

A CONSTITUIÇÃO, SUA UNIDADE
E APARENTE CONFLITO INTERNO.

ICMS: NÃO-CUMULATIVIDADE E
SUAS EXCEÇÕES CONSTITUCIONAIS

Tércio Sampaio Ferraz Jr.
Professor Titular da Faculdade
de Direito da USP e Sócio
Honorário do IBDT.

Ao disciplinar a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a Constituição Federal, no § 2º inciso I do art. 155, conquanto determine a não-cumulatividade do ICMS, dispõe nas alíneas a e b do inciso II do mesmo artigo que a isenção ou não-incidência, salvo determinação contrária da legislação, "não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes" e "acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores".

A propósito destas disposições, observa-se à primeira vista, que o ICMS, na nova Constituição, guarda as mesmas característi-

cas do antigo ICM, ou seja, trata-se de um tributo plurifásico e não-cumulativo. Para que não se fruste a não-cumulatividade, faz-se necessária a compensação mediante a regra do abatimento, independentemente de se tratarem de operações anteriores ou posteriores, tributadas ou não. Ora, as regras do inciso II, alíneas a e b conflitam com aquele princípio, ao estabelecer que a isenção e a não-incidência não implicam crédito relativamente às operações seguintes e acarretam a anulação no que concerne às anteriores. Em face disto, indaga-se se é possível duas normas de uma mesma Constituição conflitarem entre si.

Partimos do princípio hermenêutico da unidade da Constituição. Este princípio nos obriga a vê-la como um articulado de sentido. Tal articulado, na sua dimensão analítica, é dominado por uma lógica interna que se projeta na forma de uma organização hierárquica. Ou seja, uma Constituição, da mesma forma que o ordenamento jurídico de modo geral, também conhece a estrutura da ordem escalonada, não estando todas as suas normas postas horizontalmente uma ao lado da outra, mas, verticalmente, uma sobre outra. Concebê-la sem escalonamento é implodir aquele articulado, tornando-a destituída de uni

dade. Perdendo-se a unidade, perde-se a dimensão da segurança e da certeza, o que faria da Constituição um instrumento de arbítrio.

A noção de hierarquia, que conduz à aplicação de esquemas interpretativos como a regra da superioridade e da especialidade, donde a possibilidade de interpretação restritiva, já teve menos alcance na hermenêutica constitucional (cf. Alípio Silveira, *Hermenêutica no Direito Brasileiro*, São Paulo, 1968, vol. I, pág. 222). Na medida, porém, em que constituições passam a ser concebidas não como um complexo compacto e indiferenciado de normas, mas, justamente pela complexidade quantitativa e qualitativa crescente de suas disposições, passam a ser vistas como um sistema de normas coordenadas e inter-relacionadas que se condicionam reciprocamente (cf. José Afonso da Silva: *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, São Paulo, 1968, pág. 37), torna-se inevitável o recurso ao escalonamento e suas consequências analíticas (cf. Karl Engisch: *Einfuehrung in das juristische Denken*, 4a. Edição, pág. 157). Afinal, não é possível deixar de reconhecer, no complexo normativo, a presença do cerne fixo material representado pelos direitos fundamentais e sua prevalência sobre as demais normas, bem como a diferença

entre normas que agasalham princípios, normas que instituem princípios, normas que têm um sentido técnico de organização, normas que visam à própria aplicabilidade da constituição etc. e a sua consequente imbricação formal conforme esquemas lógicos de identidade e não-contradição.

A concepção formal da hierarquia, porém, não é suficiente para compreender o sistema. Existem aí aspectos econômicos, sociológicos, jurídicos e filosóficos que não podem ser reduzidos à mera forma. Neste sentido nos diz Pinto Ferreira (Princípios Gerais de Direito Constitucional Moderno, Rio de Janeiro, 1951, pág.64) que o "edifício" constitucional possui vários andares: "em baixo a infra-estrutura das relações econômicas, a técnica de produção e de trabalho, como símbolos de uma economia individualista ou coletivista; logo em seguida as representações coletivas da sociedade, os sentimentos e instituição dominantes da comunidade humana, como reflexo da consciência comunal; depois, o sistema de normas jurídicas que, se inspirando nos antecedentes econômicos e histórico-sociais, transluzem essa consciência social, corporificando-a em uma carta política; e, acima de tudo, os princípios de justiça, direito natural e segurança coletiva, como o ideal

do regime constitucional perfeito". Isto, obviamente, torna a unidade de sentido, peça imprescindível da interpretação constitucional, um dado irreduzível à mera forma lógica.

Esta unidade de sentido não se obtém se considerarmos a Constituição sem conexão com a própria realidade constitucional, enquanto uma experiência normativa, vivida e concreta, da comunidade. Por isso, sua unidade de sentido não só tem uma dimensão analítica, como também uma dimensão teleológica própria do sistema de valores que lhe é insito. Quando se fala de sistema de valores é preciso, porém, precaver-se contra uma interpretação abstrata e por isso mesmo incontrolável. A experiência alemã a esse propósito no entendimento da famosa Constituição de Weimar e que conduziu aquele país às arbitrariedades do nazismo deve nos servir de exemplo. Assim, o reconhecimento de um sistema de valores não deve conduzir à justificação de quaisquer hipostasias, na medida em que a superação de um método positivista não deva significar uma perda do sentido da positividade do direito (Ernst Forsthoff: *Rechtsstaat im Wandel*, Muenchen, 1976, pág. 134).

É preciso, pois, na interpretação constitucional, ter-se em conta a "forma típica da Constituição" (Forsthoff, op. cit. pág. 160). Atente-se, assim, para a passagem, na vida constitucional brasileira, de um Estado liberal burguês e sua expressão tradicional num Estado de Direito abstrato, para o chamado Estado Social. Naquele, assinale-se a postura individualista, o primado da liberdade no sentido negativo, da segurança formal e da propriedade privada, de um Estado concebido como um "servo estritamente controlado da sociedade" (Carl Schmitt: *Verfassungslehre*, Muenchen-Leipzig, 1928, pág. 125). Neste, percebe-se a extensão do catálogo dos direitos fundamentais na direção dos direitos econômicos, sociais e culturais, a consideração do homem concretamente situado, o reconhecimento de um conteúdo positivo da liberdade, complexidade dos processos e técnicas de atuação do Poder Público, a transformação consequente dos sistemas de controle da constitucionalidade e da legalidade. Esta passagem, porém, não deve significar a exclusão do primeiro pelo segundo, mas a sua transformação daquilo que a Constituição brasileira de 1988 chama de "Estado Democrático de Direito" (v. Preâmbulo e art. 1º). Com esta noção não se exprime obviamente apenas a sujeição do Estado a procedimentos jurí

dicos e a realização de não importa qual idéia de direito, mas a sua subordinação a critérios materiais próprios. As garantias proporcionadas pelo contorno constitucional do Estado de Direito são, acima de tudo, delimitações, com sentido eminentemente técnico e normativo. Já os objetivos exigidos pelo Estado Social pressupõem um Estado ativo, que desempenha funções e exige meios para realizá-las. Em consequência - e este é um ponto fundamental para a hermenêutica constitucional - enquanto para o Estado de Direito o fenômeno do poder é, por definição, circunscrito e delimitado na Lei Magna, o perfil do Estado Social corre o risco de se tornar incontrollável, pois nele as possibilidades de extensão das formas de dominação são imensas, podendo atingir intensidades sutis, nos limites da arbitrariedade.

Ora, é dever do intérprete, ao analisar a unidade de sentido próprio da Constituição, evitar que o reconhecimento Constitucional do Estado Democrático de Direito venha a significar a utilização desvirtuada das necessárias funções sociais do Estado e meios correspondentes como um instrumento de poder. Acautela-se, deste modo, o poder público contra o risco de perverterem-se suas legítimas funções pelo ex-

cesso de poder escondido sob a capa de formalismos obtusos ou de valorações abstratas.

É inegável, nos termos destas considerações, que o sistema tributário tem a ver com o perfil constitucional do Estado de Direito. Este perfil, desde longa tradição, exige um tipo de interpretação cujo regulador hermenêutico tem, acima de tudo, o sentido de um bloqueio. Afinal, embora aquele sistema esteja a serviço das finanças públicas, ele vem primordialmente delimitado por um esquema de proteção ao contribuinte que prevalece sobre a sua instrumentalidade. "O sistema tributário", diz Aligmar Baleeiro (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Rio de Janeiro, 1977, pág. 2), "movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimntosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais" (grifamos).

Reportando-se à Constituição Federal de 1967/69, Baleeiro alinha vinte e cinco regras, das quais condensam as limitações constitucionais explícitas do sistema, cuja natureza é nitidamente política, aparentadas destarte com os princípios políticos constitucionais, resguardada, entre outras, a que se refere ao princípio da não-cumulatividade, que atende a fins

estritamente econômicos, constituindo, então, diretriz de política fiscal (op.cit. pág.7). Esta observação é importante para a análise que estamos efetuando.

0. Bachof (Verfassungswidrige Verfassungsnormen, 1951), ao discorrer sobre a existência, no articulado constitucional, de normas de diferentes cargas impositivas, o que permite a aplicação a elas das regras hermenêuticas de superioridade e especialidade, distingue entre contradições referentes a princípios de caráter puramente positivo e aqueles referentes a princípios supra-positivos. No primeiro caso, para evitar a contradição, cabe a regra da especialidade. No segundo, dever-se-ia aplicar a regra da superioridade. Ora, admitindo-se, como parece correto, que o princípio da não-cumulatividade, por atender a fins estritamente econômicos e constituir diretriz compulsória de política fiscal, tem a natureza de princípio puramente positivo, seu estabelecimento na Constituição Federal, ao ensejar uma contradição em face das normas contidas nas alíneas a e b do inciso II do § 2º do art. 155, exige uma consideração com vistas para a regra da lex specialis.

A utilização desta regra hermenêutica aponta, de princípio, para um aspecto

de ordem analítica (lógica formal). Na consideração dos conflitos normativos, é preciso, inicialmente, distinguir: antinomia total-total, quando uma das normas não pode ser aplicada em nenhuma circunstância, sem entrar em contradição com a outra, total-parcial, quando uma das normas não pode ser aplicada em nenhuma circunstância, sem entrar em conflito com a outra, na medida em que a outra tem um campo de aplicação que entra em conflito com a anterior apenas em parte, parcial-parcial, quando as duas normas tem um campo de aplicação que em parte entra em conflito com o da outra, em parte não entra. Distinga-se, em seguida, entre antinomias próprias e impróprias. As primeiras são aquelas que ocorrem por razões formais. As segundas, as que se dão em virtude do conteúdo material das normas. Entre estas estão as antinomias de princípios, as de valoração, as teleológicas. Por fim, temos a distinção entre antinomias reais e aparentes, sendo as primeiras aquelas para as quais não há critério de solução, as segundas, aquelas para as quais tais critérios existem (cf. Tércio Sampaio Ferraz Jr., Introdução ao Estudo do Direito, São Paulo, 1988, pág.190 e segs.).

Isto posto, devemos encarar o tipo de conflito ensejado pelas normas em exame.

Começando pela segunda classificação, diríamos que entre aquelas normas ocorre uma antinomia própria, de natureza formal, embora, como veremos, na consideração do seu conteúdo material, apareça também uma antinomia imprópria. Uma antinomia própria significa um conflito na estrutura das normas. Este conflito pode resultar de uma contraditoriedade ou de uma contrariedade. A primeira é uma oposição absoluta. A segunda, relativa. Temos uma contraditoriedade sempre que duas normas têm operadores deônticos opostos (uma permite, a outra obriga ou proíbe) e os seus conteúdos (atos ou omissões) são a negação interna um do outro (uma prescreve o ato, a outra a sua omissão). Temos uma contrariedade quando a oposição se dá ou entre os operadores deônticos ou entre os conteúdos. Ora, o estabelecimento constitucional da não-cumulatividade significa a obrigatoriedade (operador deôntico) de um ato (compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores) enquanto nas alíneas a e b referidas há obrigatoriedade de não compensar e anular (omissão). Trata-se, como se vê, de uma antinomia própria em razão de uma contrariedade (os conteúdos, de um lado, um ato, de outro, a sua omissão, são uma negação interna do outro). A contraditoriedade implica que as duas normas nunca podem ser apli

casas simultaneamente. Já a contrariedade implica que, em face de certas condições, a aplicação simultânea é impossível, sendo possível em face de outras. Isto nos conduz à primeira classificação. Não se trata, a nosso ver de uma antinomia total-total, visto que as normas em tela são contrárias, mas não contraditórias. O caso é, a nosso ver, de antinomia total-parcial, pois a aplicação da não cumulatividade inibe totalmente as alíneas a e b, mas a destas inibe parcialmente a da não-cumulatividade. É em razão disto justamente que vemos no conflito analisado um caso de antinomia aparente, posto que a regra da não-cumulatividade tem o sentido de um princípio geral, ao qual, as alíneas a e b, abrindo-lhe uma exceção, devem ser tratadas pelo critério da lex specialis.

A aplicação do critério da lex specialis ao conflito total-parcial constitui um meio de evitá-lo, para que transpareça a unidade de sentido requerida pela Constituição. Do ângulo analítico, há de se ter em conta em que medida o caso que estamos examinando configura uma antinomia total-parcial, para que se possa contorná-la. Observe-se, nestes termos, a lição da doutrina. Rubens Gomes de Sousa (in Revista de Direito Administrativo, vol.92, 1968, pág.388),

ao examinar a relação entre isenção e não-cumulatividade, preleciona: "Dir-se-á, então, que se uma das operações sucessivas for isenta, o contribuinte do imposto na operação seguinte não terá crédito a compensar contra seu débito. Isto equivaleria a tratar a operação seguinte à isenta como se fosse uma nova primeira operação, sujeita ao imposto à sua alíquota integral sem crédito compensatório. Mas então o imposto, nesse caso, terá deixado de ser não-cumulativo...". Pelo disposto no art.155 § 2º-I da Constituição Federal, é óbvio, pois, que o princípio da não-cumulatividade exige a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Ela é obtida, portanto, por meio de deduções, pelo método imposto sobre impostos. Trata-se de um método de subtração em que o valor acrescido se obtém deduzindo do imposto a pagar o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período. Ora, da prescrição deste método decorre que as isenções concedidas a um produto na venda a consumidor produzem o chamado ônus oculto se o tributo referente às fases anteriores não for devolvido ou creditado ao contribuinte legalmente obrigado, para efeito de compensação com débitos oriundos de outras vendas (cf. Alcides Jorge Costa, ICM - Estrutura na Constituição e na Lei Complementar, SP, 1977, p.8).

Para que transpareça a harmonia e se evite a antinomia total-parcial, isto é, para que não sejamos obrigados a afirmar que o Constituinte estabeleceu um conflito antinômico cabe uma interpretação restritiva das regras contidas nas alíneas a e b do inciso II, § 2º do art. 155. O critério da especialidade implica que estas regras sã devam valer para aqueles casos excepcionais que não provoquem uma quebra no telos protegido pelo princípio da não-cumulatividade. A Teoria Geral do Direito, sabiamente, reconhece que, para solucionar-se uma antinomia, deve-se pressupor uma harmonia no sentido de que o conjunto das normas tem uma inspiração comum, ou seja, está penetrado do mesmo espírito que se manifesta pela concordância das soluções (cf. Charles Huberlant: Antinomies et Recours aux Principes Généraux, in Les antinomies en Droit, org. por Perelman, Bruxelles, 1964, pág.233). Nestes termos, o critério da especialidade não deve ser aplicado mecanicamente, mas exige a presunção de que a exceção (o caso especial) não cria um privilégio nem cria uma iniquidade, mas está a preservar a igualdade requerida pela justiça, tendo em vista a situação especial em que se encontra o sujeito ou o objeto excepcionado sendo exatamente por isso que a exceção é aberta (Norberto

Bobbio: Sui criteri per risolvere le antinomie, in Studi per una teoria generale del diritto, Torino, 1970, pág.108). Nestes termos, o sentido correto das normas contidas nas referidas alíneas a e b só pode ser o de que elas não estão a derogar o princípio da não-cumulatividade, mas sim a caracterizar situações em que, da aplicação desse princípio, resultaria uma situação tecnicamente indesejável e normativamente injusta. A contrario sensu, uma interpretação meramente especificadora ou extensiva, para além destas situações, devem ser rejeitadas (conf. Carlos Maximiliano: Hermenêutica e Aplicação do Direito, Rio de Janeiro, 1979, pág.205). Quais são estas situações objetivadas pelo Constituinte e quais, portanto, aquelas que ele excluiu ?

A resposta a esta questão nos conduz, inicialmente, ao próprio sentido da não-cumulatividade enquanto princípio que atende a fins econômicos, constituindo, assim, diretriz para a política fiscal nos quadros do Estado de Direito consagrado pela Lei Suprema.

A opção do Constituinte por um imposto não-cumulativo responde obviamente a problemas gerados pela cumulatividade dos impostos multifásicos, no que diz respeito aos efeitos econômicos de uma política tributária. O primei

ro destes problemas pode ser visto na incidência repetida sobre bases de cálculo que, por superposição em cascata, tornam-se cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias e do próprio imposto incidente sobre operações posteriores. O inchaço artificial provocado no preço das mercadorias tem um efeito indesejável que levou as nações modernas a optar pela não-cumulatividade. Uma segunda razão, não menos importante, é o fato que um imposto multifásico cumulativo acaba por estimular a integração vertical das empresas, posto que a superposição em cascata faz com que quanto mais integralizada verticalmente uma empresa, tanto menor seria o ônus a que ficariam sujeitas as mercadorias para ela vendidas.

Em seu estudo clássico sobre o ICM, Alcides Jorge Costa (op.cit. pág.8) lembra, com pertinência, que "no comércio do café, as tradicionais vendas na praça de Santos, que eram muitas e em virtude das quais o produto podia ser transferido várias vezes, viram-se quase condenadas ao desaparecimento em virtude do ônus insuportável criado pela incidência múltipla do imposto de vendas e consignações". A situação, continua ele, teria chegado a tal ponto que "se tornou necessária legislação especial que concedeu isenção do tributo para as operações inter-

nas da praça de Santos, realizadas com café, quando destinadas à formação de lotes para a exportação". O efeito perverso desta situação foi o de, ao arruinar as pequenas empresas, favorecer as grandes que, ao adquirirem café diretamente dos produtores, exportando-o em seguida, ficavam sujeitas apenas a duas incidências.

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

Por último, seguindo ainda as lições de Alcides Jorge Costa, há de se apontar para uma desvantagem político-econômica no trato da exportação e importação, posto que o imposto multifásico cumulativo, de um lado, não

permite uma completa desoneração de produtos exportados, enquanto, por outro, um produto importado e vendido diretamente ao consumidor leva vantagem na concorrência com os produtos produzidos no País.

Estas características perversas da cumulatividade em cascata são, por si, bastante esclarecedoras para a identificação do sentido da adoção do princípio da não-cumulatividade de no contexto do sistema tributário constitucional. Mais do que isto, tal princípio não aponta apenas a estrutura básica do ICMS, mas aponta além disso para um quadro de implicações que nos conduz à Ordem Econômica, alguns de cujos princípios são para ele máxima regulativa e balizadora. Com efeito, o art. 170 da Constituição Federal, ao determinar as bases daquela Ordem, enumera entre seus princípios a defesa do consumidor, o tratamento favorecido para as empresas brasileiras de pequeno porte e a redução de desigualdade sociais e regionais. Estes princípios têm uma dimensão de realizabilidade, mas têm também um sentido de bloqueio: se é verdade que se deve defender o consumidor, é verdade também que o Estado não pode, obviamente, agir de modo a prejudicá-lo. Nem pode, sob alegação de defesa do interesse público tomar medidas que acabem por desfavorecer as empresas brasileiras de pe-

queno porte ou que acabem por fomentar desigualdades sociais e regionais. Ora, na exata medida em que o princípio da não-cumulatividade não implica a integração vertical de empresas, afirma a neutralidade quanto ao ciclo de produção e comercialização e evita a falta de uniformidade na carga tributária para todos os consumidores que são os que de fato a suportam, as regras constantes das alíneas a e b do inciso II do § 2º do art. 155, ao abrir-lhe uma exceção, devem ser interpretadas de forma coerente com estes objetivos constitucionais.

Em outras palavras, deste ângulo deve-se concluir que a opção do constituinte pelo princípio da não-cumulatividade não resulta de uma inércia repetitiva e conservadora, mas é imposição de uma principiologia constitucional e que isto tem consequências importantes para o correto entendimento das referidas alíneas a e b.

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

de política fiscal funcionalmente mais adequada e normativamente mais justa, e se as isenções e as não-incidências podem provocar, em não se compensando o crédito a elas referentes, perversos efeitos cumulativos em cascata, então as exceções contidas nas alíneas a e b do inciso II do § 2º do art. 155 sō cabem para aquelas situações em que o crédito de um imposto que não incidiu em operação anterior conduzisse a um efeito oposto ao da acumulação, pois levaria a uma incidência final inferior à que resultaria da aplicação da alíquota nominal do tributo ao preço do varejo. Isto criaria para o órgão arrecadador uma situação desigual em que, por causa não-cumulatividade, ele seria prejudicado. Regra geral, estas situações aparecem quando a isenção ou não incidência ocorrem no começo ou no fim do ciclo de circulação de mercadorias. Nestes casos e apenas neles da aplicação do princípio da não-cumulatividade haveria um prejuízo para o órgão arrecadador, configurando-se destarte uma situação excepcional que exige a aplicação da regra da especialidade e da qual decorre o estrito entendimento das referidas alíneas a e b. Este entendimento estrito, que preserva o sentido próprio e genérico da não-cumulatividade, exige, por outro lado, que quando a isenção ou a não-incidência ocorra no meio do ciclo, o crédito sō

deixará de ser compensado, devendo ser anulado, apenas no que diz respeito às operações imediatamente posteriores e anteriores, não valendo para as subsequentes, sob pena de se provocarem extensos e perversos efeitos cumulativos. Fora destes casos, vale plenamente o princípio da não-cumulatividade (cf. Carlos Maximiliano, op.cit. pág.313: "Interpretam-se estritamente os dispositivos que instituem exceções às regras gerais firmadas pela Constituição").

Estas conclusões não têm apenas uma consequencialidade lógica, mas também teleológica. Se imaginarmos uma situação em que os governos estaduais pudessem aplicar extensamente as regras das mencionadas alíneas a e b, a isenção e a não-incidência tornar-se-iam, em termos de política fiscal, exatamente o oposto daquilo a que se destinam. No limite do absurdo, quanto mais isenções e não-incidências, mais se tornaria cumulativo o ICMS. Ou, dito de outro modo, a isenção e a não-incidência tornar-se-iam instrumentos de arrecadação, ademais iníquos e desequilibrados.

A configuração da seguinte hipótese ilustra o que queremos dizer: suponha-se que um determinado produto faça parte de um ciclo de circulação de mercadorias, no qual não

ocorra nenhuma isenção. Assim, teremos:

A	B	C	D	E	F
100	120	144	172,8	207,36	
x17%	x17%	x17%	x17%	x17%	x17%
17	20,4	24,48	29,37	35,25	

Neste caso, o recolhimento nominal teria sido equivalente a 32,25. Ora, se na segunda operação ocorrer uma isenção, o quadro será o seguinte:

A	B	C	D	E	F
	isenta				
100	120	144	172,8	207,36	
x17%		x17%	x17%	x17%	
17		24,48	29,37	35,25	

Recolhimento nominal total seria, neste caso, equivalente a 52,25.

Entendidas, porém, as alíneas a e b na forma estrita, como é o correto, o efeito cumulativo deixa de ocorrer e a arrecadação não é menor do que seria sem as isenções. Vejamos:

A	B	C	D	E	F
	isenta				
100	120	144	172,8	207,36	
x17%		x17%	x17%	x17%	
17		24,48	29,37	35,25	

Recolhimento nominal total seria equivalente a 35,25, não diferente da primeira hipótese.

Mesmo naqueles casos, porém, cuja excepcionalidade visa a reequilibrar o sentido de igualdade e de justiça do princípio geral no que diz respeito à situação do órgão arrecadador, há aqueles em que, por ferir-se o princípio da igualdade tributária e por gerar uma situação iníqua, contra o disposto no art.170 inciso IX da Constituição Federal, o princípio da não-cumulatividade se aplica plenamente, devendo o legislador estadual prever expressamente a manutenção do crédito. Tal é o caso, por exemplo, do paradoxo teleológico que ocorre na isenção subjetiva concedida a empresas de pequeno porte, com o fito de criar-lhes condições de livre-concorrência, mas que termina por impor-lhes uma insuportável inferioridade competitiva. Pois, digamos, se o comprador fica impedido, ao adquirir uma matéria prima fornecida por empresa de pequeno porte isenta, de se creditar pelo imposto que seria devido pela entrada, quando do recolhimento do imposto pela saída do produto acabado, de duas uma, ou ele auferir menor lucro, pela maior carga fiscal - estará pagando imposto sobre todo o preço -, e então evitará o fornece

dor isento, ou, para ter lucro igual à operação onde o crédito fosse possível, teria de elevar o preço, onerando assim o consumidor (cf. Carlos Maximiliano, op.cit.pág.314: "Quando as palavras forem suscetíveis de duas interpretações, uma estrita, outra ampla, adotar-se-á aquela que for mais consetânea com o fim transparente da norma positiva").

Em suma, se, de um lado, como nos dá conta Aliomar Baleeiro no texto retro citado, o princípio da não-cumulatividade constitui compulsoriamente uma diretriz de política fiscal que atende a fins econômicos, se este princípio visa, nestes termos, a impedir a superposição em cascata e o correspondente inchaço artificial no preço das mercadorias e das prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, se, por seu intermédio, se evita a integração vertical de empresas, atendendo adequadamente os princípios constitucionais do livre mercado e da proteção a empresas de pequeno porte, se, com ele, afasta-se a falta de uniformidade na carga tributária, acentuando, ao contrário, a neutralidade do imposto multifásico, se, através dele, se torna viável a completa desoneração de produtos exportados, se, de outro lado, a ocorrência de

isenções ou não-incidências sem direito a crédito, tomada extensiva e ilimitadamente, rompe todos aqueles benefícios do princípio da não-cumulatividade, se, ademais, este conflito antinômico total-parcial destrói a unidade de sentido que deve prevalecer na concepção da Constituição como articulado harmônico, então as alíneas a e b do inciso II do § 2º do art.155, entendidas nos termos do critério hermenêutico da lex specialis, devem ser interpretadas estritamente em função daquelas situações que, se não excepcionadas, criariam uma desigualdade não desejada em face da generalidade do princípio. Tais situações são aquelas que ocorrem no início de um ciclo ou no fim e, caso ocorra uma isenção ou não incidência no meio de um ciclo, o disposto nas citadas alíneas a e b só vale para aquela operação do ciclo, portanto para créditos imediatamente anteriores e posteriores, não, porém, para subsequentes, sob pena de produzirem-se insuportáveis cumulatividades em cascata. Esta conclusão decorre da imperiosa lógica que preside o Estado de Direito, que faz da Constituição um complexo harmônico de normas, um sistema dotado de unidade de sentido, sob pena de quebrarem-se os valores da segurança e da certeza dele estruturalmente constitutivos.

Por fim, se este é o correto en

tendimento das normas constantes das alíneas a e b do inciso II do § 2º do art.155, é preciso compreender com igual correção o sentido do disposto no inciso II, nomeadamente a fórmula "salvo determinação em contrário da legislação", e do disposto no inciso XII alínea f, do mesmo § 2º do art.155: "XII - cabe à lei complementar: ...f) prever casos de manutenção para o exterior, de serviços e mercadorias;".

Estes dispositivos poderiam conduzir à - falsa - idéia de que o Constituinte conferiu ao disposto nas alíneas a e b do inciso II do § 2º do art.155 um sentido extenso, na medida em que estabelece uma competência legislativa de restrição para o disposto de forma abrangente.

Sobre a competência legislativa constitucionalmente conferida deve-se distinguir, como o faz em sentido ligeiramente diferente E. Grabitz (Freiheit und Verfassungsrecht, Tuebingen 1976, pág.68) entre competência de qualificação legislativa plenamente vinculada, vinculada positivamente e vinculada negativamente. No primeiro caso, o Constituinte já fornece, de antemão, completa e abrangentemente, o sentido dos direitos e obrigações constituídos, não podendo o legislador ordinário ampliar-lhe ou

ou restringir-lhes aquele sentido ainda que sob o argumento de favorecê-los. No segundo, o Constituinte conforma o sentido dos direitos e obrigações, mas atribui ao legislador ordinário a tarefa de explicitá-lo. No terceiro, o Constituinte dá uma linha de direção que não pode ser contrariada, conferindo ao legislador ordinário, a contrario sensu, amplas possibilidades. A título de exemplo, digamos que a norma "é livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens" (art.5º - XV da Constituição) corresponde a uma competência de qualificação legislativa plenamente vinculada; já a norma "O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade na forma da lei;" (art.153, § 2º - I da Constituição) corresponde a uma competência de qualificação legislativa positivamente vinculada; e a norma "A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes" (art.182 da Constituição) corresponde a uma competência de qualificação legislativa negativamente vinculada.

Por suas características estruturais, tanto a norma do art.155, § 2º inciso II quanto a do art.155, § 2º inciso XII estatuem competências de qualificação legislativa positivamente vinculadas. Nos dois casos há de se partir do sentido estrito configurado no disposto no art.155, § 2º inciso II e suas alíneas. Assim, a expressão ali constante "salvo determinação em contrário da legislação" pressupõe aquele sentido estrito, conforme revelou a análise contextual. Ou seja, o legislador ordinário pode restringir os casos de aplicação das alíneas a e b, ou seja, quando a isenção ou a não incidência ocorram no começo, no fim do ciclo, ou até no meio, neste caso referidas, porém, à operação singular. É para estas situações que se lhe confere a competência de ressalvar, pois este é o sentido positivo de orientação que o Constituinte conferiu à não-cumulatividade. Do mesmo modo deve-se entender o disposto no art.155, § 2º, inciso XII: a previsão de casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e mercadorias, refere-se igualmente àqueles casos em que é cabível a omissão da aplicação do princípio da não-cumulatividade. Interpretar doutro modo este como aquele dispositivo é criar condições para que venham a surgir no

ordenamento indesejáveis contradições teleológicas que surgem quando o editor normativo objetiva, com determinada norma, alcançar um fim, mas por omissão de outras que seriam meios para atingir aquele fim, impede sua realização (cf. Karl Engisch: Einfuehrung in das juristische Denken, Stuttgart, 1968, pág.161). Como não pode se outro o sentido das exceções abertas pelas alíneas a e b do inciso II do § 2º do art.155 ao princípio da não-cumulatividade, a competência de qualificação legislativa, tanto para a legislação estadual quanto para a lei complementar, é positivamente vinculada, evitando-se, deste modo, contradições teleológicas.

Por último, configurado o sentido estrito das exceções admitidas pelas referidas alíneas a e b, quando a autoridade pública no exercício de suas atribuições vier a exigir a anulação de crédito ou impedir a compensação de crédito fora daquelas hipóteses supra descritas, tem pleno cabimento a impetração de mandado de segurança por inconstitucionalidade da exigência, nos termos do art.5º inciso LXIX, ou mandado de segurança coletivo, nos termos do inciso LXX da Constituição Federal. Isto não exclui, obviamente, a arguição de inconstitucionalidade de lei que vier a fazer semelhantes exigências, nos termos do art.103 da Constituição.