

Da Ausência dos Pressupostos de Imposição da Cofins não Cumulativa Criada na Lei 10.833/2003

Roberto Ferraz

Consulta

Apresenta consulta importante grupo industrial acerca da constitucionalidade de alterações introduzidas pela Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que aumentou a alíquota da Cofins de 3% para 7,6%, simultaneamente à adoção de regras de não-cumulatividade em sua incidência sobre determinados setores, dentre os quais o da consulente.

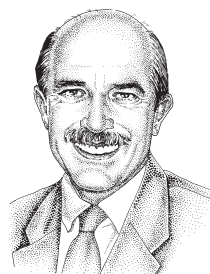
Esclarece a consulente que verificou identidade de base de cálculo entre a Cofins não cumulativa e o ICMS, e que a mudança de sistemática daquela contribuição representa forte impacto em seus custos, pois, como grande empregadora de mão-de-obra que é, alcança expressiva agregação de valor em seu processo industrial sem que tenha correspondente crédito a compensar. Tratar-se-ia portanto de tributo com base de cálculo coincidente com a de tributo estadual e que, paradoxalmente, onera pesadamente os setores de forte utilização de mão-de-obra ao passo que desonera aqueles que operam grandes volumes apoiados em grande capital, mas sem mão-de-obra (atividade especulativa com *commodities* por exemplo).

Consulta ainda quanto às consequências em caso de inconstitucionalidade das alterações, isto é, se ocorreria a simples não-incidência da contribuição ou a necessária volta ao regime anterior com incidência cumulativa com alíquota de 3%.

Resumo: A Constituição estabelece não apenas regras formais, de procedimento, mas define também parâmetros substanciais a serem observados na exigência de tributos, chamados pressupostos de imposição. Existe na Constituição todo um programa social e econômico a ser respeitado pela legislação, e que não pode ser violado sob a justificativa de observância formal. A criação de uma contribuição sobre a mesma base econômica reservada aos Estados (a venda de mercadorias), e sobre aquela reservada à própria União, mas mediante regras específicas, de repartição de receitas e seletividade (venda de produtos industrializados), configura nítida violação do sistema constitucional tributário.

1. Racionalidade do Sistema

1.1. Importante movimento doutrinário vem se formando em torno à idéia de *racionalidade* do sistema jurídico e, em particular, do sistema tributário. Entre nós, destaca-se o trabalho de Hamilton Dias de Souza¹ e, no direito comparado, o de Enrico de



Roberto Ferraz
é Advogado em
Curitiba, Mestre em
Direito pela UFPR,
Doutor em Direito
pela USP e Professor
Titular de Direito
Tributário da PUC/PR.

¹ A Competência Tributária e seu Exercício: a Racionalidade como Limitação ao Poder de tributar, São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

Mita² e mesmo Luigi Ferrajoli com o já consagrado “Diritto e ragione”³. Na mesma linha de pensamento, há ainda o estudo “Da Hipótese ao Pressuposto de Incidência”⁴.

Efetivamente, o Direito haverá de manifestar uma racionalidade, um conjunto coerente de princípios e regras, compreensível e harmônico, interpretado com bom senso.

O direito positivo vai necessariamente manifestar a racionalidade humana ao refletir a natureza humana criadora do direito, pois, tendo o direito uma relação intrínseca com a natureza do homem e com o modo de agir que lhe é próprio por natureza - racional - não pode haver ordem jurídico-social duradoura que não efetive a racionalidade de que é dotada a humanidade, configurando portanto o direito um sistema racional⁵.

1.2. Conclusão de alta relevância que se pode alcançar ao buscar a racionalidade do sistema tributário é a de que “o princípio de capacidade contributiva exige acima de tudo que haja um coligamento efetivo entre a prestação imposta e o pressuposto econômico considerado” e, portanto, “o pressuposto constitui fundamento e limite da imposição”⁶.

Com esses fundamentos, será sempre necessário verificar quais os *pressupostos de imposição*⁷ de qualquer figura tributária em análise, de maneira a verificar na hipótese normativa concretamente positivada a presença ou a ausência dos pressupostos constitucionalmente estabelecidos, sem os quais inválida será sua imposição. Tal invalidade ocorrerá por ausência de competência legislativa, não bastando para legitimação da nova figura normativa a simples correspondência à materialidade da hipótese constitucionalmente esboçada⁸.

2. Regime Próprio das Contribuições

2.1. Assim, ao examinarmos a figura da Cofins será necessário examinar, primeiramente, os pressupostos de imposição das contribuições especiais, ou seja, examinar todo

“o conjunto de condições estabelecidas expressa ou implicitamente pela Constituição para a imposição de tributos, tanto no tocante à cobrança, isto é, condições estabelecendo hipóteses de incidência, bases de cálculo, contribuintes, e demais elementos da exigência válida, estando aí incluídos a isonomia, legalidade, irretroatividade, capacidade contributiva e, conforme o caso, a progressividade, bem como, no tocante às condições estabelecidas constitucionalmente quanto à destinação do produto da arrecadação, que igualmente integram o elenco de requisitos para validade da exação, para todas as espécies tributárias”⁹.

Dessa análise é que ressaltarão os elementos necessários a uma interpretação coerente com o atual estado de desenvolvimento do Direito, voltado não apenas a um exame formal, a uma justificação do tributo pela mera observância de normas procedimentais¹⁰, mas tam-

² *Interesse Fiscale e Tutela del Contribuente*, terza edizione, Milano: Guiffre, 1995.

³ Consultada em sua versão espanhola *Derecho y Razón. Teoría de Garantismo Penal*, Madrid: Trotta, 1995.

⁴ FERRAZ, Roberto. *Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa*, coordenação de Luís Eduardo Schoueri, São Paulo: Quartier Latin, 2003.

⁵ MESSNER, Joahannes. *Ética Social - o Direito Natural no Mundo Moderno*, São Paulo: Quadrante, sem data, pp. 387 e ss.

⁶ DE MITA, Enrico. *Interesse Fiscale...*, ob. cit., p. 43.

⁷ Nomenclatura que se prefere e adota desde 1992, quando da publicação de *Contribuições Especiais e Empréstimos Compulsórios*, Resenha Tributária, São Paulo, 1992, também utilizada em *Da Hipótese ao Pressuposto de Incidência*, ob. cit., ainda que nesta última se tenha usado “incidência” para relacionar à tradicional figura da “hipótese de incidência”.

⁸ Chamada por Roque Antonio Carrazza de “arquetipo” (in *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 442) ou por Paulo de Barros Carvalho de “regra-matriz de incidência” (*Curso de Direito Tributário*, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 1993, p. 154).

⁹ FERRAZ, Roberto. *Da Hipótese...*, ob. cit., p. 235.

¹⁰ GUTMANN, Daniel. “Du Droit à la Philosophie de L’Impôt”. Artigo publicado no tomo 46 da coleção *Archives de philosophie du droit* sobre “L’impôt”, Paris: Dalloz, 2002. “Valorar a justiça do imposto não é valorar a justiça de uma regra de direito ordinário. Está fora de questão, por exemplo, legitimar filosoficamente um imposto simplesmente por constatar que um processo democrático foi respeitado. A justiça procedimental não tem espaço em matéria de filosofia do imposto, porque o espírito está como que imantado pela justiça substancial.

bém voltado à verificação de aspectos substanciais para sua validade. “O estabelecimento de tais pressupostos de incidência define não apenas condições de *vigência* mas todo um programa de *interpretação* do sistema tributário.”¹¹

2.2. É de consenso que o regime próprio das contribuições implica a vinculação do produto da arrecadação à finalidade que motivou sua instituição¹².

Além disso, quanto às contribuições sociais do artigo 195 da CF, é também reconhecido que ficaram diretamente estabelecidos pela Constituição suas hipóteses de incidência, bases de cálculo, sujeito passivo e ativo, tornando desnecessária a edição de Lei Complementar nessa matéria, dada a amplitude da direta configuração de tais tributos pelo próprio texto constitucional¹³.

2.3. Assim, não é difícil afirmar que são pressupostos de imposição das contribuições sociais discriminadas no artigo 195 da Constituição, tanto a escolha da hipótese de incidência ali configurada juntamente com os demais aspectos atinentes à estrutura de cobrança dessas contribuições, quanto a efetiva vinculação do produto da arrecadação ao sistema de seguridade social, a ser não apenas legislativamente estabelecida, mas também faticamente praticada¹⁴.

Além disso, dada a lógica estabelecida pela Constituição, pode-se ainda afirmar, seguindo a linha explicitada por Luís Eduardo Schoueri¹⁵ em trabalho sobre as “Normas Tributárias Indutoras”, em que destaca que “Identificam-se as normas tributárias indutoras a partir de sua função. (...) por normas tributárias indutoras se entende um aspecto das normas tributárias, identificado a partir de uma de suas funções, a indutora” e que “... a constatação de uma finalidade arrecadadora da norma não exclui possa ela, simultaneamente, ter finalidade direcionadora”, que ao lado da finalidade arrecadadora pode-se identificar uma outra característica distinta que também compõe a norma de maneira essencial, sem a qual desconfigurado seria o tributo. Como se verá adiante, foi dado ao regime das contribuições sociais um caráter de excepcionalidade (ainda que precipuamente voltado ao sustento do sistema brasileiro de seguridade social), definindo assim aquela característica paralela referida.

2.4. Efetivamente, ao se destacar todo regime excepcional para aquelas figuras, basicamente configurado no referido artigo 195, dando-lhe tratamento parcialmente diferenciado do comum a todos os tributos¹⁶, adotou-se efetivamente um tratamento “*sui generis*”, como

“Esta justiça substancial, em si mesma, é apreendida através de um duplo prisma: o dos fins (os objetivos perseguidos pela exação), o dos meios (as modalidades que definem a divisão e os lançamentos). O prisma é frágil, sem dúvida: por exemplo, o imposto limita a liberdade (é o sacrifício) para aumentar a liberdade (é uma aposta filosófica). *Os meios de obtenção do imposto sustentam, portanto, uma relação complexa com seus fins.* A complexidade, no entanto, não impede de os distinguir.

A justiça dos fins é a grande ausente da maior parte dos debates sobre o imposto. Portanto, a justiça dos meios absolutamente não garante a justiça dos fins.”

¹¹ FERRAZ, Roberto. *Da Hipótese...*, ob. cit., p. 235.

¹² GRECO, Marco Aurelio. *Contribuições - uma Figura “sui Generis”*, São Paulo: Dialética, 2000.

¹³ FERRAZ, Roberto. *Contribuições...*, ob. cit., p. 54.

¹⁴ SCAFF, Fernando Facury. “Contribuições de Intervenção e Direitos Humanos”, *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, Pesquisas Tributárias Nova Série* - 8, São Paulo: RT, 2002, p. 402. Afirma, ademais, que “Não basta o respeito à forma, ao trâmite das propostas, é necessário que exista o efetivo controle do poder através do controle da destinação das verbas públicas, estabelecidas no orçamento público.”

¹⁵ “Contribuição ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico”, tese ainda inédita, mas em vias de ser publicada, apresentada como requisito parcial no concurso em que o autor alcançou cadeira de Professor Titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, área de Legislação Tributária, da Faculdade de Direito da USP, em 2002, p. 2

¹⁶ Cfr. Marco Aurelio Greco (*Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. X, p. 27) para quem: “(...) podemos identificar dois tipos de competência consagrados pela nossa Constituição Federal. Esses tipos - uma vez que toda norma de competência é norma que serve de fundamento de validade da norma que for editada nos termos previstos pela norma de competência - referem-se às técnicas de validação que o Constituinte, ao editar as normas da Carta Magna escolheu

diz Marco Aurelio Greco. Tal tratamento, porém, não chega a constituir uma espécie distinta, como sustenta-se desde 1992¹⁷, em opinião hoje bastante bem acompanhada¹⁸, e cujos contornos se apontará mais adiante.

Aquelas disposições específicas da Constituição relativas às contribuições sociais deverão de ser perfeitamente observadas, sob pena de desconfigurar-se o tributo cuja

competência impositiva foi atribuída à União, podendo inclusive resultar em invasão de competência dos Estados, como se sustentará¹⁹.

2.5. É evidente que o sistema constitucional originalmente adotado pode sofrer modificações, como efetivamente já ocorreu com a Emenda nº 20, de 15 de dezembro de 1998, inexistindo motivos para que se sustente seja aquele regime inicial integralmente imutável.

De fato, havia em 1988 uma nítida referibilidade das contribuições do artigo 195 aos participantes do sistema de seguridade social, bem destacada à época por Hamilton Dias de Souza²⁰. Posteriormente, especialmente com a Emenda nº 20, e também pelos fatos (universalização do atendimento veiculado por instrumentos legislativos, em consonância com as normas programáticas do Capítulo), aquela referibilidade foi quebrada, restando apenas resquícios daquele regime inicial, em que havia uma total vinculação de contribuintes com o próprio sistema.

Quanto à quebra de referibilidade entre contribuintes e o sistema de seguridade, não parece haver espaço para contestação de sua constitucionalidade, pois, como referido, a mudança veio cumprir com a determinação da Constituição que apontava para a universalização dos serviços, bem como para a generalização de seu financiamento²¹. Passou-se a dispensar a vinculação do particular ao sistema para que pudesse ser atendido no Sistema Único de Saúde - SUS, bastando ser pessoa, nacional ou estrangeira, para reconhecer-se seu direito a atendimento médico gratuito. As hipóteses de aposentadoria por idade também foram elasticizadas, admitindo-se beneficiar pessoas sem tempo de contribuição ao sistema previdenciário. Passou-se também a dispensar a vinculação ao sistema para a escolha legal do contribuinte. Quebrou-se, portanto, a referibilidade no que toca especificamente às contri-

para permitir a edição de normas inferiores que comporão os vários dados a partir dos quais o cientista do direito irá formular suas proposições.

Nesse sentido duas são as técnicas de validação hipoteticamente utilizáveis.

Em primeiro lugar, a norma superior que outorga uma competência pode dar validade à norma inferior desde que descreva certos fatos abstratamente indicados pela norma superior. Por outro lado, a norma superior pode imunizar a inferior à impugnação (validá-la), não mais se a norma inferior atende aos pressupostos indicados na norma superior, mas, isto sim, se uma finalidade vier a ser atingida.

Em outras palavras, a norma superior de competência poderá prever que as inferiores são válidas desde que ocorram certos fatos (validação condicional) ou então desde que a finalidade seja aquela consagrada (validação finalística)."

Cfr. também Geraldo Ataliba, (*Hipótese de Incidência Tributária*, 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1992, p. 170), *in verbis*:

"Ao assim dispor - não indicando qual a materialidade das hipóteses de incidência das demais contribuições - a Constituição veio dar uma disciplina *sui generis* à matéria, deixando ao legislador ordinário liberdade no estabelecê-la. Não está ele preso, como nos demais casos de tributos, a fatos determinados. Essa liberdade, evidentemente, é relativa, porque os parâmetros constitucionais gerais deverão ser respeitados em qualquer hipótese."

¹⁷ FERRAZ, Roberto. *Contribuições...*, ob. cit., especialmente pp. 134-48.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 514; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 1993, p. 35.

¹⁹ Cfr. itens 7 e seguintes abaixo.

²⁰ "Contribuições para a Seguridade Social", *Contribuições Sociais, Caderno de Pesquisas Tributárias* - vol. 17, São Paulo: Resenha Tributária, 1992.

²¹ Cfr. "Artigo 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: (...)" e "Artigo 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Parágrafo único. Compete ao poder público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos: I - universalidade da cobertura e do atendimento (...)."

buições sociais do artigo 195 da CF²². Hoje não é mais preciso ser empregador ou empregado para ser contribuinte do sistema de seguridade, como não é mais preciso ser empregado para ser usuário desse mesmo sistema (ainda que com acesso não integral a esse sistema).

2.6. No entanto, há aspectos que se pretendeu modificar e que absolutamente não poderiam ser alterados no regime das contribuições. É o caso da disposição da Emenda nº 20, de 11 de dezembro de 2001, que inclui ao artigo 195 o seguinte parágrafo: “§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.”

No tocante à distinção entre contribuintes que desenvolvam diferentes atividades, a Emenda é inconstitucional, como já se sustentou anteriormente: “Não poderia a Emenda criar a possibilidade de distinção em matéria tributária por critério diferente do da capacidade contributiva, muito especialmente em se tratando de tributo incidente sobre a renda.”²³

Efetivamente, como sustentava já Hamilton Dias de Souza ao analisar a necessária racionalidade do sistema, muito antes da referida Emenda, “empresas que exercem diferentes atividades econômicas não podem sofrer cargas tributárias distintas por quaisquer circunstâncias não relacionadas com sua capacidade de auferir lucro”²⁴.

Já quanto à parte final do dispositivo, que prevê possível variação em função *da utilização intensiva de mão-de-obra*, não há inconstitucionalidade. Há no entanto um reforço à característica da referibilidade, o que parece um retrocesso.

2.7. A constitucionalidade ou inconstitucionalidade das modificações feitas nas referidas emendas está sendo tomada aqui apenas para exemplificar o fato de que *pode haver tentativas de modificação de regime que atentem contra o conjunto de disposições da Constituição, configuradoras dos pressupostos de imposição das contribuições*, ainda que, num primeiro exame, restrito aos aspectos formais da norma instituidora de competência tributária, não se verifique desconformidade.

Da mesma forma, como se verá adiante, a mudança de regime da Cofins, quando contrastada com aquele conjunto de dispositivos configuradores de pressupostos de imposição específicos desse tributo, pode verificar-se inconstitucional, mesmo quando, examinada apenas a hipótese de incidência adotada, pareça válida.

3. Classificação dos Tributos

3.1. A classificação em Direito somente se justifica se tratar de regimes jurídicos distintos. Assim, por exemplo, a antiga distinção entre filhos legítimos e ilegítimos, existente quando da edição do Código Civil de 1916, deixou de ter qualquer significado quando se igualou o regime jurídico aplicável àquelas antigas categorias. Hoje a distinção não é jurídica.

Em matéria de tributos a classificação não é indiferente, pois a depender da espécie tributária, tem-se diferentes regimes jurídicos, configurados pela própria Constituição.

3.2. Discutiu-se intensamente no direito brasileiro quantas seriam as espécies tributárias, variando as opiniões para identificar apenas duas, como em Alfredo Augusto Becker²⁵, até cinco, em posição sustentada por Ives Gandra da Silva Martins²⁶. Como já se referiu, nessa matéria, o importante é saber se há regimes jurídicos próprios para cada figura.

²² Mantendo-se quanto às demais contribuições - cfr. Roberto Ferraz, “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”, *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 8, São Paulo: RT, 2002, pp. 364 e ss.; e cfr., ainda, Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1992, item 86.7.

²³ FERRAZ, Roberto. *Da Hipótese...*, ob. cit., p. 199.

²⁴ *A Competência...*, ob. cit., p. 269.

²⁵ *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1963, p. 346.

²⁶ “As Contribuições Especiais numa Divisão Quinquipartida dos Tributos”, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coord. Hamilton Dias de Souza, Henry Tilbery e Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Bushatsky, 1977, pp. 251-69.

A doutrina mais tradicional, espelhada tanto no texto constitucional, em seu artigo 145, como no Código Tributário Nacional, em seu artigo 5º - de que as espécies tributárias seriam três, com impostos, taxas e contribuições de melhoria -, tem sido questionada sobretudo em função da afetação do produto da arrecadação, nos empréstimos compulsórios e nas contribuições especiais, identificadas na regra definidora de competência tributária. Resumidamente, pode-se dizer que a doutrina tradicional foi questionada porque, além do uso do tradicional critério para definir competência tributária, pela indicação de hipótese de incidência, a Constituição passou a utilizar também outro critério, o de afetação do produto da arrecadação a determinada finalidade, para estabelecer uma competência tributária suplementar em favor da União²⁷.

Essa diferença no estabelecimento dos pressupostos de imposição das contribuições e dos empréstimos compulsórios não configura espécies distintas do imposto, da taxa e da contribuição de melhoria, que continuam sendo identificadas por suas hipóteses de incidência típica²⁸. A classificação em espécies corresponde a um determinado critério de diferenciação, o da hipótese de incidência consistente ou não numa atividade estatal específica relativa ao contribuinte, ao passo que a identificação de contribuições e de empréstimos compulsórios corresponde a outro critério, o da afetação do produto da arrecadação. Não se pode misturar ou confundir esses critérios e respectivas classificações.

3.3. Tem havido um engano por parte da doutrina que entende haver naquela diferente técnica de atribuição de competência, corrente essa liderada pelo pioneiro entendimento de Marco Aurelio Greco, uma criação de espécies distintas daquelas tradicionais, a ponto de constituir gênero próprio²⁹.

Esse engano consiste em pretender utilizar diferentes critérios de classificação e depois unir todas as espécies identificadas numa só classificação.

O exemplo que se dá a seguir é muito simples, mas mostra a confusão referida. Podemos classificar os alunos de uma sala de aula conforme sejam torcedores de um ou outro time de futebol. Podemos ainda classificar os mesmos alunos com base num outro critério, distinto, conforme suas cidades de origem, por exemplo. O que não podemos fazer é pretender unificar o resultado sob uma única classificação e contar-lhe as espécies.

Pelo primeiro critério (nota distintiva de espécies) alcança-se que há alunos são-paulinos, flamenguistas, corintianos, atleticanos etc. Já pelo segundo, identificam-se paulistanos, cariocas, brasilienses etc. Não haverá coincidência entre as espécies identificadas de acordo com cada um daqueles critérios (pois são distintos), ainda que possa haver uma tendência de maior coincidência em certas espécies identificadas em um ou outro critério. Provavelmente os alunos torcedores do São Paulo e do Corinthians serão predominantemente encontrados entre os paulistanos, ao passo que os do Flamengo tenderão a verificar-se entre os cariocas, e assim por diante. Porém, ainda que haja até mesmo uma tendência de coincidência entre as diferentes espécies identificadas por diferentes critérios, dentro de um mesmo e único gênero (alunos), não se pode entender que cada uma daquelas espécies seja espécie daquele gênero, numa mesma e única classificação. Não se pode pretender que os alunos sejam classificáveis como paulistanos, cariocas, brasilienses, flamenguistas, corintianos, atleticanos ou são-paulinos. Repetindo, não se pode pretender unificar classificações, de um mesmo gênero, feitas sob diferentes critérios, para “juntar” as respectivas espécies.

²⁷ Na acurada observação de Marco Aurelio Greco, citada na nota 16 *supra*.

²⁸ Vide nota 17 e, ainda, FERRAZ, Roberto. “Contribuições de Intervenção...”, *ob. cit.*, pp. 364/65 (itens 1.1 e 1.2).

²⁹ *Contribuições...*, *ob. cit.*, p. 144 (item 6.2.3), onde se lê: “Uma vez que a Constituição adota dois critérios para atribuir competências, e estando as contribuições submetidas a um critério de validação diferente do aplicável aos impostos, disso resulta que a contribuição não pode ser reconduzida a impostos ou taxas. Contribuição é categoria distinta dos tributos cujas leis instituidoras estão validadas condicionalmente.”

Da mesma forma como posso ter determinados alunos que são paulistanos e flamenguistas, posso ter tributos que são impostos (sob o ponto de vista da classificação segundo a natureza da hipótese de incidência) e, ao mesmo tempo, (sob outro ponto de vista consistente na diferente forma de atribuição de competência legislativa) são contribuições sociais. A chamada contribuição social sobre o lucro, por exemplo, é - quanto à natureza jurídica específica tomada pelo critério diferencial da natureza da hipótese de incidência -, um típico imposto, por não estar vinculada a uma prestação estatal específica relativa ao contribuinte. Sob análise de um outro critério distintivo - o da vinculação do produto da arrecadação -, identifica-se na mesma exação uma contribuição social, por estar configurada de acordo com os pressupostos de imposição do artigo 195, que a diferenciam (parcialmente) do regime do imposto sobre a renda, colocando-a, por exemplo, sob o regime o § 6º daquele artigo, afastando-se, portanto, a aplicação da anterioridade.

3.4. Portanto, a necessária vinculação do produto da arrecadação, configuradora (junto a outras características) da regra de competência tributária constitucionalmente estabelecida, não caracteriza espécie (nem gênero) distinta dentro da tradicional classificação dos tributos, mas define um outro critério de classificação, não assimilável àquela. Esse o entendimento de Roque Carrazza e de Paulo de Barros Carvalho, dentre outros³⁰.

As contribuições, cuja instituição ficou reservada à União Federal, serão ao mesmo tempo impostos, taxas ou contribuições de melhoria, submetendo-se ao regime próprio de tais figuras tributárias, naquilo em que o regime das contribuições não seja expressamente excepcionado.

4. Pressupostos de Imposição das Contribuições do artigo 195 da CF

4.1. Do exposto anteriormente, pode-se afirmar que as contribuições sociais do artigo 195 da Constituição Federal têm pressupostos de imposição muito particulares.

De fato, diferentemente do que fez com os impostos ali discriminados, bem como com as taxas, relativamente aos quais o texto constitucional descreveu suas hipóteses de incidência, quanto às contribuições em geral limitou-se a indicar possíveis finalidades a atingir³¹, estabelecendo assim a afetação do produto da arrecadação.

Porém, quanto às contribuições sociais do artigo 195 da Constituição ficou estabelecida não somente sua completa afetação à seguridade social como ainda fixaram-se diretamente os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, já desde a primeira redação.

Quanto a estas contribuições, portanto, não vale a observação de que teria o texto constitucional se limitado a indicar as finalidades a que deveriam atender. Pelo contrário, nesse caso a Constituição foi extraordinariamente detalhista, suprimindo até mesmo a tarefa ordinariamente reservada a lei complementar, de definir as características básicas dos tributos.

4.2. Seguindo a tese de Luís Eduardo Schoueri, pode-se verificar que a Constituição, em sua racionalidade, traçou diversas linhas diretivas das ações concretas, bem como da interpretação que se deve dar a textos constitucionais ou infraconstitucionais, segundo um modelo econômico e social que adotou. Diz ao referir que as normas tributárias indutoras constituem forma de intervenção do Estado no domínio econômico: “Daí a importância de investigar de que maneira as limitações constitucionais ao poder de tributar podem assumir novo viés, quando a elas se agregam forças dos princípios desenvolvidos na Ordem Econômica.”³²

Assim, é possível identificar dentre as normas e princípios que dizem com a Ordem Econômica e dentre aquelas que são especificamente tributárias, conteúdos referidos à con-

³⁰ Vide nota 18 *supra*.

³¹ Cfr. GRECO, Marco Aurelio, *Contribuições...*, ob. cit., p. 135 (item 6.1.2.3); e cfr. ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de Incidência...*, ob. cit., p. 170 (item 79.2.1).

³² *Contribuição ao Estudo...*, ob. cit., p. 282, final do item 4.1.3.

creta figura das contribuições sociais do artigo 195, que não se encontram nos textos específicos que lhes definem a competência impositiva mediante fixação de hipóteses de incidência concretas.

Como já se observou, inicialmente havia no sistema uma referibilidade entre os contribuintes escolhidos pela Constituição e o sistema de Seguridade Social. Eram contribuintes apenas os empregadores e os empregados³³. A racionalidade do sistema estava centrada na vinculação de trabalhadores ao sistema de saúde e de previdência (o histórico brasileiro mostra que se estruturou a partir dessa relação específica no âmbito dos Institutos de Previdência da Caixa Econômica e outros similares). Naquele momento, fazia parte dos pressupostos de imposição dessa figura tributária essa mesma referibilidade, sendo de afastar-se a cobrança que visasse alcançar membros externos ao sistema, que dele não se beneficiassem direta ou indiretamente (como os empregadores)³⁴. Hoje esse elemento não mais compõe o pressuposto de imposição dessas contribuições.

4.3. No entanto, outros elementos compõem o pressuposto de imposição das contribuições do artigo 195.

Além da necessária afetação (legal e efetiva) do produto da arrecadação ao sistema de seguridade social, e do respeito integral aos elementos básicos indicados na Constituição (hipóteses de incidência, bases de cálculo e contribuintes), exige-se ainda:

4.3.1. bases econômicas distintas das reservadas aos Estados e Municípios, não podendo ser tais áreas invadidas por distorções das hipóteses de incidência ou bases de cálculo escolhidas pela legislação ordinária;

4.3.2. respeito aos ditames constitucionais relativos aos tributos cujas hipóteses de incidência tenham sido adotadas, isto é, às exigências relativas aos impostos quando adotada essa forma, às taxas quando essa a estrutura adotada, ou, ainda, às contribuições de melhoria, se está última for a natureza escolhida pela lei instituidora do tributo.

4.4. As contribuições do artigo 195 adotam bases econômicas não coincidentes com as dos tributos estaduais e municipais. As devidas pelos empregadores e pessoas a eles equiparadas colhem bases tipicamente referidas à renda, seja àquela própria do empregador ou empresa, seja àquela do empregado ou trabalhador autônomo. O lucro configura típica figura da renda da pessoa jurídica. A receita ou faturamento é uma componente básica para se chegar à renda, podendo, numa visão instantânea ou estática, ser considerada como tal. A renda dos trabalhadores é atingida ainda (como substrato econômico) tanto nos recolhimentos relativos aos pagamentos e eles feitos (inciso I, *a*), como em seus recebimentos (inciso II). Também a receita dos concursos de prognósticos está afeta à renda e certamente distanciada de qualquer base econômica reservada ao Estados ou Municípios.

4.5. As contribuições sociais hão de respeitar as limitações constitucionais referentes à espécie tributária que for adotada em sua instituição. Natural, portanto, que haja limitador à parcela de contribuição incidente sobre os salários (teto de contribuição) enquanto se esteje diante de um sistema em que há referibilidade como pressuposto constitucional à instituição do tributo, pois, nesse caso, como identificava Becker, se estaria diante de uma taxa.

Da mesma forma, adotada hipótese de incidência de imposto, haverão de ser observadas as imunidades relativas a essa espécie tributária³⁵.

³³ Essa referibilidade ficou particularmente evidente quando da apreciação pelo STF do argumento de que os pagamentos feitos aos trabalhadores autônomos não poderiam ser tributados pelas contribuições ao INSS, por não serem estes empregados.

³⁴ Cfr. Hamilton Dias de Souza, "Contribuições para a Seguridade...", ob. cit., pp. 418/19; e cfr. Geraldo Ataliba, *Hipótese de...*, ob. cit., pp. 177 e ss. (itens 86.1 e ss.).

³⁵ O STF vem se manifestando em sentido divergente, ainda que não tenha aprofundado na análise dessa questão.

5. O Finsocial, antecedente da Cofins

5.1. Não apenas para valorizar o importante aspecto histórico, que deve compor toda interpretação mais cuidada, mas também para verificar os importantes avanços doutrinários e jurisprudenciais que causou, vale analisar o antecedente da Cofins, consistente na instituição do Finsocial.

Em maio de 1982, com nítida finalidade de ladear o princípio da anterioridade, foi criado pelo Decreto-lei 1.940 o chamado Finsocial. Em artigo que norteou as decisões finais dos Tribunais Superiores, Hamilton Dias de Souza identificou naquela figura dois impostos: um adicional de imposto de renda aplicável às prestadoras de serviços e um imposto novo, sobre o faturamento, enquadrado na competência residual da União. Como impostos não excepcionados ao princípio da anterioridade, sua exigência no mesmo exercício financeiro foi declarada inconstitucional.

5.2. Naquela ocasião foi levantada pela primeira vez a natureza do tributo federal que incida sobre a receita decorrente de vendas de mercadorias e de serviços, sob o aspecto de possível invasão de competência privativa de Estados e Municípios.

Hamilton Dias de Souza assim manifestou-se quanto a esse particular:

“À primeira vista poderia o intérprete identificar hipótese de invasão de competência na parte relativa à venda de mercadorias... (*omissis*) ..., se o tributo efetivamente incidisse sobre a venda de mercadorias haveria inconstitucionalidade por ser tal campo reservado aos Estados-membros... (*omissis*) ... Tendo em conta que a hipótese de incidência tem vários elementos, é fundamental analisar o quantitativo, isto é, a base impositiva... (*omissis*) ... fosse ela o resultado das vendas ou do faturamento de mercadorias, seria imposto sobre vendas. Como não é, sendo calculado sobre a receita bruta, que compreende as vendas de serviços, pensamos tratar-se de tributo novo.”³⁶

5.3. Assim, admitiu-se em nosso sistema tributário um tributo reflexamente incidente sobre a venda de mercadorias porque referente à totalidade da venda de mercadorias, de serviços ou da venda de mercadorias e serviços, em forma cumulativa. Essas as características que salvaram a figura criada com o Finsocial de ser considerada invasão de competência exclusiva dos Estados.

É de se verificar, *a contrario sensu*, que a perda de tais características de cumulatividade e incidência sobre o montante global de vendas, sem referência aos insumos e, conseqüentemente, ao valor agregado, desnatura a contribuição social sobre o faturamento (ou receita) para caracterizar invasão de competência exclusiva, como se desenvolverá mais adiante (item 7).

6. Tratamento Jurisprudencial Dado ao Finsocial e à Cofins

6.1. Quanto ao Finsocial, sua exigência no mesmo exercício em que criado foi declarada inconstitucional pelo antigo Tribunal Federal de Recursos em decisão confirmada pelo Supremo Tribunal Federal, tendo sido reconhecida sua natureza de imposto lançado na competência residual da União quando incidente sobre receita bruta oriunda de venda de mercadorias³⁷.

6.2. Outra questão importante levada aos Tribunais Superiores foi a da transitória subsistência do Finsocial, garantida pelas disposições constitucionais transitórias, até a criação da contribuição prevista no artigo 195, inciso I, sobre o faturamento (redação original), que veio a ser conhecida como Cofins.

Naquela ocasião, não obstante reconhecessem os Tribunais a competência da União para seguir exigindo o Finsocial até a criação da nova figura prevista no texto permanente da

³⁶ “Finsocial. Dois Impostos: um do Campo Residual, outro Adicional do Imposto de Renda - Violação ao Princípio da Anterioridade”, *Revista de Direito Mercantil* nº 47, julho-setembro de 1982, pp. 71-85 (citação na p. 80).

³⁷ Cfr. Recursos Extraordinários 103.778/DF (*RTJ* 116/1.138) e 107.292/RJ (*RTJ* 57/1, p. 240).

Constituição de 1988, entenderam que tal competência era limitada à manutenção da exigência nos exatos moldes que mantinha quando da edição do novo texto constitucional. Assim, os aumentos da alíquota de 0,5% para 1,0% (Lei 7.787/89), para 1,2% (Lei 7.894/89) e para 2% (Lei 8.147/90), não foram reconhecidos pelo Judiciário, reconhecendo uma limitação à competência tributária que vinha não explícita, mas totalmente implícita naquela manutenção de competência impositiva operada pelo artigo 56 das ADCT. A alíquota ficaria limitada ao 0,5%, sem que houvesse dispositivo que assim dispusesse. Apenas o contexto constitucional é que indicou essa limitação. Essa a tese defendida pelo então juiz, Hugo de Brito Machado, acolhida pelo Supremo³⁸.

6.3. Da mesma maneira como se identificou então a inconstitucionalidade das mudanças introduzidas, por conflitem com o modelo admitido pela Constituição em suas disposições transitórias, mantendo-se o modelo anterior em ponto aparentemente indiferente à natureza própria do tributo, a alíquota, também no caso da Lei 10.833, é de se reconhecer a necessária manutenção do modelo constitucionalmente admitido (cumulativo e, conseqüentemente, com alíquotas baixas), mesmo quando a alteração pretendida formalmente pareça beneficiar o sistema e introduzir evolução.

De fato, num primeiro momento, a introdução de não-cumulatividade na sistemática da Cofins (e, antes, do PIS), aparenta ser um importante passo evolutivo. Efetivamente em todos os sistemas tributários a substituição de tributos cumulativos por outros não cumulativos é mudança bem vinda. Foi assim na origem dos contemporâneos impostos sobre o valor acrescido³⁹, e mesmo no Brasil, especialmente na substituição do IVC pelo ICM.

No entanto, a verificação de que a incidência de tributo sobre o valor agregado é campo reservado constitucionalmente aos Estados-membros, em homenagem não apenas ao federalismo mas também para garantir um mínimo de proteção ao consumidor, cuja capacidade contributiva é buscada pelos tributos incidentes sobre vendas, demonstra a nítida involução representada pela novidade ora analisada.

Trata-se, portanto, de simples máscara para alcançar fato signo presuntivo de riqueza reservado aos Estados, para introduzir nova exceção num sistema cujo ideal é a busca da uniformidade e universalidade⁴⁰, buscando atingir apenas determinados setores econômicos, e, paradoxalmente, o de maior utilização de mão-de-obra.

7. Nítida Invasão de Competência Exclusiva dos Estados e Municípios. Clara Fuga à Divisão Constitucional de Receitas. Bases de Cálculo Próprias dos Impostos Discriminados na Constituição: do ICMS, do ISS e do IPI

7.1. Por ocasião da instituição do Finsocial pelo DL 1.940/82, foi abordada a possível invasão de competência que poderia caracterizar por incidir sobre a receita bruta da venda de mercadorias (artigo 1º), e “sobretudo porque o § 3º do mesmo artigo assinala que ‘a contribuição não incidirá sobre as vendas de mercadorias ou serviços destinados ao exterior’”, como assinalava à época Hamilton Dias de Souza⁴¹. A objeção foi porém afastada pelo mesmo autor, em argumento acolhido por nossos Tribunais Superiores⁴², porque o Finsocial se distinguiria do ICM pelas mesmas razões que o IGE, “imposta generale sull’entrata”, italiano se distinguia dos impostos sobre o comércio, isto é, por sua abrangência geral e indiscriminada⁴³.

³⁸ RE 150.764-1, LEX-STF 174/205.

³⁹ Cfr. Alcides Jorge Costa, *ICMS na Constituição e na Lei Complementar*, São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

⁴⁰ Cfr. Fritz Neumark, *Principios de la Imposición*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, versão espanhola com tradução de José Zamit Ferrer, do original “Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik”, Tübingen, 1970.

⁴¹ *Finsocial...*, ob. cit., p. 80.

⁴² Cfr. REsp 47.093/SP, DJ. 6.6.94, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha.

⁴³ “Segundo Gaetano Stamatii, embora se originando do imposto sobre o tráfico, destaca-se claramente dele por suas características, dentre as quais sua abrangência de receitas decorrentes de vendas de mercadorias ou prestações de serviços.

Mais recentemente a doutrina italiana tem também se ocupado em distinguir o novo imposto sobre vendas, o IVA, ou *Imposta sul Valore Aggiunto*, do antigo e cumulativo IGE. No *Manuale di Diritto Tributario* de Pasquale Russo, em capítulo sobre o IVA, de autoria de Roberto Cordeiro Guerra, assim vem explicada a diferença:

“O IGE, em particular, gravava cada entrada de dinheiro realizada pela cessão de bens ou prestação de serviços, e se traduzia por isso em uma imposição definitiva plurifásica cumulativa em cascata: e isto, notadamente, porque em cada transação vinha atingido o inteiro valor do bem ou serviço vendido, sem consentir a dedução do imposto pago nas transações precedentes. Assim, ao final, a tributação terminava por gravar até mesmo sobre os tributos relativos às cessões anteriores e portanto a sua incidência era tanto maior quanto mais numerosas eram as transações antes de alcançar o adquirente definitivo; inconveniente, este último, que favorecia a cartelização da empresa, a fim de reduzir o ônus do imposto, e, pior ainda, determinava uma forte tendência ao ocultamento das transações.

Sob esse aspecto o IVA se diferencia pois, através do mecanismo da dedução do imposto sobre as aquisições daquele inerente às cessões de bens e serviços, deverá atingir somente o valor agregado: daí sua denominação.”⁴⁴

Por sua vez, sobre essa mesma distinção, bem como sobre a consagração do IVA como imposto sobre o comércio, na Itália, diz Gian Antonio Micheli:

“Uma outra razão da importância do IVA consiste no elevado grau de arrecadação e no fato de que, substituindo-se ao IGE e aos impostos de complemento, e também a numerosos impostos menores, sobre a fabricação e o consumo, essa constitui no novo sistema a parte de grande amplitude prevalente da imposição sobre o comércio.

(*omissis*)

As razões que militaram em favor da introdução do novo tributo no ordenamento italiano podem ser substancialmente reconduzidas a dois grupos:

a) de um lado, aquelas por assim dizer de ordem comunitária, consistente na neutralidade do imposto seja no plano interno como no internacional ... (*omissis*) O IVA consente realizar-se, ao menos no plano teórico, a perfeita transparência da imposição sobre o comércio, e portanto de evitar o efeito cumulativo e toda complexidade de impostos compensativos ou de reembolso à exportação;

b) doutro lado, as razões de ordem interna, ligadas à particular virtude do IVA de favorecer o desenvolvimento das empresas e sua racionalização produtiva.”⁴⁵

7.2. Fica assim evidenciada a proximidade de ambos os impostos e ao mesmo tempo sua diferença específica. O imposto geral sobre receitas (IGE na Itália, Cofins no Brasil) alcança a mesma base econômica consistente no comércio de bens e serviços também atingido pelo imposto sobre valor agregado (IVA na Itália, ICMS e ISS no Brasil), mas, pelo importantíssimo elemento diferenciador da não-cumulatividade daquele último imposto, terminam por diferenciar-se, um como imposto sobre a atividade e o outro como imposto sobre o consumo.

7.3. Efetivamente essa distinção encontrada na prática italiana não nos é desconhecida, tendo preservado a incidência do Finsocial como imposto de competência residual, sendo abordada pela doutrina.

Alcides Jorge Costa tratando o tema e dando a perfeita tradução do fenômeno para nossa realidade, assim explica as diversas possibilidades de impostos sobre essa base econômica:

No mesmo sentido, quanto à diferença com o tributo sobre o tráfico, assinala Micheli: ‘Le differenze più rilevanti tra l’imposta sugli scambi e l’imposta generale sull’entrata riguardano l’identificazione dei presupposti, giacché la seconda imposta acquista un âmbito di applicazione vastissimo, comprensivo, in sostanza, di ogni forma di attività economica lucrativa. Ma anche sul piano delle tecniche di attuazione Del prelievo l’imposta generale sull’entrata è caratterizzata da una disciplina in buona parte innovatrice.’” (SOUZA, Hamilton Dias de. *Finsocial...*, p. 81)

⁴⁴ *Manuale di Diritto Tributario*, Milano: Giuffrè, 1996, p. 675.

⁴⁵ *Corso di Diritto Tributario*, 7ª ed., Milano: Utet, 1984, pp. 598/599.

“Diversos Tipos de Impostos sobre Vendas. O Imposto Multifásico Cumulativo.

Os impostos sobre vendas, tomada essa expressão na acepção de impostos sobre o tráfico de mercadorias, admitem basicamente três modalidades:

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

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

3. *Imposto de valor acrescido*: cobrado em cada transação, desde a produção até entrega ao consumidor. O imposto recai, em cada transação, apenas sobre o valor acrescido à mercadoria pelo vendedor.”⁴⁶

Portanto, *a diferença essencial entre os impostos multifásicos cumulativos e o imposto sobre valor acrescido reside na não-cumulatividade deste último.*

7.4. Como a incidência do imposto federal sobre a receita bruta das empresas resultante da venda de mercadorias e serviços (DL 1.940/82), posteriormente transmutada em contribuição social sobre a receita ou o faturamento do empregador, da empresa ou entidade a ela equiparada (CF, artigo 195, I, b), foi tida por legítima, não invasora de competência privativa dos Estados membros ou dos Municípios, precisamente por configurar imposto multifásico cumulativo, geral sobre as entradas, como os antigos *imposta generale sull’entrata* italiano e a *taxe sur le chiffre d’affaires*⁴⁷, cabe perguntar se essa legitimidade continua no regime de não-cumulatividade proposto pela Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003.

À primeira vista pode causar estranheza que se questione a exigibilidade da Cofins precisamente quando alterada para evitar sua cumulatividade. Não há dúvida de que a cumulatividade é profundamente nociva à economia, mas não se pode deixar de analisar a constitucionalidade de uma figura tributária sob a simples alegação de que estará buscando evitar esse mal.

7.5. Assim, pode-se perguntar:

“A não-cumulatividade introduzida pela Lei 10.833 na contribuição social incidente sobre a receita das empresas identificou essa figura com o imposto de competência dos Estados, sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte e telecomunicações quando incidente sobre a mesma base econômica?”

Também é possível perguntar se tal incidência também não se identificaria com a do imposto federal sobre produtos industrializados, quando incidente sobre a mesma base econômica.

Pergunta-se também quanto à constitucionalidade de tal exigência, pois tanto a identidade com o ICMS como com o IPI leva à inconstitucionalidade da exigência, seja por invasão de competência tributária, no primeiro caso, seja por violação das regras específicas que configuram a competência tributária de exigência do segundo imposto.

7.6. Afastado o único ponto de diferenciação relevante entre a Cofins e o ICMS, a cumulatividade do primeiro passa a configurar-se nítida invasão de competência e a conseqüente invalidade da exação por inconstitucionalidade.

Não pode a legislação ordinária, sob o pretexto de racionalizar a exigência da contribuição, identificar a exigência federal à matéria reservada exclusivamente aos Estados.

Não pode a União, sob o pretexto de desonerar o produto da incidência cumulativa, invadir a base econômica do ICMS, usurpando impostos diretamente reservados aos Estados e indiretamente, mediante partilha, aos Municípios.

⁴⁶ *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, São Paulo: Resenha Tributária, 1977, pp. 5/6.

⁴⁷ Extinto em 1936. Cfr. Alcides Jorge Costa, *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 16.

Efetivamente, como se demonstrou acima e como se verifica da legislação de regência, existe uma tênue diferença entre os campos impositivos reservados aos impostos não cumulativos multifásicos e aqueles cumulativos de mesma variedade de fases. Os primeiros sendo não cumulativos identificam claramente a incidência sobre o consumo, vendo trasladar-se cada incidência para a fase seguinte, até final alcance do consumidor, pelo exato valor da alíquota adotada sobre o preço final da mercadoria. Já os cumulativos, não obstante atinjam o mesmo universo econômico da venda de mercadorias, o fazem de maneira aleatória e desordenada, tornando impossível a verificação do montante do tributo exigido relativamente a cada mercadoria.

Com a não-cumulatividade da Cofins, nos casos em que a Lei 10.833 especifica, eliminou-se qualquer diferença relevante entre essa contribuição e o ICMS, identificando-se as figuras.

7.7. A doutrina indica a base de cálculo como critério final de identificação do tributo⁴⁸ eis que, consistindo num aspecto mensurável da hipótese de incidência, denuncia necessariamente tal natureza.

O que se verifica da base de cálculo estabelecida pela Lei 10.833 é que consiste no valor total do faturamento (assim entendida a receita como definida no § 1º do artigo 1º), descontados os créditos decorrentes da aquisição de bens para revenda e demais hipóteses do artigo 3º.

A Lei 10.833/03 fixa a dedução daqueles créditos após a aplicação da alíquota à base de cálculo referida, utilizando a técnica de dedução de imposto sobre imposto⁴⁹. Trata-se do mesmo método adotado pela Lei Complementar 87/96, que fixa idêntica metodologia para o ICMS.

Efetivamente, a utilização da técnica de não-cumulatividade poderia variar, sem que variasse a natureza do tributo. No entanto, neste caso concreto, sequer a sistemática de apuração variou, adotando a Lei 10.833/03 idêntico método de apuração ao já determinado no ICMS.

Ainda que se possa identificar pequenas possíveis diferenças, substancialmente se trata da mesma base de cálculo, e portanto do mesmo tributo. Fica assim caracterizada a invasão de competência.

Na legislação da Cofins e do ICMS, cada base de cálculo é variável segundo as mesmas variantes, sendo substancialmente idênticas.

7.8. A partir da edição da Lei 10.833, *a Cofins pode ser identificada* pela parcela de contribuintes sujeitos à apuração não-cumulativa da contribuição, *como um autêntico adicional de ICMS*.

Efetivamente, para as empresas que comercializam mercadorias (e mesmo para as que vendem mercadorias e serviços) a Cofins passou a ser um adicional perfeito.

Matematicamente o valor da Cofins variará em idêntica proporção à variação do ICMS apurado pelas empresas sujeitas a ambos os tributos. As variações ocorrerão por conta das oscilações de alíquotas do ICMS ao passo que a alíquota de Cofins é fixa. Pode-se, portanto, falar de um imposto sobre o consumo com alíquota variável (ICMS) e seu adicional com alíquota única (Cofins), ou, querendo, pode-se falar de um tributo sobre o consumo com alíquota única e incidência invariável, não regionalizada e não seletiva, denominado Cofins, e seu adicional com alíquota não uniforme, regionalizada e seletiva, denominado ICMS.

⁴⁸ Cfr. Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral...*, ob. cit., p. 339; Amílcar de Araújo Falcão, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, São Paulo: RT, 1971, p. 217; Aires Barreto, "Base de Cálculo, Alíquota e princípios constitucionais"; e, ainda, Valdir de Oliveira Rocha, *Determinação do Montante do Tributo*, 2ª ed., São Paulo, Dialética, 1995, pp. 101 e ss.

⁴⁹ Sobre os métodos possíveis e suas peculiaridades, Alcides Jorge Costa, *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, ob. cit., pp. 23 e ss.

Ambos incidem sobre a mesma base econômica e com a mesma sistemática, variando apenas as alíquotas.

Efetivamente, se trabalharmos com alíquotas fixas, haverá coincidência nas bases de cálculo e montantes a recolher de ICMS e de “nova Cofins”, conforme se vê no exemplo elaborado pela consultente.

7.9. Essa coincidência não é uma “simples coincidência”, mas o resultado da fracassa da tentativa do Governo Federal brasileiro de criar um IVA Federal, como se pretendia, através de uma efetiva Reforma Tributária. A intenção era, a exemplo dos países europeus antes citados, unificar diversos tributos incidentes na cadeia produtiva e de consumo de bens e serviços (alguns deles cumulativos), num só, não cumulativo e teoricamente neutro.

Pela pretendida Reforma Tributária, agora protelada para 2007⁵⁰, seriam extintos os atuais IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins, para dar lugar a um Imposto sobre Valor Agregado - IVA cujo produto da arrecadação seria compartilhado entre União, Estados e Municípios. A racionalidade da proposta é clara, especialmente quando comparada ao atual sistema.

No entanto, fracassada a reforma pretendida, buscou o Governo Federal suprir suas necessidades mediante a aprovação de mais uma prorrogação de desvinculação de receitas, nova prorrogação da eternamente temporária CPMF e aprovação da “Nova Cofins”. Nesse esforço em particular, obteve sucesso em todas as suas tentativas junto ao Congresso.

Ocorre que a Cofins quando configuradora de tributo incidente sobre a mesma base que o ICMS e o IPI revela-se inconstitucional, por violar os seguintes artigos da Constituição:

- a) artigo 195, I, b, por não incidir sobre a receita ou o faturamento mas sobre o valor agregado;*
- b) artigo 195, § 4º por não se tratar de competência residual da União, mas de idêntica base à já discriminada em favor dos Estados ;*
- c) artigo 155, II, por pretender atingir campos tributários reservados exclusivamente aos Estados;*
- d) artigo 153, § 3º I, por adotar sistema de alíquota única e não seletiva em função da essencialidade do produto.*

7.10. Mais uma maneira de verificar a procedência dos argumentos acima desenvolvidos é a verificação da natureza da antiga Cofins e a da nova Cofins (não cumulativa), em face do artigo 166 do CTN.

A não-cumulatividade faz da Cofins tributo que “por sua natureza comporta transferência do encargo financeiro do tributo” como previsto no artigo 166 do CTN, isto é, transforma-o em típico tributo sobre o consumo.

A vedação de repetição do indébito estabelecida no artigo 166 do Código Tributário Nacional aplica-se apenas aos tributos que “comportem , por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”.

Na Cofins cumulativa, “tradicional”, não há como saber ao certo o montante de sua incidência em operações anteriores. Já nos tributos não cumulativos sobre vendas, é de sua natureza saber-se o montante de tal incidência anterior, e de direito sua compensação com o montante a pagar em cada operação, configurando-se, portanto, a típica situação de tributo que comporta por natureza a repercussão.

Na pretendida mudança da Cofins, de cumulativa para não cumulativa, altera-se a natureza da contribuição, identificando-a com os impostos sobre vendas dos Estados.

⁵⁰ “A reforma tributária propriamente dita, com a unificação da legislação do ICMS e a redução do número de alíquotas de 44 para cinco, ficou para as etapas posteriores e ainda depende de votação da Câmara. (...) Se a proposta for aprovada na Câmara nos mesmos termos votados no Senado, a unificação das alíquotas do ICMS ocorrerá em 2005, preparando terreno para a criação em 2007 do IVA (Imposto sobre Valor Adicionado), que reuniria o ICMS e outros tributos sobre a produção e o consumo.” Reportagem de Raymundo Costa, publicada no jornal *Folha de S. Paulo* em 18 de dezembro de 2003.

Houve, portanto, efetiva mudança *de natureza* do tributo, que deixou de ser aquele geral, sobre as receitas, configurado pelo artigo 195, inciso II, alínea *b*, da Constituição, para ser um outro, incidente sobre a mesma base econômica e com a mesma sistemática do ICMS, o que é vedado.

8. Critério Formal e Critério Substancial de Interpretação

8.1. Como se lembrou no início do presente trabalho, a tributação corresponde a uma determinada racionalidade, a uma concepção. Pode-se identificar nos tributos suas funções principais e secundárias, fiscais e extrafiscais, as bases econômicas sobre que recaem, a complementariedade e tentativa de equilíbrio entre uns e outros, a permanente tentativa de dividir com justiça os encargos para sustento da atividade pública.

Essa racionalidade permite identificar, numa interpretação amplamente sistemática, não restrita apenas às expressões literais, mas enriquecida com dados da economia, da sociologia etc., o real significado das normas, que não é estático. Efetivamente, o próprio texto constitucional vai se atualizando em virtude dos fatos e circunstâncias que o envolvem⁵¹, sempre manifestando sua racionalidade.

Daí a importância de atentarmos para esses elementos interpretativos destacados, por exemplo por Luís Eduardo Schoueri⁵², Enrico de Mita⁵³ ou ainda economistas como Christophe Heckly⁵⁴ para quem é “possível estudar os processos de decisão fiscal através do exame da interação entre as diferentes racionalidades que intervêm no quadro de relações entre esses três sub-sistemas, o sub-sistema da administração, o sub-sistema dos responsáveis políticos, e o sub-sistema dos contribuintes”.

8.2. O sistema fiscal tem sua lógica, cognoscível em âmbito, não restrita a uma simples lógica da linguagem, *formal*. Cabe ao aplicador do direito buscar conhecê-la o mais profundamente possível, *substancialmente*.

Da mesma maneira que se identificam as razões pelas quais os tributos de maneira geral ficam sujeitos ao princípio da anterioridade e pelas quais outros não se sujeitam a ele, que alguns podem ter suas alíquotas alteradas dentro de certas condições e limites por ato do executivo etc.⁵⁵, pode-se verificar importantes elementos de racionalidade do sistema de contribuições sociais.

Um importante elemento da racionalidade do sistema de contribuições para a seguridade social, por exemplo, é a referibilidade das contribuições, acima apontada⁵⁶. Originalmente essa era uma clara característica configurada pelo artigo 195 da CF, especialmente quando vinculava como contribuintes apenas os empregadores e os empregados. Posteriormente, especialmente por meio da Emenda nº 20/98, essa exigência de referibilidade foi quebrada, passando o sistema a privilegiar a idéia de que a Seguridade Social haveria de ser sustentada por toda a sociedade, e não apenas por quem estivesse a ela vinculada.

8.3. Outro importante elemento da racionalidade do sistema adotado em 1988 para sustentar a Seguridade Social foi a admissão da continuidade do reconhecidamente nocivo tributo cumulativo sobre a receita bruta das empresas.

Antes de 1988 a figura já era conhecida do sistema tributário, pela instituição do Finsocial, mas não havia nessa figura qualquer caracterização de autêntica contribuição social,

⁵¹ Anna Cândida Cunha Ferraz, *Processos Informais de Mudança da Constituição: Mutações Constitucionais e Mutações Inconstitucionais*, São Paulo: Max Limonad, 1986.

⁵² *Contribuição ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Tributárias Indutoras...*, ob. cit.

⁵³ *Interesse Fiscale...*, ob. cit.

⁵⁴ *Rationalité Économique et Décisions Fiscales*, Paris: Librairie Générale de Droit et Jurisprudence, 1987, p. 11.

⁵⁵ *Contribuição ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Tributárias Indutoras...*, ob. cit., p. 387.

⁵⁶ Cfr. item 2.5, acima.

apenas o nome. Tratava-se de simples imposto instituído mediante exercício da competência residual da União⁵⁷, e com alíquota relativamente baixa.

As disposições transitórias de 88, mantiveram temporariamente a cobrança daquele tributo, “até que a lei disponha sobre o artigo 195, I”, tendo os Tribunais Superiores rejeitado sua cobrança majorada por abuso da simples transitoriedade.

A racionalidade é clara:

- a) rejeitou-se a cobrança do tributo multifásico cumulativo Finsocial desvinculado, em favor da União;
- b) exclui-se a possibilidade de criação de tributo cumulativo com base em competência residual (artigo 154, I);
- c) admitiu-se a criação de tributo multifásico cumulativo apenas com expressa vinculação à Seguridade Social, isto é, como contribuição social.

Ficou, portanto, reservada a possibilidade de criação de imposto multifásico cumulativo (reconhecidamente nocivo à economia interna e à exportação, mas forte como poder de arrecadação) exclusivamente para o financiamento da Seguridade Social (cronicamente deficiente), tudo por expressa previsão da alínea *b* do inciso I do artigo 195 da CF.

8.4. Acompanha a racionalidade dessa previsão constitucional o fato de que há barreiras fáticas à elevação da alíquota de imposto cumulativo. Caso seja muito elevada, seus efeitos nocivos à economia serão de tal ordem que já não interessará ao poder fiscal elevá-la. Além disso, os contribuintes tenderão a pressionar pela não-elevação da carga fiscal do tributo cumulativo.

Quanto à Cofins, ocorreu precisamente como se descreve acima. A pesada alíquota de 3% introduzida pela Lei 9.718/98, alcançou os limites possíveis desse tributo em nossa economia. Diante da impossibilidade de elevar ainda mais suas alíquotas e diante dos efeitos indesejáveis que causa à economia, o Governo Federal tomou a iniciativa de começar uma reforma dessa exação, começando por estabelecer incidências únicas em setores determinados como os dos combustíveis e dos veículos. Evitou-se, assim, parcialmente a cumulatividade.

Posteriormente, mantidos os pesados efeitos da cumulatividade sobre a economia, e mantido o desejo de aumentar a arrecadação, promoveu a administração federal a implantação do PIS não cumulativo (Lei 10.637/02), com idêntica estrutura à da Cofins pretendida pela Lei 10.833/03, num autêntico ensaio para esta última. Ao mesmo tempo, buscava-se a federalização do ICMS, mostrando a decisão da União de buscar recursos no âmbito do consumo.

A tributação do consumo guarda características regressivas. No entanto, as razões da administração federal para buscá-la, e especialmente sob a forma de contribuição, são facilmente compreensíveis: diferentemente do imposto sobre a renda e do IPI, não é preciso repartir as receitas das contribuições com Estados e Municípios. Além disso, apesar da Constituição de 1988 ter passado a prever expressamente a progressividade do Imposto sobre a Renda (§ 2º do artigo 153), nada se implementou nesse sentido, tendo até involuído⁵⁸, eis que nesse imposto a União teria apenas a metade do resultado, ficando com cem por cento do desgaste político e dos trabalhos de fiscalização; pelo contrário, alcançando o consumo o resultado será de 100% e o desgaste mínimo, pois, “o que os olhos não vêem o coração não sente”.

⁵⁷ Cfr. SOUZA, Hamilton Dias de. *Finsocial...*, ob. cit., pp. 76 e ss.; e Recursos Extraordinários nºs 103.778/DF (RTJ 116:1.138) e 107.292/RJ (RTJ 157/1:240).

⁵⁸ Antes de 1988 havia oito alíquotas de imposto de renda pessoa física, variando de 10% a 45% em faixas variáveis de 5 em 5%.

8.5. Ocorre, porém, que não poderia a Administração Federal ultrapassar os limites colocados para a autorização excepcional dada pelo artigo 195, expressa para instituição de um tributo cumulativo multifásico. Não poderia ser invadida a competência dos Estados.

Assim, a racionalidade do sistema instituído relativamente à Cofins viu-se pervertida pela tentativa de torná-la não cumulativa a incidir sob operações relativas a circulação de mercadorias e serviços. O tributo não cumulativo de competência da União é o IPI incidente na cadeia de produção e consumo de industrializados, não alcançando aqueles outros consumos, reservados à tributação pelos Estados e Municípios.

É o que prevêem os artigos que estabelecem exclusividade de competência tributária, notadamente os artigos 155, 156, 154 e § 4º do artigo 195.

Houve na CF de 88 uma clara autorização excepcional para tributar de maneira cumulativa o universo das vendas de mercadorias e serviços, visando equilibrar as receitas da Seguridade Social: admitiu-se, por exceção, a adoção de tributo cumulativo, com suas conhecidas vicissitudes, e com sua conhecida virtude, a forte arrecadação. Não ficou, porém, autorizada a invasão de competência exclusiva dos Estados e Municípios através de “contribuição não cumulativa” incidente sobre as mesmas base do ICMS.

8.6. Efetivamente, a alíquota da Cofins, sob a forma cumulativa, nitidamente alcançou seu limite máximo.

Uma alíquota de 3% é extraordinariamente alta e sacrificante para a economia e para os consumidores, ficando estes obrigados a arcar com montantes variáveis e incertos desse tributo. A impossibilidade de exclusão da incidência sobre a exportação, a tendência de concentração e verticalização da indústria, a perda de competitividade do produto nacional frente ao importado, a perda de condições de competir da pequena indústria diante da grande, são todas elas razões suficientes para abominar-se a cumulatividade do tributo, especialmente com alíquota tão elevada quanto essa de 3%.

Nesse momento é de se lembrar não apenas a elevação contínua de alíquotas por que passou o tributo sobre a receita bruta no Brasil. Começando com 0,5% em 1982, elevou-se a alíquota para 1,0% (Lei 7.787/89), para 1,2% (Lei 7.894/89) e para 2% (Lei 8.147/90), até alcançar o abusivo patamar de 3%, em cascata, no fim de 1998 (MP 1.724). O próprio Governo Federal, maior interessado na elevação das alíquotas reconhece que foram exacerbadas⁵⁹.

Fica assim *substancialmente* fácil de verificar que a mudança de regime de apuração da Cofins, em determinadas áreas, corresponde à maneira de burlar as próprias limitações naturais do tributo cumulativo cuja criação ficou excepcionada na Constituição, em favor da Seguridade Social. O Governo Federal ao ver esgotadas as possibilidades de expansão da arrecadação da contribuição criada com base no artigo 195, II, b, da CF, alterou-lhe a forma de maneira a ladear as barreiras impostas pela forma constitucionalmente desenhada e autorizada.

Em outras palavras, a Lei 10.833/03 configura uma tentativa de burlar os pressupostos de imposição constitucionalmente fixados para a incidência da contribuição social sobre o faturamento ou receita.

⁵⁹ A Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135 assim dispõe: “O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes - em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.” E mais adiante: “Adicionalmente, o modelo possibilita uma maior competitividade dos produtos nacionais, uma vez que os bens importados, por não terem incidência anterior, não geram direito a crédito, ao mesmo tempo em que as exportações são desoneradas.”

8.7. Pode ser que alguém (apesar da nítida coincidência de bases econômicas e sistemas de apuração ocorrente entre a “nova Cofins” não cumulativa e o ICMS) pretenda sustentar que a forma adotada pela Lei 10.833/03 se subsuma à matriz constitucionalmente lançada, isto é, que a incidência pretendida por essa lei corresponda à hipótese do artigo 195, quando trata do faturamento ou receita.

Pode ser que se pretenda demonstrar que *formalmente* a nova exação corresponda ao velho dispositivo autorizador de contribuição. Porém, *substancialmente*, não há dúvida de que PIS e Cofins buscam hoje alcançar precisamente o mesmo espaço, a mesma base econômica do ICMS, o valor acrescido de mercadorias e serviços.

Assim, pode-se afirmar que da análise dos pressupostos de imposição da cofins e do ICMS, verifica-se que a incidência pretendida pela Lei 10.833/03 invade o campo reservado aos Estados-membros pela Constituição Federal.

8.8. De qualquer maneira, mesmo aqueles mais amigos das formas do que do conteúdo das normas jurídicas, formalmente a criação do “Cofins não cumulativa” também sofre de vício.

O artigo 195 da Constituição prevê a incidência de contribuição social sobre a receita ou o faturamento (inciso I, alínea b), mas o § 4º do mesmo artigo exige lei complementar para criação de outras contribuições não cumulativas.

Assim, caso não se identificasse a patente identidade de incidências entre a “nova Cofins” e o campo reservado ao tributo estadual (em violação à discriminação de competências), haveria vício formal pois a instituição de contribuição não cumulativa, de competência residual, exige lei complementar.

9. Necessidade de Defesa do Texto Constitucional. Caso Configurador de Abuso de Forma. A Função do Judiciário

É de todo compreensivo que a Administração Tributária tenha suas dificuldades para aumentar a arrecadação.

Porém, absolutamente não é compreensível que se utilize autêntico *abuso de forma* para tentar burlar o texto constitucional no que impõe racionais limitações ao poder de tributar.

As diversas passagens a seguir transcritas mostram a função do Judiciário em situações em que essas tentativas de burla ocorram, e dispensam comentários.

O Senhor Ministro Sepúlveda Pertence:

“(...) não é o Supremo Tribunal Federal o fórum adequado à busca de alternativas economicamente mais adequadas para a solução do desafio dramático de financiamento da seguridade social numa sociedade marcada por tão perversas iniquidades.”⁶⁰

O Senhor Ministro Marco Aurélio:

“Senhor Presidente, não me preocupa o problema de caixa do erário, como também não preocupa aos demais Ministros que integram esta Corte. Preocupa-me, sim, a manutenção, a intangibilidade da ordem constitucional.”⁶¹

O Senhor Ministro Celso de Mello:

“Razões de Estado, ainda que vinculadas a motivos de elevado interesse social, não podem legitimar o desrespeito e a afronta a princípios e valores sobre os quais tem assento o nosso sistema de direito constitucional positivo. Esta Corte, ao exercer, de modo soberano, a tutela jurisdicional das liberdades públicas, tem o dever indeclinável de velar pela intangibilidade de nossa Lei Fundamental, que, ao dispor sobre as relações jurídico-tributárias entre o Estado e os indivíduos, institucionalizou um sistema coerente de proteção, a que se revelam subjacentes importantes princípios de caráter político, econômico e social.”⁶²

⁶⁰ No voto proferido no RE 150.764-1, LEX-STF 174/205, citação na p. 220 (Relator original).

⁶¹ No voto proferido no RE 150.764-1, LEX-STF 174/205, citação na p. 227 (Relator para o acórdão).

⁶² No voto proferido no RE 150.764-1, LEX-STF 174/205, citação na p. 234.

O Senhor Ministro Sydney Sanches:

“Não possibilidade de se salvar o dispositivo, por mais nobre que seja o propósito interpretativo da Corte, ainda que para preservar o respeitabilíssimo interesse público do Tesouro, da Previdência e da Seguridade Social. Por mais nobre que seja esse interesse, não é possível sacrificar princípios intocáveis da Constituição, que, também a meu ver, ficaram profundamente atingidos.”⁶³

9.1. A importância da função judicial fica ainda mais ressaltada quando se recorda que o sistema constitucional prevê o exercício dos poderes de maneira a alcançar o equilíbrio nas relações sociais.

Admitir a incidência da “nova Cofins” sobre o mesmo campo do ICMS seria abrir um precedente gravíssimo autorizador da invasão de competência exclusiva por via reflexa. Além disso, seria permitir que a tributação alcance ainda mais pesadamente o consumidor eis que este é o alvo da tributação sobre as vendas por força do fenômeno macroeconômico da repercussão⁶⁴, contrariamente ao sistema constitucionalmente idealizado.

Efetivamente, admitida a tributação não cumulativa pela Cofins (e pelo PIS) a uma alíquota de 7,6% (mais 1,65% do PIS) sobre o valor agregado, o que impediria sua exacerbação para níveis mais elevados em direta superposição e confrontação com o ICMS?

Hoje as alíquotas de ICMS já alcançam seus níveis máximos, chegando até à casa dos 30% em setores tidos como essenciais pela Constituição como combustíveis, energia elétrica e comunicações. Esses setores seriam preservados da incidência de quaisquer outros tributos, conforme a redação original do § 3º do artigo 155 da CF, o que excluiria a incidência das contribuições, não fosse a lamentável interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal àquele dispositivo.

Poderíamos admitir uma Cofins de 30% sobre tais operações? Será que a Constituição não constituiu nenhuma barreira a essas exigências, devendo a interpretação sempre favorecer “as necessidades de caixa” do governo?

9.2. Não parece ser admissível que o consumidor venha a suportar mais um tributo sobre vendas, livre de quaisquer limitações, quando a Constituição previu expressamente quais os tributos incidentes sobre vendas (ICMS e IPI) fixando suas regras de seletividade e repartição de receitas⁶⁵ a par da não-cumulatividade.

Não pode a União, insatisfeita com a concessão feita pela Constituição, de uma contribuição geral sobre vendas, com alíquota limitada pela própria economia, para sanar seus problemas de caixa na Seguridade Social, vir pretender avançar sobre o campo de competência dos Estados e livrar-se das limitações que tem no IPI (seletividade e repartição de receitas).

Sobretudo não pode a União fazê-lo em detrimento dos consumidores e atingindo quase exclusivamente os setores de intensa utilização de mão-de-obra.

10. Conclusões

10.1. A cobrança de um tributo sobre vendas de mercadorias e serviços, incidente de maneira cumulativa sobre a totalidade das receitas obtidas de tais atividades, foi expressamente admitida pela Constituição.

Essa exigência, autorizada exclusivamente na competência da União em favor da Seguridade Social, é paralela às exercidas pelos Estados e Municípios no exercício de suas competências exclusivas sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços.

⁶³ No voto proferido no RE 150.764-1, *LEX-STF* 174/205, citação na p. 252.

⁶⁴ Cfr. Roberto Ferraz, “Repetição do Indébito Tributário e Legitimidade Ativa”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 100, p. 107.

⁶⁵ Artigo 153, § 3º e 159, I e II; artigo 155, § 2º e artigo 158, IV.

É paralela mas não coincidente, pois tais tributos são diferenciados pela não-cumulatividade característica e necessária do ICMS.

10.2. A introdução da não-cumulatividade desnatura o tributo cuja exigência é permitida à União através do disposto na alínea *b* do inciso I do artigo 195 da Constituição, identificando-a substancialmente ao imposto de competência privativa dos Estados, sobre operações relativas a mercadorias e serviços, o ICMS previsto no artigo 155, inciso II do texto constitucional.

Essa identificação é vedada, sendo portanto a exigência pretendida na forma da Lei 10.833/03 inconstitucional por desbordar pressupostos de imposição constitucionalmente definidos para a incidência de tal tributo. Conseqüentemente, a exigibilidade da Cofins fica limitada à fórmula anterior, geral e cumulativa. A pretendida inovação, sendo inconstitucional, nenhuma consequência produziu na ordem jurídica, restando portanto íntegro o sistema que lhe é anterior.