização**, decorrente, em linhas gerais, da ausência de coerência e de critérios racionais e razoáveis das alterações legislativas que se sucederam no tocante à escolha das atividades e das receitas atinentes ao setor de prestação de serviços que se submeteriam ao regime cumulativo da Lei nº 9.718/98 (em contraposição àquelas que se manteriam na não cumulatividade).

(grifos no original)

A condução do voto do Ministro Dias Toffoli foi no sentido de que, diante de alegada impossibilidade de inclusão do recorrente do setor de serviços no regime da não cumulatividade, a declaração de inconstitucionalidade do sistema frente à violação da isonomia, e da própria neutralidade, seria mais prejudicial, já que acabaria com a sistemática da não cumulatividade, e levaria os setores agraciados com a desigualada escolha legislativa para o regime da cumulatividade.

No mesmo julgamento do RE 607.642¹⁴¹ no STF, o Ministro Gilmar Mendes advertiu o relator Ministro Dias Toffoli: *em suma, a argumentação aqui, embora Sua Excelência tenha sido extremamente cautelosa no sentido de dizer que ainda não há uma violação à isonomia, mas, quase que num "sincericídio" - vamos dizer assim -, tudo indica que o rubicão já foi atravessado, no sentido da violação do princípio da isonomia.* O Ministro Gilmar Mendes demonstrou preocupação no sentido de que as razões dos votos proferidos poderiam ser utilizadas pelos juízes de piso, para declarar inconstitucional a sistemática, por violação à isonomia. E requereu que fosse fixado um prazo para o Congresso Nacional corrigir as distorções, privilegiando a isonomia tributária.

¹⁴¹ STF - RE 607642, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 29-06-2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL, DJe-267, DIVULG 06-11-2020, PUBLIC 09-11-2020.

Esse afago não foi realizado pelo Ministro Marco Aurélio, que requereu vista e divergiu do voto do relator, para lembrar que a não cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS foi alçada a norma constitucional pela Emenda Constitucional n. 42/2003, consagrando a não cumulatividade dessas contribuições em patamar constitucional, e, por isso, a escolha das atividades e restrições sem amparo na isonomia tributária, grava de inconstitucionalidade aquela exclusão do regime da não cumulatividade. O Ministro Marco Aurélio consignou:

Como a Constituição não possui letra morta, o legislador, ao instituir o aludido regime, devia ter prestado deferência a um conjunto normativo mínimo, cabendo ao Supremo, na condição de guardião maior da Lei Fundamental, a apreciação das normas de regência ante o versado no referido princípio. Não por outra razão, conforme exposto pelo Relator, o Pleno, em diversas ocasiões, reconheceu a repercussão geral da matéria atinente à não cumulatividade do PIS e da Cofins.

Cumprir analisar a forma como ocorre a sistemática de apuração de créditos para as empresas prestadoras de serviços submetidas ao regime não cumulativo e a compatibilidade de tal modelo com o ditame maior, em especial no tocante ao princípio da isonomia, encerrado no artigo 150, inciso II.

[...]

A obrigatoriedade de submissão de determinadas prestadoras ao regime não cumulativo cria discriminação desarrazoada em relação àquelas alcançadas pela cumulatividade, tratando-se desigualmente os iguais, em afronta aos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da livre concorrência.

É imprópria a solução sinalizada pelo Relator, de declarar a norma ainda constitucional. Há manifesta contrariedade aos ditames previstos no Texto Maior, implicando necessário reconhecimento da insubsistência constitucional dos diplomas legais impugnados.

A sóbria e cirúrgica argumentação do Ministro Marco Aurélio não merece qualquer retoque, pelo que houve flagrante violação da isonomia, capacidade contributiva e livre iniciativa quando o legislador infraconstitucional excluiu as empresas prestadoras de serviço da sistemática da não cumulatividade do PIS.

A discussão ressoou nos princípios da capacidade contributiva, isonomia, livre iniciativa e, como fizemos questão de frisar, no imperativo da neutralidade tributária. Confirmando a consubstancialidade de todos esses comandos constitucionais na afirmação da não cumulatividade como norma constitucional que apresenta conteúdo semântico a partir da conjugação de diversas proposições constitucionais.

Agora podemos definir que a imposição do comando da neutralidade tributária estabelece que as normas tributárias não podem servir de fundamento primário, ou essencial, para decisão econômica, ao passo que restringir o conteúdo ou a incidência da regra da não cumulatividade viola a neutralidade tributária.

E, por isso, é imposição também do imperativo da neutralidade tributária que a não cumulatividade figure dentre os elementos da regra de competência tributária das contribuições, cujo regime da não cumulatividade é imperativo. Tal é o caso da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS), em relação à qual o legislador constituinte derivado atribuiu sistemática ampla a não cumulatividade.

5.7 Os trilhos das regras de competência tributária enquanto caminho a ser também percorrido pelo legislador constituinte derivado

É vezeiro afirmar que o legislador infraconstitucional deve seguir as regras de competência constitucional, o que ressoa sempre óbvio. Mas esse regramento não é exclusivo ao legislador infraconstitucional, já que o legislador constituinte derivado também está submetido às regras de competência constitucional.

A doutrina constitucional aponta haver três formas de limitações ao poder reformador: temporais, circunstanciais e materiais. O que nos importa tratar são as limitações materiais que, por seu turno, se dividem em limitações materiais explícitas e limitações materiais implícitas.

As limitações materiais explícitas do poder reformador constitucional são determinadas pelo legislador constituinte originário expressamente, excluindo a possibilidade de retirar-lhes a amplitude fixada. A esse núcleo duro convencionou-se denominar cláusulas pétreas.

Esse núcleo constitucional duro não pode ser modificado pelo legislador constituinte derivado, sendo, em alguns casos, permitida a ampliação do conteúdo, mas nunca a restrição, e, muito menos, a tentativa de abolição das matérias ali classificadas. As classes das limitações materiais explícitas estão previstas no § 4º do artigo 60 da Carta Federal.

E quais temáticas estão elencadas naquele comando normativo? Encontramos a forma federativa de Estado (I); o voto direto, secreto, universal e periódico (II); a separação dos Poderes (III); e, os direitos e garantias individuais (IV).

Vejam que o enunciado prescritivo trata de direitos que, em alguns casos, revelam-se em fatos protegidos, como é o caso do voto direto, secreto, universal e periódico, no qual a tentativa de violação é mais fácil de ser verificada. E, em outros casos, a sutileza da violação prejudica a imediata contestação e a necessária declaração de inconstitucionalidade. Tal é o caso da marcha lenta contra a forma federativa do estado e a subtração dos direitos e garantias individuais.

Cite-se o exemplo da desmedida invasão do poder estatal nos direitos fundamentais de propriedade e liberdade através das sucessivas criações e majorações de tributos. Tais fatos foram permitidos pelo legislador constituinte originário? Lógico que não, ou nos esquecemos do estabelecido pelo inciso IV do § 4º do artigo 60 da Carta Federal? É necessário rememorar, como aqui fizemos durante boa parte do presente escrito, que propriedade e liberdade são direitos fundamentais determinados internacionalmente, e amplamente reconhecidos pela Constituição Federal de 1988.

Com base apenas nos conhecimentos jurídicos e, seguindo religiosamente a Constituição Federal de 1988 com todas limitações e delimitações ali elencadas, é difícil reconhecer ser direito fundamental do contribuinte a não cumulatividade nos tributos onde a legislação constitucional assim determinou? A indagação comporta apenas a resposta negativa, renunciando, inclusive, qualquer dúvida fundada na expressão “depende”.

Continuando esta breve observação das limitações ao poder reformador, retomemos para lembrar que, para além das limitações materiais explícitas, a doutrina sabidamente aponta existir limitações materiais implícitas (ou inerentes) ao poder reformador.

É imperioso reconhecer que a ausência de inserção topológica dentre os incisos do § 4º do artigo 60 da Constituição Federal de 1988 não é, por si só, autorização para que o legislador constituinte derivado possa alcançar os fundamentos e os objetivos traçados pelo legislador constituinte originário. Pensar diversamente é autorizar diuturnamente a realização de várias assembleias constituintes, num caminho infundável de violação ao determinado pelo legislador constituinte originário.

Cabe ressoar o importante pensamento de Ingo Wolfgang Sarlet, após percorrer as lições da doutrina estrangeira e nacional abalizada, apontando existirem limites implícitos do poder reformador, e lembrando do princípio da inalterabilidade da Constituição, para pontificar:

Voltando-nos agora, portanto, ao problema da identificação dos limites implícitos que harmonizam com o direito constitucional pátrio há que destacar, em primeiro plano, a impossibilidade de proceder-se a uma reforma total ou, pelo menos, de uma reforma que tenha por objeto os princípios fundamentais de nossa ordem constitucional, já que resultaria na sua destruição. Aliás, aplicando-se efetivamente este princípio (inalterabilidade da identidade da Constituição), até mesmo a existência de limites expressos parece dispensável, já que os princípios e direitos fundamentais, assim como as decisões essenciais sobre a forma de Estado e de governo, fatalmente não poderiam ser objeto de abolição ou esvaziamento.

[...]

Poder-se-á sustentar, na esteira desse entendimento, que todos os princípios fundamentais do Título I da nossa Constituição (arts. 1º a 4º) integram o elenco dos limites materiais implícitos, ressaltando-se, todavia, que boa parte deles já foi contemplada no rol das “cláusulas pétreas” do art. 60, § 4º, incisos I a IV, da Constituição de 1988. Ainda que se tenha como demasiada essa extensão dos limites materiais (o que se assume aqui apenas *ad argumentandum*), parece-nos que não se afigura razoável o entendimento de que a Federação e o princípio da separação dos poderes se encontram protegidos contra o Poder Constituinte reformador e o princípio da dignidade da pessoa humana, ainda mais quando o mesmo assume relevantes funções autônomas e não apenas como núcleo essencial dos direitos fundamentais, quando este for o caso.¹⁴²

Dentre as limitações constitucionais do poder reformador temos que não é possível alterar os procedimentos estabelecidos pelo legislador constituinte originário para que sejam seguidos pelo legislador derivado. Por conclusão de obviedade, as regras do jogo foram fixadas pelo legislador constituinte originário, não possibilitando ao jogador (legislador derivado) modificar as regras durante a partida.

O legislador constituinte derivado não pode restringir o direito fundamental de não cumulatividade nem, tampouco, autorizar a instituição ou modificação de tributo em relação ao qual fora determinado constitucionalmente a não cumulatividade, ou seja, a instituição ou modificação de tributo em desrespeito à amplitude que o direito fundamental clama.

E mais, o legislador constituinte derivado também não pode violar o conteúdo mínimo da não cumulatividade, pois elencará restrição ao direito fundamental fixado,

¹⁴² SARLET, Ingo Wolfgang. **Os direitos fundamentais sociais e o problema de sua proteção contra o poder de reforma na constituição de 1988**. DIREITO PÚBLICO, v.1, n.2, p.5-35, out./dez. 2003, pp. 26-27.

em descompasso com o núcleo duro constitucional, seja ele expresso ou implícito. Mesmo que o reconhecimento do direito tenha partido do legislador constituinte derivado, não lhe é autorizado violar o conteúdo semântico constitucional da não cumulatividade, para tentar excluir da sistemática fatores que são ínsitos da atividade econômica. Se assim o fizer, retira o conteúdo constitucional mínimo da não cumulatividade, que fora fixado pelo legislador constituinte originário.

No campo da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS), não foi favor legal estabelecer a não cumulatividade, foi também imposição da regra de competência constitucional cujos elementos fundamentais se encontram no § 4º do artigo 195 e no inciso I do artigo 154. Todos enunciados prescritivos do legislador constituinte originário devem ser respeitados pelo legislador constituinte derivado e pelo legislador infraconstitucional, sob pena de inconstitucionalidade.

Munido dessas considerações, em brevíssima síntese, cabe-nos traçar algumas linhas sobre a imposição da não cumulatividade no imposto sobre bens e serviços (IBS) e na contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS).

O enunciado prescritivo determina: *será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição.* A simples leitura do enunciado denota que o legislador constituinte derivado desconhece que a não cumulatividade é um direito fundamental. Como também desconsidera o conteúdo constitucional mínimo da não cumulatividade.

Cabe, novamente, a indagação: É possível o legislador constitucional derivado distorcer o conteúdo de um direito fundamental estabelecido constitucionalmente? De posse do estudado, principalmente nos pontos iniciais deste capítulo, não causa estranheza afirmar que o legislador constitucional derivado não pode ultrapassar ou minorar o significado de instituto que, ao cabo, corresponde à afirmação de dois direitos fundamentais, propriedade e liberdade. Lembrando que, para além desses dois direitos fundamentais, a não cumulatividade encontra guarida nos princípios da

igualdade, capacidade contributiva, não confisco, neutralidade tributária e livre concorrência.

A partir deste preâmbulo, não causa espécie afirmar que ao estabelecer a não cumulatividade no campo da competência constitucional do IBS e da CBS, não se poderia limitar a amplitude semântica do direito fundamental de não cumulatividade.

O que nos lastreia afirmar que a exclusão dos bens de uso e consumo pessoal restringe o conteúdo semântico da não cumulatividade, bem como os princípios da capacidade contributiva, do não confisco e da neutralidade tributária, além de esbarrar nos direitos fundamentos de propriedade e liberdade.

Explicito: se o bem de uso e consumo pessoal for relevante para a atividade econômica, não pode ser excluído da regra de não cumulatividade, sob pena de violar a neutralidade fiscal, o não confisco e o conceito constitucional de não cumulatividade.

O legislador constituinte derivado partiu de pressuposto equivocado, qual seja, de que sócios e diretores das empresas adquirem bens de uso e consumo pela empresa para que sejam ocultados do patrimônio pessoal dessas pessoas. Mas aí parte-se de pressuposto errado, na tentativa de impedir a utilização distorcida da sistemática. Pressupõe o ilícito, para firmar uma invasão no direito fundamental de crédito.

É vezeiro o açodado legislador tentar utilizar o tributo como sanção, mas não se pode permitir que o legislador constitucional derivado cometa esse erro. É importante que o legislador, seja ele infraconstitucional ou constitucional derivado, sempre se recorde das lições que apontam não ser o tributo decorrente de um fato ilícito. No mesmo passo, não se pode permitir que um direito fundamental seja restringido pela presunção de utilização ilegal do instituto.

Acreditamos que aquela parte do enunciado, ao excetuar o direito ao crédito dos bens e serviços considerados de uso ou consumo pessoal, destoa do conteúdo constitucional mínimo da não cumulatividade (compensar o que for “devido” em cada operação com o montante “cobrado” nas anteriores). Fere os direitos fundamentais da propriedade e liberdade, bem como viola os princípios da igualdade, capacidade contributiva, não confisco e neutralidade tributária.

Parece-nos que ao utilizar o signo “exclusivamente” no inciso VIII do § 1º do art. 156-A, o legislador constituinte derivado tenta “restringir a restrição”. E, de forma transversa, autoriza a compensação do tributo que atinja os bens e serviços de uso ou consumo pessoal, caso a utilização seja mista.

Imaginemos que uma determinada empresa possua uma aeronave da modalidade jato, e um diretor que, seja acionista ou cotista, utilize esse transporte aéreo para praticar atos comerciais em algumas cidades ou estados: a tributação que atingiu o bem ou a manutenção da aeronave não estaria incluída no direito de creditamento? Não creio que haveria dificuldade em reconhecer que as parcelas de pagamento da aeronave, a remuneração dos pilotos, a manutenção da aeronave, o combustível, a taxa da ANAC e o seguro RETA estariam albergados pelo direito de crédito.

Mas, se aos finais de semana essa mesma aeronave fosse utilizada pelo diretor para viagens com seus familiares, objetivando descansar? Esses custos fixos e variáveis também seriam alcançados pela não cumulatividade? E se a atividade comercial da empresa for a realização de shows, e o sócio um cantor? A meu ver, em todos esses casos haveria, sim, o direito de crédito. No último caso, dos artistas, teremos maior fundamentação em função da necessidade de exposição e marketing que envolve aquela atividade econômica.

O legislador constituinte derivado não pode desviar-se dos limites constitucionais formais e materiais, entre os quais inclui-se o disposto pelo legislador constituinte originário nos enunciados do § 4º do artigo 195 e do inciso I do artigo 154 (a exigir que contribuição da seguridade social deverá ser não cumulativa e não ter fato gerador ou base de cálculo próprios discriminados na Constituição). E, obviamente, de todos os direitos fundamentais (na seara tributária: a propriedade e a liberdade), e das regras e dos princípios constitucionais, dos quais a não cumulatividade é um imperativo destinado a alguns tributos, como a contribuição sobre bens e serviços (CBS). Esse é o único caminho seguro para o legislador constitucional derivado e, com maior vigor, para o legislador infraconstitucional.

5.8 A não cumulatividade como elemento da regra constitucional de competência da contribuição sobre bens e serviços (CBS)

Destacamos, nas linhas anteriores, um cipoal de normas constitucionais que impõem a adoção da não cumulatividade de forma ampla nos tributos em que o legislador constituinte, originário ou derivado, determinou ser não cumulativo.

Neste momento, temos sólida pré-compreensão do fenômeno, pois descortinamos que a não cumulatividade é mandamento que decorre dos direitos fundamentais de propriedade e liberdade. Pelo que a não cumulatividade também se reveste de direito fundamental do contribuinte.

Percorremos outras normas constitucionais que afirmam o conteúdo, o alcance e a imposição da não cumulatividade nos tributos em que o legislador imputou sofrer a incidência desse instituto.

Mesmo nos casos em que o legislador infraconstitucional instituiu o regime de não cumulatividade, como o foi inicialmente nas contribuições do PIS (cuja criação foi anterior a CF/88) e da COFINS, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a necessidade de observar as normas constitucionais, como o princípio da isonomia, capacidade contributiva, e a neutralidade tributária. Nesse mesmo passo, a Emenda Constitucional n. 42/2003 elevou a não cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS ao suporte constitucional, com a inserção do § 12 no artigo 195. E, sabemos que o legislador infraconstitucional deveria seguir o conteúdo semântico da não cumulatividade, mas tal imperativo também se aplica ao legislador constituinte derivado.

É necessário denunciar que o legislador constituinte originário fixou limitação material expressa para criação de outras fontes de custeio, como definido pelo § 4º do artigo 195 da Constituição Federal de 1988. Aquele comando determina: *A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.* Vamos ao inciso I do artigo 154, impondo que a nova fonte de custeio deverá ser instituída *mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição*

(I, 154, CF/88). Relembre-se, os dois enunciados prescritivos são do legislador constituinte originário.

Cabe indagar: essas limitações constitucionais não se aplicam ao legislador constituinte derivado? Acreditamos que as imposições dos enunciados que forem compatíveis com o exercício do legislador constituinte derivado devem sempre ser respeitadas por ele.

Não se pode exigir, por impossibilidade lógica, que ao atribuir competência para criação de nova contribuição social de seguridade social, o legislador constituinte derivado altere a Carta Constitucional mediante lei complementar, porque a própria Constituição estabelece como procedimento a ser adotado o veículo normativo designado como emenda constitucional. Agora esquecer que o legislador constituinte derivado determinou que a nova contribuição deve ser não cumulativa e não ter fato gerador ou base de cálculo dos discriminados na Constituição, é fazer letra morta das imposições constitucionais.

Veja que, constitucionalmente, não havia fundamento para criação de contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços com fundamento nos incisos do artigo 195 da Constituição Federal. A inserção do inciso V no artigo 195 da Constituição Federal foi concomitante com a atribuição de competência de criação da exação de forma não cumulativa de forma restritiva. O que não parece ser constitucional.

Ultrapassando essas considerações de relevo, notemos que além de ancorada nos direitos fundamentais da propriedade e liberdade, consagrados no artigo 17 da Declaração Universal dos Direitos Humanos e na nossa Carta Constitucional, a não cumulatividade encontra amparo fundamental e semântico no comando da capacidade contributiva, na medida em que retirar o direito de crédito do contribuinte é forma transversa e perversa de solapar a capacidade econômica do contribuinte.

É na imposição da igualdade e justiça que encontramos o significado da capacidade contributiva enviada para assegurar, no campo tributário, que o contribuinte apenas possa ser tributado na medida de sua capacidade econômica. Capacidade a ser aferida pelo fato jurídico tributário cooptado pela regra constitucional de competência tributária, efetivado pela regra-matriz de incidência tributária, mas nunca na vedação de aproveitamento do direito fundamental do crédito a ser

estabelecido por sistemática posterior, ou muito dificultado pela administração tributária. Essas práticas não resistem a correta e fluida imposição da norma constitucional de observância da capacidade contributiva.

Indubitável, assim, afirmar que o princípio da capacidade contributiva, além de atribuir conteúdo e amplitude à não cumulatividade, impõe, por coerência lógica e sistêmica, que a não cumulatividade componha os elementos essenciais da regra de competência dos tributos. Leva maior coercitividade a presença da não cumulatividade como elemento singular nas contribuições sociais de seguridade social, como é o caso da contribuição sobre bens e serviços (CBS).

Mas esse comando, como vimos, não é o único que determina a presença da não cumulatividade dentre os elementos da regra de competência da CBS. O princípio da vedação ao confisco é outro aliado inseparável para motivar a presença do comando na regra de competência.

A perda de parcela substancial da propriedade e da liberdade, por intermédio de tributos, configura violação ao princípio do não confisco. Mas veja que, como afirmamos, a recorrência e sutileza da perda de propriedade efetivada pela proibição de aproveitamento de créditos em função de uma não cumulatividade mitigada também viola o princípio do não confisco. Como também violam as glosas e a dificuldade de recuperar os créditos através de procedimentos administrativos intermináveis, e cujos prazos de restituição ou confirmação de compensação nunca são respeitados pela administração tributária. Por esse amontado de motivos relevantes é que a não cumulatividade deve ser incorporada à regra constitucional de competência da contribuição da CBS.

A norma da neutralidade tributária impõe que as normas tributárias não sejam a motivação essencial para a tomada de decisão econômica. Não se pode negar que, como norma, sempre influenciará condutas, característica e função própria de todas as normas jurídicas, e não poderia ser diferente no campo da tributação.

Mas também é verdade que a norma tributária, numa sociedade democrática em que os bens de produção, circulação e serviços estão assegurados e protegidos para serem titularizados pela iniciativa privada, sempre haverá influência pelas normas que regulam a economia e pelas normas de tributação. Contudo, essa

influência não pode ser determinante para a atividade e, muito menos, para o Estado. Afinal, não estamos num paraíso fiscal e os mandamentos constitucionais também não albergariam essa possibilidade.

Enfrentemos nossa realidade constitucional. Aqui, o bem-estar e a justiça social são alcançados pelo trabalho gerado através da livre iniciativa. Por isso, a livre iniciativa é chamada a contribuir com parte de suas riquezas para manter o Estado e os serviços estatais essenciais e transitórios. E disso já falamos em linha atrás.

Rebobinemos para lembrar que a neutralidade tributária age em consubstancialidade com outras normas constitucionais, como igualdade, justiça, capacidade contributiva, não confisco, para conclamar que o direito de não cumulatividade da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS) deve ser amplo, sob pena de inaugurar-se um sistema cumulativo de tributação, violando a neutralidade própria dos sistemas de tributação sobre o consumo.

A neutralidade da tributação é, ao mesmo tempo, fundamento axiológico e implicacional da sistemática de tributação sobre o consumo que se inaugura com a criação do IBS e da CBS. A neutralidade tributária impõe adoção ampla da não cumulatividade e, por isso, é ferramental apto a obrigar que a não cumulatividade seja elemento essencial pertencente à regra constitucional de competência tributária da CBS.

Como essa consubstancialidade de normas constitucionais impõe a regra constitucional de competência da contribuição sobre bens e serviços (CBS), a indagação não reside se é necessário tal elemento. A pergunta desloca-se em saber: a) em qual localização topológica; b) acompanhado de quais outros elementos; e, c) com essa assunção, qual seria a estrutura completa da regra de competência tributária da CBS? Pontos que pretendemos responder no próximo e último ponto deste escrito.

5.9 A estrutura completa lógico-formal da regra constitucional de competência da CBS

Tentar estabelecer a completude da estrutura lógico-formal da regra constitucional da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS) não é tarefa cognoscente fácil, tampouco imune a diversas críticas que virão. Mas os pontos que atravessamos desobstruiu os trilhos e azeitou a máquina, para chegarmos em considerações de relevo que esperamos contribuir para o desenvolvimento do estudo das normas constitucionais de competência, em destaque para a regra constitucional de competência da CBS.

Logo no início deste escrito foi necessário firmar que a norma jurídica é construção intelectual do intérprete que parte do texto normativo, no esforço de construir proposições, e desses instrumentos da linguagem elaborar o conteúdo semântico do comando normativo.

E por que relembramos isso? Pela necessidade de consolidar que o conteúdo semântico de uma norma jurídica pode requerer a compreensão de vários enunciados normativos¹⁴³. E geralmente é assim, uma norma é fruto da análise sistemática dos enunciados estabelecidos nos textos normativos.

Não menos verdade é que uma norma constitucional necessariamente deve encontrar suporte físico nos enunciados constitucionais, mesmo que o intérprete aponte ser o sistema jurídico uno. O que é uma verdade inafastável. Não se pode formular uma norma constitucional com base em enunciados prescritivos infraconstitucionais, mas o inverso é necessário e imperioso. O conteúdo de uma norma jurídica infraconstitucional deve, também, ser construído a partir dos enunciados prescritivos constitucionais. Isso pela imposição hierárquica do ordenamento jurídico e pelo fato incontestável de que algumas normas de competência impõem o conteúdo semântico das normas decorrentes.

¹⁴³ Também pontuamos naquele primeiro capítulo que de um único enunciado prescritivo podem decorrer mais de uma norma jurídica, inclusive de naturezas diferentes. Como é o caso do § 5º do artigo 195 da CF/88 que representa suporte físico para a regra de destinação das contribuições sociais de seguridade social, e, também, do princípio da equidade do custeio.

Não cabe aqui descrever esse fenômeno, mas para seguir o rigor pretendido neste trabalho, lembremos que os comandos constitucionais impõem conteúdo, sentido e sistematização das normas constitucionais decorrentes, e, por óbvio, das normas infraconstitucionais.

Nesse passo, não é errado afirmar que o intérprete constrói uma norma infraconstitucional e a confronta com a norma constitucional, ou com outros comandos constitucionais, para alcançar o conteúdo semântico do comando, e, nesse passo, verificar se o conteúdo do comando infraconstitucional conflita com o conteúdo do comando da norma constitucional, até para atribuir àquele comando infraconstitucional, a qualificação de constitucionalidade ou inconstitucionalidade. Isso já entrando no confronto sintático desses comandos.

Essa digressão tem utilidade para afirmarmos que se o legislador infraconstitucional, quando da criação ou modificação da contribuição sobre bens e serviços (CBS), desviar-se da regra constitucional de competência da CBS, o tributo será crivado como inconstitucional. Não há remendo.

Dá a necessidade de observância dos elementos da regra constitucional de competência, dentre os quais as normas constitucionais impuseram constar a não cumulatividade.

Ficou usual neste escrito, e tomamos isso como uma qualidade, apontar que toda norma jurídica possui uma estrutura formal composta por dois elementos, a hipótese e o conseqüente normativos. Já afirmamos isso em vários pontos deste estudo, mas remeto o leitor a compulsar o abordado nos capítulos 3 e 4. Conteúdo que facilitará a compreensão da próxima parte. No capítulo 3, expusemos a estrutura formal das regras de competência tributária, abordando os elementos gerais da hipótese e do conseqüente normativo dessa espécie de norma jurídica. No capítulo 4, expusemos o conteúdo material predeterminado constitucionalmente a ser observado na construção da regra-matriz de incidência tributária da contribuição sobre bens e serviços (CBS). Veja que a delimitação do conteúdo possível da regra-matriz de incidência acaba por passar pela observância de alguns dos critérios da regra de competência, mas com ela não se confunde.

No próximo ponto evidenciaremos os elementos constitucionalmente essenciais da regra constitucional de competência tributária da CBS. Não resta dúvida de que seguir os critérios fixados constitucionalmente na regra de competência não é uma escolha do legislador constituinte. É um mandamento, cuja inobservância desemboca na inconstitucionalidade da exação.

Em outro escrito¹⁴⁴, estabelecemos os elementos da hipótese e do conseqüente das regras constitucionais de competência das contribuições federais interventivas, corporativas e sociais, deixando o caminho aqui a ser trilhado menos árduo. Mas, é de relevo advertir que alguns poucos apontamentos ali lançados já foram refluídos e aprimorados neste estudo.

Seguindo o modelo peculiar que construímos no presente estudo, e retomando para consignar a formação da hipótese normativa de uma regra de competência, temos que a completude da estrutura de uma norma de competência federal é: $NjCf = H \{[Acc.vl.(e.t)] \rightarrow C [P.U.al.me.Lm (Pjdc).Lf (p.Cn).ce.ct]\}$. No ponto seguinte, vamos repartir esses elementos, adequando-os à regra de competência objeto central do estudo.

Vamos ao estudo da hipótese e do conseqüente da regra constitucional de competência da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS).

5.9.1 A hipótese da regra constitucional de competência da CBS

Como o elemento sintático circunscreve um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico, e como estamos a tratar de uma regra de competência, o núcleo da hipótese contém a atribuição de competência legiferante para instituição ou modificação do tributo, descrito em espaço e tempo determinados.

Seguindo o modelo peculiar que construímos no presente estudo, retomemos para consignar a formação da hipótese normativa de uma regra de competência: $H \{[Acc.vl.(e.t)]\}$. A estrutura formal da regra de competência tributária da CBS preserva

¹⁴⁴ SILVA, Frederico Silveira e. **As contribuições: uma análise a partir da regra constitucional de competência da destinação**. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2023, p. 68. Sítio <https://repositorio.pucsp.br/jspui/bitstream/handle/39368/1/FREDERICO%20SILVEIRA%20E%20SILVA.pdf>. Acessado em 02/10/2025.

a estrutura geral, com as modificações necessárias em relação a instituição ou modificação daquela contribuição. O que também autoriza a modificação do elemento signo da regra de competência, que não mais será “NjC”.

Como estamos a formular a regra de competência da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS), a representação signa será “NjCcbs”. Significação: regra constitucional de competência da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços.

A hipótese dessa regra de competência não requer alteração dos elementos, mas, tão somente a definição do significado de cada um desses elementos. Assim, permanece a maioria dos elementos da estrutura formal da hipótese normativa: H {[Acc.vl.(e.t)]. Devendo ser modificado o elemento “vl”, pela necessidade de especificidade, como mencionaremos mais à frente. Onde “H” continua representando a hipótese normativa da regra de competência.

O elemento “Acc” representa atribuição constitucional de competência para instituir, modificar ou extinguir, não devendo sofrer qualquer alteração.

A representação “vl” deve ser modificada para seguir o requerido constitucionalmente no art. 149, inciso I do art. 154, e inciso V (sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar) do art. 195, da CF/88; assim, o veículo normativo próprio é lei complementar, o que autoriza a modificação da representação para “lc”.

Como o tributo é federal e, em razão do princípio da uniformidade geográfica da tributação, e pelo fato do legislador constituinte derivado, nesse ponto, ter seguido a determinação constitucional, o critério espacial – “e” – da regra de competência é todo o território nacional.

Sobre o critério temporal, se faz oportuno realizar esclarecimento pontual e, no mesmo passo, diferenciar o critério temporal da regra de competência da obrigação atribuída ao poder executivo para que exerça a iniciativa de apresentação do projeto de lei complementar sobre a instituição do IBS e da CBS.

O artigo 18 da Emenda Constitucional n. 132/2023 fixou prazo de *até 180 (cento e oitenta) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional*, para que o Poder Executivo enviasse *os projetos de lei referidos nesta Emenda Constitucional* (inciso, II). Mas esse prazo representa uma limitação ao exercício da competência constitucional do Congresso Nacional, para eventual criação do IBS e da CBS? A resposta é negativa. O termo ali fixado é para o envio do projeto de lei para criação do IBS e da CBS, não se confundindo com o prazo para o exercício da competência tributária de criação, modificação ou extinção daqueles tributos.

Portanto, permanece intacto o critério temporal da hipótese de incidência da regra de competência tributária da CBS, que corresponde: critério temporal da hipótese que se refere até o período de existência da ordem constitucional vigente. Continuamos com o acrograma, “t”.

Lembrando, como já fizemos nos capítulos iniciais, que o símbolo “.” representa o *conectivo lógico que junte os elementos da representação formal*.

Nesse passo, a completude da hipótese normativa da regra de competência da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (**NjCcbs**) é assim representada: **H {[Acc . Ic.(e.t)]}**. (negritei)

Formada está a representação lógico-formal da hipótese normativa da regra de competência da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços. Passemos ao estudo do conseqüente. Esse sim vai merecer maior concentração, modificação e inserção de elementos intrínsecos.

5.9.2 O conseqüente da regra constitucional de competência da CBS

O conseqüente das regras de competência tributária apresenta maior número de elementos e maior complexidade, já que nessa classe verificaremos a existência do modal deôntico a ser movimentado, o sujeito estabelecido como destinatário da competência, atributos da atividade e matéria legislativa, e os limites formais e materiais essenciais e específicos para delimitação da competência tributária.

Antes é necessário considerar que a hipótese é jungida com o conseqüente normativo por um conectivo do *dever-ser* neutro, simbolizado por uma seta indicando

a implicação: “→”. Também se faz oportuno lembrar que o conseqüente normativo é simbolizado pela letra “C”. Tudo isso foi amplamente espancado em capítulo específico¹⁴⁵ deste escrito.

De posse desse conhecimento, repita-se a estrutura lógico-formal do conseqüente das regras de competência: C [P.Ep.al.me. Lm (Pjdc) . Lf(p.CI) . ce.ct]}. No conseqüente, como já assinalamos, teremos a modificação de vários elementos, como a especificação do ente político competente (Ep), da atividade (al), da matéria específica a ser legislada (me), e a especificação dos limites materiais (Lm) e dos limites formais (Lf) para o regular exercício da competência tributária.

O modal deôntico movimentado nas regras de competência é o permitido, assim, conservamos o elemento “P”, especificando que se trata de permissão concreta do exercício da competência para contribuições.

Em relação ao ente competente, deveremos especificar que compete à União a instituição da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS), como determinado pelo art. 149 (com a atribuição de competência para instituir todas as contribuições federais) e, especificamente, pelo inciso V do artigo 195 da CF/88. Utilizaremos símbolo “U” em substituição e especificação do ente político competente (Ep).

A atividade legislativa (al) aqui será referenciada apenas como “a”, para significar a atividade de instituição, modificação ou extinção, já que não houve restrição da atividade legislativa dentre os comandos constitucionais. Podendo o legislador infraconstitucional escolher quaisquer das três atribuições legislativas descritas.

A matéria específica (me) cede espaço para referir-se ao tributo a ser criado, assim, esse elemento será representado como (csssbs), para significar contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços. Pode parecer excesso de acrogramas, mas a escolha foi proposital, porquanto visa explicitar a natureza jurídica da CBS, como uma contribuição social de seguridade social. Tal fato vai requerer e repercutir nos limites materiais inerentes à essa classe de contribuições que, por mandado constitucional, devem ter o produto da arrecadação destinado

¹⁴⁵ Ver capítulo 3.

especificamente (De) para um órgão, fundo ou despesa, sob pena de inconstitucionalidade da exação. Teremos oportunidade de rememorar sobre a necessidade de destinação específica, quando do estudo dos limites materiais da CBS.

Como se trata de expor os elementos de regras de competência de criação de tributos, é sempre necessário fixar os principais atributos de cada espécie tributária, para impor e, ao mesmo tempo, orientar o legislador infraconstitucional para criar tributo compatível com a espécie constitucionalmente determinada.

Esses critérios sobre a espécie tributária também já foram discutidos em ponto inserido em capítulo antecedente¹⁴⁶. São os critérios constitucionais da classificação internormativa: da necessidade de vinculação legal do critério material a uma atividade estatal referida especificamente ao contribuinte: (v), ou não (-v); da necessidade (d), ou não (-d), de destinação legal do produto da arrecadação para um órgão, fundo ou despesa; e, da previsão legal (r), ou não (-r), de restituição do produto da arrecadação corrigido monetariamente, após certo lapso temporal.

Como estamos a construir a regra de competência de uma contribuição social, a natureza jurídica desse tributo requer que a exação não possua vinculação do critério material a uma atividade estatal referida especificamente ao contribuinte (-v); que necessariamente haja destinação legal do produto da arrecadação para um órgão, fundo ou despesa (d), e não seja restituível após certo período de tempo (-r). O resultante da combinação desses elementos é: (-v.d.-r). Essa representação antecede os limites materiais da exação. Para o melhor estudo dos limites materiais, cabe a abertura de um subtópico neste ponto.

5.9.2.1 Os limites materiais constantes no consequente normativo da regra constitucional de competência da CBS

Os limites materiais formam uma classe de elementos essenciais determinados constitucionalmente a serem seguidos pelo legislador, seja ele legislador constituinte derivado ou legislador infraconstitucional. Atrevemo-nos a explicitar que a quase

¹⁴⁶ Ver ponto 3.1 do capítulo 3.

totalidade dos problemas relacionados ao descompasso das exações com os comandos constitucionais decorre do descumprimento dos limites materiais específicos de cada exação.

E qual o fundo pragmático que nos leva a uma afirmação dessa magnitude? Talvez a resposta esteja na simplicidade em apontar que, na classe de limites materiais, vamos encontrar os princípios constitucionais tributários, as imposições constitucionais pressupostas de delimitação dos critérios material, pessoal e quantitativo possíveis (para não apontar a demarcação de quase que a totalidade dos critérios da regra-matriz), a necessidade de destinação específica do produto da arrecadação de alguns tributos, enfim, o arquétipo constitucional da competência e, por muitas vezes, do conteúdo da regra-matriz de incidência a ser criada pelo legislador infraconstitucional.

No estudo do aludido ponto, revelamos¹⁴⁷ a construção lógico-formal estruturada por Cristiane Mendonça¹⁴⁸, em que a autora aponta que os *limites materiais delineiam a substância dos enunciados-enunciados a serem produzidos*. Justamente o que estamos, aqui, a defender.

Foi no mesmo ponto que enunciamos a estrutura lógico-formal erigida por Eurico Diniz de Santi e Daniel Monteiro Peixoto¹⁴⁹, quando construíram a regra de competência da contribuição do PIS/Cofins-Importação, e denominaram um plexo de limitações de “critério material” da regra de competência. Essa alocação do critério material diverge da realizada por Cristiane Mendonça, pois, para esta autora o critério material da regra de competência está contido na hipótese normativa, e representa o critério material *ser pessoa política de direito constitucional*, e, pois, aloca no conseqüente o *sujeito ativo da norma de competência tributária (Sa)*.

É preciso apontar que Eurico Diniz de Santi e Daniel Monteiro Peixoto não reconhecem a presença de um critério material na hipótese, mas afirmam que a hipótese é composta por *hs (hipótese subjetiva), que estipula a necessidade de o agente ser identificado como pessoa política* e por *ho (hipótese objetiva), que*

¹⁴⁷ No mesmo item 3.1, do capítulo 3.

¹⁴⁸ MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 71.

¹⁴⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PEIXOTO, Daniel Monteiro. **PIS e Cofins na importação, competência: entre regras e princípios**. In Revista Dialética De Direito Tributário n. 121. São Paulo: 2005.

estabelece as circunstâncias que devem ou não devem ocorrer para que surja determinada autorização. Via de regra, a Constituição Federal não condiciona o surgimento da prerrogativa de legislar à ocorrência de circunstâncias de fato.

Eurico Diniz de Santi e Daniel Monteiro Peixoto alocam o “critério material” no consequente normativo da regra de competência, afirmando que *o critério material da competência informa os limites relativos ao conteúdo da norma que será veiculada com o propósito de instituir determinado tributo. Sua composição é complexa e absorve numerosas referências presentes na Constituição Federal.* Com denominações diferentes, Cristiane Mendonça e Eurico Diniz de Santi e Daniel Monteiro Peixoto pontificam que será no consequente da regra de competência a alocação das normas constitucionais que delimitam o conteúdo do tributo a ser instituído pelo ente competente.

Como estamos a tratar dos limites materiais da regra de competência da CBS, para evitar ruídos comunicacionais, é importante considerarmos que Eurico Diniz de Santi e Daniel Monteiro Peixoto, ao escreverem o citado artigo sobre “PIS e Cofins na importação, competência: entre regras e princípios” e formularem a regra de competência do referido tributo, inseriram as características constitucionais dos tributos como elementos integrantes dos limites materiais.

Temos aqui um ponto de distinção do modelo apresentado pelos eminentes juristas. Mas ressoamos, de logo, que não há equívoco praticado pelos autores, em firmar que os requisitos constitucionais apontados para cada espécie tributária devem estar contidos no campo dos limites materiais. Firmemos, para não restarem dúvidas, que essas determinações constitucionais engrossam esse feixe de limites.

Mas, consideremos o seguinte: naquela regra geral que construímos ao tratarmos do consequente da regra de competência¹⁵⁰, em termos gerais firmamos que na classe de limites materiais encontraremos uma série de proposições jurídicas que delimitarão o exercício da competência, na medida em que contribuem na construção do comando e, em vários casos, delimitarão o conteúdo da regra de incidência, e o regime jurídico conexo, a ser engendrado pelo legislador infraconstitucional. Ali alocamos, no interior dos limites materiais, o acrograma “Pjdc”, para referir-se às proposições jurídicas de delimitação de competência, a outras

¹⁵⁰ Ver item 3.1, do capítulo 3.

proposições jurídicas de delimitação do conteúdo do exercício da competência, como as vedações em relação às cláusulas pétreas e aos princípios constitucionais.

Não foi por outro motivo que definimos, no ponto anterior, seguindo o modelo geral de regra de competência por nós estruturado, que a matéria específica “me”, na regra constitucional de competência da CBS, deve vir pareada com o elemento “csssbs” que estabelecemos significar contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços. Ao passo que jungidas se encontram as características essenciais da natureza jurídica do tributo que elencamos ser não vinculado, destinado e não restituível, por isso a representação lógica desse elemento é “-v.d.-r”.

Em termos semânticos, ao permitir que a União institua, modifique ou extinga a contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços, se determina que, para assegurar os critérios constitucionais da espécie tributária, esse tributo seja não vinculado, destinado e não restituível. Em termos lógicos: csssbs.(-v.d.-r).

Também não estamos aqui a afirmar que a imposição da observância dos critérios de não vinculação, destinação e não restituição, não possa ser inserida no campo dos limites materiais. O que seria um erro de princípio. Mas estamos a apontar ser da natureza constitucional de toda contribuição federal ser não vinculada, destinada e não restituível. É da natureza desse tributo e, portanto, devemos observar primariamente na criação da espécie tributária, por isso justifica-se a antecipação também no conseqüente da regra de competência tributária das contribuições, incluindo-se, por óbvio, da CBS.

Acreditamos que para além de questão simbólica, e didaticamente mais acurada, seguir o fluxo da construção legislativa despertará no legislador infraconstitucional a natureza jurídica do tributo a ser instituído ou modificado.

Outra consideração de peso decorre do reconhecimento de que existem especificações e detalhamentos que qualificam os critérios ínsitos à espécie tributária. Tal é o caso da imposição constitucional de destinação específica do produto da arrecadação das contribuições sociais de seguridade social cujo produto da arrecadação deve custear um benefício ou serviço da saúde, previdência e assistência sociais. É diferente da mera destinação como requisito necessário para reconhecer o tributo como uma contribuição, e apartá-lo dos impostos.

Dito de outra forma, uma contribuição federal de intervenção no domínio econômico é um tributo no qual é vedada a vinculação do critério material a uma contraprestação estatal específica referida ao contribuinte (não-vinculado); existe determinação legal de destinação do produto da arrecadação para um órgão, fundo ou despesa (destinado) e inexistência de previsão legal de restituição do montante arrecadado (não-restituível). Com base nessas considerações, é possível verificar se o tributo está conforme a regra de competência constitucional tributária? A resposta é negativa.

Indagamos: Se o produto da arrecadação dessa contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) for destinado para construção de uma escola, ela permanece constitucional? E se o produto da arrecadação foi destinado para pagamento da folha ordinária de servidores de um Ministério? Por aí percebemos que a mera destinação do produto da arrecadação para um órgão, fundo ou despesa não satisfaz os elementos da regra constitucional de competência tributária da CIDE.

É preciso constar elemento de confirmação prévia das características constitucionais da espécie tributária, a ser alocado logo após a referência do tributo ao qual se atribuiu a competência. É uma afirmação prévia da espécie tributária! E, em momento posterior, lá nos limites materiais, constarão a acuidade dos principais elementos necessários para que o tributo a ser instituído não transborde, ou desrespeite, as normas constitucionais de regência.

São essas explicações para apontar a necessidade da combinação estruturada “csssbs.(-v.d.-r)”, logo após a descrição da autorização legislativa de instituir, modificar ou extinguir a espécie tributária que será descrita em seguida, aqui representada por “csssbs”, combinando-a com a exigência constitucional de conformar-se com as características constitucionais próprias do tributo “(-v.d.-r)” ao qual se está conferindo a atribuição de competência.

Feitas as advertências e as devidas considerações podemos avançar para elencar os elementos essenciais que devem ser destacados na estrutura lógico-formal, o conjunto de limites materiais da regra constitucional de competência da contribuição sobre bens e serviços (CBS). E, nesse desiderato, cabe segregação de cada um desses pontos.

5.9.2.1.1 A destinação específica do produto da arrecadação

Já abordamos nas linhas anteriores deste escrito que a CBS é uma subespécie de contribuição social de seguridade social, e também mostramos a repercussão pragmática dessa constatação na esfera da não cumulatividade. Abordamos também a imposição de que uma contribuição dessa natureza sobre no campo da destinação, consignando que a destinação do produto da arrecadação dessas contribuições é altamente qualificada.

Ao analisar a destinação da arrecadação como elemento normativo ínsito à regra-matriz de incidência das contribuições, Paulo Ayres Barreto ensina:

A regra-matriz de incidência implica um fato de possível ocorrência à consequência de pagar um certo valor a título de contribuição. Além disso, outra norma geral e abstrata haverá de obrigar seja o correspectivo pagamento desse tributo carreado ao atendimento da finalidade que deu causa à sua instituição. A norma de competência para a instituição de contribuição, que exige seja ela destinada, não pode ser vista apenas como mero motivo que respalda a produção normativa. No plano infraconstitucional, norma de conduta, geral e abstrata, haverá de obrigar sejam os recursos recebidos a título de contribuição efetivamente destinados aos fins que ensejaram a sua criação.¹⁵¹

Essa especificação da destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais de seguridade social é elemento de relevo constitucional tão acurado, que os comandos constitucionais de regência estabelecem que a destinação deve ser específica para um ou alguns benefícios ou serviços da saúde, previdência e assistência sociais. A tal ponto, que o mero descompasso, crava de inconstitucionalidade toda a exação.

Tivemos oportunidade de escrever sobre o tema em dissertação de mestrado em direito intitulada “As contribuições: uma análise a partir da regra constitucional de competência da destinação”. Naquele momento, não havia atribuição de competência constitucional para criação da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços, promovida pela Emenda Constitucional n. 132/2023. E, pois, naquele escrito promovemos o estudo das contribuições, assim, das contribuições federais sociais, interventivas e corporativas, e da então contribuição municipal e distrital para o custeio

¹⁵¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 162.

do serviço de iluminação pública (antes, portanto, da ampliação da destinação e possibilidades realizada pela EC n. 132/2023).

Mas as considerações sobre a necessidade de destinação específica do produto da arrecadação das contribuições sociais de seguridade social, como classe, e da qual a contribuição sobre bens e serviços figura como espécie, são totalmente cabíveis.

Assim, ressoemos o escrito naquele momento:

Os termos gerais de imposição da destinação específica são revelados nas contribuições sociais, interventivas e corporativas, pelo comando do artigo 149 da Constituição Federal de 1988, quando utiliza a locução como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas. Já no caso da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, a própria atribuição de competência se dá por meio da denominação que confere destinação específica (149-A, CF/88).

A despeito das três contribuições de competência exclusiva da União (sociais, interventivas e corporativas), temos outros comandos constitucionais que requerem destinação específica às exações.

Nas contribuições sociais de seguridade social, além da limitação de áreas firmada pelo sistema protetivo (saúde e previdência e assistência sociais – art. 194, CF/88), temos a atribuição de competência para criação dessas contribuições (art. 195, CF/88), enunciando que a seguridade social será financiada por toda a sociedade mediante recursos dos entes políticos e das contribuições sociais, cujas regras de estrutura estão previstas naquele artigo. Também requer a especificidade de destinação pelo Plano de Custeio, ao apontar que todos os serviços e benefícios da seguridade social deverão ter sua correspondente fonte de custeio (§ 5º, 195, CF/88). Enunciado que também impõe que toda contribuição do sistema protetivo terá sua correspondente prestação de seguridade social. É a regra constitucional da contrapartida.¹⁵²

Pelo disposto, por imposição constitucional dos artigos 149 (*como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas*), 194 (definindo que a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações *destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social*), 195 (onde se apresenta o financiamento indireto por meio da criação das contribuições securitárias, das quais a CBS é uma espécie) e § 5º desse artigo 195 (determinando que todos os serviços e benefícios da seguridade social deverão ter sua correspondente fonte de custeio), a destinação específica é elemento essencial a constar dentre os limites materiais da regra de competência da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS).

¹⁵² SILVA, Frederico Silveira e. **As contribuições: uma análise a partir da regra constitucional de competência da destinação**. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: 2023, pp. 190-191.

A Emenda Constitucional n. 132/2023, estabeleceu no artigo 3º nova redação ao artigo 239 para determinar, a partir da vigência (2027), que 18% da CBS, em conjunto com o produto da arrecadação da contribuição do PIS, financiarão o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono anual. O comando aponta destinação específica do produto da arrecadação da contribuição social sobre bens e serviços (CBS) para o benefício de seguro-desemprego e o abono anual, mas parece ter se esquivado da correlação lógica entre aumento da contribuição e aumento da prestação. Fato é que, ao atribuir ao legislador infraconstitucional estabelecer o custeio de *outras ações da previdência social*, não lhe ofertou um cheque em branco, já que a regra de competência constitucional da CBS requer destinação específica e correlação entre prestação e custeio.

É imperioso consignar nesse escrito que se a regra de constitucional de competência de uma contribuição social for utilizada pelo legislador infraconstitucional para criação de uma contribuição social deverá, ato contínuo, haver norma de destinação do produto da arrecadação para criação ou ampliação de benefício ou serviço de seguridade social, por força da regra da contrapartida cujo suporte físico primário encontra-se no § 5º, do artigo 155 da CF/88.

Nesse pequeno registro aberto, também é essencial firmar que a regra específica de destinação do produto da arrecadação da contribuição de seguridade social não poderá ser extinta ou modificar a destinação do produto da arrecadação para benefício ou serviço da saúde, previdência ou assistência sociais. Se isso ocorrer, a contribuição não se transverte de imposto, mas, torna-se um tributo inconstitucional por violar a regra de competência constitucional da qual retirou validade.

Tivemos oportunidade de consignar o pensamento da imposição constitucional de bivalência da regra-matriz das contribuições com a regra de destinação do produto da arrecadação, nos seguintes termos:

Essa bivalência, determinada pela regra constitucional de competência das contribuições, revela que a retirada da destinação de uma contribuição não a transforma em imposto. No inverso, a atribuição de destinação a um imposto não o transmuta na condição de contribuição. Isso decorre da imposição na norma de competência, onde o imposto deriva da regra constitucional de competência dos impostos, e a contribuição da regra constitucional de competência das contribuições. O encadeamento normativo é diverso. Em simples palavras, os fundamentos de validade constitucionais são distintos. Assim, atribuída destinação da arrecadação para um imposto,

teremos um tributo inconstitucional, por violar o fundamento de validade dos impostos. E retirada a destinação de uma contribuição, teremos um tributo também inconstitucional.¹⁵³

A violação da regra constitucional de competência das contribuições que impõe a destinação do produto da arrecadação não admite remendos nem atalhos, retirando ou modificando as regras derivadas (regra-matriz ou a regra de destinação), impõem-se a inconstitucionalidade da exação.

Como elemento necessário das contribuições, que ganha maior relevo no campo das contribuições securitárias, a destinação específica (De) deve figurar dentre os elementos constantes no campo dos limites materiais da regra de competência da CBS.

5.9.2.1.2 A necessidade da confirmação da finalidade da contribuição

De passagem, cabe estabelecer que toda contribuição guarda consigo uma finalidade a ser atingida, a depender da contribuição que se está a criar a finalidade deve ser respeitada.

À guisa de exemplo, a finalidade de uma contribuição de intervenção no domínio econômico é servir de incentivo temporário em determinada área econômica. Nas contribuições corporativas, a finalidade é suprir os custos da fiscalização e regulamentação de determinada atividade. A finalidade da instituição ou modificação de uma contribuição social de seguridade social é prover benefícios e serviços nas áreas da saúde, previdência e assistência sociais.

Existe um casamento a ser cultivado entre a destinação do produto da arrecadação da contribuição e a finalidade que exorta aquela exação. O descompasso nesse relacionamento quase sempre resulta em divórcio entre os comandos constitucionais impostos às contribuições.

¹⁵³ SILVA, Frederico Silveira e. **A imposição da bivalência entre a regra-matriz de incidência tributária e a regra de destinação do produto da arrecadação da contribuição sobre bens e serviços (CBS)**. In A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023. Coordenação Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Editora Noeses, 2024, p. 161.

É finalidade da CBS custear correspondente benefício ou serviço da saúde, previdência ou assistência sociais, naquela correlação lógica de contrapartida fixada no § 5º do artigo 195 da CF, a regra da contrapartida.

Motivação que nos faz alocar como elemento essencial da regra de competência da contribuição de seguridade social sobre bens e serviços (CBS) a finalidade dessa exação, e, como representa uma limitação material, deve ali ser alocada sob o símbolo “F”.

5.9.2.1.3 A não cumulatividade como elemento essencial do consequente da regra de competência da CBS

Toda a pré-compreensão que formamos a esta altura, com o estudo acurado da estrutura lógica das regras de competência, e das proposições normativas que impõem a alocação da não cumulatividade como elemento indelével na atribuição de competência da contribuição social sobre bens e serviços (CBS), faz com que estas considerações sejam mais fluidas.

Em reducionismo, revisitamos as considerações anteriores afirmando que existe um conteúdo mínimo do instituto da não cumulatividade. Além de ontológico, o legislador constituinte originário impôs conteúdo semântico referencial quando elevou a não cumulatividade a patamar constitucional. De tal modo que alguns autores afirmam que o comando representa um princípio constitucional¹⁵⁴.

No nível do produto (a regra de incidência) do exercício da competência tributária, ao analisar o ICMS, Sacha Calmon Navarro Coêlho escreve que a não cumulatividade é um princípio constitucional que integra a norma jurídico-tributária:

Trilham por caminhos errados todos os que acham não integrar a norma jurídico-tributária do ICMS o princípio da não-cumulatividade. Integra sim, e integra a consequência. A base de cálculo não é o único modo de se apurar o quantum do dever decorrente da realização do suposto. Seria reduzir a estrutura normativa à sua feição mais primária. Existem impostos

¹⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 326. Ao diferir os princípios que correspondem a valores, e os princípios que representam limites objetivos, afirma que a não cumulatividade é um princípio constitucional, nos seguintes termos: “O princípio da não-cumulatividade dista de ser um valor. É um ‘limite objetivo’, mas que se verte, mediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária, etc.”.

sofisticados, do ponto de vista jurídico, tais como o ICMS e o imposto de renda, que exigem operações altamente complexas para a conclusão do quantum *debeatur* e que solicitam o concurso de leis e princípios diversos, todos convergentes a um só fim: a “quantificação” do dever do sujeito passivo da obrigação.¹⁵⁵

Sobre a ínsita integração semântica do comando da não cumulatividade com a regra de incidência, apta a formar uma mensagem (significação) normativa umbilicalmente integrada sob a forma de uma única mensagem, não resta dúvida do acerto do abalizado autor. Pensamento que reforça o que estamos a afirmar, a necessidade de reconhecer a não cumulatividade como um dos elementos essenciais da regra de competência tributária das contribuições sociais de seguridade social.

Acreditamos, contudo, que o comando constitucional da não cumulatividade possui natureza jurídica de regra, não de princípio. Fundamentamos tal constatação na distinção entre regras e princípios¹⁵⁶, evidenciada conclusivamente por Humberto Ávila¹⁵⁷, utilizando apenas o *critério da natureza do comportamento prescrito*, o que já bastou para aflorar a natureza jurídica da norma. Não sendo necessário percorrer os critérios da natureza da justificação exigida e da medida de contribuição para a decisão. Tais critérios apenas confirmam a natureza de regra do comando constitucional da não cumulatividade.

Percorremos os comandos da não cumulatividade neste escrito, afirmando que o IPI *será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores* (II, § 3º, 153, CF); que o ICMS *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* (I, § 2º, art. 155, CF); e, que as novas contribuições sociais de seguridade social serão não cumulativas (§ 4º, art. 195 e I, art. 154, CF).

¹⁵⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da incidência tributária ou fenomenologia da tributação e princípios retores**. In XVIII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Meio Século de Tradição. Coordenador Paulo De Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2021, p. 1340.

¹⁵⁶ Escrevemos brevemente sobre a distinção entre regras e princípios, quando estávamos a falar na diferenciação havida entre regras de conduta e regras de competência (ou de estrutura) no ponto 2.4.2, do capítulo 2, intitulado “Aspectos relevantes da diferenciação entre regra de conduta e regra de competência”.

¹⁵⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 95.

A natureza do comportamento prescrito desses comandos, principalmente do IPI e do ICMS que, em consubstancialidade, contribuem para o significado constitucional da não cumulatividade, já é impositiva nas novas contribuições pela significação a partir dos enunciados do § 4º do artigo 195 que repete o inciso I do artigo 154, da Carta. Em combinação com os comandos estudados no presente capítulo, como as proposições de igualdade, justiça, capacidade contributiva e não confisco (que também contribuem para um significado constitucional da não cumulatividade), alcançamos uma significação que é primariamente descritiva e secundariamente valorativa. Expondo a natureza jurídica de regra ao comando da não cumulatividade.

Os enunciados normativos inseridos pela Emenda Constitucional n. 132/2023 não divisam do conteúdo da não cumulatividade do IPI e do ICMS. Na combinação e adaptações textuais decorrentes do inciso IV do art. 149-B com o inciso VIII do § 1º do art. 156-A, a proposição jurídica impõe que a CBS será não cumulativa, compensando-se a contribuição devida pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço.

Na parte do enunciado, *excetuadas (as operações) exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição*, já tecemos considerações¹⁵⁸ sobre a incompatibilidade com outros comandos constitucionais e, mesmo, com a definição constitucional de não cumulatividade, e o descompasso com a regra constitucional de competência das contribuições sociais de seguridade social. E com as normas de direito fundamental, das quais o legislador constituinte derivado não pode se esquivar, pois, também é destinatário daquelas limitações quando da construção da regra de competência da CBS.

A combinação de todos esses comandos constitucionais impõe que a não cumulatividade figure dentre os elementos essenciais da regra de competência da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS).

¹⁵⁸ Ver item 5.7 onde escrevemos sobre “Os trilhos das regras de competência tributária enquanto caminho a ser também percorrido pelo constituinte derivado”.

Porém, em qual classe habitaria a imposição da não cumulatividade da contribuição sobre bens e serviços? A resposta perpassa na análise do comando: se a proposição jurídica seria uma limitação formal ou material.

As limitações de ordem formal estão correlacionadas com os procedimentos necessários para a regular confecção do veículo legislativo, não comportando questões do conteúdo da mensagem a ser elaborada, o tributo.

Dito isso, a resposta é facilitada após verificarmos que o comando representa uma delimitação substancial a ser observada pelo legislador infraconstitucional quando da instituição ou modificação da contribuição sobre bens e serviços.

Como a classe que comporta as questões substanciais necessárias para a criação ou modificação do tributo é denominada de limites materiais, não resta qualquer dúvida que a não cumulatividade deverá ser elemento singular inserido nas limitações materiais.

A representação lógico-formal a ser utilizada para referenciar a não cumulatividade será a combinação “Nc”. Poderíamos, em termos lógicos, referenciar como “-c”, em função da negativa da cumulatividade. Mas preferimos, pela representação formal da denominação, ficar com o símbolo “Nc”. A ser pareado logo após a referência da finalidade “F”.

5.9.2.1.4 A necessidade de constar a presença de outras proposições jurídicas na representação formal

Os critérios para destacar elementos essenciais a serem elevados em sua singularidade à regra de competência da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços, são os da relevância sistêmica para essa espécie tributária, em combinação com o regime jurídico singular determinado constitucionalmente.

É nesse campo que encontraremos a imposição dos princípios constitucionais, como os princípios do pacto federativo, da igualdade e da justiça, com mais vigor; o mandamento dos princípios constitucionais tributários, das regras de imunidade, da vedação de violação do núcleo constitucional duro, das imposições constitucionais a serem utilizadas na regra de incidência e no regime jurídico a ser criado; e de outros

comandos composicionais impositivos, como da impossibilidade de invasão de competência determinada para outro ente político, a depender da espécie tributária a ser construída.

Não resta dúvida de que a observância de comandos essenciais como a estrita legalidade e a anterioridade nonagesimal, bem como das imunidades constitucionais abraçadas pela novel contribuição, também dos comandos de atribuição de competência dos outros entes políticos, e de outras proposições constitucionais sem as quais estaria fulminada a exação, estariam aptos a figurar dentre os limites materiais da regra de competência da CBS.

Mas, perceba que esses comandos que contribuem na válida formação da contribuição em comento, se aplicam também aos impostos, pois são comandos constitucionais gerais. E não há qualquer consideração de peso na afirmação que realizamos. Não estamos a tratar alguns comandos constitucionais atribuindo-lhes maior relevo que outros, seria um erro de princípio.

Todos os comandos constitucionais utilizados para a construção da norma de criação, modificação ou extinção de tributos contribuem em igual medida na regra de competência tributária. Tanto o é, que basta violar quaisquer deles para ver ruir o produto da atividade da competência tributária.

Motivação que nos leva a alocar dentre os limites materiais essas e outras proposições jurídico-constitucionais que atuam em consubstancialidade na delimitação da competência tributária e, muitas vezes, apontam o conteúdo necessário da regra de incidência e do regime jurídico determinados constitucionalmente.

Essas outras proposições jurídicas constitucionais de delimitação da competência e do conteúdo do produto do exercício da competência estão significadas apenas pelo acrograma “Opjc”. Aqui modificando e minudenciando o que traçamos na disposição da regra de competência como “Pjdc”.

5.9.2.2 Os limites formais da regra constitucional de competência da CBS

Os limites formais correspondem aos procedimentos necessários e essenciais a serem seguidos pelo legislador constitucional derivado ou infraconstitucional, bem como devem evidenciar o órgão legiferante competente.

Veja a correlação dos limites formais com a preservação da regularidade do veículo normativo a ser produzido. Não seguindo os limites formais, mesmo que o legislador preencha todos os outros requisitos e delimitações previstas nos limites materiais, teremos o vício de inconstitucionalidade no veículo apto a carregar os elementos que serão interpretados para a construção das normas jurídicas.

Correlacionamos como limites formais (Lf), como já o fizemos no capítulo anterior, os procedimentos legiferantes previstos em outras regras de competência, principalmente as constitucionais (p). Em sequência, temos o órgão competente para o exercício da competência referente àquele tributo. E como estamos a falar sobre uma contribuição federal, o órgão legislativo competente é o Congresso Nacional (Cn).

5.9.2.3 A delimitação da atividade legislativa em espaço e tempo

Guardamos ser necessário que o fato jurídico seja descrito em espaço e tempo determinados, alocação própria da filosofia da linguagem que reconhece a necessidade de a descrição fática sempre estar aparada nessas delimitações.

Estamos a tratar da descrição abstrata de um fato jurídico a ser praticado e, pois, devemos seguir a delimitação necessária.

Como a regra de competência é de criação de um tributo federal, o órgão de tramitação é o Congresso Nacional, assim, devemos fazer constar *o território nacional* como critério espacial (ce), especificando a cidade de Brasília, capital federal do Brasil.

Noutro passo, o critério temporal (ct) para instituição de uma contribuição federal é até a vigência da atual ordem constitucional ou extinção da competência. Rememorando que a competência tributária federal é facultativa e incaducável.

Lembrando que o ente político competente é a União, não há obrigatoriedade em esgotar a competência tributária atribuída constitucionalmente. E mais, se não o fizer não sofrerá qualquer sanção, mesmo com a vigência da Lei Complementar n. 101/2000.

O art. 11¹⁵⁹ da Lei Complementar n. 101/2000 impõe a obrigatoriedade de criação e efetiva arrecadação de todos os tributos de competência dos entes políticos, contudo dispõe a sanção de vedação das transferências voluntárias para o ente que não institua todos os impostos. A pena tem como fundamento a não instituição de todos os impostos de competência do ente político.

Desconsidera o legislador infraconstitucional (na Lei Complementar n. 101/2000), inclusive, os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e eficiência, já que em vários Municípios pequenos, será mais dispendioso preparar o setor e efetuar concurso público para operar a cobrança, do que o produto da arrecadação de dos impostos. Essa é a realidade de um País continental e desigual, como o Brasil.

Ao que nos parece, essa imposição é inconstitucional. Veja que os Estados, Distrito Federal e Municípios não realizam repasses voluntários para a União, assim, na prática, inexistente sanção ao ente federal. Esse é um dos vários motivos pelos quais, até o presente momento, a União não tenha instituído o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF).

O comando de imposição de esgotamento da competência tributária direcionada aos Estados, Distrito Federal e Municípios não resiste ao confronto com os princípios constitucionais do pacto federativo, isonomia entre os entes políticos e harmonia dos entes federados.

Falta-nos, com base em todo o circunscrito neste capítulo, confeccionar o modelo lógico-formal da regra constitucional de competência da contribuição sobre bens e serviços, apontando, por todos os motivos moídos e remoídos, a não cumulatividade como elemento essencial e destacado.

¹⁵⁹ Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.

5.9.2.4 A síntese estrutural da representação lógico-formal da regra de competência da CBS

Compilando as informações do escrito, sobretudo as conclusivamente lançadas nesta última fase, podemos formular a representação lógico-formal da regra constitucional de competência da CBS.

Em termos lógicos, a regra constitucional de competência da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços é assim descrita:

NjCcbs = H {[Acc. lc.(e.t)] → C [P.U.a.csssbs.(-v.d.-r).Lm(De.F.Nc.Opjc).Lf(p.Cn).ce.ct]}

Sendo:

NjCcbs = norma jurídica (regra) constitucional de competência da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços

H = hipótese da norma de competência

. = conectivo lógico que junte os elementos da representação formal

Acc = atribuição constitucional de competência para instituir, modificar ou extinguir

lc = lei complementar, veículo normativo determinado constitucionalmente

e = critério espacial da hipótese que representa todo território nacional

t = critério temporal da hipótese que se refere até o período de existência da ordem constitucional vigente

→ = conectivo do *dever-ser* neutro

C = conseqüente normativo

P = permissão concreta do exercício da competência para legislar

U = a União

a = atividade legislativa de instituição, modificação ou extinção

csssbs = contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços

-v = não vinculação do critério material a uma atividade estatal específica referida ao contribuinte

d = destinação legal do produto da arrecadação para um órgão, fundo ou despesa

-r = não restituível depois de certo lapso temporal

Lm = limites materiais

De = destinação específica do produto da arrecadação para custear correspondente benefício ou serviço da saúde, previdência ou assistência sociais

F = finalidade da CBS é custear correspondente benefício ou serviço securitário, naquela correlação lógica de contrapartida fixada no § 5º do 195 da CF (comando denominado de regra da contrapartida)

Nc = imposição da não cumulatividade de forma ampla

Opjc = outras proposições jurídicas constitucionais de delimitação da competência e do conteúdo do produto do exercício da competência, como a proteção dos direitos fundamentais, incluindo-se, os de propriedade e liberdade, os princípios constitucionais, notadamente, os princípios constitucionais tributários, as regras de imunidade e outras proposições constitucionais

Lf = limites formais

p = procedimentos legiferantes previstos em outras proposições, principalmente as constitucionais

Cn = Congresso Nacional, por ser o órgão federal legiferante para atividade legislativa de tributos federais

ce = critério espacial do âmbito de incidência da norma é o território nacional, especificamente a cidade de Brasília onde está o Congresso Nacional

ct = critério temporal. Nas contribuições a criação ou modificação podem ser exercidas a qualquer momento, dada a facultatividade e incaducabilidade da competência tributária da União para instituir ou modificar contribuições federais

Esse modelo proposto prestigia os comandos constitucionais de maior relevo para criação ou modificação da CBS, revelando que a imbricação de imperativos como a proteção aos direitos fundamentais do contribuinte, da igualdade, do princípio do não confisco, do comando da capacidade contributiva, do princípio da neutralidade tributária impõem a alocação da não cumulatividade como elemento essencial da regra constitucional da competência tributária dessa contribuição.

Este escrito demonstrou a existência de um núcleo constitucional semântico da não cumulatividade que não pode ser violado pelo legislador constitucional derivado e, por óbvio, não pode ser relegado pelo legislador infraconstitucional.

Sob pena de, assim agindo, ter o produto do exercício da competência em descompasso com a ordem constitucional, principalmente com o núcleo rígido da Carta Constitucional, tanto mais por desnudarmos ser a não cumulatividade direito fundamental do contribuinte nos tributos em que o mandamento constitucional impôs a não cumulatividade.

6 CONCLUSÃO

I.1. A fixação de conceitos estruturantes torna a compreensão do discurso mais fluido e centraliza questões da teoria geral do direito e da filosofia do direito, informações a serem discutidas e levadas a prova, o que alicerçou o pensamento desenvolvido.

I.2. Consolidamos o discurso reconhecendo que o texto normativo é o ponto inicial para construção das normas jurídicas e, nesse mesmo passo, frisamos que a teoria comunicacional, e suas ferramentas, podem servir para análise do direito enquanto sistema comunicacional.

I.3. Vimos que o texto normativo é a apresentação mais simples do ordenamento jurídico e, pois, deve respeitar as regras da gramática e ser redigido com clareza, precisão e ordem lógica, como determinado pela Lei Complementar n. 95/1998.

I.4. Seguindo a teoria comunicacional e o ferramental da semiótica tão difundido pelo constructivismo lógico-semântico, consignamos que a partir do texto normativo construímos os enunciados prescritivos que denotam uma ordem interna. Aqui já estamos inseridos no procedimento de interpretação. Também pela interpretação de um ou alguns enunciados prescritivos, erigimos as proposições jurídicas representadas por juízos com maior grau de compreensão, mas que ainda não representam o comando imperativo em sua integralidade.

I.5. No auge do procedimento interpretativo, o sujeito cognoscente formula o comando imperativo em sua integralidade, a norma jurídica, que representa o produto final do procedimento de interpretação. Significação elaborada a partir das proposições anteriormente formuladas, tudo com base na pré-compreensão que o intérprete possui sobre àquela determinada temática e outras, naquele instante, correlatas.

I.6. No procedimento interpretativo, não podemos esquecer do emissor do texto normativo que, apesar de não impor a completude de sentido ao intérprete, estabelece certas limitações de compreensão, a partir da coerência interna do texto elaborado, e das marcas dispostas no próprio veículo normativo.

I.7. No procedimento interpretativo, não podemos esquecer do emissor do texto normativo que, apesar de não impor a completude de sentido ao intérprete, estabelece certas limitações de compreensão, a partir da coerência interna do texto elaborado, e das marcas dispostas no próprio veículo normativo que também contribuem para o encadeamento normativo. Evitando a arbitrariedade do intérprete. Daí, a partir das considerações de Umberto Eco, firmamos que o intérprete escolhe o texto e, ao mesmo tempo, o texto também escolhe seu intérprete.

II.1. Ao estudarmos a relação derivativa imposta pela regra de competência às regras derivadas concluímos que a relação normativa hierárquica é, antes de tudo, consequência da análise do fundamento de validade normativo, também conhecido como encadeamento normativo. Nesse passo, a compatibilidade ou incompatibilidade de uma norma jurídica derivada é, antes de tudo, uma análise da norma derivadora, seja ela de competência ou de conduta.

II.2. Firmamos que uma norma de competência é categorizada pelo conteúdo do comando, e não pelo veículo legislativo que inseriu o suporte físico da norma no ordenamento jurídico. Reconhecemos, entretanto, o relevo em verificar o veículo normativo e, no mesmo passo, reiteramos que as principais normas de competência tributária encontram suporte físico na Constituição Federal de 1988.

II.3. Em ponto restrito, afirmamos que o legislador constituinte originário conferiu competência tributária específica para cada um dos entes políticos, seguindo o pacto federativo, a isonomia entre os entes e o arquétipo de ações, benefícios e serviços a serem prestados por cada um desses entes federados. E o fez reconhecendo não somente a tarefa atribuída, mas, principalmente, reconhecendo que a autonomia administrativa e a isonomia somente podem ser conquistadas pelo ente político com a necessária autonomia financeira. Esse ideal não perdurou tanto em decorrência das inúmeras emendas constitucionais e o atalho da criação de inúmeras contribuições federais, o que driblou os repasses para os fundos e esvaziou a capacidade econômica dos contribuintes a serem atingidos pelos tributos estaduais e municipais.

II.4. A retirada da competência tributária das casas legislativas estaduais e municipais em substituição do ICMS e do ISS, e, ainda, o alargamento da base de incidência com a criação do imposto sobre bens e serviços (IBS) e criação da

contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS), com a similitude dos critérios de incidência, poderá revelar o quanto gravoso será para os repasses obrigatórios para os Estados, Distrito Federal e Municípios. Já que boa parte dos recursos da CBS que deveriam ir para a Seguridade Social, serão remetidos para o caixa geral, fazendo as vezes de imposto federal sem qualquer compromisso com o repasse para os outros entes políticos.

II.5. Como mecanismo para verificar a conformidade constitucional das normas infraconstitucionais e das normas elaboradas pelo legislador constitucional derivado é que se apresenta o estudo das regras de competência, que, para além de apontar os entes competentes para criação, modificação ou extinção dos procedimentos, também são capazes de impor o conteúdo das normas de conduta ou de competência derivadas em função da relação condicionadora que as normas desse calibre possuem.

II.6. Consignamos que as normas de competência possuem natureza jurídica de regra, e não de princípios constitucionais, pelo que o comando da regra de competência primariamente descreve um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico e, secundariamente, contribuem para assegurar um valor constitucional. E, como toda norma jurídica, a regra de competência possui formulação hipotético-condicional.

III.1. A estrutura lógico-formal da regra de competência apresenta uma hipótese e um conseqüente normativos compostos por critérios necessários para alcançar-se a completude do comando. Como qualquer outra norma jurídica, a hipótese é jungida ao conseqüente normativo por um dever-ser neutro, e, pois, o conseqüente da regra de competência ostenta um dever-ser modalizado que movimenta o modal deôntico permitido (P).

III.2. Na hipótese normativa da regra de competência, teremos a atribuição de criar a legislação e, para isso, teremos como critério presente a atribuição constitucional de competência (Acc) ou, em sendo uma regra infraconstitucional de competência, a atribuição infraconstitucional de competência (Aic). Como elemento necessário da atribuição de competência temos a exposição do veículo legiferante confeccionado pela competência tributária, o qual utilizamos o acrograma (VI). Como a hipótese descreve um fato de possível ocorrência, é necessário fixar na hipótese o

critério especial (ce) e o critério temporal (ct). O critério especial será descrito como o âmbito territorial de competência do ente político, seja o território nacional, estadual, distrital ou municipal, a depender do ente titular da atribuição de competência. O critério temporal, em regra, é enquanto viger a ordem constitucional, salvo as limitações de excepcionalidade que a própria legislação possui, como vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

III.3. O consequente da regra de competência apresenta maior complexidade que a hipótese, tendo em vista que a delimitação do exercício da competência requer a existência de critérios outros que estabelecem desde o procedimento até o conteúdo da norma derivada. Nesse elemento também é necessário apresentar após o modal deôntico permitido (P) e, logo após, o ente político (Ep) detentor da atividade legislativa (al) conferida acerca de matéria específica (me). Como apontamento necessário de procedimento a ser seguido, o consequente dispõe as delimitações de conteúdo, chamadas de limites materiais (Lm), onde encontraremos proposições jurídicas de delimitação de competência, outras proposições jurídicas de delimitação do conteúdo do exercício da competência, como as vedações em relação as cláusulas pétreas, os princípios constitucionais e outras (Pjdc). Nos limites formais, teremos a exclusão dos procedimentos de entes políticos diversos (p) e a casa legislativa competente (Cl) designada para elaborar a legislação. Entendemos que o consequente deverá apresentar também um critério espacial (ce) apontando o local onde a casa legislativa está instalada, ou pode ser exercida, e um critério temporal (ct), lembrando que a atividade legislativa não é, como regra, delimitada no tempo.

III.4. Na tentativa de enunciar a estrutura lógico-formal de uma norma de competência a partir das linhas que foram delineadas nesse escrito, apresentamos o seguinte modelo: **NjC = H {[Ac.vl.(e.t)] → C [P.Ep.al.me. Lm (Pjdc) . Lf(p.Cl) . ce.ct]}**. Sintaxe que entendemos estar abalizada para servir de aspecto lógico da norma de competência de qualquer instituto do direito, independentemente de competência tributária. Esse modelo foi utilizado para verificar a necessidade e localização topológica do comando da não cumulatividade da CBS.

IV.1. Como o objeto do escrito é verificação da necessidade de destacar a não cumulatividade como elemento apartado na regra de competência da contribuição sobre bens e serviços (CBS), mas não somente isso, já que a tarefa é elencar todos os elementos da regra constitucional de competência da CBS, fez-se necessário

descortinar a natureza jurídica da contribuição sobre bens e serviços como espécie de contribuição social de seguridade social. E tal afirmação impõe conteúdo aguçado à regra de competência da CBS, já que essa nova contribuição fora elencada como nova fonte de custeio direto dos benefícios ou serviços da saúde, previdência e assistência sociais.

IV.2. Desses passos, ingressamos na delimitação constitucional dos critérios da regra-matriz de incidência possível da contribuição sobre bens e serviços (CBS) e, para isso, analisamos todas as normas constitucionais de regência.

IV.3. No critério material possível da regra-matriz de incidência da CBS afirmamos, com base nas normas constitucionais, que a materialidade possível é realizar operação onerosa direta ou indiretamente inserida no ciclo de consumo de bens ou serviços, admitindo-se a excepcionalidade de alcance em operações não onerosas cuja finalidade primária seja a evasão da tributação.

IV.4. O critério espacial possível da contribuição sobre bens e serviços é a totalidade do território nacional, não se admitindo vigência apenas em parte do território nacional em função da obrigatoriedade de financiamento da seguridade por toda sociedade (caput, art. 195, CF/88) como também por outros comandos constitucionais (IV, § 1º, 156-A, aplicável à CBS por força do § 16, art. 195, todos da CF/88).

IV.5. Quanto ao critério temporal possível, deverá ser após a realização da operação direta ou indiretamente inserida no ciclo de consumo de bens ou serviços, admitindo-se excepcionalmente, por força do § 7º do art. 150 da CF/88, a utilização da presunção antes da efetiva ocorrência do fato jurídico-tributário, assegurando a imediata devolução da exação caso o fato não ocorra em sua completude.

IV.6. O sujeito ativo possível da regra-matriz de incidência tributária é a União, podendo delegar a capacidade ativa para um órgão federal que seja vinculado a seguridade social.

IV.7. Quanto aos sujeitos passivos constitucionalmente permitidos, devido ao alargado critério material, podem pessoas ligadas a prática do critério material e correlacionadas com a base de cálculo da CBS, e, nos termos constitucionais temos como possíveis: o importador; prestadores de serviços financeiros, de operações com bens imóveis, de planos de assistência à saúde e de concursos de prognósticos; as

sociedades cooperativas; os prestadores dos serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol e aviação regional; os prestadores serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário. Acreditamos que as pessoas jurídicas de intermediação de pagamento, somente podem ser chamadas na condição de responsáveis tributárias de facilitação para cumprirem obrigações acessórias, em relação aos usuários do serviço de intermediação.

IV.8. No critério quantitativo possível, concluímos que a base de cálculo possível da CBS é o valor da operação com bens ou serviços, já a alíquota possível deverá conformar-se com os princípios da igualdade, capacidade contributiva, não confisco, eficiência, livre iniciativa, neutralidade, justiça tributária, razoabilidade e proporcionalidade.

IV.9. No encerramento do capítulo quatro, indicamos elementos específicos a comporem uma regra constitucional de competência de contribuições federais, pelo que indicamos o acrograma (NCcf) para referenciar a norma constitucional de competência das contribuições federais. No conseqüente, elencamos como ente político titular da competência da União (U), onde a atividade legislativa (al) é instituir, modificar ou extinguir uma contribuição federal. Sendo, portanto, necessário, apontar os elementos que qualificam as contribuições como espécies autônomas de tributos que são a não vinculação (-v), a obrigatoriedade de destinação (d) do produto da arrecadação para órgão, fundo ou despesa, e a não restituição do arrecadado após certo período de tempo (-r). Nos limites materiais de todas as contribuições federais, a presença da finalidade da contribuição (F) e destinação específica (De) para determinada prestação.

V.1. No derradeiro capítulo, revelamos que a não cumulatividade é elemento essencial da regra constitucional de competência da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS). E, para isso, analisamos vários fatores constitucionais, principiando pelas normas erigidas pelo legislador constitucional originário e as proposições de delimitação da competência tributária.

V.2. A não cumulatividade adotada pelo legislador constituinte derivado foi forma ampla do instituto. Tendo em vista a correlação entre o alargado critério material

e base de cálculo possíveis estabelecidas pelo legislador constituinte derivado, relação entre critério material e não cumulatividade que é assente nos tribunais superiores.

V.3. Desnudamos que a não cumulatividade deve ter primariamente conteúdo semântico a partir dos direitos fundamentais de propriedade e liberdade.

V.4. Também asseguramos que a capacidade contributiva é proposição que age em consubstancialidade com os imperativos da igualdade e da propriedade, na contribuição do conteúdo semântico e âmbito de atuação da não cumulatividade.

V.5. Outro imperativo constitucional que determina a amplitude do comando da não cumulatividade é o princípio do não confisco que, na pós-modernidade, ganhou novos contornos para reconhecer confiscatórias as formas sutis e recorrentes de violação do direito de propriedade e liberdade, no campo da tributação.

V.6. Estabelecemos que a neutralidade fiscal era instituto já presente na ordem constitucional, construídos, a partir da livre iniciativa (IV, art. 1º, CF), como fundamento constitucional da República, também dentre os objetivos fundamentais de construir uma sociedade livre e justa (I, art. 2º, CF), na garantia do desenvolvimento nacional (II, art. 2º, CF), nos princípios constitucionais gerais de igualdade, justiça, razoabilidade, livre iniciativa e livre concorrência, nos direitos fundamentais de propriedade e liberdade, e, especificamente, no direito tributário, nos comandos da capacidade contributiva e do não confisco. E, a explicitação realizada pela Emenda Constitucional n. 132/2023 vem confirmar que a não cumulatividade do IBS e da CBS devem ser alargadas para permitir o creditamento de todos os bens e serviços adquiridos.

V.7. Também o legislador constituinte derivado encontra limitações nas normas fixadas pelo legislador constituinte originário, principalmente nas limitações formais e limitações materiais, dentre essas últimas o pacto federativo, a isonomia entre os entes, a autonomia financeira dos entes políticos, os direitos fundamentais de propriedade, liberdade e de não cumulatividade ampla. Pelo que entendemos que o legislador constituinte derivado não poderia excetuar do direito ao crédito os bens ou serviços de uso ou consumo pessoal, pois violaria o direito fundamental da não cumulatividade.

V.8. Por derradeiro, constituímos a estrutura completa lógico-formal da regra constitucional de competência da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS), destacando por imposição das normas constitucionais citadas, a não cumulatividade como elemento destacado, nos seguintes termos:

NjCcbs = H {[Acc. lc.(e.t)] → C [P.U.a.csssbs.(-v.d.-r).Lm(De.F.Nc.Opjc).Lf(p.Cn).ce.ct]}

Sendo:

NjCcbs = norma jurídica (regra) constitucional de competência da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços

H = hipótese da norma de competência

. = conectivo lógico que junte os elementos da representação formal

Acc = atribuição constitucional de competência para instituir, modificar ou extinguir

lc = lei complementar, veículo normativo determinado constitucionalmente

e = critério espacial da hipótese que representa todo território nacional

t = critério temporal da hipótese que se refere até o período de existência da ordem constitucional vigente

→ = conectivo do *dever-ser* neutro

C = conseqüente normativo

P = permissão concreta do exercício da competência para legislar

U = a União

a = atividade legislativa de instituição, modificação ou extinção

csssbs = contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços

-v = não vinculação do critério material a uma atividade estatal específica referida ao contribuinte

d = destinação legal do produto da arrecadação para um órgão, fundo ou despesa

-r = não restituível depois de certo lapso temporal

Lm = limites materiais

De = destinação específica do produto da arrecadação para custear correspondente benefício ou serviço da saúde, previdência ou assistência sociais

F = finalidade da CBS é custear correspondente benefício ou serviço securitário, naquela correlação lógica de contrapartida fixada no § 5º do 195 da CF (comando denominado de regra da contrapartida)

Nc = imposição da não cumulatividade de forma ampla

Opjc = outras proposições jurídicas constitucionais de delimitação da competência e do conteúdo do produto do exercício da competência, como a proteção dos direitos fundamentais, incluindo-se, os de propriedade e liberdade, os princípios constitucionais, notadamente, os princípios constitucionais tributários, as regras de imunidade e outras proposições constitucionais

Lf = limites formais

p = procedimentos legiferantes previstos em outras proposições, principalmente as constitucionais

Cn = Congresso Nacional, por ser o órgão federal legiferante para atividade legislativa de tributos federais

ce = critério espacial do âmbito de incidência da norma é o território nacional, especificamente a cidade de Brasília onde está o Congresso Nacional

ct = critério temporal. Nas contribuições a criação ou modificação podem ser exercidas a qualquer momento, dada a facultatividade e incaducabilidade da competência tributária da União para instituir ou modificar contribuições federais

A localização topológica da não cumulatividade da regra de competência constitucional da contribuição social de seguridade social sobre bens e serviços (CBS) está contida dentre as limitações materiais, pois impõe o conteúdo da regra de exação a ser estabelecido em compasso com a regra de crédito tributário, com necessária amplitude determinada constitucionalmente.

BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cléber. **PIS – Exclusão do ICM de sua base de cálculo**. In: Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, n. 35, pp. 151-160.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias: um ensaio sobre sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo, Malheiros, 2018.

_____. **Limites à tributação com base na solidariedade social**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (Coords). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Teoria dos princípios: da definição a aplicação dos princípios jurídicos**. 22^a ed. São Paulo, Malheiros, 2025.

BALERA, Wagner. **A seguridade social na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

BARRETO, Aires F. **A nova Cofins: primeiros apontamentos**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha – comércio e Serviços Ltda, n. 103, abril, 2004.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERTALANFFY, Ludwig von. **Teoría general de los sistemas: fundamentos, desarrollo, aplicaciones**. México: Fondo de Cultura Económica, 1976.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Bauru, SP: EDIPRO, 2001.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 61 ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7^a ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Contribuição denominada “seguro de acidentes do trabalho (SAT)” - sua natureza tributária - alíquotas majoradas por meio de decreto - inviabilidade - questões conexas**. In Revista Dialética de Direito Tributário. n. 70. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2025.

_____. **ICMS**. 20 Ed. rev. e ampl. São Paulo, Malheiros Editores, 2024.

CARRIÓ, Genaro R. **Notas sobre derecho y lenguaje**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.

CARVALHO, Osvaldo Santos de, et al. **IBS e CBS: neutralidade, não cumulatividade, perspectivas sistêmicas da reforma tributária do consumo**. 2. ed. rev. e amp. São Paulo: Noeses, 2026.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 32 ed. São Paulo: Noeses, 2022.

_____. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 8 ed. São Paulo: Noeses, 2021.

_____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9, ed. Ver. São Paulo; Saraiva, 2012.

_____. **IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM (TIPI/TAB)**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Oliveira Rocha, 1996.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da incidência tributária ou fenomenologia da tributação e princípios retores**. In XVIII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Meio Século de Tradição. Coordenador Paulo De Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2021.

ECO, Umberto. **Los limites de la interpretacion**. Barcelona: Editorial Lumen, 1992.

FARACO, Marina. **Pluralismos Jurídicos sob a perspectiva de um Código de Processo Constitucional: a necessária regulamentação processual do controle de convencionalidade das leis no Brasil**. In André Ramos Tavares; Marina Faraco (Org.). Um código de processo constitucional para o Brasil. 1 ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021, v. 1, pp. 337-354.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método**. Petrópolis. RJ: Vozes, 1997.

GRAU, Eros Roberto. **Interpretación y aplicación del derecho**. Imprenta: Madrid, Dykinson, 2007.

_____. **Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo. Estudos de teoria y metateoria del derecho**. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999.

HART, Herbert. **O conceito de direito**. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

HEIDEGGER, Martin. **Ser e Tempo**. Parte I. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 1986.

IVO, Gabriel. **O Direito e a Inevitabilidade do cerco da linguagem.** In: O Constructivismo Lógico-Semântico. vol.1. São Paulo: Noeses, 2014.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**, 6ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KIRCHHOF, Paul. **Eigentum als Ordnungsidee — Wert und Preis des Eigentums.** In: Depenheuer, O. (eds) Eigentum. Bibliothek des Eigentums. vol 2. Springer Berlin: Heidelberg, 2005.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito.** 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LINS, Robson Maia. **Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária – Decadência e Prescrição.** São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro.** 2 ed. São Paulo: Noeses, 2022.

_____. **Os novos princípios constitucionais tributários: análise a partir das alterações inseridas pela EC n. 132/2023.** 1 ed. São Paulo: Editora Noeses, 2026.

MCNAUGHTON, Charles William e MCNAUGHTON, Cristiane Pires. **Curso de IBS e CBS: de acordo com a EC 132/2023 e com a LC 214/2025.** 1. ed. São Paulo: Noeses, 2025.

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos.** São Paulo: Max Limonad, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade.** 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **Capacidade Contributiva.** In Caderno de pesquisas tributárias. Vol. 14. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1989.

_____. **Contribuições sociais no sistema tributário.** 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária.** 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MORCHÓN, Gregório Robles. **As Regras do Direito e as Regras dos Jogos – Ensaio sobre a Teoria Analítica do Direito.** São Paulo: Noeses, 2011.

MOUSSALLEM, Tarek Moyses. **Revogação em matéria tributária.** São Paulo: Noeses, 2007.

PIERCE, Charles Sanders. **Semiótica.** São Paulo: Perspectiva, 2005.

ROBLES, Gregorio. **O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito.** 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2026.

ROSS, Alf. **Direito e Justiça.** Bauru, SP: EDIPRO, 2000.

SAMPAIO JR, Tercio Ferraz. **Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2016.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **As classificações no sistema tributário brasileiro**. In: Congresso Internacional de Direito Tributário, 1, 1998, Vitória-ES. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PEIXOTO, Daniel Monteiro. **PIS e Cofins na importação, competência: entre regras e princípios**. In Revista Dialética De Direito Tributário n. 121. São Paulo: 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Os direitos fundamentais sociais e o problema de sua proteção contra o poder de reforma na constituição de 1988**. DIREITO PÚBLICO, v.1, n.2, p.5-35, out./dez. 2003.

SEHN, Solon. **PIS-COFINS, não-cumulatividade e regimes de incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SILVA, Frederico Silveira e. **As contribuições: uma análise a partir da regra constitucional de competência da destinação**. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2023, p. 68. Sítio <https://repositorio.pucsp.br/jspui/bitstream/handle/39368/1/FREDERICO%20SILVEIRA%20E%20SILVA.pdf>. Acessado em 02/10/2025.

_____. **A imposição da bivalência entre a regra-matriz de incidência tributária e a regra de destinação do produto da arrecadação da contribuição sobre bens e serviços (CBS)**. In A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da emenda constitucional 132/2023. Coordenação Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Editora Noeses, 2024.

_____. LINS, Robson Maia. **A impossibilidade de alteração ou esvaziamento do conteúdo semântico da regra de competência tributária das contribuições sociais de seguridade social**. In Direito Tributário e Interdisciplinaridade: Homenagem a Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2021.

_____. **Artigo XVII in Comentários à Declaração Universal dos Direitos Humanos**. Coordenação Wagner Balera. São Paulo: Conceito Editorial, 2011.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 4 ed. 10ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009.

TELLES JUNIOR, Goffredo. **O direito quântico: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica**. 6 ed. São Paulo: Max Limonad, 1985.

TOMÉ, Fabiana Del Padre, **Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal**, 1 ed. Curitiba: Juruá, 2002

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus logico-philosophicus**. São Paulo: Nacional, 1968.