

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA**

**Antônio Ricardo Vasconcellos Schmitt**

Dissertação apresentada no Programa de Pós-graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre, sob orientação do prof. Humberto Ávila.

Porto Alegre  
2005

## RESUMO

Este trabalho tem por objetivo determinar o conteúdo, o alcance e a natureza jurídica da não-cumulatividade tributária.

A delimitação do tema é dada a partir das causas que têm sido submetidas à apreciação judicial nos últimos 40 anos, desde a introdução do instituto na Constituição de 1946 com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, estabelecendo os impostos dotados dessa característica.

Em outra frente, o trabalho apresenta também uma visão prospectiva, a partir da análise da não-cumulatividade das contribuições, introduzida na Constituição de 1988 pela Emenda Constitucional nº 42/03.

Tomando por início os problemas encontrados, o trabalho se estrutura visando a determinar o conteúdo e a extensão da não-cumulatividade e sua relação com as exonerações, tema recorrente nos casos apontados.

Com esse fim, e a partir da abordagem sugerida pela doutrina, procura-se, antes de adentrar àquela parte mais específica, estabelecer as condições de compreensão das normas constitucionais versando sobre a não-cumulatividade, bem como a maneira de sua atuação, sua instrumentalidade.

Em seguida, passa-se à aplicação dos conceitos fixados, para determinar o alcance da não-cumulatividade e para confrontá-los com o entendimento jurisprudencial firmado.

Examinam-se, também, as diversas modalidades de exoneração, por representarem as situações mais complexas de aplicação da não-cumulatividade, procurando identificar as condições necessárias de adaptação do instituto e criticando as soluções até hoje encontradas.

A análise sugerida, com base nos impostos, é reprisada para as contribuições, tomando por base igualmente as disposições constitucionais e indagando a respeito da aplicabilidade da configuração previamente estabelecida para aqueles tributos no preenchimento das lacunas encontradas.

Ao fim de cada parte, as conclusões colhidas ao longo do respectivo desenvolvimento são sistematizadas, procurando evidenciar a interpretação encontrada, a evolução do instituto, suas aplicações e os rumos a serem seguidos com vistas a propiciar maior segurança jurídica, compatibilidade com o pacto federativo e com as necessidades do país nos dias de hoje.

## **ABSTRACT**

This work's purpose consists of determining the contents, extension and legal nature of tributary non-accumulation.

The theme's limits are given from jurisdictional questions presented in the last 40 years, since its introduction in the Constitution of 1946 by the 18<sup>th</sup> amendment of 1965, setting the taxes with this characteristic.

On another front, the work presents also a prospective view, taken from contributions' non-accumulation, brought to the Constitution of 1988 by the 42<sup>nd</sup> amendment of 2003.

Starting from problematic cases, the work is structured aiming to determine the contents and extension of non-accumulation and its interaction with exonerations, a recursive question in the cases listed at the introduction.

With this purpose and starting from the approach suggested by doctrine, before entering in that specific part, we search to establish the conditions of constitutional standards about non-accumulation, as well as its way of acting, its instrumentality.

Following, the discovered concepts are applied to determine non-accumulation extension, comparing it to jurisprudential understanding stated.

The various kinds of exoneration are examined, as they show the most complex application of non-accumulation, trying to identify the necessary conditions for it, and criticizing the solutions found until now.

This analysis is repeated for the contributions, taking for basis its constitutional standards and asking about the application of taxes' configuration previously settled for filling the gaps.

At each part's end, the conclusions found through its respective development are systemized, trying to show the interpretation as disclosed, the institute's evolution, and the paths to be followed aiming more jurisdictional safeness, coherence with federation's agreement and the present country needs.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	6
I) CONFIGURAÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE PARA O ICMS E O IPI. ....	13
A) <i>NATUREZA – ASPECTOS NORMATIVOS.</i> .....	15
1) <b>Eficácia e aplicabilidade da não-cumulatividade</b> .....	18
2) <b>Qualificação da norma da não-cumulatividade.</b> .....	22
2.1) <i>Não-cumulatividade como princípio</i> .....	22
2.1.1) A visão tradicional de princípio na doutrina brasileira .....	23
2.1.2) A visão atual dos princípios .....	31
2.2) <i>Não-cumulatividade como norma de competência.</i> .....	38
3) <b>Não-cumulatividade como objeto legislado</b> .....	40
4) <b>Não-cumulatividade e compensação</b> .....	43
5) <b>Não-cumulatividade na legislação</b> .....	45
B) <i>INSTRUMENTALIZAÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE: COMPENSAÇÃO E DIREITO A CRÉDITO</i> 55	
1) <b>Natureza do direito a crédito</b> .....	58
2) <b>Direito a crédito e Hipótese de Incidência</b> .....	67
2.1) <i>Modelo de abordagem. Regra-Matriz de Incidência</i> .....	67
2.2) <i>Confrontação ao modelo.</i> .....	69
C) <i>EXTENSÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE</i> .....	75
1) <b>Produtos intermediários ou de consumo rápida</b> .....	82
2) <b>Ativo permanente</b> .....	84
3) <b>Material de uso e consumo</b> .....	90
4) <b>Energia Elétrica e Serviços de Comunicação</b> .....	91
D) <i>NÃO-CUMULATIVIDADE E EXONERAÇÕES</i> .....	93
1) <b>Ruptura aparente da não-cumulatividade</b> .....	96
2) <b>Regra-Matriz de Incidência e exonerações</b> .....	99
3) <b>Não-incidência</b> .....	100

4) Isenção.....	103
5) Diferimento .....	111
6) Alíquota zero.....	114
7) Base de cálculo reduzida.....	117
8) Outros benefícios .....	120
9) Outras Implicações.....	122
CONCLUSÕES .....	127
II) NOVOS ASPECTOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE – PIS E COFINS.....	133
A) <i>NATUREZA – ASPECTOS NORMATIVOS</i> .....	134
1) Eficácia e aplicabilidade da não-cumulatividade .....	135
2) Qualificação da norma da não-cumulatividade .....	135
3) Não-cumulatividade como objeto legislado .....	137
4) Não-cumulatividade e sua instrumentalização .....	140
5) Não-cumulatividade na legislação .....	144
B) <i>INSTRUMENTALIZAÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE</i> .....	145
1) Natureza do direito a crédito .....	147
2) Direito a crédito e Hipótese de incidência.....	148
C) <i>EXTENSÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE</i> .....	149
D) <i>NÃO-CUMULATIVIDADE E EXONERAÇÕES</i> .....	154
CONCLUSÕES .....	155
REFERÊNCIAS .....	158
APÊNDICE A – TIPOS POSSÍVEIS DE TRIBUTOS NÃO-CUMULATIVOS E SUA TERMINOLOGIA. .....	169

## INTRODUÇÃO

A não-cumulatividade tem sido discutida ao longo dos últimos 40 anos e, até hoje, remanescem questões controvertidas em relação à aplicação desse instituto no âmbito do Direito Tributário.

Durante esse período, diversas questões foram apresentadas ao Poder Judiciário e continuam suscitando controvérsias, nas quais esse tema figura como *ratio petendi* ou *ratio decidendi*, tais como:

01) Só é admitido o crédito do tributo pago relativo à aquisição de insumos diretamente empregados no processo produtivo<sup>1</sup>?

02) É reconhecido o direito a crédito relativo às aquisições de bens de uso ou consumo do estabelecimento<sup>2</sup>?

03) É facultado às Unidades da Federação estabelecer limites estanques à apropriação de crédito sobre o tributo pago a outras Unidades<sup>3</sup>?

04) É vedado o crédito do tributo não exigido em operações ao brigo de imunidade? O que ocorre com o tributo cobrado nas operações anteriores àquela imune<sup>4</sup>?

05) Como se procede com o crédito relativo ao tributo pago em operações anteriores à exportação<sup>5</sup>?

06) Como devem proceder as Unidades Federadas em face de incentivo fiscal concedido em outra Unidade<sup>6</sup>?

---

<sup>1</sup> Suscitada na apreciação do BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 250.852-ED, 1ª T., **DJ** 25 abr. 2000.

<sup>2</sup> Idem, REExt. 389.871-AgR, 2ª T., **DJ** 23 set. 2003.

<sup>3</sup> Idem, REExt 79.687, Pleno, **RTJ** 76/487

<sup>4</sup> Suscitadas na apreciação do Idem, REExt 119.259, 1ª T., **DJ** 22 mar. 1991.

<sup>5</sup> Suscitada na apreciação do Idem, REExt 197.202, 1ª T., **DJ** 12 set. 1997.

<sup>6</sup> Idem, REExt 109.486, 1ª T., **RTJ** 118/856.

07) É admitido o crédito do tributo não exigido em razão de isenção<sup>7</sup>? O que ocorre com o tributo cobrado nas operações anteriores àquela isenta?

08) É proibido o crédito do tributo cujo valor não foi informado<sup>8</sup>?

09) É permitido o crédito do tributo pago relativamente a insumos que não se incorporam ao produto final, mas são imediata ou rapidamente consumidos no processo de fabricação/industrialização daquele<sup>9</sup>?

10) É reconhecido o direito a crédito relativo ao tributo não exigido, em razão de postergação da exigência atual? O que ocorre com o tributo cobrado nas operações anteriores<sup>10</sup>?

11) Como se procede com o crédito de insumos que se perderam<sup>11</sup>?

12) É vedado o crédito relativo a tributo não exigido em razão de isenção referente a insumo empregado em produto tributado normalmente<sup>12</sup>?

13) A não-cumulatividade representa alguma limitação quanto ao prazo de recolhimento do tributo<sup>13</sup>?

14) Como se procede com o crédito do tributo pago quando a operação posterior, realizada com aqueles insumos, sofre redução<sup>14</sup>?

15) É admitido o crédito de tributo pago relativo a insumo empregado em produto que não sofre tributação devido à isenção<sup>15</sup>?

16) É proibido o crédito de tributo pago relativo a insumo empregado em produto que não sofre tributação devido à aplicação de alíquota zero<sup>16</sup>?

---

<sup>7</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. REExt 233.944, 1ª T., **DJ** 6 abr. 2001.

<sup>8</sup> Idem, REExt 78.589, 1ª T., **DJ** 4 nov. 1974.

<sup>9</sup> Idem, REExt 144.875, 1ª T., **DJ** 11 nov. 1997.

<sup>10</sup> Idem, REExt 182.679, 2ª T., **DJ** 21 jun. 2002.

<sup>11</sup> Idem, REExt. 113.395, 1ª T., **DJ** 7 ago. 1987.

<sup>12</sup> Idem, REExt. 207.851 – AgR, 2ª T., **DJ** 19 abr. 2002.

<sup>13</sup> Idem, REExt. 195.218, 1ª T., **DJ** 28 maio 2002.

<sup>14</sup> Idem, REExt. 154.179 – AgR, 2ª T., **DJ** 27ago. 2004.

<sup>15</sup> Idem, REExt. 229.763, 2ª T., **DJ** 16 nov. 2001.

<sup>16</sup> Idem, REExt. 109.047, 1ª T., **DJ** 26 set. 1986.

- 17) A exigência do tributo no momento da ocorrência do fato gerador pode ser afastada em razão da não-cumulatividade<sup>17</sup>?
- 18) É permitido o crédito se não houver registro da operação posterior<sup>18</sup>?
- 19) É reconhecido o direito a crédito relativo ao tributo cobrado em razão da diferença de alíquota aplicável às operações internas, em relação às interestaduais<sup>19</sup>?
- 20) É vedado o crédito do tributo pago relativamente à aquisição de energia elétrica consumida em estabelecimento comercial<sup>20</sup>?
- 21) O direito a crédito pode ser restringido em razão de irregularidades do fornecedor ou inidoneidade da documentação fiscal por ele emitida<sup>21</sup>?
- 22) A não-cumulatividade pode ser invocada como vedação à exigência do tributo em razão de importação<sup>22</sup>?
- 23) A não-cumulatividade impede a exigência do tributo em cada operação, sem considerar periodicidade na apuração<sup>23</sup>?
- 24) A não-cumulatividade representa algum impeditivo à inclusão do tributo em sua própria base de cálculo<sup>24</sup>?
- 25) A não-cumulatividade representa alguma limitação à instituição do mecanismo de substituição tributária progressiva<sup>25</sup>?
- 26) É admitido o crédito do tributo pago em aquisições de bens destinados ao ativo fixo<sup>26</sup>?
- 27) Há limitação temporal para aproveitamento dos créditos<sup>27</sup>?

---

<sup>17</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. REExt, 195.621, 2ª T., **DJ** 10 ago. 2001.

<sup>18</sup> Idem, REExt. 104.583, 2ª T., **DJ** 14 ago. 1986.

<sup>19</sup> Idem, REExt. 168.752, 2ª T., **DJ** 20 mar. 1998.

<sup>20</sup> Idem, REExt. 200.168, 1ª T., **DJ** 22 nov. 1996.

<sup>21</sup> Idem, REsp.189.428, 1ª T., **DJ** 17 dez. 1999.

<sup>22</sup> Idem, REExt 203.075, 1ª T., **DJ** 29 out. 1999.

<sup>23</sup> Idem, REExt. 209.451, 2ª T., **DJ** 4 jun. 1999.

<sup>24</sup> Idem, REExt. 212.209, Pleno, **DJ** 14 fev. 2003.

<sup>25</sup> Idem, REExt. 216.867, 1ª T., **DJ** 17 maio 2002.

<sup>26</sup> Idem, AI 402.173 – AgR, 2ª T., **DJ** 6 dez. 2002.

<sup>27</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. 278.884, 2ª T., **DJ** 18 fev. 2002.

28) A não-cumulatividade é infringida em razão do reajuste da base de cálculo nas operações de venda para entrega futura<sup>28</sup>?

29) À adoção de benefício fiscal por opção do contribuinte pode ser atribuída restrição ao direito de crédito<sup>29</sup>?

30) É restringido o crédito quando se tratar de operação de exportação<sup>30</sup>?

31) É proibido o crédito relativo a tributo não exigido de insumo, em razão de aplicação de alíquota zero, quando o produto final sofre a exigência plena<sup>31</sup>?

32) É permitido o crédito relativo a tributo pago nas prestações de serviço de comunicação<sup>32</sup>?

Esses temas foram pautados em discussões relativas ao ICMS, antes ICM, e ao IPI. Quarenta anos de discussões, entretanto, não foram suficientes para solução de todas as questões, permanecendo inconclusas várias controvérsias, as quais se somam novas indagações trazidas pela via das inovações legislativas.

Os conflitos que se estabelecem na interpretação das normas atinentes à não-cumulatividade decorrem da ausência de uma visão mais sistematizada dos dispositivos e de um exame mais atento da Constituição Federal que acentue a normatividade decorrente da necessária coerência interna que a Carta Magna deve apresentar.

Este é precisamente o escopo deste trabalho. A partir dos problemas apontados, submetê-los a uma análise que os considere sob uma visão sistemática das normas constitucionais orientada a sua solução.

---

<sup>28</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. REExt. 210.876, Pleno, **DJ** 8 nov. 2002.

<sup>29</sup> Idem, REExt. 270.663, 1ª T., **DJ** 19 dez. 2002.

<sup>30</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. 537.625, 1ª T., **DJ** 17 maio 2004.

<sup>31</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. REExt. 350.446, Pleno, **DJ** 6 jun. 2003.

<sup>32</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. 518.656, 2ª T., **DJ** 31 maio 2004.

Formulado desse modo, o objetivo direciona a estruturação do trabalho. Aglutinados, os problemas elencados apontam para a relação entre não-cumulatividade e exonerações, hipótese de incidência e obrigação tributária decorrente, bem como a própria delimitação de sua extensão. Além disso, a enunciação das questões vale-se de alguns conceitos que será necessário definir, tal como o direito a crédito. Este, a seu turno, apresenta algumas implicações, como seu mecanismo instrumental de implementação, justificando-se, assim, sua inclusão.

Ainda, não bastasse a referência em obras doutrinárias, também voltadas a esse objeto, a análise normativa necessariamente implicará indagações em torno do tipo de norma sob enfoque. Essa questão nos levará a um esforço no sentido de sua qualificação, tomando-se por base não só as posições doutrinárias tradicionais, como também os aportes mais recentes à Teoria das Normas empreendidos em nosso meio, até mesmo como uma forma de atualizar a discussão travada ao longo do tempo.

A não-cumulatividade talvez seja, após o dimensionamento da carga tributária, o elemento de maior interferência e repercussão na ação do Estado sobre a economia e o direito tributário. Interferência porque a opção entre tributos cumulativos ou não-cumulativos modifica intrinsecamente o modo como se organizam os agentes econômicos, com reflexos que extrapolam a esfera econômica, como se dá com a verticalização das unidades de produção, mas também jurídica, na medida em que condiciona a autonomia de vontade, ao apontar modos preferenciais de estruturação dos mesmos. E repercussão porque a cumulatividade interage diretamente com a carga tributária, causando-lhe um efeito imediato de ampliação ou redução conforme o modelo adotado. Diz-se imediato porque no médio e longo prazos a carga tributária é condicionada, mais diretamente, pelas demandas a que está submetido o ente público.

Essas conseqüências de ordem fenomênica são provocadas e condicionadas

diretamente pelo conteúdo jurídico da não-cumulatividade.

A estruturação do trabalho sinaliza também a concepção de Direito que norteia seu conteúdo. A problematização trazida indica o trânsito entre os planos jurídico e fático, procurando acompanhar as implicações de uma ou outra interpretação.

Em termos epistemológicos, essa abordagem retrata uma concepção de acordo com o normativismo concreto. O trânsito entre jurídico e fático permite a apreensão dos fins visados pela norma ao estabelecer novas condutas desejadas, assim como dos valores envolvidos em seu suporte fático e no desenvolvimento da compreensão do fenômeno. Nas palavras de Miguel Reale:

A rigor, não se pode dizer que haja fator dominante numa experiência social de natureza dialética, como é a jurídica, que sempre se mantém *una e concreta* na diversidade de seus momentos, em virtude da complementaridade de seus elementos componentes. De maneira relativa, porém, pode-se dizer que, para o jurista enquanto jurista, *o momento culminante é o normativo*: a norma jurídica não será, contudo, integralmente compreendida se reduzida ao seu aspecto formal de proposição lógica ..., pois ela envolve, necessária e concomitantemente, uma referência tensional aos *dados de fato* e às *exigências axiológicas* que lhe deram vida, assim como às intercorrentes ou sucessivas implicações fático-axiológicas capazes de alterar-lhe o significado.

...

As normas jurídicas, longe de serem mero reflexo daquilo que no fato *já se contém*, envolvem uma *tomada de posição opcional e constitutiva* por parte de quem a emana ou positiva, à vista do *fato* e segundo critérios de *valor* irredutíveis ao plano da faticidade ou a uma pressuposta finalidade imanente à ação. A norma, é, pois, síntese superadora que significa, não um direito ideal ou mais perfeito, mas apenas o direito *positivo* ou *positivável*, em função de *valorações* prevalecentes em dado meio social e histórico.<sup>33</sup> (grifos do original).

Manifestações mais objetivas e consolidadas da compreensão cambiante dos contextos normativo e fático são encontradas na doutrina e na jurisprudência, que serão pontuadas para evidenciá-los, assim como para estabelecer o confronto em relação às proposições desenvolvidas.

---

<sup>33</sup> REALE, Miguel. **O direito como experiência**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 201-202.

Boa parte dos títulos citados são contemporâneos do surgimento e da instituição da não-cumulatividade entre nós. Sua invocação decorre não só do motivo de haverem contribuído diretamente para a delimitação e compreensão do instituto, como também serve para apontar a evolução de seu tratamento temático. De uma abordagem mais sistemática e generalizada, observa-se que, nos títulos mais recentes, a matéria encontra-se restrita à discussão de aspectos pontuais, salvo algumas exceções. Este estudo também tem o propósito de retomar essa perspectiva mais estrutural do instituto.

Do ponto de vista do entendimento jurisprudencial, a pesquisa foi orientada de modo a encontrar os precedentes que fixaram os pontos controvertidos relativos a cada aplicação do instituto e que balizaram o entendimento acerca da matéria, constituindo-se no paradigma majoritariamente invocado desde então.

Isso não significa a limitação unilateral dos entendimentos sobre o tema. Jurisprudência e doutrina são confrontadas, assim como são examinadas as modificações havidas no entendimento pretoriano.

Em sua segunda parte, o trabalho volta-se a indagar acerca da aplicabilidade do instituto da não-cumulatividade dos impostos às contribuições, em razão da recente introdução, na Constituição, do regime não-cumulativo para essas exações. Busca-se, principalmente, apontar as distinções entre um e outro regime de não-cumulatividade, bem como, na inviabilidade de aplicação do modelo constitucional até então configurado, delimitar e determinar seu conteúdo e relações com outros institutos, fazendo-se uso, novamente, de uma interpretação sistemática que evidencie a coerência interna da Constituição.

## I) CONFIGURAÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE PARA O ICMS E O IPI.

Em 5/10/88 é promulgada a Constituição Federal vigente estabelecendo a presente configuração não-cumulativa para ICMS e IPI. Após a EC 42/03, a redação dos dispositivos referentes ao IPI e ao ICMS, no que tange a nossos pontos de interesse, é a seguinte:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

...

IV – produtos industrializados;

....

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

....

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

...

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

...

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

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

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

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

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

...

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

...

XII - cabe à lei complementar:

...

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

...

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

No Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fez-se constar previsão atribuindo aos Estados a competência suplementar para celebrar convênio segundo a forma estabelecida para os convênios que versam sobre benefícios do ICM e visando a fixar normas para regular provisoriamente a matéria reservada à Lei Complementar, caso essa não fosse editada no prazo de sessenta dias. Na esteira dessa atribuição, os Estados editaram o Convênio 66/88.

Em 16/9/96 foi publicada a referida Lei Complementar, com o objetivo de trazer uma nova conformação para a não-cumulatividade do ICMS<sup>34</sup>. Foi introduzida alteração substancial em relação ao Convênio 66/88, com a extensão da não-cumulatividade às aquisições de bens para o ativo imobilizado, a partir de novembro de 1996<sup>35</sup>, e para os bens de uso e consumo a contar de 1998, termo inicial que vem sendo sucessivamente prorrogado<sup>36</sup>. Dentre as normas que estenderam esse prazo, merece registro a LC 102, que alterou a sistemática de apropriação dos créditos referentes ao ativo imobilizado, energia elétrica e serviços de comunicação.

Em relação ao IPI, o tratamento infraconstitucional da não-cumulatividade é dado no CTN, art. 49<sup>37</sup>, e na Lei 4.502/64, art. 25<sup>38</sup>.

---

<sup>34</sup> Art. 19 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

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

<sup>35</sup> Art. 33, III, combinado com o art. 36.

<sup>36</sup> Art. 33, I, alterado pelas Leis 92/97, 102/2000, e 114/2002.

<sup>37</sup> Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

<sup>38</sup> Art. 25. Para efeito do recolhimento, na forma do art. 27, será deduzido do valor resultante do cálculo.

I - o imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprego na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados. [Ortografia conforme o original].

### **A) Natureza – Aspectos normativos.**

Embora a não-cumulatividade sempre estivesse presente nas Constituições desde a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, a compreensão acerca de sua natureza normativa apresentou algumas mudanças ao longo do tempo.

Na vigência da Constituição de 1969, alguns autores não lhe atribuíam tratamento normativo mais específico. Fábio Fanucchi, por exemplo, não faz nenhum registro em especial acerca da norma não-cumulativa, quer para o IPI<sup>39</sup>, quer para o ICM<sup>40</sup>.

Aliomar Baleeiro arrolava a proibição de cobrança do IPI e do ICM em caráter cumulativo como um dos princípios de que decorrem limitações ao poder de tributar, ainda que sem a generalidade que revestiria outros princípios<sup>41</sup>. Se assim fosse compreendida, estaria justificada a exigência de Lei Complementar para regulá-la, com suporte no art. 18, § 1º da CF/69, hoje art. 146, II da CF/88<sup>42</sup>. Tal exigência impor-se-ia igualmente para IPI e ICMS.

Registrem-se ainda as posições de Pontes de Miranda<sup>43</sup> e Manoel Lourenço dos Santos<sup>44</sup> que consideravam tratar-se de técnica de tributação.

A partir de então, a referência à não-cumulatividade como um princípio parece

---

<sup>39</sup> FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1984, v. 2, p. 123-139.

<sup>40</sup> *Ibidem*, p. 141-167.

<sup>41</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 12-13.

<sup>42</sup> Em sentido contrário, Ataliba e Giardino, para quem:

Por outro lado, o abatimento constitucional não se subordina ao chamado princípio da “anterioridade tributária” (art. 153, § 29, *in fine* da CF). Vale dizer: o que impropriamente se poderia chamar de “extensão do direito do Estado” por força de eventual revogação (ou limitação eficaz) do abatimento do ICM – logicamente, por emenda constitucional – pode produzir efeitos no curso do próprio exercício em que ocorra. Ademais, esse abatimento não constitui “limitação constitucional ao poder de tributar”, se não por força de uma compreensão amplíssima, evidentemente extrajurídica. Destarte descabe lei complementar, com apoio no § 1º do art. 18 da CF, para regulá-lo. (ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM: abatimento constitucional princípio da não-cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 29-30, p. 110-208, jul./dez. 1984, p. 123).

<sup>43</sup> MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967. v. 2, p. 498.

<sup>44</sup> SANTOS, Manoel Lourenço dos. **Direito tributário**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1968, p. 291.

generalizar-se, como referido nas obras de Paulo Celso Bonilha<sup>45</sup> e Alcides Jorge Costa<sup>46</sup>, para citar algumas das mais específicas para a época, bem como nos escritos de Gilberto de Ulhôa Canto<sup>47</sup>, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino<sup>48</sup>.

No tocante à eficácia e aplicabilidade da norma, entretanto, não se poderia afirmar existir a mesma homogeneidade. A partir das definições de José Afonso da Silva e da atribuição, no texto constitucional de 1969<sup>49</sup>, à Lei Complementar para regulação da não-cumulatividade do ICM, quase todos aqueles autores consideravam, explícita ou implicitamente, tratar-se de norma de eficácia contida<sup>50</sup>. Para outros, tratava-se de norma de eficácia plena<sup>51</sup>. Em relação ao IPI, na ausência de menção<sup>52</sup> à regulação do instituto por via infraconstitucional, tal discussão não apresentava a mesma repercussão.

Na Constituição de 1988, a modificação na estrutura das disposições acerca da não-cumulatividade para o ICMS, sem vinculação direta da não-cumulatividade à lei complementar, reposicionou o debate doutrinário.

A partir de então, passou-se a vislumbrar um novo regime para a não-cumulatividade. As colocações mais comuns registraram tratar-se de norma constitucional de eficácia plena e

---

<sup>45</sup> BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI E ICM: fundamentos da técnica não cumulativa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 139.

<sup>46</sup> COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 149.

<sup>47</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. ICM: não-cumulatividade – estorno de crédito. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 9-10, p. 229-263, jul./dez. 1979, p. 243.

<sup>48</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber, **ICM – Abatimento** constitucional princípio da não-cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 29-30, p. 110-208, jul./dez. 1984, p. 110.

<sup>49</sup> Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - *omissis*

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. [Ortografia conforme o original].

<sup>50</sup> BONILHA, op. cit., p. 140; COSTA, op. cit., p. 149 et seqs.; CANTO, op. cit., p. 243.

<sup>51</sup> ATALIBA; GIARDINO, op. cit., p. 123.

<sup>52</sup> Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

V - produtos industrializados, também observado o disposto no final do item I;

§ 3º O imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores. [Ortografia conforme o original].

aplicabilidade imediata<sup>53</sup>; ou norma instituidora de princípio<sup>54</sup>, ou caracterizando-se como sobre-princípio<sup>55</sup>. Seja como for, a partir de então se uniformizou o tratamento dispensado pelos doutrinadores à não-cumulatividade como sendo um princípio constitucional<sup>56</sup>, com a exclusividade do mecanismo adotado para realizá-la, a compensação, que corresponderia a um direito máximo<sup>57</sup>; bem como o reduzido alcance da Lei no tocante à disciplina do regime de compensação<sup>58</sup>.

Neste compasso, as indagações subjacentes ao debate doutrinário e que foram levadas, implícita ou explicitamente, à apreciação do Poder Judiciário, como nos casos inicialmente

---

<sup>53</sup> Por todos, ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 57, p. 91-104, jul./set. 1991, p. 101.

<sup>54</sup> Como no seguinte trecho:

A norma jurídica constitucional trazida nos textos ora analisados entre a classificação normativa proposta por Michel Temer, apresenta-se como uma *norma constitucional de eficácia plena*, uma vez que independe de qualquer regulamentação posterior para poder produzir livremente seus efeitos. Em verdade, parece conter em seu interior verdadeiro princípio.

Conforme a classificação trazida pelo douto Paulo de Barros Carvalho, essa norma enquadra-se perfeitamente na classificação de *norma instituidora de princípio*. (grifo no original) (ANSELMO, Márcio Adriano. O princípio da não-cumulatividade do ICMS no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 52, p. 100-136, set./out. 2003, p. 107).

<sup>55</sup> É o que parece sugerir o mesmo autor em outra passagem:

Portanto, as normas contidas no texto de direito positivo ora analisado não poderão descaracterizar o aludido princípio. A não-cumulatividade deve coercitivamente ser tida como superior às demais normas regulamentadoras do ICMS, mesmo encontrando-se todas cristalizadas no texto constitucional. Vê-se então que mesmo entre as normas constitucionais, impõe-se a hierarquia. (Ibidem, p. 120).

<sup>56</sup> Por todos, MELO e LIPPO, na seguinte passagem:

Tomando como parâmetro a classificação de Celso Bastos e Carlos Ayres de Brito, podemos concluir com segurança que o princípio da não-cumulatividade é norma de aplicação, eventualmente regulamentável, e que possui eficácia plena, porquanto não depende de qualquer outro comando de hierarquia inferior para emanar seus efeitos. O legislador infraconstitucional nada pode fazer em relação a ele, posto faltar-lhe competência legislativa para restringir o seu conteúdo, sentido e alcance. (MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 99-100).

Registre-se que, em outro contexto, o mesmo autor entende possível outra qualificação para a não-cumulatividade aplicada ao IPI:

Embora a “não-cumulatividade” do IPI não necessite de lei complementar para operacionalizá-la, o fato é que este postulado não pode ser considerado como norma de eficácia plena (aplicabilidade direta, imediata e integral), porque, em realidade, necessita de preceito infraconstitucional para possibilitar a irradiação de seus efeitos. (MELO, José Eduardo Soares de. IPI: créditos nas entradas de bens desonerados do imposto. A aplicação do princípio da não-cumulatividade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, v. 3, p. 191-205, p. 202).

<sup>57</sup> Cf. ATALIBA, ICMS..., p. 100-101.

<sup>58</sup> Ibidem, p. 101, enunciando o autor: “Não precisa lei para dizer nada; o máximo que a lei pode dizer é “o senhor vai escrever num papel cor de rosa, vai escrivitar isso”, ou, “o papel vai ser verde”. É a única coisa que a lei pode dizer nessa matéria.”.

De outro lado, entretanto, vamos encontrar:

Esta vinculação nunca é, porém, completa. A norma do escalão superior não pode vincular em todas as direções (sob todos os aspectos) o acto através do qual é aplicada. Tem sempre de ficar uma margem, ora maior ora menor, de livre apreciação, de tal forma que a norma do escalão superior tem sempre em relação ao

tomados como exemplo, podem ser assim sintetizadas:

- 1) Qual a eficácia e a aplicabilidade da não-cumulatividade?
- 2) A não-cumulatividade pode ser reconhecida como um princípio?
- 3) Em se constituindo em um princípio, deve sempre ser concretizada em sua máxima amplitude?
- 4) Em se constituindo em um princípio, fica obstada sua integração normativa? Há alguma vedação constitucional nesse sentido?

### 1) Eficácia e aplicabilidade da não-cumulatividade

A colocação da norma constitucional referente à não-cumulatividade como sendo norma de eficácia plena ou de eficácia contida é um problema que não encerra solução em seus próprios termos somente. Ocorre que a distinção entre um e outro tipo de norma constitucional, de acordo com a classificação elaborada por José Afonso da Silva, consiste em haver o legislador constituinte regulado todos os efeitos essenciais, direta e normativamente, ou apenas suficientemente, deixando “[...] margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do poder público nos termos em que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais por ela enunciados.”<sup>59</sup> Nesta quadra, de modo a bem aproveitar os ensinamentos do autor, cumpre referir que ele considerava tal norma como de eficácia contida, juntamente com os demais princípios constitucionais da tributação<sup>60</sup>, tanto para o

---

acto de produção normativa ou de execução que a aplica o caráter de quadro ou moldura a preencher por este acto. (MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 137).

<sup>59</sup> SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 105

<sup>60</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 602.

ICMS quanto para o IPI<sup>61</sup>, embora, para este tributo não haja menção específica na Constituição quanto ao regramento de seu caráter não-cumulativo por via de lei.

Logo, para quem admite que a disciplina do regime de compensação do imposto atribuída à Lei Complementar consiste no tratamento da não-cumulatividade, tratar-se-ia de norma de eficácia contida, enquanto para quem não o admitisse, seria hipótese de norma de eficácia plena. Para esses últimos, ainda seria necessário estabelecer que “não cumulativo” tem um significado único, que dispensa definição posterior, ou que encontra plena conformação nos termos da Constituição.

A elucidação da questão da eficácia das normas que tratam da não-cumulatividade demanda esforço integrativo em outras direções, portanto. A partir da definição do autor, se ficar estabelecido que houve a atribuição à Lei como veículo idôneo para determinação do alcance da não-cumulatividade, ou se concluirmos que “não cumulativo” é um conceito polissêmico, implicaria reconhecer eficácia contida àquelas normas.

A idéia de que se trata de norma de eficácia plena também sugere tratar-se de direito subjetivo público do contribuinte<sup>62</sup>, que deveria ser levado a sua máxima realização por meio do maior alcance possível da norma. Além de controvertida<sup>63</sup>, essa idéia encerra um certo

---

<sup>61</sup> Ibidem, p. 606. Na mesma linha encontramos MELO, cfe. passagem retro, em IPI ..., p. 202.

<sup>62</sup> Como na seguinte passagem de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino:

A disposição constitucional instituidora do chamado “crédito de ICM” tem eficácia plena e aplicabilidade imediata – na classificação consagrada por José Afonso da Silva – bastando que, como em qualquer outro caso de direitos públicos subjetivos de hierarquia constitucional, se perfaça o conjunto de pressupostos fáticos condicionantes de sua incidência. Eficácia normativa plena significa – vale acentuar – aptidão incondicional para produzir imediatos efeitos jurídicos, quando cabível a incidência de preceito. (ATALIBA; GIARDINO, ICM: abatimento..., p. 123).

<sup>63</sup> Vide, por exemplo, José Souto Maior Borges, para quem:

Chegados a este ponto da análise jurídica já cabe uma ilação preliminar. Porque a Constituição Federal, com o estabelecer da regra da não cumulatividade do ICM, provoca apenas, no sentido acima exposto, uma dificuldade para a limitação legal dessa regra, não se estará, em face dela, na presença de qualquer direito subjetivo que extraia a sua existência direta e imediatamente da Constituição Federal. E não há a subjetivação do direito constitucional objetivo porque a legislação constitucional proibitiva da cumulatividade do ICM não estatui qualquer dever jurídico estadual que tenha como reflexo um direito subjetivo do contribuinte. Não se trata, portanto, de um direito subjetivo do contribuinte acaso decorrente da regra constitucional da não cumulatividade e independentemente de qualquer intermediação legislativa. Não tem o contribuinte, antes da edição da lei tributária violatória da não cumulatividade, a faculdade de fazê-la valer, por meio de uma ação judicial. Noutras palavras: não há ainda a subjetivação da ordem jurídica objetiva. Um direito privado subjetivo ao abatimento do ICM, tal como resulta dos expressos termos do art. 23, II, in fine da CF, no sentido de um poder jurídico – só existe quando o ordenamento constitucional confere ao sujeito passivo, em face de

grau de incompatibilidade com o regramento da não-cumulatividade adotado a partir da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, pois, desde sua inserção neste diploma, sua disciplina, ao menos para o ICM, sempre foi remetida à Lei Complementar. Portanto, se, ao tomarmos a locução “será não-cumulativo”, impõe-se dar à não-cumulatividade plena amplitude, então o não-cumulativo de antes não era não-cumulativo porque não era amplo (não tinha o mesmo alcance hoje pretendido)? Como explicar a não-cumulatividade do IPI, que não tinha a máxima extensão como seria pretendido hoje?<sup>64</sup>

Ampliando um pouco o questionamento: a suposta modificação decorreu de alguma modificação na essência do instituto que embasou o tratamento até então dispensado à não-cumulatividade e que o tornaria incompatível com a nova construção? Podemos renegar a concepção de que o tratamento até então dispensado à não-cumulatividade fosse constitucional?

De acordo com a hermenêutica constitucional mais tradicional, há ao menos presunção de constitucionalidade<sup>65</sup> em relação à extensão da não cumulatividade até então reconhecida e afirmada em diversos julgados<sup>66</sup>.

De outro lado, reconhecer hoje um regime diverso para a não-cumulatividade, sem alteração explícita do enunciado normativo, implica admitir que esse regime já era o existente, o que confronta a segurança jurídica em razão do posicionamento já afirmado.

---

uma lei tributária inconstitucional, por violatória da não cumulatividade, o poder de instaurar um procedimento qualquer de anulação dessa lei. Como, no direito brasileiro, a lei inconstitucional somente pode ser impugnada pelo sujeito passivo numa relação litigiosa e concreta, segue-se que direito subjetivo ao abatimento inexistente, se se pretenda extraí-lo direta e imediatamente da Constituição Federal. (grifo no original) (BORGES, José Souto Maior. Isenções e reduções do ICM. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 25-26, p. 197-220, jul./dez. 1983, p. 204-205)

<sup>64</sup> Sobre as extensões possíveis do conceito de não-cumulatividade, conferir apêndice A – Tipos possíveis de tributos não-cumulativos e sua terminologia.

<sup>65</sup> No dizer de Carlos Maximiliano, “Forte é a presunção da constitucionalidade de um acto ou de uma interpretação, quando datam de grande numero de annos, sobretudo se forem contemporâneos da época em que a lei fundamental foi votada.”(MAXIMILIANO, Carlos. **Comentários à Constituição**. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1923, p. 90-91). [Ortografia conforme o original].

Conseqüentemente, não se pode, tomando por base apenas a enunciação direta da não-cumulatividade, e deixando de lado a menção à Lei Complementar existente para o ICMS, conferir-lhe máxima eficácia. Fazê-lo implicaria reconhecer que a menção à Lei nas Constituições de 1967 e 1969 era desnecessária, ou a implementação do modelo de não-cumulatividade trazido por tal lei era inconstitucional. Essa incompatibilidade é insuperável mediante a mera qualificação da norma como sendo de eficácia plena, até mesmo porque essa é uma questão que o mero enunciado não se presta a esclarecer, isoladamente.

Além disso, considerar a não-cumulatividade como norma de eficácia contida não implica retirar-lhe a aplicabilidade direta e imediata necessária à implantação de um sistema tributário necessário à atuação dos entes públicos.

Portanto, a extensão da aplicabilidade da norma referente à não-cumulatividade, se integral ou não, deve ser submetida a outros questionamentos para que se possa dar ou negar razão àqueles que a entendem como sendo norma de eficácia plena e de aplicabilidade direta, imediata e integral.

Destarte, a caracterização da não-cumulatividade como norma de eficácia plena ou contida passa, nos dizeres de José Afonso da Silva, pela determinação do alcance da referência feita à Lei Complementar ou da necessidade de definição de conceitos gerais contidos na norma.

Em outras palavras:

- 1) “Não cumulativo” é um conceito que possa ser especificado por via legal?
- 2) A referência à Lei Complementar como diploma competente para disciplinar o regime de compensação é meramente adjetiva, ou tem a ver com a extensão da não-cumulatividade?

Esses questionamentos serão analisados adiante. Por ora, cumpre tratar de outra

---

<sup>66</sup> Tome-se, por exemplo, o RMS 16.625 e RMs 19.188, abordados na seção C deste capítulo.

questão, a qualificação das normas sobre a não-cumulatividade, que é apresentada, muitas vezes, como resposta para a indagação sobre a eficácia e aplicabilidade dessas normas.

## 2) Qualificação da norma da não-cumulatividade.

Neste tópico, cumpre analisar o tipo de norma que estabelece a não-cumulatividade. Embora esse pareça ser um tema cujo entendimento é bastante homogêneo, essa quase unanimidade não resulta da confrontação da norma à teoria mais moderna, o que se constituirá no nosso objetivo.

### 2.1) Não-cumulatividade como princípio

A definição da norma constitucional da não-cumulatividade a título de princípio é apresentada como uma maneira de resolver a questão da sua eficácia. Se se trata de um princípio, deve ser efetivado em seu máximo alcance porque um princípio não pode ser contrariado ou restringido<sup>67</sup>. Mas, por que se trata de um princípio? Como se pode reconhecer um princípio em sua normatização? O fato de reconhecer nela um princípio impede sua integração normativa? E isso decorre de que um princípio só pode ser realizado

---

<sup>67</sup> É a idéia subjacente em certas passagens, como no seguinte trecho de Melo e Lippo:

Já expressamos nosso entendimento a respeito dos princípios jurídicos constitucionais. Eles são os vetores da estrutura do Estado. Constituem os anseios arraigados na história da sociedade, que o Constituinte recolheu e transformou em normas jurídicas portadoras de forte conteúdo axiológico. A violação de um único princípio, já mencionamos, importa na subversão de todo o ordenamento constitucional (MELO; LIPPO, **A não-cumulatividade...**, p. 21).

maximamente, ou porque seu conteúdo só pode ser extraído da Constituição?<sup>68</sup>

### 2.1.1) A visão tradicional de princípio na doutrina brasileira

Se tomarmos a classificação proposta por José Afonso da Silva pode-se apontar mesmo uma possibilidade de contradição entre o reconhecimento de um princípio e sua aplicabilidade direta e imediata<sup>69</sup>. O autor assinala que as normas de eficácia limitada é que introduzem princípios, que seriam institutivos, organizativos ou programáticos, conforme o caso<sup>70</sup>. Além dessas, reconhece como princípios as normas fundamentais, de que as demais seriam desdobramentos, figurando nos artigos iniciais da Constituição (referindo a Constituição de 1969); ou os princípios gerais que informam toda a ordem jurídica; ou ainda os princípios de Direito Constitucional que seriam induzidos a partir do Direito Constitucional comparado<sup>71</sup>. A partir dessas definições do autor, poderíamos considerar as seguintes acepções para os princípios.

a) Princípio como começo ou início, sugerindo “[...] normas que contêm o início ou esquema de determinado órgão, entidade ou instituição, deixando a efetiva criação, estruturação ou formação para a lei [...]”<sup>72</sup>.

---

<sup>68</sup> Como sugerido no seguinte trecho: O ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao princípio da não-cumulatividade, que, tendo sido considerado, pela Constituição, um dos traços característicos deste tributo, não pode ter seu alcance diminuído nem, muito menos, anulado por normas infraconstitucionais ... . ... o princípio da não-cumulatividade não é uma criação legal, mas, sim, constitucional. ... Como, porém, deflui da Constituição, à lei não é dado interferir em seu significado, conteúdo ou alcance. (CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 172 e 184)

<sup>69</sup> SILVA, **Curso** ..., p. 602.

<sup>70</sup> Idem, **Aplicabilidade** ..., p. 75.

<sup>71</sup> Ibidem, p. 107-110.

<sup>72</sup> Ibidem, p. 107.

b) Princípio como fundamento ou base, consistindo em normas gerais de que derivam logicamente aquelas que nelas constam implicitamente, ou como seu mero desdobramento analítico.

c) Princípio como norma informadora de toda a ordem jurídica.

d) Princípio como norma que pode ser induzida a partir do ordenamento como um todo, de um ramo seu, ou do direito comparado.

e) Princípio como traço de união, mandamento de coerência de um sistema.

f) Princípio como valor.

A definição mais disseminada de princípio, em nossa doutrina, foi trazida por Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>73</sup>. Embora sua fração prescritiva amolde-se ao desiderato de conferir à não-cumulatividade máxima eficácia, é na sua descrição que devemos buscar os elementos necessários para enquadrá-la.

Tomando-a como primeira aproximação, vamos encontrar a necessidade de que a norma se constitua em disposição apta a irradiar efeitos sobre outras, definindo a lógica e a racionalidade do sistema normativo. Todavia, a estes requisitos é difícil reconduzir a não-cumulatividade.

Primeiro, porque no sistema normativo constitucional a não-cumulatividade é excepcional, e não a regra. Não só porque se aplica apenas ao ICMS e IPI, mas também porque a própria Constituição definiu ser obrigatória apenas a novos impostos e contribuições

---

<sup>73</sup> “Princípio – já averbamos alhures – é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustêm e alui-se toda a estrutura nelas esforçada.” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 476-477). Tal definição traz elementos que permitiriam enquadrar o princípio nas alíneas ‘c’ ou ‘e’ da classificação proposta.

para a seguridade social (arts. 154, I e 195, § 4º), ressalvada sua aplicação em relação à CPMF (ADCT, art. 74, § 2º). Este motivo também impede que se tome a não-cumulatividade como um princípio enquanto norma informadora de toda a ordem jurídica.

Segundo, porque mesmo no caso do IPI, a sua representatividade no cenário nacional, hoje, é menor<sup>74</sup>. E isso decorre, principalmente, da ênfase a ele atribuída no texto constitucional no tocante à extrafiscalidade do imposto, assinalada pela possibilidade de excepcionar a anterioridade (art. 150, § 1º) e a legalidade (art. 153, § 1º). Em razão de tal flexibilidade e representatividade, a não-cumulatividade tornou-se, para esse tributo, um aspecto secundário.

E, em terceiro, porque a não-cumulatividade, hoje, como veremos adiante, encontra implementações diferentes no ICMS e no IPI, especialmente no que tange ao ativo permanente. E também encontra implementações diferentes em relação a esses dois modelos no sistema infraconstitucional, como, mais recentemente, operou-se com as contribuições do PIS e da COFINS.

Assim, a concepção do ilustre administrativista no sentido de que o princípio traduziria uma idéia de coerência do sistema jurídico como um todo não encontra, no sistema tributário constitucional e infraconstitucional, confirmação para a não-cumulatividade, de modo a erigi-la a essa categoria normativa.

O mesmo se dá quando procuramos situar a não-cumulatividade como norma da qual outras derivem em um desdobramento analítico, desde que superada a restrição óbvia de que se trate da implementação da mesma norma. Da norma não-cumulativa não derivam outras normas que não aquelas que versam sobre sua realização.

---

<sup>74</sup> O IPI representou 4,15% da carga tributária em 2002, estimada em 35,75% do PIB, conforme registra Bordin (BORDIN, Luiz Carlos Vitali. Padrões tributários no Brasil. **Estudos Econômico-Fiscais**. Porto Alegre, v. 9, n. 44, mar. 2003, p. 23).

Já quanto à possibilidade de induzir a não-cumulatividade a partir de um determinado sistema, ou mesmo do direito comparado, é necessário circunscrever tal campo de observação. A não-cumulatividade não era, originariamente, uma norma que permeasse todo um sistema tributário, mas ganhou certa generalidade no direito comparado, embora isso não enseje sua indução em razão de uma ocorrência absolutamente uniforme. E, no Brasil, não pode ser induzida a partir de um mesmo caráter geral, ainda que se restrinja a observação ao campo dos tributos sobre o consumo. O ISS não tem essa característica e mesmo as contribuições que atingem diretamente o consumo apresentam-na de um modo completamente diverso do que se dá com o IPI e o ICMS.

A concepção de princípio como contendo um início ou esquema de determinado instituto amolda-se mais à noção trazida por Baleeiro de uma limitação ao poder de tributar. Nesse sentido, a não-cumulatividade não pode ser ignorada ou ter seu alcance completamente reduzido, mas poderia sofrer a mediação legal. A lei seria o veículo hábil ao desenvolvimento da noção de início ou de esquema, bem como para ditar a extensão da limitação.

Em outra concepção, “a não-cumulatividade tributária é, de fato, um princípio jurídico constitucional. É um comando normativo repleto de valores extraídos dos anseios da sociedade constituída e permeado de forte conteúdo axiológico.”<sup>75</sup> Esta idéia toma por base a noção de que os princípios devem traduzir um valor a ser buscado.

Em primeiro lugar, é questionável a possibilidade de a não-cumulatividade traduzir um valor plenamente mensurável a partir da Constituição de modo a dispensar sua integração normativa.

Qual seria este valor? Ele é encontrado no sistema constitucional? Sua realização encontra medida no texto constitucional? A resposta negativa a qualquer uma dessas perguntas certamente remeteria a efetivação da não-cumulatividade ao sistema

---

<sup>75</sup> MELO; LIPPO, *A não-cumulatividade* ..., p. 93.

infraconstitucional, contrariando a aplicação do princípio em seu máximo alcance com fundamento único na Constituição.

Na obra citada, seus autores mencionam que:

No caso da não-cumulatividade, a sua supressão abalaria de maneira profunda a estrutura econômica sobre a qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços de transportes e de comunicações, a sua eliminação os tornariam artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade da produção e da comercialização. Isto, evidentemente, oneraria sobremaneira o custo de vida da população. De outra parte, encareceria também o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos na produção e na comercialização de produtos e serviços, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.

Da conjugação desses argumentos bem se pode constatar que, de fato, a não-cumulatividade é um princípio constitucional, posto que a sua supressão causaria sensível abalo nas relações de consumo, na produção de bens e na prestação de serviços, com evidentes reflexos até mesmo nas relações de emprego, em função do aumento artificial de custos.<sup>76</sup>

Assim, para os autores, os valores retratados dizem respeito à carga tributária, ou à influência que a cumulatividade provoca no nível geral de preços ao consumidor final, bem como no custo dos insumos que, incrementado, provocaria a redução dos investimentos, na medida em que o fluxo financeiro das unidades produtivas se deslocaria da infra-estrutura do processo produtivo para as aquisições de matéria-prima e demais insumos.

Essa idéia é equivocada. O nível geral de preços é, efetivamente, influenciado pela carga tributária, mas esta é determinada não pelo modelo de não-cumulatividade adotado, e sim pelo volume de despesas do ente público. Como exemplo, podemos citar a modificação trazida pela Lei Complementar nº 87/96, que alterou o regime de compensação do ICMS, possibilitando o crédito do imposto sobre aquisições de bens para o ativo permanente e a desoneração completa das exportações. Ainda que esta última alteração tenha trazido uma

---

<sup>76</sup> MELO; LIPPO, *A não-cumulatividade* ..., p. 92-93.

descumulativização do tributo, sua influência na carga tributária tenderia a zero, em razão da estipulação de um sistema de compensações pelas perdas trazidas aos Estados, a ser promovida pela União.

A mesma desvinculação se verifica em relação aos investimentos na produção. Se, de um lado, a cumulatividade provoca um aumento no custo dos insumos, de outro a integração de atividades, em uma mesma unidade produtiva, reduz a carga tributária para aquele agente. Logo, o investimento em atividades complementares, que representa um investimento na produção, reduziria a tributação. O efeito danoso não é esse, mas a concentração de atividades.

De qualquer forma, é ilusório imaginar que o modelo de não-cumulatividade teria o condão de reduzir a carga tributária a médio ou longo prazo. Ainda que haja uma relação direta, qualquer redução que representasse um decréscimo na arrecadação tenderia a ser compensada com medidas diretas de aumento da carga tributária, como revisão de benefícios, ou aumento de alíquotas.

A não-cumulatividade influencia não o nível geral de preços, mas a estrutura e distribuição dos mesmos dentro de um mesmo nível de carga tributária.

Respeitado um mínimo de não-cumulatividade, que pode ser traduzido por tributos do tipo produto bruto<sup>77</sup>, a influência provocada na alocação dos agentes produtivos é drasticamente reduzida.

A partir daí, o modelo de não-cumulatividade apenas permite que se isole a influência que sua adoção provoca no nível geral de preços. A médio e longo prazo, sua repercussão direta sobre o nível geral de preços tende a ser equalizada por uma ação direta sobre a carga tributária.

Isso nos traz aos valores que são diretamente relacionados ao modelo de não-

---

<sup>77</sup> Acerca da denominação adotada, ver o Apêndice A – Tipos possíveis de tributos não-cumulativos e sua terminologia.

cumulatividade adotado e que dizem respeito à transparência, controle, eficácia e competitividade.

Transparência porque a adoção de um modelo mais amplo de não-cumulatividade serviria para que o ente público pudesse aferir, mais objetivamente, qual sua influência sobre a carga tributária. Embora essa influência possa ser neutralizada por uma ação direta sobre a carga tributária, sua eliminação permitiria uma mensuração mais precisa da carga diretamente incidente sobre cada agente. E isso possibilitaria ao Estado realizar de modo mais eficaz a sua participação como agente normativo e regulador da atividade econômica, principalmente no que tange à função de incentivo, como prevê o art. 174 da Constituição Federal.

Da mesma forma, isso permitiria um controle mais preciso de sua atividade impositiva.

No que toca à ênfase na competitividade internacional, a adoção de um modelo de não-cumulatividade mais amplo permitiria uma redução do preço dos produtos exportados, mas esse benefício é limitado pelos efeitos da cumulatividade cruzada (cumulatividade entre tributos diversos, que não ensejam compensação recíproca) e pelo efeito regulador e compensatório dos tributos aduaneiros.

Os valores apontados dizem respeito à atuação dos entes públicos, visando à consecução de suas atribuições previstas constitucionalmente e a um interesse nacional de âmbito coletivo ou difuso, a competitividade como resultado de um modelo não-cumulativo mais amplo que provocasse uma redução em sua tributação.

De qualquer modo, tais valores apresentam uma característica em comum. Não são valores que apontem para matérias, tais como direitos e garantias individuais, em relação às quais haveria previsão constitucional vedando a edição de legislação reguladora fora dos casos expressamente mencionados, como sugerido pelo § 4º do art. 60 da Constituição Federal.

Em relação à atuação do Estado e à realização dos valores que a norteiam, não há nenhuma restrição constitucional quanto a sua mediação legal. Ao contrário, o princípio da legalidade estrita<sup>78</sup> sugere plenamente essa possibilidade, principalmente quando se trata de uma questão de medida, ou seja, em que extensão a Administração Pública deve realizar um determinado valor que diz respeito a criar condições para o melhor atingimento de uma função sua.

Ou seja, se um princípio traduz um valor, é necessário examinar que tipo de valor é esse e se sua realização pode sofrer a mediação legal ou se há vedação para tal, prevista na Constituição Federal, ou um conteúdo mínimo por ela estipulado. É certo que a identificação de um valor constitucionalmente previsto impede sua inobservância, mas não sua regulação por lei.

De outro lado, deve-se ressaltar que a adoção do critério do conteúdo axiológico para assinalar os princípios, visando apartá-los da mediação legal, não pode ser considerado apropriado, pois representaria uma impossibilidade prática de convivência, harmonização e aplicação conjunta desses para com regras. As regras também possuem conteúdo valorativo, na medida em que se prestam a aproximar as finalidades e os valores emanados dos princípios às condutas necessárias para realizá-los.

De outra parte, a afirmativa de que, por se tratar de um princípio, fica obstada sua integração normativa, também não procede. São exemplos em sentido contrário a mitigação dos princípios da legalidade, firmada no art. 97 do CTN<sup>79</sup>; bem como da anterioridade<sup>80</sup>,

---

<sup>78</sup> Ou princípio da conformidade, como anota CARRAZZA, *Curso ...*, p. 178.

<sup>79</sup> Pelo qual ficam excluídas da legalidade estrita a fixação de prazos de recolhimento e de índices de reajuste do tributo devido, tal como na seguinte decisão:

TRIBUTÁRIO. ICMS. CORREÇÃO MONETÁRIA. CONVERSÃO DO DÉBITO EM UNIDADES FISCAIS (UFESP). ART. 109 DA LEI PAULISTA N. 6.374/89 E DECRETOS N.ºS 30.356/89 E 30.524/89 QUE A REGULAMENTARAM. ACÓRDÃO QUE CONCLUIU PELA SUA CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PELAS LETRAS A E C. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA VEDAÇÃO DE PODERES LEGISLATIVOS E DA NÃO-CUMULATIVIDADE. Alegação descabida. Prevista, no dispositivo legal sob enfoque, a atualização monetária dos débitos de ICMS, não há como se falar, no caso, em ofensa ao princípio da legalidade. De outra parte, não se compreendendo no campo reservado a lei, pelo Texto Fundamental, a definição do vencimento e do modo pelo qual se procederá

versada no mesmo dispositivo; da irretroatividade, abordada no art. 106, I; princípio federativo, no art. 187, parágrafo único<sup>81</sup>, todos do CTN. Para esses casos, exerceu-se um juízo de relevância<sup>82</sup> dos aspectos significativos que se entendem abarcados pela magnitude do princípio, de modo a excluir certas situações que poderiam ser entendidas, à primeira vista, como contrárias à máxima extensão de sua configuração.

Rechaçada a inviabilidade de integração normativa dos princípios, as idéias subjacentes às demais concepções apontadas até o momento precisam ser questionadas. Existe a possibilidade de realização máxima de um princípio, sempre? E essa realização máxima deve basear-se exclusivamente no fato de que se trata de um princípio, considerando que se possa defini-lo?

### 2.1.2) A visão atual dos princípios

Hodiernamente, a doutrina tem carreado considerável aporte às discussões acerca da definição dos princípios e do modo como devem se concretizar.

Para Ronald Dworkin, a denominação “princípio” aplica-se a

---

a atualização monetária das obrigações tributárias, também não se pode ter por configurada delegação de poderes no cometimento de tais encargos, pelo legislador ordinário, ao Poder regulamentar. De considerar-se, por fim, que o princípio da não-cumulatividade não é infringido pelo fato de vir a ser recolhido, por valor corrigido, o imposto apurado, na época própria, pela diferença entre créditos e débitos efetuados pelos respectivos valores singelos, já que da correção do tributo não resulta acréscimo, mas simples atualização monetária do quantum devido. Inconstitucionalidades não configuradas. Recurso conhecido, mas improvido. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 172394/SP. Rel. Min. Ilmar Galvão. Pleno. j. 21 jun. 1995, v.m., DJ 15 set. 1995, p. 29549).

<sup>80</sup> Além das exceções mencionadas na nota anterior, pode-se incluir mesmo a definição do regime de não-cumulatividade, embora em relação a esse aspecto tenha se instaurada controvérsia que será examinada adiante.

<sup>81</sup> A contrário senso, a preferência *a priori* poderia ser estabelecida com base em critério meramente temporal, sem fixar prevalência deste ou daquele ente federativo.

<sup>82</sup> No dizer de Luciano Amaro, ao tratar do princípio da legalidade: “É mister que a Lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias.” (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 112).

[...] um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão de moralidade.<sup>83</sup>

E, a partir de seu caráter geral afirmado acima, estabelecer-se-ia uma distinção para com as regras no tocante a seu modo de aplicação<sup>84</sup>. Enquanto as regras são aplicadas à maneira de tudo-ou-nada, os princípios são aplicados à maneira de mais ou menos. Por tratar-se de um momento *a posteriori* da interpretação normativa, atividade a que ora nos dedicamos, essa distinção somente seria aplicável após um levantamento das situações em que a norma foi aplicada.

Em decorrência de sua aplicação mais ou menos, os princípios apresentariam uma dimensão de peso ou importância<sup>85</sup> inexistente nas regras. Estas se submetem a um critério de validade<sup>86</sup>, que exclui aquelas que são antinômicas.

Nessa linha de dificuldades para qualificação da norma, o autor em comento assinala também que a sua forma pode não contribuir para estabelecer essa distinção<sup>87</sup>, bem como o uso de termos imprecisos, dotados de maior vagueza, pois podem constar na formulação das regras, assemelhando-as a princípios, mas sem transformá-las a esse ponto<sup>88</sup>. Em apoio à inviabilidade da forma como critério distintivo, outros autores sustentam que ambas as categorias têm a mesma natureza deontológica, sendo válidas para ambas as mesmas leis da

---

<sup>83</sup> DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 36.

<sup>84</sup> A diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem. As regras são aplicáveis à maneira de tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão. Mas não é assim que funcionam os princípios apresentados como exemplos nas citações. Mesmo aqueles que mais se assemelham a regras não apresentam conseqüências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas. (Ibidem, p. 39-40).

<sup>85</sup> Ibidem, p. 42.

<sup>86</sup> Ibidem, p. 43.

<sup>87</sup> Ibidem.

<sup>88</sup> Ibidem, p. 45.

lógica deôntica<sup>89</sup>.

Outro critério de distinção possível também diz respeito à aplicação, a dificuldade dos casos submetidos à apreciação<sup>90</sup>. Esse critério sugeriria que os princípios são invocados quando não há regra aplicável ao caso concreto, ou quando a aplicação das regras incidentes representaria uma contradição em algum nível para com o sistema, ou, ainda, quando a regra tem seu alcance mediado, em algum nível, pelo(s) princípio(s) envolvido(s), que inclinariam a decisão em uma direção, embora de maneira não conclusiva<sup>91</sup>.

Essa conceituação foi aprofundada por Robert Alexy. A partir de uma distinção qualitativa centrada no modo de aplicação diferenciado, tal como enunciado por Dworkin, o autor define que os princípios:

[...] son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización, que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. El ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y reglas opuestos.<sup>92</sup>

Esses mandados de otimização, entretanto, não podem ser considerados como ordens definitivas<sup>93</sup>, ou seja, que determinariam, de antemão, a maior extensão de uma norma. A sua maior ou menor aplicação dependeria de considerações que envolveriam as possibilidades jurídicas e fáticas.

---

<sup>89</sup> De acordo com Aulis Aarnio, *Las Reglas en Serio*. In: AARNIO, Aulis; VALDÉS, Ernesto Garzón; URUSITALO, Jyrki. **La normatividad del derecho**. Barcelona: Gedisa, 1997, p. 32.

<sup>90</sup> DWORKIN, Ronald, **Levando os Direitos ...**, p. 46.

<sup>91</sup> *Ibidem*, p. 57.

<sup>92</sup> ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 86

<sup>93</sup> Los principios ordenan que algo debe ser realizado en la mayor medida posible, teniendo en cuenta las posibilidades jurídicas y fáticas. Por lo tanto, no contienen mandatos definitivos sino solo prima facie. Del hecho de que un principio valga para un caso no se infiere que lo que el principio exige para este caso valga como resultado definitivo. Los principios presentan razones que pueden ser desplazadas por otras razones opuestas. El principio no determina como ha de resolverse la relación entre una razón y su opuesta. Por ello, los principios carecen de contenido de determinación con respecto a los principios contrapuestos y las posibilidades fáticas. (*Ibidem*, p. 99).

De outro lado, chegados a esse ponto, poderíamos questionar a razoabilidade de se considerar a não-cumulatividade como um valor a ser maximizado sempre. A noção de gradualidade aplicativa dos princípios aponta em direção exatamente oposta. Se contribuem parcialmente e complementam a aplicação do sistema jurídico, isto se dá porque há outras normas que também contribuem para a decisão. Ou seja, a aplicação máxima *a priori* contraria a noção de princípio.

Além disso, a consideração da não-cumulatividade como um princípio a ser ponderado quando de sua implementação e a finalidade prática do instituto, concretizada diariamente em milhares de operações, evidenciam uma certa incompatibilidade. A não-cumulatividade, se tomada como um valor ou uma finalidade a ser buscada, não pode ser submetida a uma avaliação caso a caso. Seu conteúdo necessariamente demanda uma objetivação.

De qualquer modo, aqui se percebe um traço comum às teorias dos princípios apresentadas pelos dois autores. A aplicação dos princípios envolve necessariamente uma consideração do caso concreto (Alexy), ou é exigida em um caso difícil (Dworkin), revelando sua invocação ante situação bem determinada.

Este não é o modo como são comumente tratados os princípios em nosso meio e, particularmente, como os doutrinadores brasileiros antes mencionados invocam sua aplicação à não-cumulatividade. A sustentação de um efeito máximo *a priori* é incompatível com sua aplicação ante uma concretude, bem como em relação à consideração de todas as possibilidades jurídicas, o que aponta para a possibilidade de integração normativa dos princípios.

Retomando as idéias apresentadas por Alexy, até mesmo a noção de precedência dos princípios sobre as regras é rechaçada pelo autor, ao menos em nível constitucional<sup>94</sup>, o que

---

<sup>94</sup> La exigencia de tomar en serio las determinaciones establecidas por las disposiciones de derecho fundamental, es decir, el texto Constitución, es una parte del postulado de la sujeción a la Constitución. Es solo una parte de este postulado, entre otras cosas, porque tanto las reglas estatuidas por las disposiciones constitucionales como los principios estatuidos por ellas son normas constitucionales. Esto conduce a la cuestión de la relación de

permite cuestionar tal prevalência, como sugerida na doutrina brasileira, mesmo que circunscrita à Constituição. Outros autores colocam que essa prevalência inexistente de modo absoluto, como dado *a priori*, sem distinção hierárquica do âmbito considerado, ficando restrita à obrigação *prima facie* que instituem<sup>95</sup>.

De qualquer modo, até o momento, não haveria como afirmar critérios de distinção abstrata das normas sem uma consideração dos casos concretos. Considerando os casos apontados introdutoriamente, encontramos que a não-cumulatividade, quando aplicada, ou o foi à moda de uma regra, seguindo o critério tudo-ou-nada, ou foi aplicada finalisticamente, superando o enquadramento *a priori* da situação enfrentada ao antecedente da norma. Nos processos mencionados, ou nas decisões que firmaram o paradigma invocado naqueles casos, a aplicação da não cumulatividade foi afastada por não contribuir na decisão<sup>96</sup>, ou foi ela aplicada diretamente, mediante mero enquadramento da situação submetida à apreciação ao descritivo normativo<sup>97</sup>, ou foi aplicada com superação desse mesmo descritivo, levando em conta a *ratio essendi* da norma, seu aspecto teleológico, não permitir a cobrança cumulativa do tributo<sup>98</sup>. O fato é que, em nenhuma das discussões, a norma foi aplicada mediante processo de ponderação que retratasse um conflito com outra norma, ou, mais especificamente, outro princípio. Nessas duas últimas espécies de casos, decidiu-se apenas

---

jerarquía entre ambos niveles. La respuesta puede sólo rezar que, desde el punto de vista de la sujeción a la Constitución, existe una prioridad del nivel de la regla. Ciertamente, también el nivel de los principios es el resultado de un acto de positivación, es decir, de una decisión. Pero, una decisión a nivel de principios que pueden entrar en colisión deja muchas cosas sin decidir, pues, un haz de principios tolera determinaciones muy diferentes de relaciones concretas de preferencia; es conciliable con reglas totalmente diferentes. Así, pues, en la medida en que se adoptan determinaciones a nivel de las reglas, se decide más que a través de la decisión por principios. Pero, la sujeción a la Constitución significa la sujeción a todas las decisiones del legislador constitucional. Por lo tanto, las determinaciones adoptadas a nivel de las reglas preceden a las determinaciones alternativas que, tomando sólo en cuenta los principios, son igualmente posibles. .... Por lo tanto, entre los dos niveles no existe una relación estricta de precedencia. Más bien, vale la regla de precedencia según la cual el nivel de las reglas precede al de los principios, a menos que las razones para determinaciones diferentes a las tomadas en el nivel de las reglas sean tan fuertes que también desplacen al principio de la sujeción al texto de la Constitución. (ALEXY, **Teoría** ..., p. 134-135).

<sup>95</sup> AARNIO; Las Reglas en Serio. In: **La normatividad** ..., p. 32-33.

<sup>96</sup> Questões de números 13 e 23 a 25.

<sup>97</sup> Questões de números 1 a 3, 5, 8 a 11, 14 a 22, 26 a 30 e 32.

<sup>98</sup> Questões de números 4, 6, 7, 12 e 31.

qual a extensão que comportaria a própria norma da não-cumulatividade. Ou seja, tratava-se de casos em que tal avaliação poderia ter sido empreendida em abstrato.

Mais recentemente, a tese da demarcação forte entre princípios e regras foi combatida, afirmando-se ser ela válida apenas no caso da confrontação de uma regra não ambígua a um princípio propriamente dito, ou um valor<sup>99</sup>. Então, o modo de aplicação também não representaria um critério distintivo geral.

Até o momento, portanto, não haveria um modo seguro de identificar se se trata de um princípio ou regra, muito menos haveria a possibilidade de, a partir da distinção estabelecida, afirmar ou negar a possibilidade de integração normativa, como já formulado.

A problemática da diferenciação abstrata foi enfrentada por Humberto Ávila, que conclui pela inviabilidade da dissociação exclusiva, defendendo a pluridimensionalidade dos enunciados normativos<sup>100</sup>. Sem abandonar essa reserva, todavia, o autor sugere o exame do comportamento prescrito na norma para distinção. As regras seriam normas imediatamente descritivas<sup>101</sup>, enquanto os princípios seriam normas imediatamente finalísticas<sup>102</sup>. Por descreverem um comportamento imediatamente, as regras seriam retrospectivas. Já os princípios seriam normas prospectivas, por estabelecerem um estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de certos comportamentos<sup>103</sup>, embora não haja uma indicação

---

<sup>99</sup> La tesis de demarcación fuerte no es válida a nivel lingüístico. Por lo que respecta a la incertidumbre, no hay diferencia entre una formulación normativa cognitivamente abierta (RP) y una formulación de principios valorativamente abierta (P). No es posible *prima facie* señalar exactamente los casos cubiertos por la formulación en cada categoría. Cuando son interpretados tomando en consideración todos os factores, ambos constituyen una regla precisa y expresa. La tesis de la demarcación fuerte sólo es válida si el análisis implica una regla no ambigua (R o PR) y un (valor) principio propiamente dicho (P). (AARNIO, Las Reglas en Serio. In: **La normatividad ...**, p. 32.)

<sup>100</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 62.

<sup>101</sup> As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhe são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. (Ibidem, p. 70).

<sup>102</sup> Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção. (Ibidem, p. 70).

<sup>103</sup> Ibidem, p. 63.

direta desses mesmos comportamentos. De outro lado, em relação à contribuição para a decisão, as regras teriam a pretensão de serem decisivas e abarcantes, enquanto os princípios seriam normas com pretensão de complementaridade e parcialidade<sup>104</sup>, também em razão da maior descritividade daquela espécie normativa.

Neste ponto, dever-se-ia concluir pela natureza de regra da norma da não-cumulatividade, dado à descrição completa do comportamento – compensar o imposto devido com o montante pago nas operações anteriores e pela correspondência existente entre os modos previstos para sua aplicação e os casos em que foi aplicada a não-cumulatividade. Mesmo a situação de aplicação finalística é prevista pelo autor.

Ao abordar o critério da justificação exigida para aplicação de uma ou outra espécie, o autor menciona que, para as regras, a correspondência entre a construção conceitual do fato e a construção conceitual da descrição normativa já justifica a aplicação da regra. Contudo, se essa correspondência não se adequar à finalidade que lhe dá suporte, a justificação exigida terá maior ônus argumentativo, mas poderá ser aplicada a consequência da norma<sup>105</sup>.

Essa qualificação, porém, não se presta a esclarecer a possibilidade ou não de integração normativa. Novamente, nos vemos remetidos à questão que envolve a supremacia da Constituição e a possibilidade de integração de suas normas. A teoria dos princípios não contribui decisivamente nesse ponto.

Contudo, indiretamente, a noção de complementaridade e parcialidade dos princípios aponta no sentido da possibilidade de integração, dado à necessidade de considerar todas as questões jurídicas existentes. Acrescente-se a isso o fato de se constituírem em normas que descrevem um estado ideal de coisas, um fim para o qual não há descrição imediata dos comportamentos necessários a sua promoção, determináveis ante o caso concreto. Destarte, a

---

<sup>104</sup> ÁVILA, **Teoria...**, p. 69.

<sup>105</sup> Ibidem, p. 65. Em outra passagem, o autor refere que “... ora as condições de aplicabilidade da regra não são preenchidas, e a regra mesmo assim é aplicada; ora as condições de aplicabilidade da regra são preenchidas e a regra, ainda assim, não é aplicada.” (Ibidem, p. 42).

integração normativa serviria para precisar melhor tais hipóteses.

A seu turno, as regras são normas tipicamente integráveis, especialmente, como se verá a seguir, quando se tratam de regras de exercício da competência legislativa.

No que toca diretamente à supremacia da Constituição, cabe retomar aqui os argumentos normativos já afirmados, que dão pela possibilidade de integração normativa em razão de a própria Constituição estabelecer vedações ao processo legislativo apenas para os casos do § 4º do art. 60, bem como pela edição de normas atinentes à legalidade, anterioridade, irretroatividade e isonomia dos entes federativos.

Isso se deve, também, a que a Constituição não desceu às minúcias necessárias para concretizar a não-cumulatividade. Assim, seria razoável admitir que remeteu à Lei a atribuição de fazê-lo. Nesse ponto, colha-se o magistério de Hugo de Brito Machado, para quem:

Em tal enunciado não se estabelece exhaustivamente o modo pelo qual será efetivada a não-cumulatividade. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio que, aliás, está mal-expresso, como adiante será demonstrado.<sup>106</sup>

As considerações acima, no entanto, tomaram a não-cumulatividade de modo mais isolado, fazendo-se mister uma análise mais contextualizada e estruturada.

## 2.2) *Não-cumulatividade como norma de competência.*

Sob um enfoque tomado estritamente a partir dos textos constitucionais que trataram dos tributos, poderíamos afirmar que as normas tributárias, até a Emenda Constitucional nº

---

<sup>106</sup> MACHADO, *Aspectos...*, p. 33.

18/65, sempre os colocaram como manifestações da competência tributária. E na Emenda supracitada, assim como nas Constituições que lhe seguiram, esse modo de colocar os tributos permaneceu, embora com a separação dessas normas das demais atinentes ao poder legiferante. De fato, os artigos que trazem os impostos de cada ente público tratam de norma atribuidora de competência legislativa. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos.

Conseqüentemente, não se poderiam tomar os subitens dos artigos como normas que tenham destinatários diversos daqueles enunciados em seu *caput*. E se essas normas têm como destinatários o poder legislativo nacional e o de cada ente em particular, ainda que condicionado àquelas disposições básicas, não se pode pretender negar-lhes eficácia por completo.

Nesse sentido, colha-se o ensinamento de José Souto Maior Borges, que já assinalava, sob a égide da Constituição de 1969, tratar-se de norma voltada ao legislador<sup>107</sup>.

Então, a norma não-cumulativa, antes de tudo, é norma voltada ao legislador, norma condicionante do exercício da competência legislativa, norma de estrutura.

De acordo com as idéias examinadas nesta seção, podemos concluir, então, que considerar a não-cumulatividade como princípio só seria possível se tomássemos a norma como início ou esquema do instituto. Contudo, essa conceituação agrega pouca contribuição prática que oriente sua aplicação normativa. Ou seja, a visão tradicional de princípio não

---

<sup>107</sup> Nas palavras do autor: “Sem razão, portanto, há quem pretenda que, numa decorrência do art. 23, II, **in fine**, há um direito constitucional de abater o ICM, em cada operação: direito este que seria atribuído ao contribuinte sem nenhuma intermediação legislativa.” (BORGES, **Isenções e reduções ...**, p. 205). Ou, mais analiticamente:

A estas asseguraria, então, a Constituição Federal o direito ao abatimento. Essa proposta da interpretação, contudo, dificilmente poderá prosperar, não só pelos motivos já expostos, mas também quando se considera que o art 23, II, é norma de sobredireito, no sentido de que o comportamento por ela regulado é o que consiste na produção da lei ordinária de tributação pelas assembleias Legislativas Estaduais. Que não há um direito constitucional do contribuinte ao abatimento comprovam-no à saciedade as considerações antecedentes. Empreendida, neste trabalho, outra proposta de interpretação, mais rente à realidade normativa – posto desconsiderada pela doutrina tradicional – pretende que o art. 23, II, é norma sobre abatimento do ICM endereçada ao legislador complementar e estadual, facultando-lhes indiferentemente erigir em destinatários da competência para abater tanto os contribuintes (CF, art, 23, II) ou sujeitos passivos do ICM (CTN, art. 121), quando eventualmente os próprios órgãos da administração fazendária estadual. (Ibidem, p. 205-206).

contribui para a caracterização da aplicabilidade da não-cumulatividade. Além disso, essa visão faz concluir pela inexistência de eficácia plena. Se a norma contém apenas o início ou esquema, faz-se necessário seu desenvolvimento normativo para aplicá-la, o que é típico das normas de eficácia limitada.

De outro lado, a visão atual da teoria das normas conduz à caracterização da não-cumulatividade como uma regra. A estrutura da norma comporta uma conduta – a compensação – a ser adotada a partir de um fato – a cobrança de um montante em operações anteriores. Não bastasse essa estrutura, o que mais revela a sua característica normativa é o modo como tem sido aplicada. As decisões que definiram o entendimento acerca da não-cumulatividade prestigiaram a conduta que decorre da ocorrência do fato; ou a finalidade da norma – evitar a acumulação do tributo.

Além disso, tais decisões não resultaram de um processo de ponderação envolvendo a não-cumulatividade e outras normas, mas a interpretação intrínseca da própria norma. E esse modo de aplicação caracteriza as regras, como já exposto<sup>108</sup>.

Agora, impõe-se testar a noção proposta de que se trata de norma de competência, de modo a confirmá-la empiricamente.

### **3) Não-cumulatividade como objeto legislado**

A não-cumulatividade deve ser objeto de integração normativa como o são outros conceitos jurídicos indeterminados e enquadrados pelo legislador constituinte dentro de normas estruturalmente assemelhadas.

---

<sup>108</sup> De acordo com ÁVILA, *Teoria* ..., p. 70.

Nunca é demais lembrar que o projeto de nossa Constituição foi elaborado a partir da divisão da matéria constitucional, sendo atribuída cada divisão a uma comissão e que correspondeu, em sua redação final, a um título da Constituição. Desse modo, a comparação das normas deve ser buscada preferencialmente dentro de cada título, em que, por sua mesma origem, seria possível captar o sentido estrutural idealizado pelo legislador constituinte.

De fato, há normas encontradas no título da tributação e orçamento que se apresentam sob a mesma estrutura apenas nesse bloco do texto constitucional.

São, de acordo com a redação original da Constituição as normas contidas nos seguintes dispositivos: artigos 153, § 2º, I; 153, § 3º, I; 153, § 3º, II; 153, § 4º; 155, § 2º, I; 155, § 2º, III; e 156, § 1º.

Em todos esses casos podemos identificar a seguinte regra de construção:

atribuição de competência + condicionante de seu exercício + conceito jurídico indeterminado.

Deixando de lado, por ora, as normas que nos interessam confrontar com essa estrutura, aquelas construídas no art. 155, § 2º, I, e no art. 153, § 3º, II, vamos observar que, em todos os demais casos, a aplicação da condicionante, bem como a determinação do alcance do conceito jurídico indeterminado que a qualifica foram resolvidos mediante a integração normativa. Os conceitos de seletividade, generalidade, universalidade, progressividade, (im)produtividade não resultaram diretamente da aplicação da Constituição, mas de uma elaboração legiferante.

Mesmo a menção explícita, no caso do art. 153, § 2º, I, à integração normativa na forma da lei não se presta a negar, por confrontação direta, a mesma possibilidade nos demais casos, dado à total inviabilidade de estabelecer-se sua medida diretamente a partir da Constituição.

Logo, não é de se estranhar que o mesmo tenha se dado com a não-cumulatividade, ou

melhor, que o legislador constituinte pretendesse que a não-cumulatividade fosse assim desenvolvida pelo legislador infraconstitucional. A não-cumulatividade também admite uma medida diferenciada de acordo com o tipo de tributo adotado<sup>109</sup>.

Essa conclusão é aplicável a ambos os tributos ditos não-cumulativos, IPI e ICMS, diferenciados entre si, nesse aspecto, apenas quanto à espécie normativa hábil a regrá-los, em decorrência da necessidade de uniformização em nível nacional e da reserva legal feita, nesta hipótese, ao manejo de Lei Complementar para definir pontos que dizem respeito à Nação como um todo, em respeito ao princípio federativo<sup>110</sup>.

E por levar em conta a repercussão da necessidade de uniformização e a reserva de Lei Complementar constitucionalmente feita às questões nacionais (ou gerais, como refere a Constituição em seu art. 146, III), não vemos como viável a posição de Alcides Jorge Costa<sup>111</sup>, ao defender a autonomia dos Estados para esse fim.

Desse modo, ao entender que “não cumulativo” é um conceito com certa carga de generalidade, por ser realizável em maior ou menor medida, traduzida em mais de uma forma de implementação, conclui-se, também, pela caracterização da norma como de eficácia contida, nos termos propostos pelo idealizador dessa classificação<sup>112</sup>.

A necessidade de sua integração normativa também pode ser confirmada através do mecanismo adotado para implementar a não-cumulatividade.

---

<sup>109</sup> Sobre os tipos possíveis de tributos não-cumulativos, veja-se o apêndice A.

<sup>110</sup> Esta distinção já era bem apanhada por Paulo Bonilha, que registra ter sido também essa a idéia de Geraldo Ataliba, *verbis*:

Afigura-se fácil justificar a diferença de tratamento constitucional: enquanto o IPI é imposto de competência federal, com legislação necessariamente uniforme em todo o país, o ICM encarta-se na competência dos Estados e do Distrito Federal, impondo-se disciplina prévia e homogênea em diploma de nível nacional.

Nesse sentido, manifesta-se José Manuel da Silva, antes da vigência do ICM, parecendo-nos esse o entendimento de Geraldo Ataliba, quando adverte: “[...] como se trata de tributo estadual, cuja repercussão pode ser interestadual, há a necessidade de se uniformizar a sistemática da não-cumulatividade, para harmonioso funcionamento do sistema.” (BONILHA, **IPI e ICM...**, p. 141.)

<sup>111</sup> Cada Estado pode, portanto, adotar o sistema de abatimentos que lhe parecer conveniente. Apesar desta liberdade existe uma certa uniformidade. O tipo adotado é o do produto bruto (abatimento do ICM relativo a mercadorias revendidas, matérias primas, materiais secundários e embalagem), com um temperamento, o que resulta da isenção concedida para certas máquinas e equipamentos, de que já tratamos no capítulo destinado às imunidades e isenções. (COSTA, **ICM na Constituição...**, p. 157).

<sup>112</sup> De acordo, com SILVA, **Aplicabilidade** ..., p. 105.

#### 4) Não-cumulatividade e compensação

Somente na Constituição de 1988 é que a não-cumulatividade passa a referir a compensação em seu prescritivo. Até então, as Constituições precedentes valiam-se de menção a abatimento. A modificação não mereceu maiores registros.

Quando o tema foi abordado, o enfoque limitou-se ao significado da compensação, trazida pela Constituição de 1988, como modo de implementação da não-cumulatividade<sup>113</sup>.

A princípio, a mudança não seria necessária, pois ao abatimento já era reconhecido o seu efeito liberatório, como se observa nas palavras de Gilberto Ulhôa Canto:

O direito de abatimento assim outorgado tem de limitar-se aos fins e propósitos que lhe justificaram a instituição. A regra do texto original constitucional fala, claramente, em impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores industriais e comerciantes, que “[...] não serão cumulativos [...]” [...] e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.” Portanto, o que ela quis foi atribuir ao montante cobrado nas operações anteriores efeito liberatório de parte do que o contribuinte terá de recolher no fim do período.<sup>114</sup>

A Constituição de 1988 introduz a compensação em substituição a esse sistema, e, ao fazê-lo, trouxe para o seu regramento um *topoi* jurídico, de acordo com a concepção de Tércio

---

<sup>113</sup> É o direcionamento dado, por exemplo, na seguinte passagem:

Em síntese, podemos dizer que o termo “compensação”, constante do art. 155, § 2º, inc. I, da CF, não possui o mesmo sentido que lhe é dado pelos outros institutos citados. Para termos específicos da não-cumulatividade, quando a norma constitucional se utiliza do signo “compensação”, reporta-se, de um lado, ao dever jurídico a que se submete o contribuinte, de apurar o montante do imposto a pagar mediante o confronto entre as importâncias do tributo oriundas das suas operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transportes e comunicações, em certo período, com as quantias do mesmo tributo oriundas de todas as operações anteriores realizadas por produtores, industriais, comerciantes, importadores e prestadores de serviços, que foram objeto de suas aquisições nesse mesmo período, e de outro lado, a impossibilidade do sujeito ativo opor qualquer restrição ao crédito levado a efeito pelo contribuinte. (MELO, LIPPO, **A não-cumulatividade...**, p. 123).

<sup>114</sup> (CANTO, ICM: não cumulatividade..., p. 206).

Sampaio Ferraz<sup>115</sup>.

A identificação de um *topoi*, um lugar comum que aglutina um significado específico no sistema jurídico, não pode ser desconsiderada, ou considerada apenas em uma ou algumas de suas implicações. Admitir essa idéia significaria atribuir ao intérprete o poder de escolher as acepções mais convenientes do instituto, ou negar a intenção de sentido almejada pelo constituinte.

E a compensação sempre teve, em nosso sistema, mormente na seara do Direito Tributário, um significado não apenas material, mas também formal.

Material porque, assim como o Código Civil de 1916 já lhe reconhecia a força capaz de extinguir as obrigações (art. 1009), o CTN consolidou essa eficácia em seu artigo 156, II.

E formal porque nosso sistema sempre preconizou a necessidade de lei para regular o alcance da compensação, como enunciado no art. 1017 do Código Civil de 1916, especificamente consolidado no art. 170 do CTN. Nesse sentido, a eficácia da compensação como modalidade extintiva do crédito tributário, é matéria reservada constitucionalmente à Lei Complementar, por força do disposto no art. 146, III, 'c' no que toca à edição de normas gerais.

Ou seja, até a Constituição de 1988, o reconhecimento da eficácia extintiva da obrigação tributária à compensação passava, necessariamente, por integração normativa que a delimitasse.

Todo esse desenvolvimento de significados, atribuições e reserva de competências não pode ser desconsiderado. Imaginar que o legislador constituinte não tenha levado em conta o significado tributário da compensação implica considerá-lo como desconhecedor de seu contexto normativo, iniciando a construção de um sistema totalmente novo, desprezando a sistematização até então estabelecida.

---

<sup>115</sup> Na concepção do autor, os *topoi* são "... lugares comuns, pontos de vista comumente aceitos que permitem classificações regionais e provisórias, sem alcançar uma sistematicidade abrangente."(FERRAZ JÚNIOR, Tércio

Firmada a necessidade de integração normativa em razão do emprego do instituto da compensação em substituição ao abatimento, evidencia-se sua aplicabilidade não só para o ICMS, como também para o IPI. Para este tributo, entretanto, a menção ao veículo legislativo hábil seria despicienda, razão pela qual não constou referência expressa na Constituição.

Assim, até o momento, vimos que a não-cumulatividade tem seu caráter de regra decorrente de sua estrutura e aplicação e depende de integração normativa, o que é confirmado pela comparação estrutural com outras normas que demandam implementação em certa medida, e pelo tratamento dispensado ao mecanismo sugerido como seu instrumento, a compensação.

## **5) Não-cumulatividade na legislação**

A compensação como modalidade de extinção do crédito tributário e mecanismo de implementação da não-cumulatividade relativas ao ICMS encerra a atribuição de uma grande eficácia ao instituto, em decorrência da importância nacional do tributo. O ICMS não só é o principal tributo em arrecadação no país, como também é o que mais profundamente repercute sobre a economia nacional, por interferir diretamente com o consumo de bens e alguns dos principais serviços.

Além disso, é um tributo com grande desconcentração da competência legislativa. Em tese, poder-se-ia falar de 27 implementações do imposto. E justamente essa desconcentração enseja a possibilidade de verdadeira guerra fiscal, em decorrência da manipulação do tributo como incentivo. Nesse sentido, tem especial importância a questão da extinção do crédito

tributário relativo ao ICMS, por se tratar de modalidade extintiva equiparada ao pagamento, por força do art. 156, I e II do CTN.

Desse modo, a adoção de um regime mais amplo de compensação (e. g. imposto do tipo consumo *versus* imposto do tipo produto bruto) seria não só o mecanismo mais óbvio, por que imbricado na própria mecânica do tributo, como o de maior efeito para fins de política de incentivo fiscal.

Visando restringir a guerra fiscal, já desde os primórdios da concepção do ICM, a arquitetura desse tributo já adotava mecanismos de restrição à livre implementação de benefícios<sup>116</sup>. Inicialmente limitada às isenções, a restrição foi ampliada a todos os benefícios fiscais<sup>117</sup>.

Com isso, firmou-se a necessidade de uma uniformidade para os benefícios do ICM, o que se aplicaria, necessariamente, à não-cumulatividade, em razão de sua eficácia liberatória da obrigação tributária principal relativa a esse imposto.

Portanto, o regramento do regime de compensação do imposto seria matéria precípua de Lei Complementar, ou, na sua falta, de convênio detentor desse atributo de uniformidade. E essa realidade foi retratada na Constituição de 1988 em seu art. 155, § 2º, XII, 'c'; ADCT, art. 34, § 8º e no art. 154, I, ao reservar àquela espécie normativa a instituição de qualquer novo imposto que deve ser, necessariamente, não-cumulativo.

Logo, não podemos concordar com as concepções que pretendem retirar essa

---

<sup>116</sup> O parágrafo 6º do art. 23 da Constituição de 1969 já previa a necessidade de convênio para concessão de isenções do ICM.

<sup>117</sup> Lei Complementar 24/75:

Art. 1.º As isenções do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica:

I – à redução da base de cálculo;

II – à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III – à concessão de créditos presumidos;

IV – a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto sobre Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta do respectivo ônus.

competência da Lei Complementar, tolhendo-lhe eficácia<sup>118</sup> a ponto de atribuir-lhe finalidade restrita ao regramento de obrigações acessórias, ou de aspectos temporais ou meramente procedimentais<sup>119</sup>.

Embora as Constituições de 1967 e 1969 trouxessem a indicação de tratamento da não-cumulatividade do ICMS nos termos de lei complementar e a Constituição de 1988 reserve a essa espécie normativa a disciplina do regime de compensação do imposto, entendemos que a diferença de redação consiste na adoção de enunciado visando a sistematizar o rol de atribuições dessa espécie normativa.

Essa conclusão embasa-se, também, no que restou estabelecido até o item precedente, firmando a necessidade de integração normativa para determinar a medida em que se daria a não-cumulatividade.

Imaginar que não caberia à Lei Complementar estabelecer em qual medida se daria a não-cumulatividade do ICMS implicaria reconhecer como não recepcionado o tratamento dispensado à não-cumulatividade do IPI pelas Constituições de 1967, caso da Lei 4.502/64, bem como de 1969 e 1988, caso do CTN. Como para o IPI não houve menção expressa à Lei para tratar de sua não-cumulatividade, as disposições legais não teriam sido recepcionadas pelas Constituições supervenientes. No entanto, a jurisprudência é pacífica em reconhecer aplicabilidade a tais normas.

---

V – as prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

<sup>118</sup> Como sugere Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem “A Constituição não delegou à lei complementar estatuir o perfil da não-cumulatividade; a ela apenas conferiu o disciplinamento adjetivo do regime de compensação do ICMS.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 480).

<sup>119</sup> Como pretende Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, ao afirmar: Com efeito, ao *disciplinar* o regime de compensação do ICMS, caberá à lei complementar *prescrever* tão-somente os *critérios do conseqüente* da norma da não-cumulatividade, estabelecendo *como será o cálculo das relações de crédito tributário* do ICMS que foram colhidas pela respectiva hipótese desta norma. Assim, estes critérios poderão dispor sobre o *tempo* do cálculo das relações e o *modo* do cálculo das relações, por exemplo. Logo, a lei complementar, quando tratar da norma da não-cumulatividade, somente poderá referir-se aos critérios do seu *conseqüente*, pois a Constituição é clara: cabe-lhe disciplinar apenas o regime da compensação, que, por nossa óptica, restringe-se aos critérios com base na sua hipótese. Não lhe cabe dispor, assim, sobre os *critérios* da *hipótese* da norma da não-cumulatividade, posto que isto já foi feito pelos referidos incisos I e II do § 2º da Constituição Federal. (grifos no original) (LUNARDELLI, Pedro Guilherme

Retornando à concepção mais restritiva do alcance da Lei Complementar do ICMS, limitando-a a aspectos mais ligados à disciplina de obrigações acessórias, ou procedimentais, ou temporais, nossa discordância se dá, em primeiro, porque, para esses fins não haveria necessidade de Lei Complementar, quiçá de Lei Estadual, pois não se trata de reserva de Lei, nos termos previstos no art. 97 do CTN.

Também não haveria necessidade de reserva de Lei Complementar para fins de regulação de pontos específicos do regime de compensação, como o período de apuração. O período de apuração, isoladamente considerado, não se apresenta como elemento hábil a promover, por sua manipulação, uma política de incentivo fiscal. Ocorre que o ICMS, por se tratar da principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal, não pode ter livremente prolongada sua liquidação e vencimento, sob pena de inviabilizar sua finalidade fiscal. Tanto é assim que a Lei Complementar 87/96 enumerou as possibilidades de regime de apuração sem restringi-las propriamente, e isto não contribuiu para a guerra fiscal ou para tornar menos uniforme o tributo.

E em segundo, porque, verificado o leque dos regimes de apuração indicados pela LC 87/96, havendo ela admitido-os todos, não se configura, então, como condição necessária de sua validade, a atribuição com esse nível de especificidade.

De outro lado, se existe a atribuição conferida à lei para reger o sistema de compensação do imposto, não seria coerente vislumbrar um conteúdo já totalmente pré-definido na Constituição em relação a seu objeto<sup>120</sup>, na medida em que isto subtrairia competência do legislador. Não é razoável pensar que o Poder Constituinte tire com uma mão

---

Accorsi. A não-cumulatividade do ICMS: uma visão crítica da posição do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 103, p. 125-149, abr. 2004, p. 133).

<sup>120</sup> Como é a opinião de Sacha Calmon, ao afirmar que:

Como a Constituição não delegou ao legislador complementar erigir o princípio da não-cumulatividade, como em 67 e 69, se o crédito fosse físico na Constituição, a Lei Complementar seria inconstitucional. Porque sempre foi financeiro, a Lei Complementar a ela se conformou, integrando-a harmoniosamente, superando o malsinado Convênio nº 66/88 que, curiosamente, temporariamente, maliciosamente, regulou o ICMS, *pro domo sua*, isto é, em favor dos estados que deveriam suportar o ditado constitucional. (COELHO, **Curso de...**, p. 480).

o que concedeu

com a outra.

Destarte, a reserva de Lei Complementar para disciplinar o regime de compensação do imposto impõe-se, também, em nome da uniformidade necessária a fim de evitar a guerra fiscal entre os Estados.

E o deslocamento da referência à Lei Complementar do enunciado da não-cumulatividade deve ser entendido não como uma ruptura com o modelo anteriormente adotado para regulação do instituto, mas como a adoção de melhor técnica legislativa, agrupando em um só dispositivo as matérias reservadas à Lei Complementar.

Considerando a necessidade de uniformização quanto ao regramento do regime de compensação do ICMS, na ausência de Lei Complementar, como deveria ser ele instituído? A autorização contida no § 8º do art. 34 do ADCT teria este alcance?

*A priori*, a questão comporta duas respostas.

Uma decorre da recepção da legislação anterior no tocante à não-cumulatividade com a negativa ao convênio de qualquer eficácia nesse particular. Esta é a sugestão de José Eduardo Soares de Melo, ao afirmar que, pelo menos no tocante às operações com mercadorias, o tributo já estaria instituído, inviabilizando a adoção de convênio para atender a esta necessidade, como se constata no seguinte trecho.

Repita-se, a compatibilidade do ICM com o ICMS, no que pertine a “operações” é completa, haja vista que foi mantida a materialidade tributária e o princípio da não-cumulatividade, sendo que a novidade (princípio da seletividade) só tem implicações na quantificação do tributo, sem interferir na sua essência.

Desta forma, impertinente a aplicação do § 8º do art. 34 do mesmo Ato, *verbis*: “Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, “b”, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar 24, de 7.1.75, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.”

Falece competência, portanto, aos Estados e ao Distrito Federal para regularem a “não-cumulatividade” sob o suposto de que tal competência lhes

fora delegada em razão do não-exercício por parte do legislador complementar.

Incorre delegação porque o preceito em tela só permitiria a atuação dos Estados e do Distrito Federal, de forma supletiva, quando necessária a edição da referida norma (lei complementar) à instituição do imposto. Ora, como o imposto sobre “operações” de há muito já foi instituído, fica esvaziado tal comando normativo.<sup>121</sup>

Todavia, esse raciocínio negando eficácia ao convênio como diploma hábil a tratar do regime de compensação do imposto, porque o tributo já estaria instituído, tem como pressuposto a vinculação da não-cumulatividade à sua hipótese de incidência, na medida em que a autorização do ADCT, art. 34, § 8º, toma como justificativa a necessidade de instituí-lo. E como se verá adiante, essa vinculação inexistente.

Obviamente, para quem admitisse essa vinculação, a questão estaria resolvida, como propõem outros autores<sup>122</sup>.

Outra possibilidade decorreria da aplicação do parágrafo 2º do art. 24 da Constituição Federal. Os Estados poderiam valer-se de sua competência suplementar para legislar na lacuna legislativa. Nesta hipótese, considerando-se que a autorização contida no ADCT não teria o alcance vislumbrado, teria sido recepcionada a legislação anterior (Dec.–Lei 406/68), abrindo-se aos Estados a possibilidade de editarem normas próprias com aquele fim, desde que em harmonia com o diploma recepcionado.

Contudo, se existente mecanismo de internalização do convênio na ordem legislativa local, nada impediria se valessem as Unidades da Federação do mecanismo do convênio para suplementar a legislação recepcionada. Essa disposição atenderia também à necessidade de uniformização do regime de compensação do imposto já firmada acima. E, além disso, na

---

<sup>121</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Princípio da não cumulatividade dos tributos. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 49, p. 146-153, jul./set. 1989, p. 143.

<sup>122</sup> Por todos, André Luiz Carvalho Estrela, para quem:

Cabe assinalar que o regime do crédito físico disciplinado nesse Convênio tinha sustentação constitucional, pois o convênio era o veículo normativo preconizado no art. 34, § 8º, do ADCT da CF/88. Permitia-se a celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal para disciplinar provisoriamente a instituição do ICMS, até a edição da lei complementar prevista nos arts. 146, III, b, e 155, § 2º, XII, da Constituição,

hipótese de se vislumbrar, para alguma implementação local desse regime, o caráter de benefício fiscal, desde que editada em consonância com a legislação recepcionada, a adoção daquele mecanismo atenderia, também, ao disposto no art. 150, § 6º, combinado com o art. 155, §2º, XII, 'g'.

Desse modo, quer porque vislumbrada a possibilidade de benefício fiscal na adoção de regime particular de compensação, ainda que em conformidade com a legislação recepcionada; quer porque no exercício de competência legislativa constitucionalmente prevista, o convênio editado pelos Estados para regram a não-cumulatividade seria legítimo, desde que não colidisse com a norma recepcionada.

Embora a questão da vinculação do regime de compensação do ICMS com sua instituição ou hipótese de incidência nunca tenha sido explicitamente elucidada pelo STF, o seu regramento estatuído no Convênio Confaz 66/88 foi admitido e aplicado por aquela Corte em várias oportunidades. Para exemplificar, encontramos a apreciação do Agravo Regimental no Extraordinário de nº 402.387-7/PR (2ª Turma), e, de modo mais explícito, no Recurso Extraordinário 200.168-6/RJ (1ª Turma), abordado adiante, que firmou o precedente invocado no outro julgado.

Outro ponto controvertido consiste na sucessão do referido convênio pela Lei Complementar 87/96.

Em setembro de 1996, quase oito anos após a promulgação da Constituição, veio a lume a Lei Complementar 87 trazendo regramento totalmente diverso para a não-cumulatividade<sup>123</sup>. Em síntese, passou a admitir o crédito relativo ao imposto incidente sobre

---

conforme esclarece REIS, Maria Lúcia Américo dos; BORGES, José Cassiano. **O ICMS ao alcance de todos**. Rio de Janeiro, Forense, 1992, p. 47.

<sup>123</sup> Art. 19 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

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

bens do ativo permanente e, a partir de data futura, o crédito relativo a bens de uso e consumo do estabelecimento. Valendo-nos da terminologia já fixada, poderíamos classificar o ICMS, a partir de então, como do tipo renda líquida tendente ao tipo consumo.

As manifestações doutrinárias acerca do tema podem ser situadas em dois opostos. De um lado, entendendo como legítima a Lei Complementar por haver estabelecido regime já previsto na Constituição<sup>124</sup>, e, de outro, o vislumbre de inconstitucionalidade por haver sido fixado regime incompatível com o sugerido pela Constituição vigente e as que lhe antecederam<sup>125</sup>.

Corolário da primeira posição é a idéia de que o regime de créditos, dito financeiro (tributo do tipo consumo), estaria implícito na Constituição, e a Lei Complementar, ao explicitá-lo estaria reconhecendo ser esse, desde sempre, o regime de compensação aplicável ao ICMS.

As idéias alinhavadas até aqui não nos permitem apoiar nenhuma das posições assinaladas. E o ponto fulcral de discordância consiste na atribuição à Lei Complementar da competência para disciplinar o regime de compensação do imposto além de seus aspectos meramente formais, na linha do que já faziam as Constituições de 1967 e 1969.

A guisa de reforço dos argumentos já apresentados, sendo admissíveis interpretações em ambos os sentidos para o regime de compensação, seria razoável admitir que a própria Constituição não encerrou em si a sua completa definição. E, a despeito de não estar mencionado nas Constituições de outros países, o regime de compensação sofreu modificações e evolução por todo o mundo. Emblemática é a situação em França, berço da TVA, que sofreu essa mesma transição, apenas em outra época, mas, deve ser mencionado,

---

<sup>124</sup> Ver, por todos, COELHO, **Curso de...**, p. 480.

<sup>125</sup> Ver, por todos, BEIJA, Osvaldo Bispo de. ICMS – Crédito Fiscal sobre Material de Uso ou Consumo e de Bem do Ativo Permanente na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 75, p. 155-168, dez. 2001, p. 168. Em suas conclusões finais, entretanto, o autor salvaguarda a aplicação do regime previsto na LC 87/96 enquanto esta não for expurgada do sistema jurídico.

sem os condicionantes presentes no cenário brasileiro, como fracionamento da base econômica do consumo entre entes federativamente diferenciados e multipolarização da competência legislativa por entes federativamente equivalentes.

De outro lado, a idéia de mera explicitação de um conteúdo já implícito encerra um problema. Se o conteúdo já estava implícito, porque nunca foi explicitado nas decisões judiciais que pacificaram esse entendimento<sup>126</sup>?

Esses mesmos questionamentos aplicados à outra posição forçam-nos a concluir por sua incompatibilidade com as noções esboçadas até aqui.

Então, é imperioso concluir que houve uma ruptura normativa completa em relação aos diplomas anteriores, verdadeira ab-rogação por incompatibilidade material. E nessa hipótese, é princípio hermenêutico que o intérprete deve resolver a antinomia aparente mediante a aplicação do critério temporal. Os fatos ocorridos sob a normatização anterior são regidos por aquela legislação, enquanto os fatos posteriores submetem-se à nova ordem normativa.

Nesse pensar, colham-se as conclusões de Hugo de Brito Machado ao refletir sobre o tema:

Pelas razões expostas vê-se que a norma que assegura o direito ao crédito relativamente às entradas de bens destinados ao consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento não tem aplicação a fatos anteriores a sua vigência. Em outras palavras, não há como se possa considerar tal norma meramente interpretativa da Constituição, conferindo-lhe eficácia retroativa.<sup>127</sup> (Créditos ..., p. 17-18).

---

<sup>126</sup> Como, por exemplo, no RE 195.894, assim ementado:

IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS — PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE — OBJETO.

O princípio da não-cumulatividade visa a afastar o recolhimento duplo do tributo, alcançando hipótese de aquisição de matéria-prima e outros elementos relativos ao fenômeno produtivo. A evocação é imprópria em se tratando de obtenção de peças de máquinas, aparelhos, equipamentos industriais e material para manutenção (BRASIL. RE 195894, Rel. Min. Marco Aurélio, 2ª T., j. 14 nov. 2000, v.u., **DJ** 16 fev. 2001).

<sup>127</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Créditos de entradas de bens de consumo ou de ativo permanente e a não cumulatividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 16, p. 15-18, jan. 1997.

Uma terceira posição coloca o sistema de créditos trazidos pela LC 87/96 como benefício fiscal<sup>128</sup>. Não podemos concordar com a mesma em razão da inviabilidade de concessão de exoneração heterônoma plasmada no art. 151, III. Não se enquadrando a finalidade visada na LC 87/96 dentre aquelas estabelecidas nos arts. 146, e 155, § 2º, XII, qualquer possibilidade de redução do tributo estará vedada por aquele dispositivo.

No tocante ao IPI, são plenamente aplicáveis as considerações acerca da atribuição à Lei como instrumento hábil a regram a não-cumulatividade em face da eficácia extintiva conferida à compensação do imposto. Relembre-se que, desde a edição do CTN, somente a Lei pode dispor sobre extinção de créditos tributários (art. 97, VI), dispositivo recepcionado pela Constituição de 1988 (art. 146, III, 'b'). A diferença para com o ICMS se estabelece em relação à espécie legal apropriada para esse fim. Em razão da inexistência de multipolarização legislativa, tal finalidade poderia ser tratada por Lei ordinária.

Valem também as considerações tecidas em torno das idéias que atribuem à Lei outras finalidades, como obrigações acessórias e prazo de vencimento. Da mesma forma, não haveria necessidade de Lei para esses fins.

Para o IPI, não houve grandes alterações no regime de compensação do imposto, que era e continua sendo tratado na Lei 4.502/64. Outras formas de compensação, no entanto, foram acrescentadas e serão discutidas adiante.

---

<sup>128</sup> A segunda corrente, a qual nos filiamos, entende que o crédito financeiro consubstancia-se em benefício legal, autorizado em norma constitucional, pois tem sustentação no art. 155, § 2º, XII, da CF/88, que diz caber à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. Advoga esta corrente que a norma do art. 155, § 2º da CF/88. No entanto o Procurador do Estado do Rio de Janeiro, Márcio Gomes Leal, com sua acuidade notável, critica este posicionamento. Deduz ele que a Constituição Federal regulou especificamente em seu texto normas a respeito da operacionalização da não-cumulatividade, como regime da compensação e a anulação dos créditos na isenção ou na não-incidência, sendo desnecessário o disciplinamento dessa matéria em lei complementar, até mesmo pela análise histórica das Constituições anteriores. Argumenta ainda que os limites ao princípio da não-cumulatividade já se encontram expostos no texto da CF/88. (ESTRELLA, André Luiz Carvalho. O Crédito Financeiro do ICMS – Art. 20, § 1º da LC 87/96 – Bens de uso, consumo e ativo

Até o momento, verificamos que as normas tratando da não-cumulatividade para os impostos estruturam-se como regras a partir de atribuições de competência que visam sua realização através da compensação do montante cobrado. Destarte, agora, cumpre examinar a instrumentalização da não-cumulatividade através da compensação, bem como determinar seu conteúdo e alcance.

### ***B) Instrumentalização da Não-cumulatividade: compensação e direito a crédito***

A não-cumulatividade é operacionalizada através do sistema de apuração do tributo. Porém, não se pode confundir o regime de compensação com a sistemática de apuração. Enquanto um diz respeito ao aspecto material da não-cumulatividade – o que pode ser apurado –, o outro se refere a aspectos formais – como se dá a apuração. Considerando-se como regra geral para IPI e ICMS a apuração por período<sup>129</sup>, o montante cobrado e admitido à compensação é escriturado e totalizado por período e confrontado com o montante devido pelas operações sob incidência do tributo. O resultado devedor deve ser pago nos prazos assinalados, enquanto o resultado credor é transferido para o período(s) seguinte(s), somando-se em nova apuração.

A legislação aponta, ainda, a possibilidade de outros regimes de apuração do imposto<sup>130</sup>, o que caracteriza a apuração por período como regra geral. Considerar tal sistemática como a única pode levar à falsa impressão de se tratar de tributos que visam apurar o valor adicionado<sup>131</sup>.

---

permanente e o seu regime no IVA do Mercado Comum Europeu. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 50, p. 41-65, maio/jun. 2003, p. 50).

<sup>129</sup> Lei 4502/64, art. 26, III e Lei 8850/94, art. 1º; LC 87/96, art. 24.

<sup>130</sup> Lei 4502/64, art. 26, I e II; LC 87/96, art. 26.

<sup>131</sup> Vide COELHO, **Curso de ...**, p. 459.

Tal sistemática contábil fez com que fossem atribuídas a essas operações escriturais as denominações utilizadas na contabilidade para esse tipo de apuração – crédito e débito.

A partir daí passou-se a usar as denominações de créditos físicos ou financeiros para designar o regime de compensação do tributo, ou o tipo de tributo, se do tipo produto bruto (créditos físicos) ou do tipo consumo (créditos financeiros).

A terminologia empregada suscitou diversas discussões. Pode-se mesmo dizer que seu uso tornou o debate maior do que seus termos técnicos comportariam<sup>132</sup>. Todavia, essa terminologia foi fixada na Lei 4.502/64 e na LC 87/96.

A extensão do direito de crédito está associada à compensação, sendo imprescindível determinar de que tipo de compensação se está tratando, até mesmo em razão das discussões já referidas.

A possibilidade de a não-cumulatividade realizar-se mediante o instituto da compensação foi objeto de discussões mais acirradas na vigência da Constituição anterior, em virtude de ter sido empregada a expressão abatimento nos seus dispositivos.

A partir desse ponto e analisando a possibilidade de tratar-se de compensação, Gilberto Ulhôa Canto entende em sentido contrário.

Não se trata, a rigor, de uma compensação. O art. 1009 do CC diz: “ Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.” Ora, no caso o que se abate do montante devido pelo contribuinte é o importe que outros contribuintes recolheram em operações anteriores de modo que (i) falta a correspectividade de obrigações, (ii) não se pode falar em dualidade de débitos, pois o dos contribuintes anteriores já foi extinto quando eles recolheram os respectivos valores, (iii) não há dívidas vencidas, pois a primeira já foi paga. Faltam, pois, os requisitos legais da compensação. Talvez por ter tido em conta essas circunstâncias é que a Constituição empregou o verbo “abater” (“abaterá”) e não “compensar.”

---

<sup>132</sup> Por todos, ver COSTA, Alcides Jorge. ICM – Créditos – Natureza Jurídica – Correção monetária. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 45, p. 37-44, jul./set. 1988, e ACCACIO, Luiz Fernando de Carvalho. A natureza jurídica dos créditos do ICMS – Breves anotações. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 75, p. 109-116, dez. 2001.

Nessas considerações, o ilustre tributarista parte da idéia de que a compensação se dá envolvendo três partes, para afirmar que as obrigações não seriam correspectivas, e que a extinção já teria sido promovida pelo contribuinte anterior, ocasionando o vencimento de uma obrigação sem o vencimento da outra. Essa concepção, entretanto, não leva em conta que o contribuinte, ao participar de operação de circulação da mercadoria ou de produto industrializado promovida pelo vendedor, antecipa parte do valor que seria devido por ele, contribuinte, quando promovesse a próxima operação de circulação com aquela mercadoria ou produto industrializado. Pode-se dizer então que o contribuinte tem um direito à compensação sob a condição suspensiva de realizar a operação posterior. No momento em que se vencer a obrigação decorrente da efetivação dessa operação, estaremos diante de obrigações correspectivas, vencidas e envolvendo apenas contribuinte e sujeito ativo.

Não seria por outra razão que a LC 87/96 menciona em seu art. 24 que as obrigações se consideram vencidas no término do período de apuração e liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro.

Isso decorre da autonomia existente entre o aspecto quantitativo da incidência tributária, o valor da operação de circulação da mercadoria ou do produto industrializado, e a extinção dessa obrigação. Do ponto de vista da incidência tributária, tais tributos não se caracterizam como do tipo de valor adicionado, mas quanto à extinção da obrigação, sim. E é por isso que o contribuinte, havendo pagado, ou dele tendo sido exigido, um valor na incidência anterior, em relação a qual não figura como sujeito passivo, pode valer-se desse montante para compensar aquele por ele devido decorrente da obrigação pela qual responde, ainda que o valor dele cobrado não tenha sido recolhido aos cofres públicos<sup>133</sup>.

---

<sup>133</sup> Como se observa na seguinte decisão.

TRIBUTÁRIO - ICMS - MERCADORIA ADQUIRIDA DE PESSOA JURÍDICA INSCRITA NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES - ESTABELECIMENTO DESCONHECIDO - SONEGAÇÃO DO TRIBUTO - RESPONSABILIDADE DO COMPRADOR

I - O comerciante que adquire mercadoria de pessoa jurídica regularmente inscrita, mediante nota fiscal e comprova o respectivo pagamento do preço e do ICMS não pode ser responsabilizado pela omissão da

Essa também é a conclusão de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, ao relacionarem diretamente crédito e compensação.

O crédito referido acima, meramente escritural, não diz respeito à base de cálculo do ICM, mas é essencial para determinar o *quantum* do imposto a recolher. É instrumento para liquidar, por compensação, parcial ou totalmente, o ICM devido. É o que prescreve o Texto Constitucional, quando menciona o “abatimento” do montante do ICM referente às operações anteriores.<sup>134</sup>

Essa autonomia entre a obrigação tributária e o mecanismo que implementa a não-cumulatividade tem por consequência a não repercussão das alterações promovidas em uma na outra. Como exemplo, podemos citar a questão da fixação do prazo de vencimento da obrigação tributária<sup>135</sup>.

Então, compensação e direito a crédito, enquanto instrumentos viabilizadores da não-cumulatividade, distinguem-se da obrigação tributária.

## 1) Natureza do direito a crédito

Justamente a eficácia liberatória do crédito do montante anteriormente cobrado,

---

vendedora, em recolher o tributo. Imputar responsabilidade ao comprador, em tal situação, seria atribuir a terceiro, sem previsão legal, responsabilidade tributária, em flagrante ofensa ao Art. 128 do CTN.

II - Não é lícito exigir do comprador, que recolha novamente o tributo, que ele pagara ao adquirir a mercadoria. Semelhante exigência ofenderia o princípio da não cumulatividade.

(BRASIL. RESP 96601 / SP ; Relator(a) Ministro Humberto Gomes de Barros. Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA, v.u.. Data do Julgamento: 14 nov. 1996. Data da Publicação: **DJ** 16 dez.1996 p.50766).

<sup>134</sup> ATALIBA; GIARDINO, **ICM** ..., p. 120.

<sup>135</sup> Traduzido em decisão assim ementada

TRIBUTÁRIO. ICMS. ANTECIPAÇÃO DO PRAZO DE PAGAMENTO. A ANTECIPAÇÃO DO PRAZO DE PAGAMENTO, NA FORMA DO DEC. 30356/1989, DO ESTADO DE SÃO PAULO, NÃO INFRINGE O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

(BRASIL. RESP 90102 / SP ; RECURSO ESPECIAL 1996/0015080-0, Relator(a) Ministro ARI PARGENDLER (1104), Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA, v.u.. Data do Julgamento 28 nov. 1996. Data da Publicação **DJ** 03 fev. 1997 p.00695).

equiparada à eficácia atribuída aos meios de pagamento, sugere uma natureza monetária ou financeira do direito a crédito. A partir dessa idéia e de decorrer o direito a crédito de uma operação de direito privado (a participação, como adquirente, em operação de circulação de mercadoria ou produto industrializado), vários autores apontam para uma natureza financeira do crédito<sup>136</sup>. Outros chegam à mesma conclusão analisando a sua finalidade. É o que vemos retratado na posição de Gilberto de Ulhôa Canto:

Trata-se de modalidade meramente financeira de garantir que o valor do imposto a ser desembolsado por qualquer contribuinte será apenas a diferença entre o montante que resulte da operação por ele promovida e o total recolhido pelos contribuintes que o antecederam no ciclo de produção e circulação. É claro que os confrontos que se fazem são da totalidade de valores de mercadorias entradas com a totalidade de valores das mercadorias saídas num mesmo período, dado que o sistema normal não é o de crédito de imposto de um produto contra imposto devido pela saída do produto, mas esta circunstância não afasta a validade do que se afirmou.

[...]

É uma relação jurídica de natureza financeira, que tem por objeto, tão somente, permitir que o montante global do ICM não ultrapasse em termos percentuais a relação que existe entre a alíquota real e o preço de venda ao consumidor, mesmo que o ciclo não se concentre numa operação só.<sup>137</sup>

Embora assinale ter o crédito modalidade financeira, o autor restringe sua eficácia à extinção da obrigação tributária.

Enquanto o tributarista partia da finalidade do instituto para concluir acerca de sua natureza, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, partindo da origem do crédito, que surge de um ato negocial tipicamente regido pelo Direito Privado, apontam que sua natureza seria marcada pela mesma índole:

---

<sup>136</sup> ATALIBA; GIARDINO, op. cit., p. 122; CANTO, ICM: não-cumulatividade ..., p. 205; COSTA, ICM – Créditos ..., p. 43, em que revê posição anterior.

<sup>137</sup> CANTO, op. cit., p. 204-205.

Débito e crédito de ICM são, pois, categorias jurídicas distintas, correspondendo a direitos diversos, opostos e contrastantes, além de reciprocamente independentes e autônomos. Desencadeiam relações jurídicas autônomas, nas quais credor e devedor se alternam: o Estado é credor na primeira e o contribuinte na outra e vice-versa.

Submetem-se, enfim, a princípios, critérios e regras de interpretação totalmente distintas.

Em outras palavras: como débito do ICM (a cargo do contribuinte) é de natureza tributária, ao regime próprio da espécie se submete. Já o crédito (direito do contribuinte) é mera figura financeira, operante no instante da liquidação com a função de cobrir parte do pagamento, por compensação. Funciona como moeda de pagamento. Tem sua operacionalidade limitada à função de atender ao “abatimento” constitucionalmente previsto.<sup>138</sup>

Em relação a essa última idéia, deve-se ponderar sobre a reflexão de Marco Aurélio Greco, ao atentar para a incoerência em se admitir a possibilidade de compensação entre dívidas de naturezas diversas.<sup>139</sup> Mas não é só isso. É um erro afirmar que essa natureza é financeira porque decorre de um ato negocial realizado no âmbito do Direito Privado. Não se pode esquecer que não são todas as operações desse tipo que ensejam o direito ao crédito, mesmo aquelas sob incidência, *lato sensu*, do tributo. Para que isso ocorra é necessário que o tributo tenha sido exigido na operação e que nela represente um valor, um montante. Além disso, tal direito nasce em razão da incidência de uma norma de conteúdo tributário, explicitando a típica característica de superposição atribuída a esse ramo do direito, manifestada em situações com origem no Direito privado que são pinçadas e usadas para gerar efeitos naquele outro campo.

---

<sup>138</sup> ATALIBA; GIARDINO, ICM ....., p. 120.

Já em relação à orientação que parte da finalidade do crédito, considerá-lo como modo de extinção da obrigação tributária não implicaria necessariamente, em nosso entender, reconhecer-lhe natureza financeira. Esta conclusão representaria a impossibilidade de a norma tributária tratar sobre a extinção do crédito tributário (CF, art. 146, III, 'b'), ou, examinada sob outro enfoque, reconhecer que o tributo, por se tratar de obrigação pecuniária expressa em moeda (CTN, art. 3º), tem natureza financeira. O que isso agregaria de conteúdo específico ao instituto?

Conforme restou assentado no tópico anterior, deve-se recordar que a única finalidade atribuída ao crédito efetuado em razão do pagamento do tributo na operação anterior<sup>140</sup>, é a de ser usado para compensar o montante devido na operação posterior<sup>141</sup>. E nesse ponto, os autores apontados concordam<sup>142</sup>, conforme pode ser pontuado na manifestação de Gilberto Ulhôa Canto.

Das disposições constitucionais e de leis complementares vigentes não se pode inferir que o contribuinte ao qual faltou oportunidade para abater de cada montante por ele devido a título de ICM valores desse mesmo tributo pagos em operações anteriores tem o direito de receber, em dinheiro ou por outra forma que não o abatimento referido, as importâncias que não chegou a abater. Esse direito não decorre da própria natureza do sistema, pois já se viu que a solução adotada pela Constituição para evitar a cumulatividade do ICM foi situada fora do campo da obrigação tributária. Ele também não resulta de nenhuma das disposições da legislação complementar aplicável. Somente a própria legislação estadual poderia prevê-lo, mas se fizesse seria necessário todo cuidado, para que não se configurasse possível restituição indireta de imposto, em eventual desconformidade com outras regras legais.

[...]

O direito de abater os montantes de ICM recolhidos em operações anteriores com o mesmo produto ou matéria prima é de natureza peculiar, específica, inconversível. Não se trata de um crédito de que o benefício possa fazer uso que desejar, seja recebendo o seu equivalente em dinheiro, empregado na

---

<sup>139</sup> GRECO, Marco Aurélio. ICM: isenção na importação de matérias primas. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 7-8, p. 212-231, jan./jun. 1979, p. 222.

<sup>140</sup> No dizer de Ricardo Lobo Torres, “O crédito fiscal do ICMS é também real, ou seja, deve corresponder ao “montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado”. (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito tributário e financeiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 333-334).

<sup>141</sup> Em outras palavras, vamos encontrar:

A causa única do crédito, instrumento da realização do princípio da não-cumulatividade, é a subtração do débito para evitar que se avolume de forma injusta. Se não houver débito, em caso de perda ou deterioração da mercadoria por exemplo, não pode haver o correspondente direito ao crédito. (WEISS, Fernando Lemme. A Não-cumulatividade do ICMS e o estorno do Crédito decorrente da atividade industrial. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 91, p. 41-51, abr. 2003, p. 43).

<sup>142</sup> Para a posição de ATALIBA; GIARDINO, **ICM** ..., p. 120, retro.

compra de outro bem, ou eventualmente consumido em despesas voluptuárias. Ele só serve como elemento redutor da importância que o seu destinatário terá de recolher ao fim do período, em decorrência das operações de circulação que promover.<sup>143</sup>

Destarte, considerando que a eficácia do crédito é exclusivamente extintiva, atribuída por norma que versa especificamente sobre crédito tributário e que a finalidade do crédito é apenas essa, entendemos que a definição da natureza do instituto que comporta algum significado prático encerra uma característica inerentemente tributária, como forma especial de extinção da obrigação, do gênero da compensação. Mesmo nos casos em que aparentemente se poderia atribuir outra finalidade, será forçoso concluir que a finalidade última apontada acima é que viabiliza outros usos, conforme se examinará adiante.

Essa conclusão traz como consequência a inviabilidade de ver reconhecido o ressarcimento do crédito no caso de não realização da operação posterior. Analogicamente, poder-se-ia afirmar que isso equivaleria ao consumo ou destinação finais dentro do ciclo multifásico do objeto da tributação<sup>144</sup>.

Além desses atributos, a doutrina registra ainda ser um direito irrenunciável do contribuinte, como se observa na seguinte passagem.

Por aí se evidencia a tese de que o creditamento seria uma faculdade constitucionalmente ofertada ao contribuinte. Seria sua opção utilizar-se dos créditos para, com ele liquidar parte dos débitos oriundos das operações e prestações de serviços que houver realizado no período de apuração. Caso opte pela não utilização dos créditos, nem por isto deixará de arcar com o ônus advindo dos débitos. O crédito tributário devido ao Fisco deverá ser saldado de uma maneira ou de outra pelo contribuinte de direito. Ora, mas se como dissemos, com respaldo na lição de Roque Antonio Carrazza, o comando constitucional encerra uma diretriz imperativa que visa à

---

<sup>143</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. ICM: não-cumulatividade – abatimento constitucional. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 29-30, p.197-208, jul./dez. 1984, p. 206-208.

<sup>144</sup> Em sentido contrário, registre-se a posição de Alcides Jorge Costa, para quem: “Pela análise feita, concluo que há no ICM, um verdadeiro crédito do contribuinte, normalmente realizável por via de compensação ou, em circunstâncias excepcionais, mediante pagamento em espécie pela Fazenda Pública. Nesta análise, não quero deixar de referir o trabalho de Ives Gandra da Silva Martins, publicado na Revista de Direito Tributário 37/51 e ss., que chega a conclusões diferentes das que exporei e que conceitua o crédito do ICM como moeda escritural, o que, em última análise (embora não o diga expressamente), equivale a admitir um direito de crédito.” (ICM – Créditos ..., p. 43).

manutenção da ordem econômica e financeira nacional, como, nesta medida, poderá o contribuinte escusar-se de realizar completamente o citado princípio sem violar a Constituição Federal?<sup>145</sup>

Quer nos parecer que não haveria como obrigar o contribuinte a valer-se dos créditos. Em tese, estaríamos diante de situação em que o mesmo conclui pela inviabilidade, impraticabilidade ou ineficácia de seu uso, que pode ser pautada por uma avaliação do custo-benefício representado. Contudo, não se pode deixar de reconhecer, mesmo nesse caso, a eficácia mandamental de tal comando a obrigar o Fisco a reconhecer tal direito, se presentes os atributos de certeza e liquidez do mesmo.

Outra conseqüência a considerar-se na realização da não-cumulatividade por meio da compensação a partir do crédito, reside na necessidade de revestir-se tal direito dos atributos de certeza, em razão da indisponibilidade do crédito tributário, e de liquidez, de modo a ensejar a compensação.

A certeza e liquidez do direito ao crédito são viabilizadas através de um procedimento, consistente em sua apuração. O crédito é apurado, via de regra por período, através da escrituração dos documentos fiscais que acobertaram as operações em que o tributo foi exigido. Mesmo nas situações em que previsto outro sistema de apuração – por mercadoria, ou por operação, como prevê a LC 87/96, art. 26 – a não-cumulatividade continuaria sendo realizada através da escrituração, apuração e liquidação<sup>146</sup>.

Desse modo, tais procedimentos constituem o crédito a ser utilizado na compensação. Por se tratar de direito potestativo<sup>147</sup> dotado da eficácia extintiva de obrigação para com a Fazenda Pública, a Lei pode atribuir-lhe prazo decadencial para seu exercício. Sob a Constituição anterior, alguns autores afirmavam ser aplicável o prazo decadencial dos direitos

---

<sup>145</sup> MELO, LIPPO, **A não-cumulatividade...**, p. 133.

<sup>146</sup> Lei 4.502/64, art. 27, § 4º; LC 87/96, arts. 23 e 24.

<sup>147</sup> Pois se trata de direito do contribuinte de influir em relação jurídica tributária, titulada pela Fazenda Pública, em que seu exercício se dá independentemente do concurso de vontade do sujeito ativo.

personais<sup>148</sup>, com fundamento na origem do direito em uma relação negocial privada. De acordo com o exposto aqui, essa idéia não pode ser acolhida. Valeria, na ausência de norma específica, o prescrito no Decreto Lei 20.910/32, que atribui tal prazo como sendo de 5 anos a contar do ato ou fato de que se originarem. Esta também é a conclusão inicial de Alcides Jorge Costa, para quem:

Os créditos do ICM devem ser lançados no livro próprio na época determinada por lei, mas qualquer atraso não implica sua extinção. De fato, se se trata de verdadeiros créditos, o Fisco só poderia impugná-los se decorridos cinco anos da data da respectiva constituição, que tal é o prazo de prescrição das dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios (Dec. 20.910, de 6. 1. 32). Note-se que o Regulamento do ICM de São Paulo prevê, e muito justamente, o lançamento, este deve fazer-se pelo valor nominal do crédito.

Cabe, aqui, mais uma explicação. Segundo a legislação aplicável, o saldo porventura existente em um período a favor do contribuinte, transfere-se para o período seguinte. Daí não se pode tirar o argumento de serem estes créditos imprescritíveis. Uma coisa é a manifestação de exercício de um direito, outra coisa é seu exercício efetivo. O contribuinte manifesta o exercício de seu direito de crédito através do lançamento. Se esta manifestação não é feita no prazo de cinco anos, ocorre a prescrição. No entanto, se o crédito está lançado (manifestação do exercício do direito) e se, no prazo de cinco anos, não pode ser compensado por ausência de débitos suficientes do contribuinte, não se pode falar em prescrição. O direito foi exercido e só não se realizou por impossibilidade: *ad impossibilia neme tenetur*. (grifo no original).<sup>149</sup>

Em relação à parte final das conclusões do autor, no entanto, o disposto no art. 23 da LC 87/96<sup>150</sup> parece operar em sentido contrário, ao limitar temporalmente o direito de uso de tais créditos. Reconhecendo tal limitação, vamos encontrar o seguinte pronunciamento jurisprudencial.

TRIBUTÁRIO - ICMS - CRÉDITOS ESCRITURAIS -  
APROVEITAMENTO PRETÉRITO.

<sup>148</sup> “A decadência do direito de abater opera no mesmo prazo reconhecido, pelo direito privado, aos direitos pessoais (art. 177 e § 10, VI, do CC). Não são analogicamente aplicáveis ao caso, os prazos de decadência do direito do Fisco à constituição do crédito tributário, previstos no CTN, ou na legislação estadual.” (ATALIBA; GIARDINO, ICM: abatimento..., p. 121).

<sup>149</sup> COSTA, ICM – créditos ..., p. 43-44.

<sup>150</sup> Art. 23 – O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único – O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

1. O direito de crédito do valor do imposto relativo a operações anteriores não é um crédito do contribuinte.
2. O direito de efetuar o creditamento está sujeito ao prazo decadencial de cinco anos.
3. Recurso não conhecido.<sup>151</sup>

Registre-se, inicialmente, o pressuposto afirmado no acórdão no sentido de que não se trata de um crédito do contribuinte, significando que não se trata de um crédito de ordem financeira. Mas o mais importante sobre essa questão consiste na interpretação conferida ao parágrafo único do referido dispositivo. O seu *caput* se refere ao atributo de certeza que deve revestir a operação que originou o direito ao crédito. Portanto, seria razoável de se supor que o parágrafo do dispositivo versasse sobre o mesmo assunto. Entretanto, conforme constou no acórdão que enfrentou a *questio juris*, o termo inicial de contagem do prazo decadencial seria a emissão do documento relativo à operação posterior. A decisão arrimou-se em idéia defendida por Hugo de Brito Machado, que assevera:

De todo modo, ainda que assim não seja, em nenhuma hipótese poder-se-á admitir a decadência de um direito que ainda não se completou, razão pela qual o prazo extintivo instituído pela norma do parágrafo único do art. 23 da LC 87/96 somente tem início da emissão do documento relativo à operação da qual decorre o débito do imposto, a ensejar a compensação com o crédito de cuja extinção se cogita. Se tal compensação, obviamente, não se fizer por inércia do contribuinte.<sup>152</sup>

Indubitavelmente, trata-se de interpretação que confirma a idéia anteriormente assentada, de que estaríamos frente a um direito à compensação sob condição suspensiva, pois, como registra nosso sistema a respeito de sua eficácia, na presença de condição dessa ordem, o direito só é adquirido quando a mesma se verificar<sup>153</sup>. Conseqüentemente, seria esse o alcance da noção esboçada inicialmente na opinião do tributarista paulista no que concerne à impossibilidade de realização do direito. Trata-se, na verdade, de ausência de um

---

<sup>151</sup> BRASIL. RESP 278884 / SP; Relator(a) Ministra Eliana Calmon, Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA, v.u.. Data do Julgamento: 20 set. 2001. **DJ** 18 fev. 2002 p. 00326.

<sup>152</sup> MACHADO, **Aspectos...**, p. 151.

<sup>153</sup> CCB/2002, art. 125; CCB/16, art. 118.

pressuposto para seu exercício, o implemento da condição suspensiva. Com isso, a decadência opera-se apenas na hipótese de, verificada a operação posterior, não ter ocorrido o aproveitamento do crédito no prazo de 5 anos.

Embora essa característica do direito possa apresentar alguma dificuldade no tocante ao alcance do que seria operação posterior<sup>154</sup>, entendemos que essa dificuldade é apenas aparente. A resposta residirá na própria definição do regime de apuração. Se por mercadoria, na próxima operação com aquela mercadoria. Se por período, o seu término, quando verificada a realização de alguma operação, estabelecerá uma presunção que poderá ser elidida em razão da comprovação de inoccorrência de operação com aquela mercadoria. Nessa hipótese, seria cabível dizer que a condição suspensiva é substituída por condição resolutória, consistente na impossibilidade de realização de operação posterior com a mercadoria que ensejou o crédito.

Pelo exposto, conclui-se que o direito a crédito não é de índole financeira, consistindo em uma forma especial de extinção da obrigação tributária, restrita ao tributo a que se refere. Agora, cumpre examinar como se dá essa relação com esses tributos.

Essa discussão não tem o mesmo cunho existente no debate em torno da extensão da não-cumulatividade, que será objeto de discussão mais adiante, em relação a qual são empregados termos semelhantes e que variam entre crédito físico e financeiro, mas que dizem respeito à espécie do tributo em questão, se do tipo consumo, renda líquida ou produto bruto, de acordo com a terminologia fixada e empregada aqui<sup>155</sup>.

---

<sup>154</sup> Dentre os possíveis significados poderíamos apontar: qualquer operação posterior? Com a própria mercadoria que ensejou o crédito? Com todas as mercadorias em um certo período de tempo?

<sup>155</sup> Cf. Apêndice A.

## 2) Direito a crédito e Hipótese de Incidência

Havendo situado o direito a crédito como de natureza tributária, de ordem potestativa, dotado de eficácia extintiva da obrigação tributária, que é constituído mediante apuração do seu montante, torna-se forçoso concluir que não pode o mesmo estar ligado à hipótese de incidência do tributo.

É incontestável que a não-cumulatividade está intrinsecamente ligada ao IPI e ao ICMS e isso contribui para que não se possam imaginar tais tributos sem a inserção de norma visando a tal finalidade. A questão posta no momento, contudo, diz respeito à possibilidade de a não-cumulatividade integrar a norma que traduz a hipótese de incidência, ou a regra-matriz de incidência tributária.

Como regra-matriz ou hipótese de incidência tributária, entenda-se, inicialmente, a norma apta a configurar a incidência tributária, caracterizando plenamente a situação jurídica que enseja a exigência do tributo, subjetiva (sujeito ativo e passivo), objetiva (descreve a situação de fato que enseja a exigência) e quantitativamente.

### 2.1) *Modelo de abordagem. Regra-Matriz de Incidência*

Nesse ponto, é preciso que se faça um corte epistemológico. A descrição acima permite que se cubra praticamente todo o espectro de aplicação do Direito Tributário, da produção normativa à extinção da obrigação tributária. Entendemos que o estudo normativo da regra-matriz deve encerrar um conceito completo, mas limitado de modo a traduzir um

mínimo conceitual, sem perder de vista sua aplicabilidade e manuseio, dotado de estrutura lógica normativa, conceitualmente determinável, que encontre suporte estrutural no sistema normativo.

As noções de completude, manuseio e aplicabilidade de um conceito desse porte devem encerrar, ao menos, todos os relacionamentos contidos dentro dos limites em que tais aspectos interagem. Logo, tal conceito deve esgotar as interações recíprocas entre seus aspectos constitutivos, estruturados deonticamente.

No que tange ao apoio estrutural, partimos do princípio da legalidade (CF, art. 5º, II) para estabelecer que se trata de norma que possa ser construída com amparo em lei como objeto formalmente designado a partir do processo legislativo (CF, art. 59, I a IV), incluída a própria Constituição, na medida em que condiciona o conteúdo e interpretação das demais espécies normativas.

Confrontando-se tais exigências com o alcance do princípio da legalidade, mediado pelos arts. 146, III, 'b' da Constituição e 97 do CTN, concluímos que a Regra-Matriz deve conter, minimamente, a designação do fato gerador, contribuintes, base de cálculo e alíquota. Não cabe aqui retomar a discussão acerca da indeterminação semântica do conceito de fato gerador<sup>156</sup>. Tomá-lo-emos como o aspecto material da incidência tributária, delimitado pelos aspectos espacial e temporal. A esse núcleo que necessariamente deveria integrar o antecedente da norma, conectar-se-iam os aspectos subjetivo e quantitativo. Enquanto esse último é designado por base de cálculo e alíquota, aquele seria minimamente constituído pelo sujeito passivo. Dado à pluralidade de entidades impositivas de nosso sistema, seria conveniente agregar a esse aspecto, ainda, a designação do sujeito ativo da imposição.

Tal modelo encontra correspondência, a partir desses elementos mínimos, no modelo

---

<sup>156</sup> Ver, por todos, ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1975. e CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo, Saraiva, 1995, capítulos IX a XI.

sugerido por Paulo de Barros Carvalho para a Regra-Matriz de Incidência Tributária<sup>157</sup>, a que o autor aporta partindo de outras considerações. Como nosso objetivo não é o de construir um modelo específico, mas algo que também tenha suporte doutrinário e disseminação suficiente de modo a possibilitar confrontações a partir de sua aplicação, o mesmo mostra-se adequado a esses fins.

O modelo sugerido pelo autor traz em seu antecedente os aspectos material, espacial e temporal, e, no conseqüente, os aspectos subjetivo e quantitativo.

## 2.2) *Confrontação ao modelo.*

Definido o conceito de Regra-Matriz e de direito a crédito, aflora por primeiro a distinção no que toca à abrangência da obrigação tributária. Enquanto o direito a crédito vincula-se à extinção da obrigação tributária, a Regra-Matriz se presta tão somente a constituí-la em seus aspectos legais mínimos. A partir de sua incidência, não é possível determinar plenamente aquela. Faltariam, por exemplo, todos os aspectos atinentes ao vencimento e formas de sua extinção.

No entanto, a digressão em relação à concepção do modelo mostra-se útil agora para explicar as divergências entre essa posição e aquela adotada por Sacha Calmon Navarro Coelho, ao afirmar que “Trilham por caminhos errados todos os que acham não integrar a norma jurídico-tributária do ICM o princípio da não cumulatividade. Integra sim, e integra a conseqüência.”<sup>158</sup> O autor assume tal posição ao considerar que há tributos que exigem o concurso de outros dados, além dos retratados aqui no aspecto quantitativo, para determinar o

---

<sup>157</sup> CARVALHO, Curso ...

<sup>158</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. Belo Horizonte, Del Rey, 1999, p. 125).

dever tributário, como o Imposto de Renda, como se observa na passagem abaixo, de outra de suas obras.

Para recolher o valor devido, os contribuintes e responsáveis abatem do débito os créditos do IPI apropriados no período, decorrentes da aquisição dos insumos e produtos adquiridos, o que mais uma vez comprova a precariedade das regras-matrizes dos tributos que reduzem o aspecto quantitativo das conseqüências normativas a tão-somente *base de cálculo e alíquota*. Tal singeleza não é encontrada no cálculo do imposto de renda, visto *retro*, nem no cálculo do *quantum debeat* do IPI, ora estudado, o mesmo ocorrendo com o ICMS, como se verá à frente. No nosso sentir, tanto o IPI quanto o ICMS deveriam ser neutros.<sup>159</sup> (grifo no original).

Nesse ponto ganha relevância a restrição aqui imposta no sentido de atribuir inter-referibilidade aos elementos da Regra-Matriz. A quantificação apontada pelo autor não diz respeito à extinção da obrigação tributária, como ocorre com IPI e ICMS, mas à determinação de sua base de cálculo, constituindo-se em etapas obrigatórias para sua apuração.

Em sintonia com essa conclusão, colham-se as seguintes colocações.

A não-cumulatividade do ICM não decorre da definição do fato gerador, da base de cálculo ou do contribuinte do imposto. Ela é assegurada pela regra que prevê o abatimento, em cada operação, do montante pago nas anteriores, regra esta que não incide sobre nenhum dos elementos da própria obrigação tributária, porque diz respeito ao modo pelo qual o tributo será recolhido.<sup>160</sup>

É certo que a “não-cumulatividade”, além de não consubstanciar natureza tributária, não integra a estrutura do IPI, tendo operatividade em momento posterior à configuração do débito tributário. Não se confunde com base impositiva (aspecto integrante da norma de incidência tributária), posto que a compensação dos débitos, com os créditos, é elemento estranho à quantificação do tributo.<sup>161</sup>

Essas também parecem ser as conclusões de José Roberto Vieira<sup>162</sup>.

De outro lado, a redução ao absurdo no sentido de que apartar a não-cumulatividade

<sup>159</sup> COELHO, *Curso de Direito...*, p. 459.

<sup>160</sup> CANTO, *ICM: não cumulatividade...*, p. 203.

<sup>161</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 87-88.

<sup>162</sup> VIEIRA, José Roberto. **A regra matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993, p. 122-125.

da Regra-Matriz de incidência implicaria reconhecer o direito a crédito como renunciável pelo contribuinte, contrasta com a natureza potestativa desse direito. Mesmo sendo de matriz constitucional, direitos potestativos são exercidos por iniciativa de seu titular.

Em uma linha bastante próxima, sem explicitar a inclusão da não-cumulatividade na Regra-Matriz, mas sugerindo estar ela diretamente relacionada à base de cálculo dos tributos, o que, de acordo com o modelo adotado, teria a mesma implicação, vamos encontrar a idéia de Heron Arzua.

Se ambos os tributos são inspirados pelos mesmos princípios capitais – o da não cumulatividade e o da estruturação do imposto -, pergunta-se, então, como podem eles sofrer tratamento diferenciado em aspecto fulcral, justamente o modo de se calcular o imposto? Penso que, ao revés da doutrina dominante, a mera menção ao princípio da não-cumulatividade já é suficiente para indicar que o montante do imposto não pode integrar a própria base imponible. Parece de conseguinte, que o legislador federal foi fiel ao perfil constitucional do IPI, enquanto o do ICMS não atentou para aspecto cardeal da sua sistemática – a sua incumulatividade. Historicamente, a não-cumulatividade é a expressão jurídica autêntica do imposto sobre o valor agregado, que nasceu para afastar os horrores econômicos dos impostos em “cascata” ou “cumulativos”. Se assim é, a concepção de imposto sobre imposto é ínsita aos impostos de vendas em “cascata”, mas um contra-senso à sistemática de um imposto marcado pela incumulatividade. Outra indicação constitucional mostra que os impostos que recaem sobre operações mercantis e prestações de serviços devem ser transparentes, com o pleno conhecimento dos cidadãos. Em efeito, regra do § 5º do art. 150 da CF reza que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.” E, para atender tal comando, nada melhor que o quantum do imposto venha separado da mercadoria ou do serviço como aliás ocorre no regime do imposto federal. Em corolário, num exame jurídico do contexto constitucional, sou levado a entender que o § 7º do art. 2º do Decreto-Lei 406 não se legitima diante do princípio constitucional da não-cumulatividade e da exigência de ampla visibilidade dos impostos, devendo o ICMS ser calculado como o IPI, ou seja, na técnica denominada (paisanamente) “por fora”.<sup>163</sup>

Da mesma forma, discordamos dessas noções. A inclusão do tributo em sua própria base de cálculo não traduz uma ‘cumulatividade’ no sentido aqui esboçado, de se exigir novamente o imposto anteriormente cobrado. Trata-se da maneira de calcular o tributo, de

---

<sup>163</sup> ARZUA, Heron. Créditos de ICMS e IPI. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 64, p. 255-261, [s.d.].

origem anterior à instituição do ICM, a partir de sistemática já adotada para o IVC. Por essa razão, não traduz uma diferença para com o IPI em termos de não-cumulatividade.

Em outro contexto, o autor mineiro antes comentado procura ainda incluir a não-cumulatividade na Regra-Matriz de incidência do ICMS e do IPI a partir da consideração de que se tratam de tributos do tipo de valor agregado.

Não se pode afirmar, impunemente, quer no IPI, quer no ICM, já que são gêmeos, não porém idênticos, que o imposto não é sobre valor agregado em cada operação. O princípio constitucional da não-cumulatividade é técnico e está a serviço do *valor adicionado* pelos agentes econômicos na cadeia de circulação de bens e serviços.<sup>164</sup> (grifo no original)

O que ocorre é simples. Como o método de apuração dos débitos e créditos não é feito “produto por produto” ou “operação contra operação”, mas por *entradas e saídas num período dado de tempo* (periodização), o *valor adicionado* só é mensurável a médio prazo, nisso influido a velocidade da rotação dos estoques (estoques de *inputs* e de *outputs*).<sup>165</sup> (grifo no original)

Não bastassem as inconsistências de base impositiva e de atribuição de competências a apartar definitivamente IPI e ICMS daquela espécie tributária, socorremo-nos de várias manifestações pontuadas ao longo do tempo para combater essa idéia.

É, destarte, imposto sobre o valor total, como qualquer outro. Seria mesmo absurdo negar – e a própria legislação ordinária aí está para confirmá-lo – que o imposto incide, ainda quando o negócio jurídico se perfaz sem agregação de valor (com “prejuízo”, como usualmente se diz).

O ICM não é, portanto, um imposto sobre valor acrescido. Juridicamente não o é. Não incide sobre a *diferença de valor* entre duas operações. No nosso caso, o imposto é calculado sobre o *valor total da operação*, constituindo o abatimento exercício de direito constitucional de diversa natureza, conteúdo e extensão.<sup>166</sup>

Porque do cotejo dos instrumentos jurídicos que o envolvem, dos institutos introduzidos pela Constituição e desenvolvidos pela legislação, pode-se chegar à conclusão de que compete a cada contribuinte pagar em moeda apenas um certo montante, que pode ser relacionado com aquilo que a teoria econômica chama de *valor agregado*.

<sup>164</sup> COELHO, *Curso de...*, p. 459.

<sup>165</sup> *Ibidem*, p. 459.

<sup>166</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Exame crítico em torno dos principais equívocos do ICM. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 17-18, p. 77-85, jul./dez. 1981, p. 81.

[...]

São verdadeiros tributos sobre *valor agregado*, porque lá, onde vigoram, sua base impositiva é exatamente a diferença de valor entre duas operações sucessivas. No nosso caso, não. O ICM, como categoria constitucional tributária, é imposto sobre *valor total*. O abatimento se aplica (opera efeitos), tem a sua eficácia limitada, reduzida, ao momento da *liquidação da obrigação tributária*. Opera, portanto, como *especial moeda de pagamento* da obrigação tributária. Opera num outro campo jurídico. Nada tem a ver com os instrumentos tributários propriamente ditos.<sup>167</sup> (grifos no original).

O IVA busca tributar todo o consumo, tanto nas transmissões de bens quanto nas prestações de serviços. O ICMS não tributa todo o consumo. O IVA e ICMS se diferenciam na sua essência, que é a base tributável. Vale dizer, a abrangência do fato gerador do IVA é maior do que a do ICMS. É consideravelmente maior o número de mercadorias e de serviços atingidos. Logo, não se pode aplicar o mesmo princípio a impostos diversos. No regime do IVA, à medida que existem mais serviços sendo tributados na saída ao consumo, inevitavelmente haverá o correspondente aumento dos débitos. Assim, todo o serviço prestado gera débito, inclusive se o bem utilizado da empresa foi para uso próprio de seu titular ou foi para fins alheios à mesma (art. 4º, item 2, do Código do IVA) e até mesmo nas prestações de serviço a título gratuito.

O *primeiro efeito* é que esses fatos geradores geram débitos ao IVA, sem, contudo, terem correspondência de débitos no ICMS. Aqui, inexistem essas hipóteses de incidência. Por exemplo: empresa fabricante de produto químico (atividade-fim). O contribuinte, quando deseja se creditar ao ICMS na aquisição de material de propaganda de seu produto (atividade-meio), está gerando um crédito sem o correspondente débito. No IVA, a utilização desse material de propaganda gera um débito a ser compensado com crédito, originando um saldo de IVA a pagar.

O *segundo efeito* é que, caso isso pudesse ser feito no ICMS, esses fatos iriam gerar direito ao crédito sem o correspondente débito. Essa operação tem reflexos diretos na arrecadação do ICMS, violando, por assim dizer, o pacto federativo na repartição das receitas tributárias, art. 158 da CF/88 (federalismo fiscal).<sup>168</sup>

Esta confusão entre direito a crédito e base impositiva é retratada por Hugo de Brito

Machado, quando considera que

Com a inclusão dos serviços no âmbito do imposto, todavia, ficou difícil sustentar-se que o regime do crédito físico não seja uma negação do princípio da não cumulatividade, pois na verdade os serviços pelos quais o comerciante, ou industrial, paga e com isto sobre o ônus do ICMS respectivo, não integram fisicamente as mercadorias ou produtos cuja saída enseja a incidência do imposto. A solução adequada, portanto, é admitir-se o

<sup>167</sup> GIARDINO, Cléber. O ICM e o princípio da não cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 25-26, p. 189-196, jul./dez. 1983, p. 192,

<sup>168</sup> ESTRELLA, O crédito..., p. 57-58.

crédito relativo a todos os serviços onerados pelo imposto. Entre estes serviços de energia elétrica e telefonia.<sup>169</sup>

Embora tal discussão já desborde para a questão do alcance da não-cumulatividade, ela pode ser solucionada mediante a aplicação dos conceitos ora firmados. Não se pode pretender solucionar o alcance da extinção da obrigação tributária indagando acerca da extensão da Regra-Matriz. Como se verá adiante, essa questão também é enfrentada ao tratarmos do alcance da não-cumulatividade.

Assim, entendemos que, por se tratar de modo de extinção da obrigação tributária, a não-cumulatividade não pode compor a Regra-Matriz de incidência dos impostos não cumulativos, IPI e ICMS.

Como consequência de ordem prática, ao apreciar questões em que o fulcro da controvérsia cingia-se ao confronto entre a base de cálculo estipulada com pretensão ferimento da não-cumulatividade, as decisões inclinaram-se pela inexistência da ofensa direta.

Isso foi verificado em discussões envolvendo a inclusão do ICMS em sua própria base<sup>170</sup> e a substituição tributária<sup>171</sup>.

<sup>169</sup> MACHADO, *Aspectos...*, p. 134.

<sup>170</sup> Conforme restou assentado no BRASIL. RE 212.209, Rel. Min. Marco Aurélio, red. acórdão Min.. Nelson Jobim, Pleno, j. 23 jun. 1999, v.m., DJ 14 fev. 2003. Em que pese a discussão estabelecida, o voto condutor demonstra claramente a inexistência de relacionamento entre base de cálculo e não-cumulatividade.

<sup>171</sup> TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO.

Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor superior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas,

### *C) Extensão da não-cumulatividade*

A delimitação da extensão da não-cumulatividade está diretamente relacionada à interpretação de suas normas. A moldura constitucional comportaria, a princípio, duas interpretações, conforme seja atribuída relevância às operações posteriores ou anteriores.

A norma estabelece a compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

A menção à compensação do imposto devido em cada operação coloca o regime de compensação sob um influxo causalista, pois apontaria para a compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas operações que lhe são anteriores, ou seja, anteriores àquela operação isoladamente considerada. Isso representaria atribuir um encadeamento físico-causal a cada operação e ao regime de compensação, por conseqüência.

De outro lado, a estruturação da norma não teria um significado tão estrito, mas deveria ser interpretada de forma mais simples, compensando-se todas as operações em que devido o imposto com o montante cobrado em todas as operações anteriores, sem atribuir um peso maior à menção a cada operação.

Confrontando essas duas interpretações às possibilidades de tributos não-cumulativos<sup>172</sup>, a primeira interpretação seria compatível com tributos do tipo produto bruto ou renda líquida, conforme a graduação da causalidade admitida, se direta, ou indireta, respectivamente. Se admitida a contribuição que os bens de produção trazem a cada operação, estaríamos diante de um tributo do tipo renda líquida, senão, do tipo produto bruto.

A segunda interpretação seria compatível com tributos do tipo consumo, na medida

---

propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente. (BRASIL. ADIn 1.851, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, v.m., j. 8 maio 2002, **DJ** 22 nov. 2002, republicado em 13 dez. 2002, p. 60).

<sup>172</sup> Cf. apêndice A.

em que admite a contribuição de todas as operações anteriores nas quais foi cobrado o imposto.

Fixada a controvérsia em torno da compreensão dos dispositivos constitucionais, cumpre examinar as soluções propostas pelo órgão competente para empreender sua interpretação.

Sob a égide da Constituição de 1988, a questão foi abordada em diversos feitos<sup>173</sup>. Os precedentes invocados nessas decisões apontam para dois tratamentos da questão, retratados em acórdãos assim ementados.

TRIBUTÁRIO. PRETENDIDO CRÉDITO RELATIVO AO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA EM ESTABELECIMENTO COMERCIAL. DESCABIMENTO.

Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes, a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento" (art. 31, II, do Convênio ICMS 66/88). Se não há saída do bem, ainda que na qualidade de componente de produto industrializado, não há falar-se em cumulatividade tributária. Recurso não conhecido.<sup>174</sup>

IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS — PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE — OBJETO.

O princípio da não-cumulatividade visa a afastar o recolhimento duplo do tributo, alcançando hipótese de aquisição de matéria-prima e outros elementos relativos ao fenômeno produtivo. A evocação é imprópria em se tratando de obtenção de peças de máquinas, aparelhos, equipamentos industriais e material para manutenção.<sup>175</sup>

A primeira decisão reconhece a possibilidade de disciplina do regime de compensação do imposto pela via infraconstitucional, cuja possibilidade já foi abordada antes (seção A). Já a outra define como sendo a própria interpretação constitucional o regime de não-

<sup>173</sup> RE 301103, 1ª T., DJ 15/04/2005; AI 487396- AgR, 1ª T., DJ 8/4/2005; AI 487812-AgR, 1ª T., DJ 18/2/2005; AI 468398-AgR, 2ª T., DJ 28/10/2004; RE 413077, 2ª T., DJ 22/10/2004; AI 463020-AgR, 2ª T., 28/10/2004; AI 441964-AgR, 1ª T., DJ 15/10/2004; AI 460422-AgR, 2ª T., 25/6/2004; RE 402377-AgR, 2ª T., 25/6/2004; RE 417686-AgR; 2ª T., DJ 25/6/2004; AI 451055-AgR, 2ª T., 21/5/2004; AI 448413-AgR, 2ª T., 27/2/2004; AI 389781-AgR, 2ª T., 10/10/2003; RE 387795-AgR, 2ª T., DJ 1/10/2004; RE 359784-AgR, 1ª T, DJ 9/5/2003; RE 354935-AgR. 1ª T., DJ 21/2/2003; AI 402173-AgR, 2ª T., DJ 6/12/2002; RE 224531-AgR, 1ª T., DJ 28/6/2002; AI 250852-ED, 1ª T., DJ 23/6/2000.

<sup>174</sup> BRASIL. RE 200168/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, 1ª T., j. 08 out. 1996, v.u., **DJ** 22 nov.1996, p. 45717.

<sup>175</sup> BRASIL. RE 195894/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, 2ª T., j. 14 nov. 2000, v.u., DJ 16 fev. 2001, p. 140.

cumulatividade dos créditos físicos.

Por se tratar de acórdãos proferidos em diferentes Turmas, cumpre investigar se estaria instaurada divergência no entendimento entre os órgãos fracionários do STF, na ausência de manifestação do Plenário. A adoção de um dos precedentes por parte da outra Turma não se presta a esclarecer a discussão, pois já houve reciprocidade nesse comportamento<sup>176</sup>.

Analisando historicamente a controvérsia, desde a edição da EC 18/65 discutia-se o alcance das normas que atribuíam o caráter não-cumulativo aos tributos então colocados sob tal regime, o IPI e o ICM. Confrontavam-se as interpretações em torno da compensação restrita às operações com a própria mercadoria ou àquelas que a ela se integram fisicamente<sup>177</sup>, de um lado, e, do outro, a que privilegia a contribuição indireta para a operação posterior existente na aplicação de bens do ativo imobilizado, materiais de uso ou consumo, ou, ainda, produtos que se consomem no processo de comercialização ou industrialização<sup>178</sup>.

---

<sup>176</sup> Como ocorrido na análise do RE 413077-AgR, em que a Segunda Turma adotou o precedente exarado na Primeira Turma, e no RE 361622-AgR, quando ocorreu o contrário.

<sup>177</sup> Como se encontra retratado no seguinte trecho:

O Dec.-lei 406/68 introduziu no ICMS o regime de crédito físico, segundo o qual gerava crédito o imposto cobrado nas entradas das mercadorias que viessem, subseqüentemente, a sair do estabelecimento do contribuinte com incidência do imposto. O espírito é de que somente a mercadoria que participasse do processo de fabricação, na condição de ser consumida ou integrada ao produto final, como elemento indispensável à sua composição, geraria direito ao crédito. Assevera, portanto, o direito ao crédito das mercadorias ingressadas no estabelecimento, que iriam ser agregadas a outras, para fins de formação do produto final, com sua respectiva saída. (grifo no original) (ESTRELLA, O crédito..., p. 47).

<sup>178</sup> Como acusam vários autores. Por exemplo:

Em outras palavras: o regime jurídico do abatimento repousa sobre características e peculiaridades da *operação anterior*, havida com produtos ou mercadorias genericamente consideradas. Esta operação (anterior), sem dúvida, é relevante; os seus contornos jurídicos são importantes para configuração do direito constitucional do contribuinte; a circunstância de existir ICM e/ou IPI nesta operação é fundamental. Não importam, todavia, para os efeitos do exercício do abatimento, quaisquer características ou peculiaridades *das operações atuais*, nem das futuras.

A esse respeito, a *única exigência* da Constituição – como amplamente visto nas considerações iniciais – repousa na *necessidade que ocorram operações posteriores* quaisquer que sejam as mercadorias ou produtos nelas envolvidos, de tal forma que delas decorram débitos de ICM e de IPI globalmente “compensáveis” com *os montantes a abater*, correspondentes às operações anteriores. É evidente que se integra (na estrutura constitucional do princípio da não-cumulatividade) o pressuposto da ocorrência de operações ulteriores, das quais resultam débitos de tributo. A inexistência delas frustraria o exercício do direito constitucional de abatimento, por inviabilizar os mecanismos da “compensação” a que anteriormente fizemos referência. Esse direito, assim, só se exercita *à vista de débitos posteriores*.

Mas, cessam aí, as instâncias da Constituição. Não é exigência constitucional que estas operações, ocorriam no futuro das quais naturalmente haverá de resultar ICM ou IPI devido, compensável com o chamado “crédito” por operações anteriores devam necessariamente, referir-se à *mesma mercadoria* ou produto

As idéias por trás da concepção da EC 18/65 não auxiliam na elucidação do fim pretendido com sua edição. A exposição de motivos encaminhada pelo Ministro da Fazenda ao Presidente da República e protocolada no Senado Federal<sup>179</sup> não menciona qual o modelo visado, limitando-se a comentar acerca da nocividade do processo cumulativo<sup>180</sup>. Esta exposição encaminhava os projetos de emenda A e B, tal como elaborados pela Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda que resultou em anteprojeto da Reforma da Distribuição Constitucional de Rendas, publicado pela Fundação Getúlio Vargas, em sua publicação nº 6 de julho de 1965.

Nesse anteprojeto há menção, em seu item 3/40, aos tributos sobre valor adicionado, mas sem referir expressamente a busca por um tributo desse tipo<sup>181</sup>, o que esbarraria na limitação já apontada, o fracionamento da base econômica do consumo entre os três níveis de competência. Isso fica evidenciado pela adoção da técnica de apuração direta do montante do imposto pelo método da subtração.

De outro lado, um dos participantes da referida Comissão mencionou claramente a

---

anteriormente adquirido pelo contribuinte. A tal circunstância não alude o Texto Magno; isso não decorre de uma interpretação límpida e cristalina do conteúdo do sistema posto nos arts. 21, § 3º e 23, II, da CF. (grifo no original) (ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM e IPI – Direito de Crédito – Produção de mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota zero. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 46, p. 73-89, out./dez. 1988, p. 85-86).

A Constituição alude a cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços e compensação do montante cobrado nas (operações ou prestações) anteriores, sem registrar, em nenhum momento, que ditas operações ou prestações devem estar ligadas à mesma mercadoria ou ao mesmo serviço que o contribuinte impulsiona em direção ao consumo ou ao uso.

Efetivamente, cada operação ou prestação de serviços (transporte e comunicação), isoladamente considerada, diz respeito a uma mercadoria ou a um serviço determinado (transporte ou comunicação). As operações ou prestações antecedentes, porém, não estão referidas a uma mercadoria ou a um serviço determinado. Se estivessem, o ICMS seria um imposto impraticável e estrito: só poderia ser compensado imposto incidente sobre operações relativas à mesma mercadoria ou sobre prestações relativas ao mesmo serviço, ou a mercadorias que tivessem contribuído para a composição da mercadoria saída ou a serviços que tivessem sido utilizados para a prestação do serviço vendido. (grifo no original) (ARZUA, Heron; SCHMITT, Maurílio L. ICMS – Direito de Crédito. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 52, p. 221-224, abr./jun. 1990, p. 22-223).

<sup>179</sup> Material obtido junto à Subsecretaria de Arquivo do Senado Federal.

<sup>180</sup> Item 10 da exposição de motivos nº 910.

<sup>181</sup> “É, aliás, característica moderna dos impostos sobre a circulação, primeiro elaborada na França e imitada pela maioria dos países, a de só tributarem, em cada sucessiva operação, o valor acrescido, eliminando-se assim os notórios malefícios econômicos da superposição em cascata, de incidências repetidas sobre bases de cálculo cada vez mais elevadas pela adição sobre novas margens de lucro, de novas despesas acessórias, e do próprio imposto que recaiu sobre as operações anteriores.” [Ortografia conforme o original].

adoção do regime de créditos restrito aos insumos das mercadorias, como registrou no seguinte trecho.

O critério do confronto de créditos e débitos de mercadoria por mercadoria (ou matéria-prima e produtos semi-acabados e acabados, obtidos estes com emprego daqueles) mostraria, como se disse, o resultado mais exato do montante a ser cobrado do consumidor final, porquanto nenhum componente básico da computação dos montantes do imposto teria deixado de efetivamente integrar o produto acabado. Mas, sendo evidente a inviabilidade da adoção de tal sistema (provavelmente por isso é que o Decreto-lei 406 não manteve o processo como alternativa viável, ao contrário do que fizera do CTN), o modo de se proceder aos registros das verbas influentes sobre a conta corrente consagrado como normal é aquele que se chama ‘global’, e de imposto contra imposto, consistindo, segundo se viu, no abatimento, ao ensejo de cada operação, do tributo pago nas anteriores, como dispõe a Constituição Federal, mas isso sob a forma de lançamentos escriturais totalizadores dos créditos em certos períodos de tempo, para o recolhimento da diferença.<sup>182</sup>

Ao ser editado o CTN, passou-se a entender ter sido adotada aquela primeira concepção<sup>183</sup>, sob o influxo de causalidade como nos moldes descritos acima, em razão da menção à confrontação direta entre o imposto devido pelas mercadorias ou produtos saídos e o imposto pago nas respectivas entradas. Todavia, a dicção dos dispositivos também ensejaria a interpretação no sentido de que todas as mercadorias ou produtos possibilitariam crédito, mesmo aquelas que perdessem essa caracterização quando de sua entrada no estabelecimento.

Acerca da controvérsia sobre o alcance da não-cumulatividade, antes mesmo da edição do Decreto-Lei 406/68, o STF já havia se pronunciado implicitamente, em decisão que se tornou o paradigma invocado posteriormente, no sentido de inadmitir o crédito dos bens destinados ao ativo permanente e ao consumo interno do estabelecimento.

A *questio juris* submetida àquele sodalício versava acerca da aplicação do disposto nos arts. 6º e 7º do Ato Complementar nº 27, de 8/12/66<sup>184</sup>, tratando sobre a transição do Imposto

---

<sup>182</sup> CANTO, ICM..., p. 246.

<sup>183</sup> Artigos 49 e 54, cfe. retro.

<sup>184</sup> “Art. 6º – As compras de produtos industrializados, oneradas pelo impôsto sobre vendas e consignações e constantes de notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos industriais, entre 1º e 31 de dezembro do corrente

de Vendas e Consignações (IVC) para o ICM. Os contribuintes comerciantes e industriais poderiam computar como crédito de ICM, para fins de suas apurações iniciais, o montante pago a título de IVC nas compras de produtos industrializados e de matérias primas.

Os contribuintes pretendiam creditar-se do montante pago a título de IVC nas compras destinadas ao Ativo Permanente e de material de uso e consumo. A Fazenda Estadual de São Paulo, ao editar ato limitando o crédito às mercadorias objeto de operação posterior, provocou a impetração de Mandado de Segurança, denegado em 1ª instância, mantido em acórdão do Tribunal de Justiça, e objeto de Recurso Ordinário com decisão assim ementada:

CRÉDITO FISCAL. ATO COMPLEMENTAR Nº 27. SÓ COMPREENDE AQUELAS MERCADORIAS QUE ENTRARAM NO COMÉRCIO. ESTÃO EXCLUÍDAS AS DE CONSUMO PRÓPRIO OU FORMAÇÃO DO ATIVO DA EMPRESA. NÃO PROVIMENTO DO RECURSO.<sup>185</sup>

O voto do relator considerou que “A vantagem do ato não poderia atingir aquelas mercadorias não tributadas, porque se destinavam a consumo próprio ou a formação do seu

ano, darão direito a um crédito fiscal a ser utilizado para efeito de cálculo do impôsto sobre circulação de mercadorias, devido, pelos estabelecimentos compradores, pelas operações realizadas a partir de 1º de fevereiro de 1967.

§ 1.º – O disposto neste artigo aplica-se, com exclusão dos classificados nos capítulos 22 e 24, aos produtos constantes da Tabela anexa à Lei n.º 4.502 de 30 de novembro de 1964, alterada pelo Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966.

§ 2.º – O montante do impôsto a ser creditado na forma dêste artigo será calculado , pelo estabelecimento comprador, com base em uma alíquota unificada de 12% (doze por cento) sobre o valor das referidas aquisições, excluídas a parcela relativa ao impôsto de consumo e as despesas de frete e seguro, quando debitadas em separado.

§ 3.º – Ressalvados os produtos que, já em trânsito em 31 de dezembro, tiverem dado entrada no estabelecimento comprador depois de 1º de janeiro de 1967, o crédito fiscal relativo aos produtos classificados em determinado Capítulo será computado somente até o limite do impôsto calculado em idênticas condições sôbre o valor dos estoques de produtos do mesmo Capítulo existentes no estabelecimento comprador, em 31 de dezembro de 1966.

§ 4.º – O crédito fiscal, calculado de acordo com os parágrafos anteriores, será desdobrado de forma a ser utilizado em três parcelas iguais, nos meses de fevereiro, março e abril de 1967.

§ 5.º – Ficam sem efeito quaisquer disposições das Leis estaduais sôbre o imposto de circulação de mercadorias, relativas à concessão de crédito fiscal em bases diferentes das estabelecidas neste artigo.

Art. 7.º – O disposto no artigo anterior aplica-se, igualmente, às aquisições , pelos estabelecimentos industriais, de matérias primas em geral.” [Ortografia conforme o original].

Obs.: 1) O crédito era calculado mediante aplicação de alíquota uniforme porque o imposto também o era, sendo idêntica para todas as mercadorias, mesmo em operações interestaduais, ao teor do art. 4º do mesmo Ato Complementar.

2) Os capítulos 22 e 24 referiam-se a bebidas, líquidos alcoólicos e vinagre, e a fumo e seus produtos industrializados, respectivamente.

ativo”, fixando, desse modo, a interpretação no sentido da necessidade de operação posterior para ensejar o crédito pela anterior.

Consolidou-se, portanto, a sistemática referida, na literatura, por crédito físico<sup>186</sup>, o que corresponderia ao tributo do tipo produto-bruto.

Dessa forma, quando editado o Decreto-Lei 406, em termos quase idênticos aos do CTN, já se encontrava fixada a interpretação conferida aos seus dispositivos.

Como a Constituição de 1967 previa a atribuição da regulação da não-cumulatividade à Lei, haveria margem para admissão da interpretação conforme assentado no RE 200.168. Contrariamente, ao IPI, para o qual não há e nunca houve menção expressa de regulação da sua não-cumulatividade por via legal, seria aplicável a interpretação conforme o decidido no RE 195.894. Porém, especificamente em relação a esse ponto, o STF assim se pronunciou:

**IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO.**

Ao negar o direito ao crédito do IPI, incidente sobre embalagens destinadas ao acondicionamento de produto sujeito a alíquota zero, no momento de saída do estabelecimento industrial, o acórdão recorrido não contrariou a regra constitucional da não-cumulatividade (art. 21, § 3º), nem tampouco negou a vigência do art. 49 do código tributário nacional. Dissídio jurisprudencial não configurado. Recurso Extraordinário de que não se conhece.<sup>187</sup>

<sup>185</sup> BRASIL. RMS 19188, Rel. Min. Themístocles Cavalcanti, 2ª Turma, j. 22 out. 68, v.u., DJ 6 dez. 68, p. 5185, **RTJ** 48/774).

<sup>186</sup> A não-cumulatividade do ICMS, portanto, atua pela compensação entre débitos e créditos do imposto. O termo crédito fiscal sempre foi controvertido e não utilizavam a CF 67/69 nem o CTN. Por influência da legislação ordinária hoje o art. 155, § 2º, II, a e b emprega a palavra crédito, que é físico, real e condicionado. É *físico* porque corresponde ao imposto incidente nas operações anteriores (art. 155, § 2º) sobre as mercadorias empregadas fisicamente na industrialização, comercialização ou prestação de serviços, bem como nas operações de que tenha resultado o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. Rejeita-se o sistema do crédito financeiro, no qual se aproveitam outras despesas necessárias à produção do bem (salários, juros, etc.); mas com a autorização para a utilização do crédito correspondente às mercadorias adquiridas para uso ou consumo do estabelecimento ou para seu ativo fixo (LC 87/96) já se percebe uma certa simbiose entre o sistema do crédito físico e do financeiro. Recusa-se também o crédito correspondente à entrada de mercadorias ou serviços à atividade do estabelecimento, como se presume sejam os veículos de transporte pessoal.

Finalmente, o crédito fiscal é *condicionado* à ulterior saída tributada, isto é, o crédito pela entrada é usufruído sob a condição resolutoria da ulterior desgravação fiscal. Se vier a ser concedida a isenção na saída, o contribuinte é obrigado a estornar o crédito, pois, como prevê o art. 155, § 2º, II, letra *b*, da CF a isenção ou não-incidência “acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”. (TORRES, **Curso de Direito** ..., p. 333-334).

Destarte, é de se esperar a consolidação do entendimento do STF em torno da interpretação firmada no RE 200.168, tanto para o ICMS como para o IPI, com a possibilidade de flexibilização do regime de compensação do ICMS através da Lei Complementar, conforme já explanado.

### **1) Produtos intermediários ou de consumo rápida**

Os itens em comento representam uma situação híbrida em relação à matéria-prima, que integra o produto final, e os bens de consumo do estabelecimento, que não o fazem. Os produtos intermediários são consumidos no processo de obtenção da mercadoria ou produto final, embora não os integrem propriamente.

Em relação a esses insumos, mais recentemente, o entendimento acerca do alcance da não-cumulatividade, conforme delineado até aqui, tem sido invocado para afastar a possibilidade de crédito do imposto cobrado por ocasião de sua aquisição<sup>188</sup>. Tais decisões enfocam o seu uso na obtenção de mercadorias, sujeitando-os ao regime não-cumulativo do ICMS, mas que se limitaram a negar trânsito a Recursos Extraordinários com base na inexistência de ofensa direta à não-cumulatividade, em razão da posição do Tribunal, e na necessidade do reexame do contexto fático-probatório.

Todavia, a jurisprudência consolidada do STF anterior à Constituição de 1988 era de clara orientação em reconhecer o direito a crédito para esses materiais, tanto para o ICM como para o IPI.

Antes mesmo da discussão travada acerca da característica preponderante do modelo

---

<sup>187</sup> BRASIL. RE 109047/SP, Rel. Min. Octávio Gallotti, 1ª T., j. 29 ago. 1986, v.u., DJ 26 set. 1986, p. 17721.

<sup>188</sup> RE 402387-AgR, 2ª T., DJ 25/6/2004; AI 494188-AgR, 2ª T., DJ 10/12/2004; AI 410674-AgR, 2ª T., DJ

de não-cumulatividade adotado e que deu pela inviabilidade do crédito para os materiais de consumo e bens do ativo fixo, essa questão já havia sido submetida à apreciação do Supremo Tribunal. A decisão, voltada ao imposto de consumo e referente à apropriação de crédito sobre o imposto pago relativo a produtos que, embora sem se agregarem ou incorporarem ao produto final, são consumidos no seu processo de fabricação, veio assim ementada.

IMPOSTO DE CONSUMO. FABRICAÇÃO DE CIMENTO. DEDUÇÃO DO IMPOSTO PAGO NA AQUISIÇÃO DOS CORPOS MOEDORES (ESFERAS DE AÇO) QUE SE DESGASTAM NO PROCESSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO.<sup>189</sup>

O *decisum* referia-se à situação anterior à edição dos diplomas que normatizaram a apropriação dos créditos sob exame, notadamente as Leis 4.153/62<sup>190</sup> e 4.502/64<sup>191</sup>. Embora houvesse a concessão da segurança em 1ª e 2ª instâncias, deu-se sua cassação pelo TFR. Submetida a *questio juris* ao STF, considerou-se a Lei 4.153/62 como interpretativa, restabelecendo-se a segurança. De qualquer modo, a decisão deu interpretação à não-cumulatividade para incluir os materiais intermediários no eixo causal a que submetido o processo de industrialização.

Tanto foi que, ao apreciar a mesma questão no âmbito do ICM, o STF entendeu como aplicável aquele precedente, mencionando explicitamente a coincidência do regime não-cumulativo de ambos os tributos<sup>192</sup>. Considerando-se que, relativamente a esse ponto, não houve modificação no enunciado da não-cumulatividade, com explicitação de seu alcance

4/3/2005.

<sup>189</sup> BRASIL. RMS 16625 / GB – GUANABARA RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Rel. Min. Victor Nunes, 1ª T., j. 20 ju. 1966, v.u., DJ 10 ago. 1966.

<sup>190</sup> Art. 34.

<sup>191</sup> Art. 25.

<sup>192</sup> Em decisão assim ementada:

ICM - NÃO CUMULATIVIDADE.

Produtos intermediários, que se consomem ou se inutilizam no processo de fabricação, como cadinhos, lixas, feltros, etc., não são integrantes ou acessórios das máquinas em que se empregam, mas devem ser computados no produto final para fins de crédito do ICM, pelo princípio da não-cumulatividade deste. Ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este porque utilizados no processo de fabricação, nele se consumindo. (BRASIL. RE 79601/RS. Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 26 nov. 1974, v.u.,

relativamente a esses materiais, não haveria por que se modificar sua interpretação. De outro lado, para o IPI, o art. 25, I da Lei 4.502/64 expressamente prevê a possibilidade de crédito do imposto pago relativamente a produtos intermediários. Para o ICMS, quando da vigência do Convênio 66/88, seu art. 31, III, em interpretação a contrário senso, admitia tal creditamento. Já sob a vigência da LC 87/96, embora sem a mesma especificidade, entendimento contrário representaria uma contradição para com o regime de não-cumulatividade nela previsto. Se é admitido o crédito dos bens do ativo permanente, cujo desgaste é muito mais lento e cuja contribuição pode ser tão ou mais indireta do que a dos materiais intermediários, não haveria como negar tal creditamento.

## 2) Ativo permanente

Já estando assentado o entendimento do STF relativamente à possibilidade de integração normativa da não-cumulatividade tanto para IPI como para ICMS, cumpre examinar qual o tratamento dispensado pela legislação no tocante a esse ponto.

Em relação ao IPI, não há previsão legal admitindo tal creditamento, conforme já restou assentado em diversas oportunidades<sup>193</sup>. A Lei 4.502/64, em seu art. 25, não menciona

---

**DJ** 8 jan. 1975).

<sup>193</sup> Como no seguinte exemplo:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CREDITAMENTO DO IPI DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE ATIVO PERMANENTE. IMPOSSIBILIDADE.

I - Os materiais destinados ao ativo permanente da empresa não se integram no preço do produto final para efeito de tributação do IPI em operações posteriores ou anteriores ao processo de industrialização, não gerando o creditamento do tributo, diante do fenômeno da não cumulatividade e da substituição tributária.

II - Considerando que somente há o direito de creditamento do IPI pago anteriormente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral, não há que se falar em crédito no caso em exame.

III - "A dedução do IPI pago anteriormente somente poderá ocorrer se se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou, não se incorporando, são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral." (BRASIL. REsp nº 30.938/PR, Rel. Ministro Humberto Gomes De Barros, **DJ** 07 mar. 1994).

IV - Recurso especial improvido.

o crédito em tais circunstâncias.

No que toca ao ICMS, pouco há para comentar acerca da amplitude do tratamento dispensado em sua normatização aos bens destinados ao ativo permanente até a edição da Lei Complementar 87/96. Isto porque tanto o diploma editado sob a égide da Constituição de 1967 para disciplinar a não-cumulatividade, o Decreto-Lei 406/68, recepcionado pela Constituição de 1969, assim como o convênio 66/88, conferiam àqueles bens o mesmo tratamento no que atine à não-cumulatividade.

De acordo com ambos os diplomas, admitia-se apenas a compensação do montante pago na entrada de mercadorias objeto de operações posteriores. O Decreto-Lei 406/68 de modo indireto, ao estabelecer que a compensação se desse entre o imposto devido pela saída de mercadorias e o imposto pago relativamente às mercadorias entradas no estabelecimento<sup>194</sup>; e o convênio 66/88, de modo explícito<sup>195</sup>.

Por coincidirem, não caberia repisar a discussão em torno da admissibilidade ou não do referido convênio como fonte integradora da não-cumulatividade, ao menos neste item.

Como já registrado (item 5 da seção A, retro), a Lei Complementar 87/96 trouxe novo regramento no que tange à compensação do ICMS relativamente aos bens destinados ao ativo permanente, cujo crédito passou a ser admitido e efetuado em uma só vez, de acordo com a entrada do bem no estabelecimento, e sem considerar a sua depreciação.

Ainda, aplicou, em relação aos mesmos bens, a proporcionalidade da disposição atinente à anulação do crédito<sup>196</sup> em razão da realização de operação posterior isenta, prevista

---

(BRASIL. RESP 500076/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª T., j. 25 nov. 2003, v.u., DJ 15 mar. 2004 p. 159)

<sup>194</sup> Art. 3º, § 1º, retro referido.

<sup>195</sup> Art. 31 Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes:

I - *omissis*

II - a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento;

<sup>196</sup> Art. 21 - O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data de entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

genericamente na Constituição<sup>197</sup>.

Cabe referir que o regramento adotado para o regime de compensação relativo aos bens do ativo, mediante crédito integral do imposto, corresponde ao preconizado por Sijbren Cnossen<sup>198</sup> como sendo o mais apropriado para incentivar o uso intensivo de capital, embora o autor faça uma restrição a essa medida no que se refere à promoção do emprego.

Em 12/7/2000 é publicada a Lei Complementar 102, alterando a Lei Complementar 87, especialmente no tocante à sistemática de crédito sobre bens do ativo permanente<sup>199</sup>. O crédito passou de admitido integralmente em uma só vez para ser apropriado fracionadamente, à razão de 1/48 por mês, mantida a sistemática de estorno. Essa alteração não desnaturou o tributo, que ainda deve ser considerado como do tipo renda líquida, pois permite o cômputo das depreciações dos investimentos.

Para ilustrar a alteração, tomemos um exemplo. Uma empresa tem ICMS a pagar, todos os meses, no valor de R\$ 400,00, já efetuadas todas as compensações. Em determinada época, adquire bem destinado ao ativo permanente, com incidência de ICMS e destaque em nota fiscal no valor de R\$ 4.800,00. Pela sistemática anterior, faria o crédito total de uma só vez. Dessa maneira, mantendo-se as demais condições, com os mesmos débitos, durante 12 meses não precisaria recolher nada, pois seria o tempo necessário para que seus débitos

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

[...]

§ 4º - Em qualquer período de apuração do imposto, se bens do Ativo Permanente forem utilizados para a produção de mercadorias cuja saída resulte de operações isentas ou não tributadas ou para prestação de serviços isentos ou não tributados, haverá estorno dos créditos escriturados conforme o § 5º do art. 20.

<sup>197</sup> Art. 155, § 2º, II - a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) *omissis*

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações posteriores.

<sup>198</sup> Design of the Value Added Tax: Lessons from Experience, In: KHALILZADEH-SHIRAZI, Javad; SHAH, Anwar (ed.). **Tax policy in developing countries: a World Bank symposium**. Washington: The World Bank, 1991, p. 80.

<sup>199</sup> O parágrafo 5º do artigo 20 passou a vigorar com a seguinte redação:

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

I – a apropriação será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento.

[...]”

absorvessem aquele crédito acumulado (4800/400). Após este lapso, durante os próximos 36 meses voltaria a recolher os mesmos R\$ 400,00 de antes, totalizando, ao fim desse período, R\$ 14.400,00 (12 X 0 + 36 X 400). Ou seja, após 48 meses, recolheu R\$ 14.400,00, ao todo. Se adotada a sistemática vigente, durante 48 meses efetuará o crédito de R\$ 100,00 (4800/48), abatendo-se este valor dos R\$ 400,00 habituais, recolhendo R\$ 300,00. Ao fim de 48 meses teria recolhido exatamente os mesmos R\$ 14.400,00 (48 X 300).

A partir do exemplo, pode-se inferir que não houve, propriamente, um aumento do tributo pago no médio prazo, apenas uma redistribuição da obrigação tributária no tempo. Aquilo que era pago mais tarde passou a ser pago antes.

Referindo-se apenas a uma manifestação de ordem temporal da obrigação tributária, deve-se buscar, para fins de investigação do entendimento jurisprudencial sobre a matéria, situações em que esse aspecto tenha sido abordado, na ausência de um paradigma específico. Nesse sentido, as decisões que mais se acercaram do tema são aquelas que versaram sobre o prazo de vencimento ou de recolhimento da obrigação<sup>200</sup>.

E a manifestação anterior do STF, apreciando questão desse teor, não cogitou de que pudesse ocorrer correlação entre o prazo de vencimento e o princípio da anterioridade. Essa decisão<sup>201</sup>, contudo, era pertinente ao IPI, tributo excepcionado da restrição imposta por aquele princípio na sua expressão vigente até a Emenda Constitucional 42/03.

Entretanto, quando da apreciação da Medida Cautelar na ADIn nº 2.325, pronunciou-se a Corte entendendo que teria havido ferimento à anterioridade e atribuindo eficácia ao art. 7º da LC 102 apenas a partir do exercício de 2001<sup>202</sup>.

---

<sup>200</sup> Esta foi a trilha seguida no voto do Relator na apreciação, pela 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, da Apelação/Reexame necessário nº 70002391555, j. 29/8/2001, v.u., DJ 17/10/2001.

<sup>201</sup> BRASIL. RE 140.669, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, j. 2 dez. 98, v.m., DJ 14 maio 2001.

<sup>202</sup> Conforme publicado no DOU de 11/12/2000: “O Tribunal, apreciando a questão do princípio da anterioridade, emprestou interpretação conforme à Constituição e sem redução de texto, no sentido de afastar a eficácia do artigo 7º da Lei Complementar n. 102, de 11 de julho de 2000, no tocante à inserção do § 5º do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, e às inovações introduzidas no artigo 33, II, da referida lei, bem como a inserção do inciso IV. Observar-se-á, em relação a esses dispositivos, a vigência consentânea com o dispositivo constitucional da anterioridade, vale dizer, terão eficácia a partir de 1º de janeiro de 2001.”

Até esse momento, o entendimento acerca do princípio da anterioridade era diverso. Concebia-se que havia um limite objetivo do que consistiria majoração infringente da anterioridade e esse limite encontrava positivamente no art. 97 do CTN<sup>203</sup>, em especial seu parágrafo primeiro. Por sua redação, constata-se que a modificação da base de cálculo com repercussão crescente sobre o tributo é apenas **equiparada** à majoração. Sendo assim, esta haveria de ser a linha demarcatória da majoração do tributo. O aumento de alíquota é a majoração por excelência, o aumento da base de cálculo é a majoração equiparada, e o que se situar fora disto, ou que não tenha a repercussão direta que estes aspectos têm, não poderia ser assim considerado.

Logo, a majoração atentatória à anterioridade seria aquela tomada a partir da dimensão quantitativa da hipótese de incidência traduzida na base de cálculo e na alíquota incidentes por ocasião da ocorrência do fato impositivo. Portanto, não haveria como considerar ocorrida majoração, pois o regramento do sistema de compensação não se confunde com a definição de base de cálculo ou alíquota, mesmo que, no curto ou médio prazos, um e outras representem a majoração do tributo, porque, enquanto a última hipótese se verifica diretamente, aquela não, além de não possuir a característica de permanência presente na outra.

Esse foi o entendimento manifestado em alguns dos votos vencidos na decisão atacada no RE 140.669, e em relação aos quais não houve manifestação de repúdio, até porque a decisão do STF foi no mesmo sentido.

A circunscrição da anterioridade aos estritos aspectos da hipótese de incidência já era entendimento assentado em nossa Corte Suprema<sup>204</sup> e que acabou contrariado nessa decisão

---

<sup>203</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - *omissis*

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

[...]

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

<sup>204</sup> Em decisão assim ementada:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO: REVOGAÇÃO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.

I. – Revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível. Em caso assim, não há que se observar o

relativa à ADIn 2.325.

Destarte, pode-se afirmar que ainda não foi consolidado o entendimento acerca dessa matéria.

Um aspecto que ganha relevância relativamente a esse tópico, abordado anteriormente (item 1 da seção B, retro), diz respeito ao termo inicial de contagem do prazo de 48 meses, manifestado de modo mais forte aqui em razão do período que costuma mediar entre a aquisição de bens para formação do estabelecimento e o início de suas atividades. Retomamos o que ficou estabelecido naquele item, a partir da caracterização do direito à compensação como submetido à condição suspensiva, para concluir que o termo inicial dependeria do regime de apuração adotado, de modo a servir para caracterizar a primeira operação posterior do estabelecimento<sup>205</sup>.

Esse, portanto, o alcance da não-cumulatividade para os bens do ativo permanente.

A partir do momento em que adotada a não-cumulatividade de acordo com o modelo de tributo do tipo consumo, com o advento do termo previsto no art. 33 da LC 87/96, não se justificará a adoção de um sistema diferenciado para o material de uso ou consumo e outro para o ativo permanente, impondo-se uma uniformização. De qualquer modo, o mais danoso nessa mudança de tratamento que ocorreu ou ocorrerá é a insegurança jurídica criada. Essa

---

princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente.

II. – Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

III. – R.E. conhecido e provido.

BRASIL. RE Nº 204.062-2 ES, 1ª T., Rel. Min. Carlos Velloso, j. 27 set. 1996, v.u., **D.J.** de 19 dez. 1996.

<sup>205</sup> A título de ilustração, valem-nos dos seguintes ensinamentos.

Através da conjugação dos elementos literal, sistêmico e finalístico com os oriundos da nova hermenêutica constitucional, as disposições incluídas pela LC 102/2000 no artigo 20 da LC 87/96 devem ser entendidas da seguinte forma:

a) o crédito de bem do ativo fixo deve ser *incorporado* pelo contribuinte à sua conta “crédito” do ICMS em 48 parcelas, a contar da entrada do bem, a fim de tornar esse creditamento mais próximo da “saída financeira” desse bem do ativo fixo;

b) o que deve ser feito, necessariamente, em 48 parcelas, é o creditamento, não o aproveitamento desse crédito, pretensão que somente nasce com a ocorrência de débitos;

c) o prazo de caducidade para o aproveitamento dos créditos somente tem início a partir de quando esse crédito pode ser aproveitado, em face da ocorrência de débitos, e esse aproveitamento não acontece por inércia do contribuinte. (MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Crédito de bens destinados ao Ativo Fixo. Lei Complementar 102/2000. Aproveitamento em 48 meses. Efeitos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 76, p. 131-147, jan. 2002, p. 144).

oscilação apenas traz conseqüências negativas para o planejamento de investimentos e a relação fisco-contribuinte.

### 3) Material de uso e consumo

O tratamento dispensado ao material de uso e consumo não se afasta do que restou estabelecido como alcance da não-cumulatividade: somente ensejam o direito a crédito os insumos que se integram ao produto industrializado ou mercadoria, ou são consumidos diretamente no processo de fabricação, com a ressalva relativa aos bens do ativo permanente, como explanado no item anterior.

Então, o material de uso e consumo, tanto para o IPI como para o ICMS não enseja crédito do imposto pago, o que vem sendo reafirmado nas questões submetidas à apreciação do poder judiciário<sup>206</sup>.

---

<sup>206</sup> De que são exemplos as decisões assim ementadas:

O USO DE SACOS E SACOLAS GRATUITAMENTE FORNECIDOS POR ESTABELECIMENTO COMERCIAL AOS SEUS FREGUESES, NAO AUTORIZA O CREDITO DE ICM, NAS OPERACOES SUBSEQUENTES. ICM. PARA SUA INCIDENCIA NAO BASTA O SIMPLES DESLOCAMENTO FISICO DA MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO COMERCIAL, INDUSTRIAL OU PRODUTOR. FAZ-SE MISTER QUE A SAIDA IMPORTE NUM NEGOCIO JURIDICO OU OPERACAO ECONOMICA. RE NAO CONHECIDO. (BRASIL. RE 94120/AL, Rel. Min. Cordeiro Guerra, 2ª T., j. 14 set. 1982, v.u., DJ 12 nov. 1982, p. 11487).

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO ORIUNDO DA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS. COMPENSAÇÃO IMEDIATA DE CRÉDITO DECORRENTE DE AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO USO E CONSUMO. LC 87/96.

I - A segurança concedida declarou o direito à compensação administrativa dos créditos, com a participação do Estado, para sua utilização sem restrições temporais, observando-se o prazo prescricional de cinco anos, a contar da propositura da lide.

II - A LC nº 87/96 criou benefício para o contribuinte, prevendo a possibilidade de serem compensados créditos de ICMS decorrentes da aquisição de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. No entanto, fixou limite temporal que deve ser observado para sua implementação, devendo ser reformada a decisão.

III - O recorrente não fundamentou o pedido para a denegação da segurança quanto à compensação dos créditos de ICMS oriundos da aquisição de mercadorias destinadas ao comércio, razão pela qual se mantém o julgado neste ponto.

IV - Recurso especial parcialmente provido para que a segurança concedida pelo Tribunal *a quo* observe os limites e restrições dos artigos 20 e 31 da LC nº 87/96. (BRASIL. REsp 584.019, Rel. Min. Francisco Falcão,

Registre-se apenas, como fato novo, a mudança no regime de compensação do ICMS introduzida pela LC 87/96<sup>207</sup>, possibilitando o direito a crédito a contar de data futura, sistematicamente adiada<sup>208</sup>. Certamente isso não contribui para a segurança jurídica. No entanto, como já abordado (item 1 da seção B, retro), tem sido reconhecido não ter se operado o reconhecimento do direito a crédito com eficácia retroativa.

#### **4) Energia Elétrica e Serviços de Comunicação**

Descabe aqui tratar do IPI, pois a energia elétrica e os serviços de comunicação não se incluem em sua base de incidência, de modo a haver valor cobrado para compensação em etapa posterior.

Esses insumos também não figuravam na base de incidência do ICM e, conseqüentemente, não eram abrangidos pelo Decreto-Lei 406/68. Em razão disso, as disposições a eles atinentes para fins de ICMS eram dadas pelo Convênio 66/88 até a edição

---

1ª T., j. 28 set. 2004, v.u., DJ 3 nov. 2004, p. 144).

<sup>207</sup> Art. 20 – Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

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

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1.º de janeiro de 2007;

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

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica no estabelecimento;

b) quando consumida no processo de industrialização;

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

d) a partir de 1º de janeiro de 2007, nas demais hipóteses.

III – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor.

IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:

a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;

b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e

c) a partir de 1º de janeiro de 2007, nas demais hipóteses.

<sup>208</sup> Leis Complementares 92/97, 99/99, 102/00 e 114/02. O que era previsto para ocorrer a partir de 1998 foi

da LC 87/96. Sob aquele diploma, admitia-se o crédito de acordo com a mesma moldura ora em vigor pela LC 87/96. O crédito de energia elétrica consumida em processo de industrialização que resultasse em mercadoria tributada ou exportada, era admitido, assim como o relativo a serviço de comunicação empregado na execução de serviço de mesma natureza<sup>209</sup>.

No período que mediou entre a entrada em vigor da LC 87/96 (1º/11/96) e a vigência da LC 102, entretanto, foi admitido o crédito relativo à energia elétrica consumida no estabelecimento quando relacionada à operação posterior tributada, assim como para os serviços de comunicação. Como já comentado, embora a LC 102, que fez retornar à sistemática anterior, tenha entrado em vigor em 1º/8/2000, o STF julgou que havia aumento do tributo exigido, com violação ao princípio da anterioridade. Portanto, a sistemática prevista inicialmente na LC 87/96 vigeu até 31/12/2000<sup>210</sup>.

---

retardado para 2007.

<sup>209</sup> Nesse período, a título de ilustração, podemos citar a decisão no RE 200.168, retro transcrito.

<sup>210</sup> Ainda assim, não foi reconhecida a tese no sentido de atribuir eficácia retroativa a tais disposições.

TRIBUTÁRIO - ICMS - COMPENSAÇÃO DO ICMS DAS CONTAS DE ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO: PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INAPLICABILIDADE DE DISPOSITIVOS DO CÓDIGO CIVIL VISANDO REDUÇÃO DE MULTA ADMINISTRATIVA.

1. A utilização de energia elétrica e serviços de telecomunicação por empresa comercial não podem ser tratadas como insumos para efeito de compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes.

2. Previsão expressa do não creditamento (incisos II e IV do art. 31 do Convênio 66/88), ratificado no artigo 20, § 1º, da Lei Complementar 87/96.

3. Inaplicabilidade de dispositivos do Código Civil visando redução de multa decorrente do cometimento de infração formal, no âmbito do direito administrativo.

4. Recurso especial improvido. (BRASIL. REsp 518656/RS; Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª T., j. 18 dez. 2003, v.u., DJ 31 maio 2004, p. 268).

#### ***D) Não-cumulatividade e exonerações***

Presentemente, cabe analisar as situações pontuais de exoneração e sua relação com a não-cumulatividade. Como se demonstrará, são vários os casos em que ambos são confrontados. Considerando que a não-cumulatividade manifesta-se nos casos de incidência do tributo e que a exoneração representa uma situação de não exigência do mesmo, a interação típica para nosso exame se constitui naquela situação em que a ocorrência de um desses fenômenos se dá entremeadamente em relação ao outro. Destarte, os casos típicos podem ser enquadrados em uma de duas possibilidades: uma situação de exigência precedida e seguida de exoneração(ões), ou, reciprocamente, uma situação de exoneração precedida e seguida de exigência do tributo. Essas possibilidades compreendem aquelas em que se dá a exoneração seguida da exigência e vice-versa.

Partindo dos pressupostos de cada um dos institutos, temos que ambos têm um fim em comum: não foram concebidos para incrementar a carga tributária. A exoneração visa justamente ao contrário, diminuí-la, enquanto a não-cumulatividade visa a impedir que ela aumente em razão de causas estranhas à sistemática interna do tributo, suas características inerentes.

Assim, podemos tomar como pressuposto que a interação entre esses dois institutos não deve provocar aumento na carga tributária. Caso isso ocorra, deverá haver justificativa suficientemente forte de ordem jurídica a amparar tal contradição.

Além disso, a exoneração não pode ser aplicada mediante critérios casuísticos e pessoais. Se a exoneração é o reverso do poder de tributar, e se a Administração Pública só pode agir de acordo com o que a Lei comanda, tais critérios devem estar estipulados em lei. Acresça-se que o tributo é indisponível para o interesse público. Logo, a lei deve prever

especificamente a situação em que o mesmo pode ser dispensado<sup>211</sup>.

Se a lei isentiva prevê a dispensa do tributo de um lado e a Regra-Matriz prevê, *a priori*, sua incidência de outro, necessariamente tais normas devem combinar-se para promover a exoneração. Mais ainda, os critérios de exoneração devem confundir-se com os da regra-matriz para estabelecer a exoneração.

Isso dá conta do pressuposto formal de nosso estudo, a ser desdobrado adiante (item 2).

Se esses critérios são internos à Regra-Matriz, significa dizer que a exoneração se estabelece a partir dos aspectos inerentes ao tributo. E se a não-cumulatividade está relacionada à extinção da obrigação tributária e visa a impedir que causas outras que não as inerentes ao tributo aumentem sua incidência, podemos concluir que tais institutos operam em campos apartados. Suas esferas de influência não se superpõem. Além de reforçar a idéia de que sua interação não pode provocar o aumento da incidência tributária, essa conclusão tem por corolário que a influência de um não deve repercutir na de outro. Conseqüentemente, um não pode reforçar os efeitos do outro também. A não-cumulatividade não pode servir para provocar maior exoneração.

Se fôssemos representar figuradamente a situação existente entre carga tributária e não-cumulatividade, poderíamos propor um gráfico plano, como em um sistema cartesiano bi-dimensional, em que os eixos representam a carga tributária nominal e a carga tributária real. Nesse sistema, só há um locus para a não-cumulatividade absoluta: uma reta que diste igualmente, em todos os seus pontos, de ambos os eixos. No espaço delimitado entre essa reta e o eixo da carga nominal estaremos em uma situação de exoneração, enquanto o espaço restante representa uma situação de cumulatividade.

Esses são, portanto, os postulados e o pressuposto formal que orientarão nosso estudo.

---

<sup>211</sup> CF, art. 150, § 6º; CTN, art. 176.

Sob o ponto de vista material, torna-se necessária outra digressão.

A exoneração não pode representar a completa erradicação do tributo. Se, no entanto, ela diminui o seu impacto em relação a algumas situações, isso significa que ela, de alguma maneira, está diferenciando essa situação das demais que ficam expostas à normal incidência do gravame. Vale dizer, a exoneração propõe uma desigualdade.

De acordo com o que se construiu como conteúdo do princípio da igualdade, este não representa uma vedação à desigualação. Muito antes disso, tratar desigualmente os desiguais na medida de sua desigualdade é o bordão incansadamente repetido e apontado como uma das facetas daquele princípio. No dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello

[...] as discriminações são recebidas como compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente quando existe um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição.<sup>212</sup>

Então, será importante, em cada caso concreto submetido à análise, identificar qual o fim prestigiado pela Constituição. Isso não com vistas a validar a própria exoneração, o que refoge ao escopo desse trabalho, mas para validar a interação entre não-cumulatividade e exoneração. Sua combinação não poderá resultar em diminuição ou desprestígio da finalidade constitucionalmente amparada.

---

<sup>212</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 17.

## 1) Ruptura aparente da não-cumulatividade

A norma representada pelo inciso II<sup>213</sup> do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição Federal suscita grande debate em torno de seu alcance como adiante se comentará (itens 3 e 4). Por ora, interessa-nos verificar se ela representa uma exceção à não-cumulatividade, uma conformação especial do instituto, ou tem outra natureza, bem como quais as conseqüências para nosso estudo. Registre-se que até o momento, não detectamos diferenças maiores para a não-cumulatividade dos principais tributos, ICMS e IPI, que não aquelas decorrentes do contraste entre fragmentação e unidade das respectivas competências legislativas.

Contudo, a presença dessa norma no escopo do ICMS e sua ausência no do IPI podem levar a uma profunda distinção, na opinião dos doutrinadores, a ponto de infirmar a não-cumulatividade como princípio.

Basta esse severo diagnóstico do regime constitucional da incumulatividade para evidenciar que as restrições à compensação nas isenções do ICMS, não são aplicáveis às do IPI. A que fica reduzido o decantado – tão decantado quanto equivocadamente – “princípio” da incumulatividade? A coisa nenhuma. São regras tópicas de juridicização de uma técnica de tributação peculiar aos impostos não cumulativos.<sup>214</sup>

Acresça-se que a colocação do mestre pernambucano levou em conta a versão anterior da norma, mais restrita, representada pelo inciso II<sup>215</sup> do art. 23 da Constituição de 1969, na redação que lhe conferiu a EC 23/83.

<sup>213</sup> II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

<sup>214</sup> BORGES, José Souto Maior. Crédito do IPI relativo a insumo isento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 159-171, set. 1999, p. 162.

<sup>215</sup> II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. **A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.**

Essa possibilidade de ruptura de sua unidade, porém, não é facilmente constatável a primeira vista. Na verdade, é difícil delimitar a finalidade da norma a partir do que já foi visto até o momento.

O retratado na alínea 'a' do inciso seria desnecessário, pois não haveria possibilidade de crédito na ausência de imposto cobrado nas operações anteriores. Quanto à alínea 'b', igualmente seria desnecessário, na medida em que não haveria operação posterior que ensejasse a compensação do montante cobrado nas anteriores.

Para alguns, a norma somente se justificaria em razão da atribuição de eficácia à legislação para excepcionar aquelas conseqüências que seriam implícitas ao próprio mecanismo da não-cumulatividade<sup>216</sup>.

Sua origem histórica, porém, é outra.

No início da década de 70, em dois julgados decididos no intervalo de aproximadamente dois meses, o STF conferiu interpretação à não-cumulatividade ensejando vários desdobramentos que repercutem até hoje, podendo ser sintetizada nas seguintes ementas.

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. CONTRIBUINTE, BENEFICIADO POR ISENÇÃO OU INCENTIVO, NO ESTADO PRODUTOR, NAO ESTÁ SUJEITO AO TRIBUTO CORRESPONDENTE, NO ESTADO CONSUMIDOR. RECURSO NÃO CONHECIDO.<sup>217</sup>

I.C.M. - INCENTIVOS. O QUANTUM DA ISENÇÃO, OU RESTITUIÇÃO DO ICM, CONCEDIDA PELO ESTADO DE ORIGEM DO PRODUTO NÃO PODE LOCUPLETAR O ESTADO DE DESTINO, MERCÊ DE DENEGAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL POR PARTE DESTA.  
218

A partir do que restou assentado, os Estados poderiam conceder desonerações fiscais ou financeiras, e, ainda assim, poderia haver o crédito do imposto para compensação em

---

<sup>216</sup> Nesse sentido, ver BEIJA, ICMS ..., p. 162.

<sup>217</sup> BRASIL. RE 76945 Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, j. 29 mar. 1974, 1ª T., v.u., DJ 26 abr. 1974, p. 2680.

operação posterior. Nos casos em que se tratasse de operação interestadual, a Unidade da Federação que concedesse o favor fiscal teria a contrapartida do benefício, enquanto o Estado de destino, caso realizada operação posterior, teria de suportar um crédito para o qual não houve contrapartida econômica sem benefício correspondente.

A primeira reação dos Estados consistiu na elaboração da Lei Complementar 24/75, de cunho preventivo, visando a inibir a proliferação de benefícios. Mesmo com a previsão de sanções<sup>219</sup>, seus efeitos não foram alcançados, dado à natureza constitucional da interpretação então conferida à não-cumulatividade. Em etapa seguinte, foi editada a EC 23/83, dita Emenda Passos Porto, prevendo quase a mesma sanção já desenhada para o pretendido crédito fiscal.

Essa situação seria a que perdura até o presente? Alguns autores afirmam que sim<sup>220</sup>. Entendemos que não. Aquela sanção constitucional não seria mais necessária, na medida em que o legislador constituinte de 1988 conferiu aos Estados a legitimidade para iniciar o controle abstrato de constitucionalidade das normas que concedam benefícios em contrariedade ao acordado entre as Unidades da Federação<sup>221</sup>

Qual seria então a finalidade da norma em comento? Entendemos que, dado ao precedente ocorrido, tal norma visa a explicitar o conteúdo da não-cumulatividade, bem como atribuir à legislação a eficácia para excepcionar tal regra. Trata-se de norma que visa a combater a indesejada guerra fiscal e que encontra fundamento também nos princípios

---

<sup>218</sup> BRASIL. RE 77093 Rel: Min. Aliomar Baleeiro, j. 04 jun.1974, 1ª T., v.u., **RTJ** 73/487.

<sup>219</sup> Art. 8º – A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I – a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II – a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda a remissão do débito correspondente.

<sup>220</sup> Tome-se o seguinte exemplo.

A introdução do limite constitucional à não-cumulatividade e à isenção do ICMS, teve por finalidade evitar a denominada “guerra fiscal”, isto é, a disputa entre os Estados, considerada pelo Constituinte de 1988 como prejudicial às Fazendas Estaduais. (CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções Tributárias do IPI, em face do princípio da não- cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 33, p. 142-166, jun. 1998, p. 163).

<sup>221</sup> CF, art. 102, IV e V, c/c art. 150, § 6º e art. 155, § 2º, XII, ‘g’.

Federativo (CF, art. 1º) e de construção de uma sociedade solidária (CF, art. 3º).

Se entendida dessa forma, a norma em discussão não representa uma ruptura da não-cumulatividade entre ICMS e IPI. Ao contrário, seria igualmente aplicável a esse tributo, pois explicitaria um conteúdo seu, na medida do possível, já que no IPI não são encontrados os problemas causados pela fragmentação da competência tributária. A exoneração objetiva, quando concedida, vale em todo o território nacional.

## **2) Regra-Matriz de Incidência e exonerações**

Além da correlação demonstrada entre exoneração e Regra-Matriz, decorrente da necessidade de conformação do poder de tributar, e que se pode dizer ser uma correlação determinada por injunções externas, encontraremos uma forte correlação de ordem interna entre esses institutos. As espécies exonerativas encontradas correspondem à mutilação ou não aplicação de um dos aspectos da Regra-Matriz já elencados (item 2.1 da seção B, retro). Além de reforçar a opção pelo modelo, já justificada em outros termos, a coincidência indica a propriedade do mesmo como instrumento de análise.

A não incidência, como enfocada aqui, representa uma exclusão dos fatos que compõem o aspecto material. Todas as ações que não coincidem com o seu núcleo são representadas pela não-incidência. Trata-se de caso de não aplicação do aspecto material, por incompatibilidade entre a hipótese de incidência e o fato considerado.

A alíquota zero dispensa comentários, assim como a base de cálculo reduzida.

O diferimento representa uma alteração no aspecto temporal, normalmente associada a uma modificação no aspecto pessoal.

A isenção é utilizada residualmente. Logo, pode representar uma alteração no critério espacial, pessoal ou material, nas hipóteses em que esse é mutilado, ou sofre um recorte. Inclui-se no gênero de isenção também a imunidade, dita isenção constitucionalmente qualificada.

### **3) Não-incidência**

A não-incidência, tal como será tratada aqui, não pode ser confundida com a imunidade. Mesmo nos casos em que a Constituição, estabelecendo em sentido prospectivo, coloca que ‘não incidirá’ o tributo em uma ou outra situação, estamos frente a um caso de imunidade, uma isenção constitucionalmente qualificada.

A não-incidência representa uma vedação pré-ordenada de não configuração da Regra-Matriz porque o fato sob exame não se enquadra no descritivo hipotético. O aspecto material não se mostra íntegro.

As situações típicas que encontramos para o ICMS ou o IPI envolvem os casos em que uma mercadoria ou produto normalmente tributados, na operação posterior não sofrem a incidência do tributo, que passa a incidir normalmente a partir da operação subsequente. São casos como aqueles em que a mercadoria é adquirida por usuário final que, após algum tempo, reintroduz a mesma para circulação junto a quem lhe dispensará o tratamento de mercadoria novamente; ou o adquirente de produto industrializado que, após seu uso, entrega-o a quem o industrializará novamente, dando início à nova etapa de circulação do produto.

Nessas situações, ainda que o tributo fosse plenamente exigido quando novamente recolocado sob a incidência do tributo, qualquer vedação à apropriação de crédito de parte do

agente, que sofre novamente sua incidência, não representa uma cumulatividade do tributo em comparação às situações de circulação ininterrupta, pois a mercadoria ou produto industrializado não podem carregar consigo o mesmo *quantum* de tributo que portava até ser destinado ao usuário final. Este uso faz com que o mesmo sofra alguma depreciação, inviabilizando a recuperação total do tributo, muitas vezes obstada por uma impossibilidade prática de se conhecer o valor anteriormente exigido.

Por essa razão, ICMS e IPI valem-se de redução do tributo na próxima operação. O IPI incide apenas sobre a diferença entre o valor de revenda e o de aquisição<sup>222</sup>; e o ICMS incide na saída sobre 20% do valor de revenda<sup>223</sup>. A diferença de tratamento não representa maior ou menor cumulatividade *a priori*, que dependerá aí de situações de mercado.

Nesse ponto, a norma descrita no art. 155, § 2º, II, 'b', se justificaria também por representar uma regra de concordância prática. Demonstrando-se inviável a recuperação do tributo em todas as situações, a norma constitucional, para igualar todos os casos, faz tabula rasa das situações até então configuradas, para que se reinicie novamente.

Recorde-se que essa norma não existia antes da promulgação da CF/88. A norma introduzida pela Emenda 23/83 era mais restrita, como já comentado (item 1, retro). De acordo com a sistemática do ICMS (ou ICM) até então vigente, não se configurava a hipótese de aproveitamento de crédito em meio à qual se verificasse a não-incidência. Todavia, isso mudou com a introdução do creditamento dos bens do ativo permanente pela LC 87/96. Quer em sua sistemática original, de crédito integral e estorno parcelado em 60 meses; quer pela sistemática ora em vigor de crédito à razão de 1/48 do montante inicial; pode ocorrer que haja a alienação do bem durante o seu período de amortização, alienação esta que se dá sob a não-incidência do tributo<sup>224</sup>. E, nesse caso, se incorporado a outro processo de circulação de

---

<sup>222</sup> Decreto-Lei 400/68, art. 7º.

<sup>223</sup> Convênio 15/81, cláusula 1ª.

<sup>224</sup> E que ocasiona o estorno do crédito remanescente, de acordo com o inciso V do parágrafo 5º do art. 20 da LC 87/96.

mercadoria, haveria maior certeza de não se causar efeito cumulativo se fosse possível o aproveitamento do crédito ainda restante. Frise-se que a situação descrita é excepcional<sup>225</sup>, sendo duvidoso o proveito de seu tratamento normativo por inconveniência, em comparação à praticidade do que hoje se encontra estabelecido.

Cabe ainda referir que isso não representa ruptura do conteúdo intrínseco da não-cumulatividade comum a ICMS e IPI, pois não há identidade de tratamento para ambos no que toca ao ativo permanente, assim como que o contexto normativo extraconstitucional acaba por confirmar a norma constitucional.

O paradigma jurisprudencial comumente invocado para assinalar o tratamento dispensado à espécie consiste no RE 161.031<sup>226</sup>, em que se discutiu o caso acima descrito no âmbito do ICMS. A decisão, porém, não versa exatamente sobre a situação retratada no convênio, mas sobre a sua implementação no Regulamento do ICMS mineiro em que se vedava o crédito nas etapas seguintes após aquela em que a mercadoria voltou a ser tributada. Essa particularidade não diz respeito às situações ora abordadas, não se podendo falar, com propriedade, tratar-se de um precedente aplicável a esses casos.

Conclui-se, portanto, que as situações de não-incidência, do modo como aqui foram consideradas, não apresentam, potencialmente, uma interação que demonstre haver um efeito cumulativo significativo, a ponto de infirmar a sistemática ora adotada para ICMS e IPI.

---

<sup>225</sup> Admitida a manutenção da redução, a situação como hoje em vigor seria mais vantajosa, certamente, nos casos em que a alienação se desse nos últimos 9,6 meses de amortização do bem. O não aproveitamento do bem do ativo em período menor (e. g. por obsolescência) que 38,4 meses (48-9,6) configura-se como situação mais excepcional ainda.

<sup>226</sup> Assim ementado:

ICMS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - MERCADORIA USADA - BASE DE INCIDÊNCIA MENOR - PROIBIÇÃO DE CRÉDITO - INCONSTITUCIONALIDADE. Conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas "a" e "b" do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão. (BRASIL. RE 161031/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 24 mar. 1997, v.m., DJ 06 jun. 1997, p. 24881).

#### 4) Isenção

Como já dito anteriormente, ao tratarmos de isenção estaremos tratando também de imunidade e dos casos residuais de exoneração, que compreendem recortes ou exclusões nos aspectos material, pessoal e espacial da Regra-Matriz. Apenas para apontar a distinção para com a não-incidência, vale dizer que nos casos em que essa se verifica já se poderia, *a priori*, concluir pela incompatibilidade do caso concreto para com a hipótese de incidência. Nos casos de isenção, isso não ocorre, sendo inexigível o tributo em razão de composição normativa que atua sobre um fato ou conjunto de fatos que integrariam, *a priori*, aqueles que dariam azo à exigência tributária.

A multiplicidade de casos, ao contrário da não-incidência, aponta para uma dificuldade do tratamento singular, razão pela qual tal abordagem será restrita a alguns casos pinçados dentre as decisões judiciais de maior repercussão, ou que estabeleceram precedentes nessa seara.

Como já apontado, as situações em que se dá operação isenta em meio a operações tributadas podem ensejar efeitos cumulativos. De acordo com as noções esboçadas até aqui, ao praticar operação isenta, o tributo cobrado não poderia ser levado à compensação, em razão da inexistência do correspondente débito a compensar. Entretanto, a operação tributada posterior à operação isenta, em tese a valores sempre crescentes em relação a esta, também não ensejaria a compensação, agora pela ausência do valor cobrado na operação anterior. Cria-se um efeito cumulativo quantitativamente correspondente ao tributo exigido na operação anterior à isenta<sup>227</sup>.

---

<sup>227</sup> São as isenções intermediárias, como já referia Alcides Jorge Costa:

Na Segunda hipótese, isenções nas fases intermediárias do ciclo de produção ou comercialização, pode haver um efeito cumulativo apreciável se o ICM que houver incidido nas operações anteriores à isenta não puder ser levado em conta nas operações posteriores. Mas este efeito cumulativo é contrário a princípio constitucional expresso. (COSTA, **ICM na Constituição...**, p. 134).

Essa situação, embora decorrente dos próprios termos da norma da não-cumulatividade, representa uma contradição para com sua finalidade. Qual seria a solução para essa aparente contradição? Como o efeito cumulativo causado corresponde ao tributo exigido na operação posterior à isenta, a maneira mais lógica de eliminá-lo consistiria em admitir-se o crédito do valor correspondente.

Contudo, quando chamado a elucidar essa questão, o STF pronunciou-se diversamente, admitindo o crédito sobre o imposto calculado (e não pago, ou cobrado) sobre a operação imune<sup>228</sup>. Tratava-se das situações envolvendo aquisições de café do IBC. Como essa autarquia era imune<sup>229</sup> ao ICM, suas vendas não sofriam a exigência do tributo.

Essa decisão, enfocando exclusivamente a finalidade da não-cumulatividade, mas deixando de lado seus pressupostos, provocou um efeito exonerativo maior do que o comportado pela norma.

Um dos efeitos trazidos pelo *decisum* consistiu em grande esforço doutrinário para justificar o enquadramento normativo do julgado. A discussão prendia-se a identificar o significado da expressão “montante cobrado”. Se restasse caracterizado o montante como resultado hipotético da incidência do tributo, justificar-se-ia o crédito mesmo sobre a operação isenta. Se entendido como valor exigível do sujeito passivo, e incluído na transação, não seria possível o crédito sobre aquelas operações. Trata-se de debate que se mantém aceso até os dias de hoje.

Em posições opostas, na discussão travada à época, vamos encontrar os seguintes posicionamentos.

---

<sup>228</sup> Ao apreciar o RE 71.686, assim ementado.

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. INVALIDADE DE ATO DO GOVERNO ESTADUAL, CONTRÁRIO AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE, CONSAGRADO NO ART. 23, II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. RECURSO NÃO CONHECIDO. (BRASIL. RE 71.686/PR, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, 1ª T., j. 27 abr. 1971, v.u., DJ 28 maio 1971, **RTJ** 57/662).

<sup>229</sup> Como reconhece, por exemplo, o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 80.251.

O vocábulo “cobrado” não pode ser entendido no sentido de concretamente exigido. Seria irreal pretender que o adquirente soubesse se o Estado exigiu ou não, concretamente, o ICM que incidiu sobre a operação.. O sentido de cobrar só pode ser o de incidir.<sup>230</sup>

Parece-nos que a acepção “montante” (de imposto) “cobrado”, que vem de ser utilizada pelo legislador constitucional nos dois dispositivos acima transcritos, pressupõe, antes de tudo, que se trata de (montante) de imposto que foi objeto de lançamento.

Este requisito, ínsito no próprio texto constitucional, não implica, para fins de abatimento ou dedução na prova do pagamento do imposto. Basta que haja formalização regular da obrigação tributária correspondente.<sup>231</sup>

Assim sendo, *cobrado* nos termos constitucionais é expressão equivalente a *imposto devido*, porque, em decorrência da operação há um débito tributário.<sup>232</sup>

Além dos fundamentos já expostos aqui, acerca dos aspectos fenomênicos da não-cumulatividade e dos pressupostos que norteiam a interação entre esse instituto e as exonerações, entendemos que a equiparação de cobrança à incidência não se mantém em uma análise do significado do termo como empregado nas Constituições a partir de 1946,<sup>233</sup> a partir da qual foram introduzidos o IPI e o ICM. Em todas as situações em que o legislador se valeu dos termos cobrar ou cobrança, o fez como sinônimo de exigência, havendo situações em que distinguiu, no mesmo dispositivo, um do outro.<sup>234</sup> Na CF/88, a alusão à incidência aparece em diversos dispositivos que também empregam o termo cobrar ou cobrança, sinalizando significados diversos, como no art. 149, *caput*, e seus parágrafos; art. 150, III e seu § 5º; art. 153, § 3º, II e III e §§ 4º e 5º; 155, § 2º, I e IX, X, XII, ‘e’, ‘h’, § 3º, § 4º, ‘b’; ADCT, arts. 34, §§ 6º, 12 e § 9º. Portanto, não haveria como equiparar a cobrança à incidência, fazendo com que o significado da expressão “montante cobrado” passasse a ser “montante que teria incidido”.

<sup>230</sup> COSTA, ICM ..., p. 156.

<sup>231</sup> BONILHA, IPI e ICM ..., p. 143.

<sup>232</sup> BORGES, Isenções e reduções ..., p. 208.

<sup>233</sup> Constituição de 1946: arts. 16; 21; 27; 30; 141, § 34; ADCT, art. 13, § 1º. Emenda Constitucional nº 18/65: arts. 2º, II e IV; 13; 18; 19; 26; Constituição de 1967: arts. 19, §§ 2º e 3º; 23; 24, § 2º; 150, § 29; Constituição de 1969: art. 18, § 2º; 153, § 29. Constituição de 1988: arts. 149, § 1º; 149, § 1º; 150, III, V; 155, § 2º, XII, ‘d’; 192, § 3º, antes de sua revogação pela EC 40/02; ADCT, arts. 10, § 2º; 34, §§ 6º e 12; 74, § 4º; 75 e 84.

<sup>234</sup> CF/67, art. 19, § 2º. CF/69, art. 18, § 2º.

Além disso, o uso da expressão “montante cobrado” empresta àquele vocábulo um alcance direcionado à sua liquidez, como fruto do lançamento a que se refere Paulo Bonilha.

Para que se viabilizasse a não cumulatividade sobre o montante cobrado nas operações anteriores à isenta, bastaria que aquele que promovesse esta operação ao amparo da exoneração informasse ao adquirente o valor do imposto anteriormente cobrado, ou a base sobre a qual foi calculado, para que esse efetuasse o crédito correspondente<sup>235</sup>.

Sob outro enfoque, ligeiramente diferenciado, passou-se a discutir a questão no que tange à exigência do tributo cuja cobrança havia sido dispensada na operação anterior, não se justificando sua exigência na operação seguinte que fosse tributada, sob pena de transformar-se isenção em mero diferimento<sup>236</sup>. Também neste debate, polarizou-se a discussão entre as seguintes posições.

Neste contexto, então, a isenção concedida vai se apresentar como a decisão do Poder Público de abrir mão de uma parcela de sua pretensão de cunho econômico e não a deslocação da carga tributária. Com efeito, o Poder Público tem plena competência para criar e arrecadar o ICM, mas não para distribuir sua carga conforme melhor lhe aprouver, pois com isto o princípio de não cumulatividade não se compadece. Se uma parcela do imposto não for arrecadada por ter sido concedida isenção àquele fato gerador – que se insere no conjunto de operações relevantes, por força da primeira norma jurídica da biquilificação – isto não é fundamento ou razão suficiente para aumentar a carga tributária que caberia ao sujeito passivo da incidência subsequente, pela vedação ao direito de crédito relativamente à operação anterior.<sup>237</sup>

Tem-se dito, equivocadamente, que o abatimento – nos casos citados, na letra b – decorre de outros motivos. Se a lei isenta uma operação, não pode o Fisco exigir de outrem o imposto dispensado. Se a Constituição torna imunes certas operações, não se pode exigir posteriormente, de terceiro, o imposto excluído. Isso tornaria ineficazes a isenção e a imunidade (RE 88.675).

O defeito de raciocínio é notório.

Se o ICM incide em cada operação, e sobre o valor total de cada uma, a

---

<sup>235</sup> Esta linha de pensamento também é, ou era, a sugerida por Hugo de Brito Machado para o ICMS, ao expor: Combinadas as duas normas, a da alínea *a*, como a da alínea *b*, do inciso II, do § 2º do art. 155 da Constituição, tem-se de concluir que os créditos relativos a operações anteriores, que não podem ser utilizados na prática de operações com isenção ou não-incidência, em se tratando de mercadoria que vai seguir circulando, devem ser atribuídos a quem, nas etapas seguintes, deva pagar o imposto. (MACHADO, **Aspectos...**, p. 142-143).

<sup>236</sup> Este argumento será abordado com maior propriedade no item que trata do diferimento.

<sup>237</sup> GRECO, ICM..., p. 231.

exigência do tributo sobre esse valor não pode estar comprometida, porque anteriormente operações outras se tornaram isentas ou realizaram-se ao abrigo de imunidades. Se o imposto incide sobre cada negócio jurídico, como explicar, juridicamente, que a exigência de tributo em uma operação equivale e a exigência de tributo em operação anterior?

Ainda mais flagrante o engano quando é sabido que – em qualquer caso, isentas ou não as operações antecedentes, imunes estas ou não – o débito tributário, na nova operação, será sempre o mesmo, com eficácia autônoma, sempre apurado em função da aplicação da alíquota sobre o valor dessa operação.

Nesses casos não se exige imposto dispensado por isenção ou imposto excluído por imunidades. Simplesmente torna-se devido o imposto relativo a nova operação realizada – esta não isenta e não imune.<sup>238</sup>

As noções esboçadas até aqui confirmam essa última posição. Se a não-cumulatividade cuida de extinção da obrigação tributária, não se pode pretender que ela opere no momento da incidência. Nesta oportunidade, o tributo é cobrado com base em seus aspectos quantitativos, não havendo como se cogitar de exigência anterior. A valer essa idéia, ter-se-ia um tributo sobre valor agregado, pois sempre seria necessário dispensar o valor cobrado anteriormente.

Além disso, sob o ponto de vista material, há outras justificativas para esse posicionamento. Como estabelecido inicialmente, toda exoneração tem, como pressuposto de validade, uma situação de desigualdade que só se justifica se amparada por um *discrímen* constitucionalmente prestigiado. Admitir que a dispensa do tributo na operação isenta comunique-se aos elementos posteriores da cadeia de circulação da mercadoria ou produto, significa estendê-la a eles, sem questionar o enquadramento na situação diferenciadora constitucionalmente justificada.

De modo mais analítico, significaria dizer que a distinção estabelecida com base em um dos aspectos da Regra-Matriz pode ser estendida a outrem que não atenda a esses mesmos critérios. O não imune torna-se imune, o situado em região desenvolvida fica equiparado àquele estabelecido em região que se procura incentivar; a finalidade específica visada pelo

---

<sup>238</sup> ATALIBA; GIARDINO, ICM – LINHAS ....., p. 125

legislador é ampliada sem uma análise de contrapartida do benefício, corrompendo-se a finalidade de incentivo incumbida ao Estado<sup>239</sup>. A própria Regra-Matriz já traz em si os meios pelos quais o alcance de uma isenção pode ser maior ou menor, como a que se dá no confronto do aspecto material em relação aos aspectos pessoal e espacial. Estender o seu alcance significa transmutar um(ns) em outro(s), atribuindo ao operador função legislativa.

Contudo, o alcance das decisões de nossa Corte Suprema tem ido além, ampliando o direito a crédito para aquele que promovesse a operação posterior à isenta<sup>240</sup>.

Sob uma terceira vertente, a apropriação de crédito relativo à operação isenta não decorre da inviabilidade de nova exigência sobre operação em relação a qual operou-se a renúncia fiscal, mas da distribuição da carga ideal do tributo a cada contribuinte<sup>241</sup>. Trata-se de concepção que tomava por base a definição, na moldura constitucional, dos contribuintes do ICM, ora inexistente, além de assumir posição totalmente desvinculada da realidade fática<sup>242</sup> e contraditória em relação à definição dos aspectos da incidência tributária em cada operação de modo autônomo<sup>243</sup>.

---

<sup>239</sup> CF, art. 174.

<sup>240</sup> ICM - CRÉDITO NAS OPERAÇÕES INTER-ESTADUAIS. O FATO DE O ESTADO DE ORIGEM NÃO TER COBRADO DOS FORNECEDORES DE MATÉRIAS PRIMA O ICM E, POR ISSO, NÃO TER HAVIDO O DESTAQUE DO VALOR DESSE TRIBUTUO NAS NOTAS FISCAIS, NÃO AUTORIZA O ESTADO DO DESTINO A EXIGIR O MESMO ICM SOBRE TODO O VALOR DAS SAÍDAS DO REVENDEDOR, SEM LHE GARANTIR OS CRÉDITOS POR SUAS COMPRAS, A FIM DE QUE SE REALIZE A NÃO CUMULATIVIDADE DO ART. 23, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. (BRASIL. RE 78589/SP, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, 1ª T., j. 20 ago. 1974, v.u., **RTJ** 73/898).

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. ISENÇÃO. DEDUÇÃO, NA OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE, DO VALOR DA OPERAÇÃO ISENTA (CF, ART. 23, II). RECURSO EXTRAORDINARIO NAO CONHECIDO. (BRASIL. RE 87610/SP, Rel. Min. Bilac Pinto, 1ª T., j. 18 nov. 1977, v.u., **DJ** 17 fev. 1978, p. 587)

HAVENDO ISENÇÃO DO IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA IMPORTADA, NÃO SE PODE, NA OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE, COBRAR O VALOR DO IMPOSTO, QUE SERIA DEVIDO, NÃO FORA A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. TEM, ASSIM, O REVENDEDOR DIREITO AO ACTO DE DESTAQUE DO VALOR ISENTO, NAS NOTAS FISCAIS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE DÁ PROVIMENTO. (BRASIL. RE 94177/SP, Rel. Min. FIRMINO PAZ, 1ª T., j. 07 ago. 1981, v.u., **DJ** 28-ago. 1981, p. 8266).

<sup>241</sup> Dois propósitos, em verdade, se envolvem nessa cláusula constitucional (art. 23, II, in fine):

a) elisão, como visto, da chamada “incidência em cascata” (não cumulatividade);

b) o da atribuição de carga ideal de ICM a cada contribuinte promovente de operação alcançada pelo imposto (não cumulação). (ATALIBA; GIARDINO, ICM – LINHAS ....., p. 127).

<sup>242</sup> *Ibidem*, p. 129.

<sup>243</sup> *Ibidem*, p. 125, retro.

Até aqui, nesse item, cuidamos da configuração normativa da não-cumulatividade como vigente antes da Emenda Constitucional 23/83, bem como da Constituição de 1988, que alteraram, para o ICM e o ICMS, as conseqüências jurídicas da não-cumulatividade, como antes já comentado (item 1, retro). Cuidando da aparente contradição entre o disposto nos incisos I e II do § 2º do art. 155, Tércio Sampaio Ferraz<sup>244</sup> procura apontar as situações fáticas em que se harmonizariam, chegando às mesmas conclusões apontadas aqui quando do exame da contradição entre exoneração e finalidade da não-cumulatividade. Com base na distinção aparentemente estabelecida entre a não-cumulatividade para o ICMS e o IPI, estaria justificada, para esse último, o crédito sobre a operação isenta<sup>245</sup>. Como já abordado neste tópico, a autonomia entre Regra-Matriz e não-cumulatividade, bem como a ruptura com os pressupostos materiais e normativos da desigualdade estabelecida contrariam aquela idéia.

---

<sup>244</sup> Desta princiologia 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 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 em cascata, então as exceções contidas nas alíneas “a” e “b” do inc. II do § 2º do art. 155 só cabem para aquelas situações em que crédito de um imposto que não incidiu em operação anterior conduziu 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 da 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 não-incidência ocorra no meio do ciclo, o crédito só deixará de ser compensado, devendo ser anulado, apenas no que diz respeito às operações imediatamente posteriores e anteriores, não valendo para as subseqüentes, sob pena de se provocarem extensos e perversos efeitos cumulativos. Fora destes, vale plenamente o princípio da não-cumulatividade: “Interpretam-se estritamente os dispositivos que instituem exceções às regras gerais firmadas pela Constituição” (FERRAZ JÚNIOR., Tércio Sampaio. ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 48, p. 14-24, abr./jun. 1989, p. 20-21).

<sup>245</sup> Ver, por todos, Hugo de Brito Machado, para quem:

Pode parecer que não tendo sido *cobrado* o IPI na operação anterior, em face da isenção, inexistiria o direito ao crédito. Tal entendimento, porém, levaria à supressão pura e simples das isenções, que restariam convertidas em meros diferimentos de incidência. Em casos como o de que se cuida, o *incentivo* consubstanciado na isenção às indústrias sediadas em Manaus restaria inteiramente anulado. O que a Fazenda deixasse de arrecadar, a título de IPI, do produtor da matéria-prima, no Amazonas, seria por ela tranqüilamente recuperado, com a cobrança do valor respectivo às empresas que utilizam aquela matéria-prima.

Seria mais vantajoso para os industriais adquirir as matérias-primas produzidas fora da Zona Franca. O produtor daquelas matérias-primas, favorecido com a isenção, teria de vendê-las por preço mais baixo do que seus concorrentes sediados em outros locais, concedendo a estes redução nunca inferior ao valor do IPI, a cujo

A última posição que pretende justificar o crédito para o IPI nessas operações toma por base uma analogia para com os tributos sobre o valor agregado<sup>246</sup>. Valemo-nos dos argumentos já assentados que dão pela incompatibilidade entre um e outro para afastá-la (item 2.2 da seção B, retro).

Até o momento cuidamos das operações isentas seguidas de operações tributadas. O tratamento jurisprudencial, porém, é diferente quando se trata de operação isenta no fim do ciclo econômico de circulação ou de produção, no sentido de inadmitir o crédito do imposto da operação anterior<sup>247</sup>. Essa noção tem por consequência infirmar a tese com esteio na não-cumulação subjetiva. Trata-se também de decisões que deram pela possibilidade de a legislação prever ou não a manutenção do crédito, no regime anterior à EC 23/83.

---

crédito não teriam direito (MACHADO, Hugo de Brito. Isenção e não-cumulatividade do IPI. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 4, p. 30-35, jan. 1996, p. 31).

<sup>246</sup> A lei de isenção não é pois vinculada, mas livre, quanto à sua instituição, mas seguramente é vinculada no seu conteúdo: a isenção não deve importar em efeito cumulativo do IPI. Transformando-o jurídica e economicamente em imposto sobre o valor acumulado. A substância econômica vincula a forma jurídica: econômica e juridicamente o IPI incide sobre o valor agregado porque é imposto incumulativo. Não ser o valor acumulado hipótese-de-incidência do IPI não implica não-incidência desse imposto sobre o valor agregado. ... Pois o IPI, em virtude da autonomia das operações, só recai sobre o valor adicionado e não sobre o valor da operação isenta *mais* o valor da operação que lhe é posterior (valor acumulado). O efeito jurídico e econômico é o mesmo da atribuição do crédito. Só que não recebe a parcela do IPI quem, de moto-próprio, o isentou, ou seja, a União. (BORGES, Crédito..., p. 165-166).

<sup>247</sup> I.C.M. NÃO INCIDÊNCIA NA SAÍDA, PARA O EXTERIOR, DE LINTER DE ALGODÃO, CONSIDERADO PRODUTO INDUSTRIALIZADO À LUZ DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL. UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL RELATIVO AO TRIBUTADO PAGO NAS OPERAÇÕES ANTERIORES; SE A PRÓPRIA LEGISLAÇÃO ESTADUAL A PERMITE, E DISPENSA O ESTORNO QUANDO PODERIA EXIGI-LO, NÃO OFENDE À CONSTITUIÇÃO A DECISÃO QUE ASSEGURA AO CONTRIBUINTE O DIREITO AO CRÉDITO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO. (RE 72.856/SP, Rel. Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, 2ª T., j. 17/11/1972, v.u., RTJ 65/165)  
 ICM. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NA EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS PARA O EXTERIOR. LEGITIMIDADE, TODAVIA, DA EXIGÊNCIA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL INDEVIDAMENTE LANÇADO PELO EXPORTADOR, RELATIVAMENTE ÀS OPERAÇÕES ANTERIORES DE CIRCULAÇÃO DO MESMO PRODUTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO. (BRASIL. RE 72.490/RS, Rel. Min. Bilac Pinto, Rel. Acórdão Min. Xavier de Albuquerque, 2ª T., j. 26 nov. 1973, v.m., DJ 14 nov. 75).  
 ICM. ISENÇÃO. MATÉRIA-PRIMA IMPORTADA E PRODUTO INDUSTRIALIZADO. - A ISENÇÃO DO ICM CONCEDIDA PARA A SAÍDA DO PRODUTO INDUSTRIALIZADO NÃO SE COMUNICA À ETAPA ANTERIOR DA ENTRADA DA MATÉRIA-PRIMA IMPORTADA, PARA O EFEITO DE O IMPOSTO ENTÃO PAGO SEJA CREDITADO POR OCASIÃO DA SAÍDA DO PRODUTO EM QUE ELA SE INCORPOROU. - NÃO HÁ, NO CASO, CUMULAÇÃO DE IMPOSTO, E, PORTANTO, DE OFENSA AO DISPOSTO NO ARTIGO 23, II, DA CONSTITUIÇÃO, PORQUANTO, SE O ICM É DEVIDO NA PRIMEIRA ETAPA E NÃO O É NA SEGUNDA, NÃO PODE EVIDENTEMENTE HAVER CUMULAÇÃO, CUJO PRESSUPOSTO É QUE ALGO, SEM DEDUÇÃO, SE INCORPORA A ALGO MAIOR, O QUE NÃO OCORRE QUANDO ESTE INEXISTE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO. (BRASIL. RE 115.966/RS, Rel. Min. MOREIRA ALVES, 1ª T., j. 07 jun. 1988, v.u., DJ 19 ago. 1988, p. 20268).

Conclui-se, portanto, que a não-cumulatividade acabou por receber, na jurisprudência, tratamento diverso daquele que seus pressupostos fenomênicos e moldura constitucional permitiriam a princípio, na busca da solução de um problema de ordem marcadamente econômica, por meio de solução estritamente jurídica. Isso acabou por criar desdobramentos que escaparam à concepção inicial da solução dada, como veremos adiante.

## 5) Diferimento

O diferimento consiste em alteração no aspecto temporal da Regra-Matriz de incidência, associado a uma modificação no aspecto pessoal. O tributo que seria exigível em uma operação tem seu aspecto temporal deslocado para a próxima operação. Quando essa operação for promovida por outro contribuinte, será ele o responsável por seu recolhimento. No caso de inoccorrência de nova operação, aquele que recebeu a mercadoria deve recolher o tributo que teria sido exigido na operação anterior<sup>248</sup>. São situações, portanto, em que haverá substituição tributária, dita substituição regressiva, ou para trás<sup>249</sup>.

Retomando o ponto assinalado no item anterior acerca das distinções entre isenção e

---

<sup>248</sup> O diferimento é figura típica do ICMS, como retratado na Lei 8.820, do Estado do Rio Grande do Sul:

Art. 31 – Difere-se para a etapa posterior o pagamento do imposto devido nas operações ou prestações relacionadas na Seção I do Apêndice II realizadas entre estabelecimentos localizados neste Estado, hipótese em que a responsabilidade pelo referido pagamento fica transferida ao destinatário da mercadoria ou ao tomador do serviço.

<sup>249</sup> Registre-se a opinião em sentido contrário de Melo e Lippo:

O diferimento, nesta circunstância possui conteúdo manifestadamente sócio-econômico. Para que tais mercadorias cheguem à indústria as empresas produtoras necessitam de facilidades de operacionalização. Além disto, precisam de incentivo. Assim, o encargo lhes seria próprio, em face da realização de suas operações mercantis, é transferido para aqueles que diretamente se beneficiam com essas operações. Não é, de fato, o caso de substituição tributária. É o caso da extrafiscalidade que se opera no início do ciclo da circulação da mercadoria. Ora, se na primeira operação do ciclo não há incidência do tributo, inexistente a possibilidade técnica de creditamento. Ademais, se o industrial ao adquirir a mercadoria do produtor que se beneficiou do diferimento, não pagou a este qualquer ICMS (não há inclusão deste preço da mercadoria), inexistente direito de crédito. Tal impossibilidade a nosso sentir, portanto, não fere o princípio da incumulatividade. (**A não-cumulatividade...**, p. 156).

diferimento, aqui já podemos voltar ao assunto. Enquanto nas isenções a inoccorrência de etapa posterior implica a impossibilidade de recuperar o tributo, no diferimento isso não se dá. Ou seja, mesmo admitindo-se a possibilidade de recuperação, em etapa posterior, do tributo isento na operação anterior, a isenção ainda é mais do que o diferimento.

Mas não é esse o aspecto predominante que norteia a escolha de uma ou outra espécie desonerativa, e sim a extensão da renúncia fiscal associada ao incentivo visado com a exoneração. No dizer de Carlos Maximiliano:

402 - III. O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até à evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos.<sup>250</sup>

Não se pode pretender imaginar que o ente tributante pretenderia conceder isenção, mas não previu as implicações decorrentes da adoção da não-cumulatividade. Mesmo nas situações em que não seria possível ou factível a substituição da isenção subjetiva (com alteração no aspecto temporal) pela isenção objetiva (com alteração no aspecto material), se o efeito visado fosse exonerar o tributo que seria recuperado na próxima etapa através do débito sem o crédito pela operação anterior, não seria mais razoável atribuir ao contribuinte que adquirisse mercadorias ou produtos isentos um crédito presumido sobre o valor da operação isenta? Temos como inegável que, ao assinalar que a isenção não poderia se converter em mero diferimento e atribuir o crédito sobre a operação isenta, o julgador acabou por legislar positivamente, como se deu nos julgados mencionados no item anterior.

---

<sup>250</sup> MAXIMILIANO, Carlos: **Hermenêutica e aplicação do direito**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 333.

Retomando o estudo do diferimento isoladamente, sua adoção é típica de operações no início de circulação da mercadoria, em que aquele que realiza a operação o faz sem um maior controle contábil e de apuração, de modo a apurar mais tecnicamente o tributo, além de representar uma exoneração com repercussão favorável no que toca a menor necessidade de capital de giro. Tais pressupostos são confirmados pelos exemplos submetidos à apreciação judicial<sup>251</sup>, em que restou caracterizado inexistir ofensa à não-cumulatividade.

Quando se tratasse de operações sem essa característica, ainda assim o diferimento poderia representar uma opção ao contribuinte, que pode preferir a sua adoção à apuração contábil inerente à não-cumulatividade. Nesse caso, não poderia ser obrigatória a sua adoção.

As objeções feitas ao instituto como explanado aqui, ou, mais exatamente, à impossibilidade de crédito por essas operações<sup>252</sup> arrimam-se nos argumentos da vedação à cumulação subjetiva; da interpretação assentada pela jurisprudência no sentido de admitir o crédito por tributo não exigido; já enfrentados no item anterior, além de um entendimento com base em normas do ICM que não mais vigoram.

---

<sup>251</sup> ICM. Aquisição de papel usado. Diferimento no pagamento do imposto.

- A técnica do diferimento no pagamento do tributo, em si mesmo, não ofende o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICM, nem é instrumento de fraude à imunidade ou à isenção.

- Inexistência, no caso, de prova de incidência de ICM em operação anterior, ou de ocorrência de hipótese de crédito presumido.

- Não ocorrência de negativa de vigência de dispositivos do C.T.N. invocados para a discussão da legalidade de decreto estadual, uma vez que o acórdão recorrido não enfrentou essa matéria, por havê-la afastado por fundamento de ordem processual que não foi atacado pela recorrente. recurso extraordinário conhecido, em parte, mas nela não provido. (BRASIL. RE 88675, Rel. Min. Moreira Alves, 2ª T., j 04/09/1979, v.u., DJ 05-11-79 p. 8269).

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. AQUISIÇÃO DE SUCATA PARA APROVEITAMENTO INDUSTRIAL. DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DO ESTADO NÃO CONHECIDO. (BRASIL. RE 83550/SP, Rel. Min. Bilac Pinto, 1ª T., j. 27 abr. 1976, v.u., DJ 06 ago. 1976).

ICM - CRÉDITO - SUCATA DE VIDRO ADQUIRIDA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO - IMPOSTO DIFERIDO.

Não tendo sido pago o tributo quando da aquisição da sucata, o qual ficou diferido para incidir sobre o produto já industrializado, não tem o industrial direito ao crédito referente à compra. Embargos de divergência conhecidos e recebidos. (BRASIL. RE 92675 embargos / SP - SAO PAULO EMBARGOS NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. CUNHA PEIXOTO Julgamento: 03 set. 1981 Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO, v.u., Publicação: **DJ** DATA-02 out. 1981 EMENT VOL-01228-02 PG-00370).

<sup>252</sup> Ver, por todos, ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM – Linhas Mestras Constitucionais – O Diferimento. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 23-24, p. 119-145, jan./jun. 1983.

## 6) Alíquota zero

A exoneração por alíquota zero é típica do IPI, dada à extrafiscalidade do tributo, que assegura a possibilidade de variação das alíquotas básicas do imposto com incremento de até 30 pontos percentuais e redução a zero, de acordo com o DL 1199/71, art. 4º e RIPI (Dec. 4544/02, art. 64).

De acordo com o modelo adotado, estamos tratando de alteração no aspecto quantitativo da Regra-Matriz, mais exatamente de seu conseqüente. Portanto, uma comparação com a isenção ficaria prejudicada na medida em que esse tipo de exoneração se caracteriza por modificação nos aspectos do antecedente. Em outras palavras, havendo ocorrido o antecedente da Regra-Matriz, não se poderia usar com propriedade o argumento de que se trata de isenção, de modo a serem aplicadas as decisões que amparam o crédito naquelas circunstâncias.

A argumentação para justificar o crédito, porém, procura fazê-lo com base em que realizado o antecedente da norma, a operação seria tributada, ou seja, haveria a incidência a justificar o crédito, na esteira do significado emprestado ao que seria “cobrado”, correspondente a incidido.

Na verdade, a aplicabilidade daquelas decisões é justificada mais por suas razões econômicas, ou, melhor dizendo, pelo modo como a jurisprudência as enfrentou; e por seus efeitos nesse campo<sup>253</sup>.

E no âmbito jurídico ou fenomênico entendemos como aplicáveis os argumentos defendidos quando tratamos das isenções.

---

<sup>253</sup> CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido.

Se não há valor cobrado nas operações sujeitas à alíquota zero, não há o que levar à compensação na operação seguinte; se não há imposto devido por operações sujeitas à alíquota zero, não há o que compensar<sup>254</sup>. Em ambas as situações, a norma dos arts. 153, § 3º, II e 155, § 2º, I não se completa. E não há valor cobrado porque o significado atribuído pela Constituição ao vocábulo não é o de incidência, mas de exigência, como já assentado.

E quanto a efeitos de ordem econômica não se pode falar em cumulatividade se na operação imediatamente anterior ou posterior não há tributo exigido. Na primeira não há o que cumular e na segunda não há com o que cumular. Por óbvio, o tratamento a ser dado nas operações subseqüentes à operação com alíquota zero deve ser o estabelecido para os casos de isenção intercalada a operações tributadas.

Além dos aspectos diferenciados que dificultam a comparação e aplicação dos pressupostos das isenções para as operações sob alíquota zero, há outro complicador. Ainda que se admita o crédito, por qual valor se daria o mesmo? Se o mesmo produto adquirido for também o objeto da operação posterior, como eleger uma alíquota para o cálculo? Mesmo considerando que, na prática, não seja freqüente a ocorrência de operações subseqüentes envolvendo o mesmo produto industrializado, pois a característica predominante da industrialização consiste em transformação, beneficiamento ou montagem, isso não torna o cálculo possível. Na impossibilidade de uso da alíquota do produto adquirido, seria válida a aplicação da alíquota do produto final? Ou dos demais insumos? Qual deles? Qualquer uma dessas soluções certamente colidiria com a seletividade do tributo, inviabilizando sua adoção.

Mesmo a idéia de fazer uso de uma certa proporcionalidade<sup>255</sup> do valor do insumo em

---

(BRASIL. RE 350.446/PR, Rel. Min. Nelson Jobim, Pleno, j. 18 dez. 2002, v.m., **DJ** 06 jun. 2003, p. 32).

<sup>254</sup> Como assentado no seguinte julgado:

IPI. CONSTITUIÇÃO, ART. 21, PARÁGRAFO 3., E CTN, ART. 49. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO DE IPI, EM IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. ALÍQUOTA ZERO. O DECRETO-LEI N. 1686/1979, NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INEXISTÊNCIA DE OFENSA, PELO ACÓRDAO, AOS DISPOSITIVOS ACIMA REFERIDOS. DISSÍDIO PRETORIANO NÃO DEMONSTRADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO. (BRASIL. RE 99825/SP, Rel. Min. Néri Da Silveira, 1ª T., j. 22 mar. 1985, v.u., DJ 05 set. 1986 p. 15834).

<sup>255</sup> Como se colhe no seguinte trecho:

relação ao produto final não traduziria um conceito de seletividade. A seletividade não decorre do uso, mas da essencialidade. É o caso dos produtos que utilizam o aço. A alíquota do produto final pode ser muito maior do que a do insumo. Nesse caso, o crédito seria muito maior do que o montante cobrado na aquisição do insumo. A seletividade se baseia em uma relação exatamente inversa: quanto mais disseminado o uso do insumo, mais necessário ele é, ou seja, mais essencial do que os produtos em que é empregado, que não teriam a mesma generalidade.

Por outro lado, o manuseio acrítico dessas falsas conclusões e pressupostos pode levar ao absurdo de justificar o crédito meramente em razão do emprego de alíquotas crescentes<sup>256</sup>, justamente o que ocorre no ciclo econômico dos insumos mais gerais, e por isso mais essenciais, empregados em produtos finais que podem ser supérfluos, de alíquota mais elevada. Ou seja, cria-se um mecanismo de neutralização da seletividade.

---

Nesse sentido, parece-me possível considerar a alíquota prevista para o produto industrializado, e daí, então, apurar o valor que os insumos (desonerados de IPI) representaram na sua fabricação, mediante a observância de princípios, critérios (contábeis, financeiros etc.), adequados e devidamente embasados em laudo elaborado por profissional de capacitação técnica.

Outrossim, não me parece consistente a utilização das alíquotas previstas para demais insumos utilizados na fabricação do produto final (tributado), uma vez que logicamente não se tratam de bens (insumos) de idêntica qualificação (artefatos de vidro, mecânicos, elétricos), não atendendo à devida homogeneização com o insumo isento do IPI.

O mesmo ocorre no caso de se tratar de uma situação integralmente desonerada de IPI (aquisições, e produto final, sem incidência do imposto). Não vejo como possa ser aplicada a não-cumulatividade, diante da inexistência de carga tributária (neutralidade fiscal), sem reflexo nos preços; além de haver a impossibilidade de se colher algum elemento básico tributário (ou ao menos, análogo) na legislação pátria. (MELO, IPI..., p. 203).

<sup>256</sup> Como sugerido no texto abaixo:

Ora, se na isenção, onde não temos alíquota e é mantida incólume a materialidade da exação que teve um dos seus elementos suprimidos, existe o direito ao crédito, outra não pode ser a nossa conclusão em relação à presunção constitucional de crédito quanto à incidência de alíquotas de IPI diferentes e sucessivamente progressivas em etapas do mesmo círculo econômico. Isso é decorrência da base de cálculo para ratificar a natureza (materialidade) de qualquer tributo. (DIAS, Roberto Moreira. IPI: Direito de crédito presumido em operações com incidência de alíquotas distintas e sucessivamente progressivas – aplicação do princípio da Não-Cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 79, p. 86-91, abr. 2002, p. 89).

## 7) Base de cálculo reduzida

A base de cálculo reduzida corresponde à exoneração semelhante à alíquota zero, pois neste caso também se verifica íntegro o antecedente da Regra-Matriz, ficando mutilado um dos integrantes do aspecto quantitativo do conseqüente. O *quantum debeatur* nasce, então, menor do que seria se a redução inexistisse. Por isso, é fácil supor se trate de isenção parcial<sup>257</sup>.

Mesmo antes da edição da Emenda Constitucional 23/83 a propriedade dessa colocação já era questionada. José Souto Maior Borges afirmava que:

As isenções totais excluem o nascimento da obrigação tributária, enquanto que, nas isenções parciais, surge o fato gerador da tributação ...  
Nas hipóteses da chamada isenção parcial, seria lícito falar-se, com maior rigor terminológico e conceitual, em bonificação de débito tributário, porque *o fato gerador de obrigação tributária se produz*.<sup>258</sup> (grifos do original).

Embora, à época, a discussão pudesse ser situada em nível terminológico ou conceitual, o tema ganhou relevância com a edição da EC 23/83. A se caracterizar como isenção, ainda que parcial, seria aplicável à redução de base de cálculo o mesmo tratamento dispensado àquela figura exonerativa, em que, ao menos para o ICM, impunha-se o estorno do crédito. Para a situação específica da base reduzida, esse estorno corresponderia à proporção da redução em relação ao total. Se a redução fosse de 40% (base tributável de 60%), 40% do crédito deveria ser estornado.

Contrariamente a essa idéia, algumas opiniões consolidaram-se no sentido de não

---

<sup>257</sup> Nesse sentido, Pontes de Miranda:

As isenções ou são totais ou são parciais. Dizem-se parciais as isenções que deduzem do percentual do imposto, ou do imposto fixo. As isenções totais são pré-excludentes da imposição: o imposto não recai no objeto, ou no negócio jurídico, a que se refere a regra jurídica de isenção. As isenções parciais são minorações isentivas do imposto. (PONTES de MIRANDA. apud BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 249).

<sup>258</sup> *Ibidem*, p. 249.

considerá-la como isenção parcial<sup>259</sup>.

Em outra linha de pensamento, aquela idéia foi contestada com fundamento em interpretação restritiva da norma constitucional já sob a Constituição de 1988 (art. 155, § 2º, II). Se as exceções expressamente mencionadas eram os casos de não-incidência ou isenção, não se poderia aplicar a norma em seu prescritivo a outros casos<sup>260</sup>.

Já expusemos o entendimento de que a norma introduzida pela EC 23/83 e sua versão atual, o art. 155, § 2º, II da Constituição de 1988, explicitam um conteúdo intrínseco à não-cumulatividade, decorrente de posição jurisprudencial que impunha restrições ao pacto federativo, além de permitirem excepcionar-se esse ‘mandamento interno’ (item 1, retro). As normas enfocadas, portanto, não se prestam a caracterizar uma restrição a ponto de se configurarem como normas excepcionais de aplicação restritiva.

De qualquer modo, admitindo-se como verdadeiras as conclusões acerca da redução como figura distinta da isenção, ou porque entendida como excepcional a norma que restringe os créditos na ocorrência de isenção, e, portanto, inaplicável àquela outra espécie exonerativa, a consequência paradoxal é a de criar-se um fenômeno desonerador ontologicamente menor, mas de maior efeito isentivo!

Um exemplo. O comerciante compra por 100 uma mercadoria que revende por 120. Na compra o ICMS destacado é de 17% e na venda é de 7%. Admitido o estorno, deveria creditar-se de apenas 7 e debitar-se por 8,4, restando um débito a pagar de 1,4. Não admitido,

---

<sup>259</sup> Mas, se assim o é, na redução do tributo e, pois, do ICM, há uma simples minoração do *quantum debeatur*. É dizer: surge a obrigação tributária, concreta e individualizada, porque quantificada e a cargo de um determinado sujeito, mas em montante inferior ao que seria *normalmente* devido. Na redução, a norma tributária obrigacional incide portanto, ao contrário do que sucede quando se interpõe uma norma isentante (*total*). Por isso, é muito mais próprio e indicado falar-se em redução do tributo, e não parciais. Essa diversidade do regime jurídico contra-indica sejam isenção e redução havidas como espécies de um mesmo gênero, a isenção. Esta não se divide, portanto, e a rigor doutrinário em total e parcial. (grifo no original). (BORGES, Isenções e reduções ..., p.217).

<sup>260</sup> Na situação em que o contribuinte tem diminuído o valor do ICMS incidente sobre a operação com mercadorias, ou prestação dos apontados serviços, não deverá ser promovido estorno de crédito, proporcional ao valor reduzido, uma vez que não se aplica o mandamento constitucional, pelo fato de abranger exclusivamente os casos de isenção ou não-incidência, de natureza diversa. (MELO, José Eduardo Soares de. Os créditos de ICMS e a redução da base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 72, p. 82-88, [s.d.], p. 86).

credita-se de 17 e debita-se dos mesmos 8,4, restando um saldo de 8,6 para compensar outros débitos relativos a mercadorias tributadas integralmente. Se aplicada a isenção, o valor de venda diminui para 111,6 (120-8,4) e não há crédito para compensar outros débitos. Conseqüentemente, a isenção se torna menos benéfica do que a redução.

Por óbvio, este estudo não comporta a idéia de redução do crédito a cada redução na saída. Mantida a base de cálculo reduzida, não há mais que se falar em estorno do crédito enquanto a redução permanecer constante. Este era, justamente, o ponto de incompatibilidade da norma atacada no RE 161.031. Vedava-se o crédito nas operações subseqüentes à redução de base de cálculo, enquanto mantida a redução.

Embora a decisão tenha entendido pela inconstitucionalidade da norma em razão do caráter cumulativo, deve-se considerar que se tratava de medida exoneradora, pois reduzia a tributação para 20%. Ainda que não se admitisse o crédito, pela própria característica do bem, usado ou de segunda mão, seu ciclo econômico não ensejaria um número de operações que trouxesse a carga tributária aos níveis da tributação não-cumulativa plena. De outro lado, poderia ser entendido o benefício como opcional. O contribuinte poderia valer-se da redução se não quisesse optar pela sistemática normal de apuração de débito e crédito.

Deve-se considerar que, em outra circunstância em que o efeito cumulativo potencial seria até maior (transporte de cargas), esse foi justamente o entendimento dado à redução com vedação aos créditos<sup>261</sup>. Talvez com base nesse precedente, hoje já se uniformiza o tratamento

---

<sup>261</sup> AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVÊNIOS ICM Nº 46/89 E ICMS Nº 38/89 (PARÁGRAFO ÚNICO DAS RESPECTIVAS CLÁUSULAS SEGUNDAS), QUE ESTARIAM A IMPEDIR O PRESTADOR DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE UTILIZAR CRÉDITOS FISCAIS RELATIVOS A ENTRADAS TRIBUTADAS, COM OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA, DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ESTADUAL. REQUERIMENTO DE CAUTELAR.

Dispositivo que, ao revés, se limita a estabelecer compensação automática para a redução da carga tributária operada por efeito da cláusula anterior, como parte do sistema simplificado de contabilização e cálculo do tributo incidente sobre as operações sob enfoque, constituindo, por isso, parte do sistema idealizado e posto à livre opção do contribuinte. Assim, eventual suspensão de sua vigência, valeria pela conversão do referido sistema em simples incentivo fiscal não objetivado pelos diplomas normativos sob enfoque, transformado, por esse modo, o Supremo Tribunal Federal em legislador positivo, papel que lhe é vedado desempenhar nas ações da espécie. Conclusão que desveste de qualquer plausibilidade os fundamentos da inicial. Cautelar indeferida. (BRASIL. ADI 1502 MC/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, j. 12 set. 1996, v.u., DJ 14 nov. 1996 p. 44467).

dispensado ao benefício na legislação, no sentido de considerá-lo como benefício condicionado ao estorno, por opção do contribuinte.

Uma outra situação consiste na redução seguida de operação integralmente tributada. Nesses casos, já se entendeu de conceder o crédito integral, como se redução não houvesse, na esteira de posição assumida em relação à isenção<sup>262</sup>. Ou seja, admitindo-se o crédito sobre valor não pago.

Em relação ao tratamento dispensado atualmente às operações com redução de base de cálculo, a aplicação acrítica do precedente trazido pelo RE 161.031<sup>263</sup> cedeu ante ao enquadramento dessa forma de exoneração como isenção parcial, com a aplicação do art. 155, § 2º, II, 'b', como decidido no RE 174.478<sup>264</sup>.

## 8) Outros benefícios

Há outros benefícios que se tornam efetivos através de diminuição da obrigação tributária e que são concebidos tomando-se por base a estrutura ou mantendo a terminologia adotada, os instrumentos que efetivam a não-cumulatividade, ditos créditos presumidos.

---

<sup>262</sup> ICM. ISENÇÃO PARCIAL. DIREITO AO CRÉDITO FISCAL. A DENEGAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL PELO ESTADO-MEMBRO, DESTINATÁRIO DA MERCADORIA, RELATIVAMENTE À ISENÇÃO PARCIAL CONCEDIDA PELO ESTADO DE ORIGEM DO PRODUTO, IMPORTA TORNAR INEFICAZ A REGALIA, UMA VEZ QUE O TRIBUTO INCIDIRÁ, POR INTEIRO, SOBRE A OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE, COM VULNERAÇÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE (ART. 23, II, CF). RECURSO EXTRAORDINARIO CONHECIDO E PROVIDO. (BRASIL. RE 96.007/SP Rel. Min. Soares Munoz, 1ª T., j. 24 maio 1983, v.u., DJ 17 jun. 83 p. 08961).

<sup>263</sup> CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO: REDUÇÃO. CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. C.F., art. 155, § 2º, I. I. - O princípio da não-cumulatividade consiste no realizar o abatimento, na operação posterior, do imposto incidente e pago na operação anterior. C.F., art. 155, § 2º, I. Impossibilidade da vedação do crédito em razão da redução da base de cálculo do imposto. II. - RE provido. Não provimento do agravo. (BRASIL. RE 355.422 AgR/MG, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª T., j. 05 out. 2004, v.u., DJ 28 out. 2004 p. 47).

<sup>264</sup> TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra "b", da CF. Voto vencido. São constitucionais o art. 41, inc.

A única justificativa para abordá-los em meio a um estudo sobre a não-cumulatividade consiste em apartá-los desse instituto, pois eles não têm a mesma origem e a mesma finalidade, apenas uma semelhança estrutural decorrente da similaridade do tratamento contábil e não de sua natureza jurídica.

O crédito presumido pode mesmo ter por origem econômica valor cobrado do beneficiário a título de tributo, mas esta causa não é jurídica. Mesmo quando calculado sobre o tributo recolhido, seu objetivo não é o de desacumulá-lo, mas o de eliminá-lo ou reduzi-lo. Ele não se liga causalmente à cadeia de exigência do tributo como decorrência do negócio jurídico que ensejou sua cobrança. Não se vinculando ao fato descrito no antecedente da norma não-cumulativa, não pode ter a mesma causa jurídica.

Tecnicamente, não poderíamos nem mesmo falar em exoneração, pois tomamos como ponto de partida que aquela está relacionada diretamente com a Regra-Matriz. No entanto, trata-se de benefício que merece o mesmo controle do que os demais já mencionados quando direcionado à extinção de obrigação tributária decorrente do ICMS (LC 24/75, art. 1º, III)<sup>265</sup>.

O precedente citado ilustra bem a desvinculação da finalidade de não haver cumulação do tributo cobrado a partir da realização do negócio jurídico em que houve sua incidência.

---

IV, da Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, e o art. 32, incs. I e II, do Convênio ICMS nº 66/88. (BRASIL. RE 174.478, Rel. Min. Cezar Peluso, pleno, j. 17 mar. 2005, v.m., DJ 30 set. 2005 p. 5).

<sup>265</sup> Embora não seja referido na ementa, esse foi um dos aspectos que norteou a seguinte decisão:

TRIBUTÁRIO. DECISÃO DENEGATÓRIA DE PRETENDIDO CRÉDITO FISCAL, RELATIVO A ICM SOBRE MATÉRIA-PRIMA ADQUIRIDA NO ESTADO DO PARANÁ, QUE, CONQUANTO TENHA TIDO O SEU VALOR DESTACADO EM NOTA FISCAL, FOI OBJETO DE INCENTIVO CONCEDIDO AO VENDEDOR. ALEGADA AFRONTA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO TRIBUTATO (ART. 23, II, DA CF/69).

Questão insuscetível de ser solucionada sob invocação do princípio em causa, que, diferentemente do que entende a Recorrente, visa tão-somente a assegurar a compensação, em cada operação relativa à circulação de mercadoria, do montante do tributo que foi exigido nas operações anteriores, seja pelo próprio Estado, seja por outro, de molde a permitir que o imposto incidente sobre a mercadoria, ao final do ciclo produção-distribuição-consumo, não ultrapasse, em sua soma, percentual superior ao correspondente à alíquota máxima prevista em lei, relativamente ao custo final do bem tributado. Havendo, no caso, sido convertido em incentivo o tributo que deveria ser recolhido pelo vendedor da matéria-prima, é fora de dúvida que a inadmissão do crédito, no Estado de destino, não afeta a equação acima evidenciada. Recurso não conhecido. (BRASIL. RE 109.486/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, 1ª T., j. 31 mar. 1992, v.u., DJ 24 abr. 92, p. 5378).

Observe-se que se trata de julgado editado em sentido contrário à orientação anterior (vide nº 1, retro),

## 9) Outras Implicações

A efetivação da não-cumulatividade deve prever casos em que, mesmo ocorrendo operações posteriores, não é possível a compensação, em razão de exonerações, principalmente em razão de exportação. Registre-se que a Constituição prevê expressamente a manutenção de créditos de ICMS para esses casos<sup>266</sup>. Então, para esse imposto, fica afastada a possibilidade de a lei não prever a manutenção dos créditos. Já para o IPI, como não existe conformação especial para o regime de compensação, a lei pode tratar de ambas as situações, o estorno de créditos, bem como sua manutenção, conforme assentado anteriormente (seção A, parte final).

Como já foi abordado, há uma finalidade contida na não-cumulatividade que se relaciona diretamente com a desoneração das exportações. Tributos não-cumulativos são tidos como os únicos que podem ser recuperados por ocasião de exoneração de exportações, pelo fato de ‘carregarem’ a informação de seu montante, durante todo o ciclo econômico envolvendo o produto, mercadoria ou serviço, seja em sua base, seja em seu próprio valor cobrado.

As formas de recuperação, porém, marcam uma diferença entre IPI e ICMS.

No ICMS, a legislação<sup>267</sup> admite, após a compensação dos débitos do próprio imposto

---

modificada em razão da alteração legislativa.

<sup>266</sup> CF, art. 155, § 2º, X, ‘a’, na redação dada pela EC 42/03.

<sup>267</sup> Art. 25 – Para efeito de aplicação do art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento do sujeito passivo. Para este mesmo efeito, a lei estadual poderá determinar que se leve em conta o conjunto dos débitos e créditos de todos os estabelecimentos do sujeito passivo no Estado.

§ 1.º – Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3.º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I – imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II – havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

§ 2.º – Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I – sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II – sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

e a transferência a outros estabelecimentos do mesmo contribuinte, a transferência a outros contribuintes para que esses possam compensar seus débitos. Se se tratar de saldo credor acumulado em decorrência de exportações, a transferência é incondicionada, ressalvado o reconhecimento do mesmo, e não pode ser limitada na legislação. Nos demais casos, a legislação pode tratar livremente da matéria<sup>268</sup>.

Essa possibilidade de transferência, contudo, não poderia representar a atribuição de ônus a um Estado em detrimento de outro, como restou assentado em outra oportunidade.

**TRIBUTÁRIO. ICMS. MERCADORIA DESTINADA AO MERCADO INTERNO E POSTERIORMENTE EXPORTADA. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

I - Impossibilidade de compensação do ICMS relativo à mercadoria adquirida em um ente federativo, no qual houve recolhimento da exação, por destinar-se inicialmente ao mercado interno, em uma outra unidade da federação, em face de posterior exportação da mercadoria, operação que escapa à incidência do aludido tributo, por não se poder impor ao Estado exportador o ônus de um encargo relativo ao recolhimento indevido da exação.

II - Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido.<sup>269</sup>

Embora o acórdão não mencione, este posicionamento alinha-se com uma interpretação do dispositivo que procura atribuir certa reciprocidade às transferências. Se os saldos credores só podem ser transferidos a outros contribuintes do mesmo Estado, seria razoável admitir que o saldo tenha sido gerado na mesma Unidade da Federação, de modo a evitar que fossem feitas transferências que seriam apenas aparentemente internas. Esta linha

<sup>268</sup> O STJ já reconheceu essa conformação das transferências, como já decidido:

TRIBUTÁRIO - ICMS - CRÉDITOS ACUMULADOS - TRANSFERÊNCIA A TERCEIROS (CF/88, ART. 155, § 2º, XII e ART. 25, § 1º, II, LC 87/96)

1. O legislador constitucional estabeleceu hipótese de transferência de crédito acumulado, mas delegou à lei complementar a disciplina desta imunidade ou isenção heterônoma.

2. A LC 87/96 estabeleceu no art. 25 duas hipóteses de transferência de crédito acumulado do ICMS. No § 1º, os créditos oriundos de operações de exploração de matéria-prima ou produtos industrializados, como previsto no art. 3º inciso II. No § 2º, delegou ao legislador estadual a escolha das hipóteses, quando pretendesse o contribuinte transferir o seu crédito a terceiro.

3. Hipótese dos autos em que a transferência a terceiros refere-se a créditos oriundos de operações disciplinadas no art. 3º, II, da LC 87/96.

4. Recurso provido.

(BRASIL. ROMS 13544/PA; Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª T., j. 19 nov. 2002, v.u., DJ 02 jun. 2003 p. 00229).

de pensamento também tem por efeito coibir a guerra fiscal.

Aspecto dessa via de compensação ainda não discutido diz respeito a sua finalidade. Se o crédito, e seu conseqüente saldo credor, tem por finalidade a compensação do imposto devido, a transferência poderia ter por objeto outra finalidade que não estivesse vinculada diretamente à compensação do imposto relativo à operação subjacente?

Em que pesem os termos irrestritos da decisão referida acima, entendemos que se trata de mecanismo interno de coerência do regime de compensação do imposto, voltado sempre ao próprio tributo. E, por estar implícito no regime de compensação, poderia ser tomado como vetor do mecanismo de transferências. Por certo esse aspecto poderia ser tratado na Lei Complementar e, em sua falta, pelo manejo da competência suplementar dos Estados, viabilizando a ampliação desse mecanismo. Nessa linha, não vemos como necessária a edição de convênio para sustentar regime mais favorável às transferências, pois a própria Lei Complementar já as admite e em montante qualitativa e quantitativamente designado. Ficaria em aberto apenas a velocidade, o ritmo, a freqüência em que as mesmas ocorreriam.

Para o IPI a situação é bastante diversa. O saldo credor acumulado em cada trimestre calendário poderá ser transferido a outros estabelecimentos da mesma pessoa. Permanecendo, poderá ser usado para compensar outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal<sup>270</sup>. Remanescendo ainda, poderá ser restituído, se acumulado em razão de benefício

---

<sup>269</sup> BRASIL. RESP 537625/PR; Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª T, j. 23 mar. 2004, v.u., DJ 17 maio 2004 p.00126.

<sup>270</sup> Lei 9.430/96, arts. 73 e 74, c/c. Lei 9.779/79, art. 11.

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

de isenção em virtude de incentivo fiscal<sup>271</sup>.

Tais regras versam sobre a compensação dos valores pagos a título de IPI que não foram aproveitados na compensação de débitos do próprio imposto e que podem ser usados para compensar outros tributos ou restituídos, se oriundos de incentivo fiscal. Trata-se, em verdade, de mecanismo estranho à compensação do imposto, ou, mais exatamente, à compensação em seu sentido lato. Não se destinam a implementar ou explicitar a não-cumulatividade, que é intrínseca ao tributo.

Essas considerações faltaram na apreciação do REsp 435.783<sup>272</sup>, onde se considerou que a norma em questão estaria explicitando o conteúdo do princípio da não-cumulatividade, conferindo-lhe extensão própria de tributo sobre o valor agregado.

Ainda sobre esse assunto, não entendemos que o aludido dispositivo tenha introduzido nova possibilidade de crédito, como a sugerir que os créditos por insumos usados em produtos isentos ou tributados à alíquota zero seriam admitidos a partir de sua edição em todos os casos. A possibilidade de seu aproveitamento residiria ainda nos casos previstos como

---

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

<sup>271</sup> Lei 9.716/98:

Art. 2º Na hipótese em que a saída do produto industrializado for beneficiada com isenção em virtude de incentivo fiscal, o crédito do IPI poderá ser:

I - utilizado para compensação com o incidente na saída de outros produtos industrializados pela mesma pessoa jurídica;

II - objeto de pedido de restituição, em espécie, ou para compensação com outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observadas normas por esta editadas.

<sup>272</sup> Decisão assim ementada:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. INSUMOS. ISENÇÃO. CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. LEI Nº 9.779/99.

1. Até que seja totalmente implementada a Reforma Tributária e criado o IVA – Imposto sobre o Valor Agregado (o que ocorrerá somente em 2007), valerá a regra da não-cumulatividade, que encontra assento constitucional.

2. A Lei nº 9.779/99, por força do assento constitucional do princípio da não-cumulatividade, tem caráter meramente elucidativo e explicitador. Apresenta nítida feição interpretativa, podendo operar efeitos retroativos para atingir a operações anteriores ao seu advento, em conformidade com o que preceitua o artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a lei se aplica a ato ou fato pretérito” sempre que apresentar conteúdo interpretativo.

3. Se a Lei nº 9.779/99 apenas explicita uma norma constitucional que é auto-aplicável (princípio da não-cumulatividade) não há razão lógica, nem jurídica, que justifique tratamento diferenciado entre situações fáticas absolutamente idênticas, só porque concretizada uma antes e outra depois da lei.

4. Recurso especial improvido. (BRASIL. REsp 435.783 / AL, Rel. Min João Otávio Noronha, Rel. p/ acórdão

incentivo fiscal<sup>273</sup>. Mesmo que o Regulamento do IPI não mais relacione os casos de créditos mantidos por incentivo, isso não alterou a sistemática de créditos que decorre da natureza da não-cumulatividade e é explicitada em Lei, como mencionado anteriormente.

Voltando ao enfoque de nosso interesse mais imediato, são sistemas de recuperação do tributo bastante diferentes. Em um não há possibilidade de ressarcimento, mas é possível a transferência a terceiros, se precedida da compensação do imposto apurado em outros estabelecimentos da mesma pessoa. Em outro, a restituição é possível, se precedida de compensação de débitos do imposto de outros estabelecimentos, ou de outros tributos, sempre para a mesma pessoa.

Inexiste, no IPI, a compensação restrita ao mesmo tributo, como no ICMS. Isso decorre mais da impossibilidade prática de outras compensações por não coincidir a base impositiva dos demais tributos estaduais com a do ICMS, do que da preservação de uma certa coerência do regime de compensação.

Na prática, a vantagem de um ou outro sistema dependerá da velocidade de resposta da máquina estatal a um pedido de restituição em comparação ao trâmite do reconhecimento do crédito para transferência a terceiros, admitida seja esta livre e incondicionada.

---

Min. Castro Meira, 2ª T., j. 19 fev. 2004, v.m., **DJ** 3 maio 2004, p. 127)

<sup>273</sup> Nessa linha:

Corolário, pois, não ter, nesse sentido, o art. 11 introduzido regra criadora de novo direito de crédito em face da aquisição de tais insumos (esta já existia). Dir-se-á: existia regra, mas com respeito aos créditos incentivados, apenas voltada a situações específicas, num cenário restritivo. Há que se concordar; mas também há, nesse caso, o intérprete que verificar, então, se o art. 11, ainda nesse aspecto, introduziu regra modificadora desse direito existente. (grifo no original.) (**APOCALYPSE**, Sidnei Saraiva. **Insumos e produtos tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero – utilização do crédito**. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 73, p. 56-59, [s.d.], p. 58).

## CONCLUSÕES

1) A eficácia e aplicabilidade das normas versando acerca da não-cumulatividade não são determinadas unicamente a partir de sua enunciação estrita – art. 153, § 3º, II e art. 155, § 2º, I. É necessária uma abordagem sistêmica, relacionando tais dispositivos com os artigos em que inseridos, bem como a sua qualificação normativa por comparação com outras normas de estrutura semelhante.

2) A qualificação normativa da não-cumulatividade como princípio depende, logicamente, da acepção em que é tomado o termo. O exame da normatização da não-cumulatividade permite concluir que ela se enquadra como princípio se considerada como ponto de partida para a concepção do IPI e do ICMS, embora isso não esteja associado, necessariamente, à incidência desses impostos; e sua maior ou menor extensão representam, com maior ou menor intensidade, os valores de transparência, controle e eficácia, em relação à Administração Pública, e competitividade, em relação à economia nacional no cenário internacional.

2.1) Tais valores podem ter seu alcance mediado por lei, já que não traduzem uma das vedações sugeridas pelo § 4º do art. 60 da Constituição Federal.

3) A supremacia da Constituição não impede a integração normativa dos princípios. Estes apresentam, por vezes, hipóteses de exclusão, definidas na Constituição ou mesmo em norma infraconstitucional. Essas proposições afastam a incidência do princípio mediante um juízo de relevância, tal como ocorre com os princípios da legalidade, anterioridade,

irretroatividade e federativo.

4) A visão mais atual da teoria dos princípios propicia variados enfoques acerca dos mesmos.

4.1) Ao tratá-los como mandados de otimização, isso não implica afirmar seu conteúdo máximo *a priori*, pois essa otimização dependeria das possibilidades fáticas e jurídicas.

4.2) O conteúdo eminentemente prático da não-cumulatividade não se mostra compatível com a idéia de otimização perante o caso concreto.

4.3) O critério do modo de aplicação confrontado aos casos apontados mostra que a não-cumulatividade, quando aplicada, ou o foi mediante um processo de subsunção direto, ou o foi a partir de uma consideração estrita de seus aspectos teleológicos, sem envolver uma ponderação em relação a outros princípios, ou uma aplicação mais-ou-menos.

4.4) A norma da não-cumulatividade aproxima-se mais da noção de regra, por apresentar-se como imediatamente descritiva e abrangente e por haver correspondência entre os modos como tem sido aplicada e os modos de aplicação das regras, mesmo nos casos em que não há uma correspondência direta entre seu descritivo e os fatos, casos em que foi aplicada com fundamento na finalidade que lhe empresta suporte.

4.5) As diferentes visões de princípios e regras não se constituem em óbices à integração normativa dos mesmos, nem contrariam os argumentos normativos que dão pela possibilidade de integração normativa dos mesmos (item 3, retro).

5) A norma constitucional da não-cumulatividade é uma norma de estrutura, voltada ao legislador, que encerra um conceito jurídico indeterminado, na medida em que sua implementação pode ser feita em maior ou menor medida, o que torna necessária sua integração normativa, caracterizando-a como de eficácia contida e aplicabilidade direta e imediata.

6) Na Constituição de 1988, não-cumulatividade está diretamente associada à compensação, que sempre foi tratada, em nosso Direito Tributário, como submetida à integração por via de lei.

7) A integração por via legal não ficaria circunscrita a aspectos meramente formais, podendo determinar o alcance da não-cumulatividade, sem, é claro, extirpá-la.

7.1) Para o ICMS, essa seria atribuição de Lei Complementar, por força da necessária uniformização do instituto em nível nacional, ou, em sua falta, como reconhecido pelos Tribunais, de convênio firmado entre os Estados dotado desse atributo de uniformidade.

7.2) Se o alcance da não-cumulatividade é determinável pela Lei, não se poderia dizer que seu conteúdo se encontra totalmente implícito na Constituição.

7.3) O maior alcance não pode ser entendido como benefício, em razão da vedação à instituição de isenção heterônoma.

8) A compensação retratada na não-cumulatividade implica reconhecer um direito de crédito, sob condição suspensiva da realização de operação posterior, ao montante pago na operação anterior. De acordo com a sistemática adotada para apuração, estabelece-se a presunção de implemento da condição.

9) O direito a crédito é um direito potestativo de natureza tributária, porque está voltado à extinção da obrigação tributária e de extensão mediada pela integração normativa de lei tributária.

9.1) É direito potestativo submetido a prazo decadencial, com termo inicial no implemento da condição suspensiva a que submetido.

9.2) Tal constituição não impede que o sujeito passivo deixe de exercê-lo, mas impede que o sujeito ativo não o reconheça.

10) O direito a crédito não está vinculado à hipótese de incidência ou à Regra-Matriz de incidência do IPI e do ICMS, se tomada como fonte legal da imposição tributária,

desdobrada em seus aspectos material, espacial e temporal a integrar o antecedente da norma; quantitativo e pessoal, a integrar seu conseqüente.

11) As normas que traduziram a não-cumulatividade no plano infraconstitucional deram-lhe um tratamento limitado ao emprego de insumos de utilização direta nas atividades que sofrem a incidência do tributo.

12) O alcance da não-cumulatividade foi determinado em decisões que reconheceram a aplicabilidade da legislação infraconstitucional nos moldes do número anterior, a que se acresceu a inclusão dos materiais intermediários, além daqueles ditos de consumição rápida. Portanto, teríamos impostos do tipo produto-bruto, inicialmente.

13) O entendimento firmado acima, que não abrangia o crédito sobre bens do ativo permanente, foi modificado para o ICMS com a edição da LC 87/96, que passou a admiti-lo, inicialmente de uma só vez e, com eficácia a partir de 2001, fracionadamente em 48 vezes. Com essas modificações, o ICMS tornou-se tributo do tipo renda líquida.

13.1) Tal mudança só foi viável em razão da possibilidade de integração normativa do instituto.

14) A mesma LC 87/96 trouxe, para o ICMS, a possibilidade de crédito para material de uso e consumo, sucessivamente prorrogado, com prejuízos à segurança e previsibilidade das relações jurídicas. Com sua implementação, o ICMS tornar-se-ia tributo do tipo consumo.

15) O tratamento dispensado à energia elétrica e a serviços de comunicação, no âmbito do ICMS, privilegia seu uso como insumo produtivo em uma relação de causalidade direta com o processo produtivo ou que vise à exportação.

16) Exoneração e não-cumulatividade não podem promover, em razão de sua interação, aumento na carga tributária e também não devem promover sua redução.

17) A norma do art. 155, § 2º, II não representa uma ruptura da não-cumulatividade entre IPI e ICMS, pois é voltada a explicitar seu conteúdo em oposição a entendimento

jurisprudencial contrário ao princípio federativo, decorrente da fragmentação da competência impositiva do ICMS; e a prever possibilidade de excepcionar esse conteúdo implícito.

18) Os casos de não incidência não se prestam a produzir uma interação entre exoneração e não-cumulatividade de repercussão significativa.

19) O tratamento jurisprudencial predominante dado às isenções tem feito prevalecer a não-cumulatividade em relação aos limites de manejo do poder exonerativo, desbordando da moldura constitucional da não-cumulatividade.

20) A distinção entre diferimento e isenção não justificam a extensão dos efeitos exonerativos concedidos a esse benefício.

21) O diferimento pode ser usado como instrumento exonerativo sem representar violação à não-cumulatividade em determinadas situações.

22) O tratamento jurisprudencial dado às situações que envolvem alíquota zero não se justifica, quer por extrapolar a moldura constitucional, quer por representar violação à seletividade do IPI.

23) A redução de base de cálculo, embora represente uma cumulação do tributo quando importar em estorno proporcional do crédito, ainda assim representa uma redução localizada da carga tributária. A vedação ao estorno estabelece o paradoxo de dotar a mera redução de maior poder exonerativo do que a isenção.

24) Benefícios como crédito presumido não se enquadram na moldura da não-cumulatividade, pois não representam um *quantum* de tributo anteriormente exigido de seu beneficiário.

25) IPI e ICMS distinguem-se em relação aos mecanismos de recuperação de créditos em decorrência de exportação. Em verdade, não se trata de diferenciação em relação à não-cumulatividade propriamente, mas do seu uso como meio de viabilizar a exoneração de todo o ciclo econômico direto da exportação, sendo que a diferenciação existente se prende mais às

possibilidades mais variadas de compensação que se oferecem à União, sem que se possa deduzir a maior efetividade de um ou de outro a partir de seus modelos, apenas.

## II) NOVOS ASPECTOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE – PIS E COFINS.

A não-cumulatividade se constitui em qualidade desejada ou desejável em todos os tributos plurifásicos que repercutem sobre o consumo. E nossa Constituição sublinhou essa característica não só atribuindo-a aos principais impostos que recaem sobre aquela base econômica, como também ao defini-la como inerente a qualquer outro imposto ordinário instituído no uso da competência residual constitucionalmente reservada à União (art. 154, I).

A não-cumulatividade é uma qualidade de qualquer sistema tributário e sua introdução prescinde de autorização constitucional. Todavia, a Emenda Constitucional nº 42 de 2003 trouxe autorização para que a Lei pudesse estabelecer em quais setores de atividades econômicas as contribuições sociais sobre o faturamento e a receita, ou que se constituíssem em encargo do importador ou a ele equiparado seriam não cumulativas. Destarte, tal característica não seria indissociável dessas contribuições, não se constituindo, portanto, em uma limitação ao poder de tributar no tocante a esses tributos.

As normas constitucionais em questão são as seguintes:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

...

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível;

...

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da

lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

...

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

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

Como já assentado introdutoriamente, as questões principais envolvendo a não-cumulatividade passam por sua instrumentalização, ou a maneira como é implementada – sua extensão ou delimitação – e seu relacionamento com as exonerações, partindo de sua qualificação normativa, de modo a configurar seus pontos fundamentais. Ao fim, poderemos então traçar um paralelo para com a não-cumulatividade dos impostos – IPI e ICMS.

#### ***A) Natureza – Aspectos normativos***

Como já delineado no capítulo precedente, nesta seção cabe indagar acerca da eficácia e aplicabilidade da norma não-cumulativa das contribuições, assim como sua qualificação, modos possíveis de implementação e limitações atinentes às possibilidades de integração normativa.

## **1) Eficácia e aplicabilidade da não-cumulatividade**

Ao contrário da discussão travada em torno da eficácia e aplicabilidade da não-cumulatividade dos impostos, a norma constitucional que estabeleceu a não-cumulatividade para as contribuições parece não permitir dúvidas quanto a sua eficácia e aplicabilidade. Ao colocar que a lei definirá quais os setores de atividades econômicas, resta evidenciado que sua cobrança em caráter não-cumulativo fica na dependência do labor legiferante para definir os setores em que será cobrada.

Estaríamos assim diante de norma de eficácia limitada. Ou, nas palavras do autor dessa classificação, norma que apresenta “aplicabilidade indireta, mediata e reduzida, porque somente incidem totalmente sobre esses interesses, após uma normatividade ulterior que lhes desenvolva a aplicabilidade” (Silva, *Aplicabilidade ...*, p. 105).

## **2) Qualificação da norma da não-cumulatividade**

A comparação da norma aos conceitos apontados no capítulo anterior (seção A, item 2) não permite que seja ela considerada como fundamento ou base de que outras se desdobrem, analiticamente ou mediante revelação de um conteúdo implícito, dado a sua textura aberta, deixando ao legislador amplo leque de opções. Pelos mesmos fundamentos já indicados, igualmente não se pode tê-la como informadora de toda a ordem jurídica, ou dela sendo induzida, ainda que de uma parte sua, ou mesmo do direito comparado. A não-cumulatividade para as contribuições, tal como consta na Constituição, é mais aberta do que a

não-cumulatividade para os impostos. E, se concluimos pela inviabilidade da caracterização da não-cumulatividade dos impostos como detentora de tais atributos, impõe-se a mesma conclusão aqui.

Como já afirmado anteriormente, a não-cumulatividade é uma característica desejável em relação a todo o tributo de incidência plurifásica sobre o consumo, ou sobre algum segmento intermediário de sua cadeia econômica, ainda que monofásico, mas isso não permite induzi-la em todos os seus aspectos e sua delimitação, quanto mais se implementada restritamente a certas atividades. Sua extensão dependerá do contexto fático em que se encontrar inserida, o que será determinado por aspectos práticos, devendo ser levada em conta até mesmo a relação custo-benefício de alguma de suas possíveis implementações. O mesmo pode ser dito acerca de sua visão como traço de união, ou elo de coerência. A fragmentação da tributação sobre o consumo, em que a não-cumulatividade não figura como aspecto dominante impede tal assertiva.

Seu enfoque como valor, entretanto, sempre será possível, dado que todas normas guardam, em maior ou menor escala, conteúdo axiológico. A instituição da não-cumulatividade para as contribuições também se presta a promover os mesmos valores já apontados em relação a sua implementação nos impostos e que referimos como sendo a transparência, controle, eficácia e competitividade. Essa deve se constituir, portanto, na pauta axiológica a orientar a atividade legiferante determinada na norma.

A outra acepção em que a norma pode ser traduzida como um princípio seria aquela que denota o início ou esquema de um instituto cuja formatação é deixada para a lei.

Já sob o prisma da visão mais atual dos princípios, é difícil vislumbrar o enquadramento da norma em foco. Seu conteúdo finalístico ou de última conduta é de difícil tradução a partir de seus estritos termos.

Embora os termos mais estritos do § 12 do art. 195, ele não pode ser retirado do

contexto em que foram instituídas as contribuições, assim como as demais espécies tributárias. Logo, as disposições do referido artigo devem ser analisadas à luz da norma de competência firmada no art. 149. Vale dizer, assim como compreendíamos os parágrafos e incisos dos arts. 153 e 155 como diretamente relacionados aos enunciados de cada *caput*, as indicações do mencionado parágrafo devem ser entendidas como comandos para o legislador, o que é reforçado pela menção expressa à lei como instrumento idôneo a determinar quais as atividades em que as contribuições serão não-cumulativas.

Então, aqui também, por força da semelhança com as demais disposições constitucionais atinentes aos impostos e da especificidade do dispositivo, a norma sob enfoque também pode ser entendida como norma de competência tributária. A disposição do § 12 do art. 195 deve ser compreendida como uma extensão da atribuição da competência prevista de modo genérico no art. 149. É válido afirmar para as contribuições que a disposição do § 12 do art. 195 configura também um condicionante do exercício da competência, porque o referido dispositivo não mencionou a extensão em que seria implementada a não-cumulatividade para as contribuições, abrindo a possibilidade ao legislador para fazê-lo em maior ou menor medida.

### **3) Não-cumulatividade como objeto legislado**

A autonomia entre não-cumulatividade e as espécies tributárias em comento permite a superação de alguns óbices de natureza formal eventualmente oponíveis ao tratamento legal das mesmas. Para quem percebe o fundamento da exigência do PIS no art. 239 e não no art.

195<sup>274</sup>, essa autonomia não impediria a adoção do regime não cumulativo para essa contribuição<sup>275</sup>. Contudo, cabe colocar que entendemos que o art. 239 apenas acresce no fundamento de vinculação da finalidade daquela contribuição, não no que toca a seu aspecto material, ligado mais diretamente a sua instituição.

De outra parte, como examinaremos mais detidamente adiante, e como já restou delineado no capítulo precedente, a não-cumulatividade não se mostra imbricada na hipótese de incidência tributária ou nos aspectos gerais da obrigação tributária, de modo a tornar imperativa sua implementação por via de lei complementar. O mesmo se pode dizer em relação à idéia de submeter a não-cumulatividade da contribuição incidente na importação a esse requisito formal por força do § 4º do art. 195. Isso em razão da autonomia já demonstrada, e porque essa exigência não pode ser oposta nem à própria contribuição, já que o dispositivo menciona tal necessidade apenas para as outras contribuições que não aquelas referidas nos incisos do artigo.

Outra questão relevante refere-se à possibilidade de uso de medida provisória para a implementação da função constitucionalmente cometida à lei. Não em razão da inidoneidade do instrumento, constitucionalmente reconhecido como apto para esse fim no art. 62, *caput*, mas pela proibição estabelecida no art. 246, vedando a adoção daquela espécie legislativa para regulamentar artigo cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda publicada entre 1/1/95 e 12/9/2001, data de publicação da Emenda Constitucional nº 32, que alterou o seu processo legislativo.

Se interpretado literalmente o art. 246, não haveria outra conclusão possível que não a inconstitucionalidade no manejo de medida provisória para a finalidade em apreço, pois o art. 195 teve sua redação alterada pela Emenda Constitucional nº 20/98, que modificou a redação de seus incisos I e II, § 8º, bem como introduziu os parágrafos 9º a 11.

---

<sup>274</sup> Como afirmam Souza e Martins, em PAULSEN, Leandro. (Coord.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004, p. 12.

A vedação ao uso de medidas provisórias para regulamentação de alterações constitucionais veio com a Emenda nº 6 e continuou sendo utilizada na edição das Emendas de números 7, 8 e 9. Nessas duas últimas, desnecessariamente, dada à abrangência da previsão introduzida anteriormente. Teleologicamente considerada, tal disposição visava a impor uma limitação de ordem formal ao poder de iniciativa legislativa do Poder executivo, em razão de que as medidas provisórias editadas já eram dotadas de força legal. E assim permaneciam enquanto não apreciadas pelo Poder Legislativo, que se reservava, desse modo, a possibilidade de aprofundar a elaboração legislativa autorizada na Constituição.

Pois essa invasão de iniciativa, por assim dizer, foi definitivamente restringida com a edição da Emenda de nº 32, que alterou o processo legislativo das medidas provisórias, prevendo a perda de sua eficácia se não apreciadas em determinado prazo. Com isso, tornou-se necessário novo arranjo no sistema de freios e contrapesos estabelecido entre os poderes, o que se deu com a restrição temporal da impossibilidade de edição de emendas, firmando-se um termo final ao intervalo de Emendas que trouxessem alterações insuscetíveis de regulamentação através de medida provisória.

Já para a regulamentação da não-cumulatividade das contribuições, trazida por emenda de 2003, estaria em vigor o novo processo legislativo, bem como não se aplicaria a restrição temporal. Dessa maneira, finalisticamente, seria possível superar o óbice formal ao uso de medida provisória.

Não bastasse isso, vale também considerar que a não-cumulatividade poderia ter sido introduzida independentemente da previsão trazida pela Emenda nº 42, através mesmo de medida provisória, carecendo de maior significado a restrição a seu uso.

---

<sup>275</sup> Como também concluem Souza e Martins, *ibidem*, p. 13.

#### **4) Não-cumulatividade e sua instrumentalização**

Para os impostos, a Constituição estabeleceu o mecanismo da compensação como modo de sua implementação. Em que pese a inexistência de qualquer referência na previsão constitucional atinente às contribuições, a técnica dos tributos sobre o valor adicionado nos permite avaliar quais os mecanismos possíveis para sua implementação.

As técnicas de apuração dos tributos sobre o valor adicionado levam em conta o tipo de tributo, assim como sua maior ou menor uniformidade e seu tratamento sob o ponto de vista da administração tributária.

Por uniformidade entenda-se a indiferenciação da taxa ou alíquota aplicada sobre a base apurada. O tributo mais uniforme será aquele em que há apenas uma alíquota, enquanto o menos uniforme seria aquele em que as alíquotas fossem as mais específicas possíveis. Essa especificidade deve basear-se em algum critério. Geralmente esse critério é direcionado para solucionar ou atenuar o problema de equidade mais evidente dos tributos sobre o consumo, que é sua regressividade.

Para um determinado agente econômico consumidor, seu consumo relativo é inversamente proporcional à sua receita, o que é uma decorrência da limitação das necessidades individuais. Em termos absolutos, o consumidor de maior receita pode sobreviver com o mesmo consumo do consumidor de menor receita, embora suas capacidades de pagamento estejam em extremos opostos. Então, o tributo sobre o consumo mais justo seria aquele que considerasse a capacidade de consumo, ou o consumo potencial, e não o consumo real ou objetivo. Em uma situação limite, o tributo sobre o consumo mais justo seria aquele que sua base coincidisse com a base de um tributo sobre a renda menos a poupança, ou investimento.

Essa aproximação, entretanto, não só poderia representar um *bis in idem*, como é incompatível com a concepção de tributo sobre o consumo, que é um tributo vinculado ao objeto, serviço ou atividade. Portanto, para corrigir a distorção apontada sem abandonar o caráter objetivo desses tributos, a solução é torná-lo mais seletivo, diferenciando seu aspecto quantitativo de acordo com a essencialidade do objeto considerado.

Outro aspecto a ser considerado é a administração tributária. A técnica de apuração pode levar em conta procedimentos mais ou menos complexos que tornarão sua fiscalização mais complexa ou poderão exigir maior capacidade de processamento da administração tributária ou do contribuinte.

As técnicas diferenciam-se conforme tenham por objeto imediato a base do tributo ou seu próprio montante.

Assim, se adotada a técnica de apuração da base, são confrontadas as operações que compõem a base econômica do tributo, para posterior aplicação da(s) alíquota(s) e determinação do montante devido. Esse modo de apuração já aponta para um tributo uniforme ou não muito seletivo, com pouca diferenciação de taxas finais ou alíquotas. Outro modo inviabilizaria a apuração da base em razão da necessidade de torná-la muito específica, com muitas classificações, complicando o processo para o contribuinte e dificultando sua fiscalização.

A apuração da base pode se dar de modo direto ou indireto. No modo direto, são computadas as parcelas acrescidas, razão pela qual se diz que o método aplicado nesse caso é o de adição. Então, em cada estágio, são computados os gastos com matérias-primas, mão-de-obra, gastos gerais de fabricação, despesas administrativas, despesas com vendas, despesas tributárias e margem de lucro, aplicando-se a alíquota sobre essa base e obtendo-se então o montante devido. Como essa apuração não levou em conta nenhum aspecto próprio da essencialidade do objeto, seria aplicável nos casos de produção em grandes quantidades de

produto único ou de muitos produtos submetidos ao mesmo tratamento tributário, em que a apuração dos elementos contábeis é mais fácil do que a apropriação dos custos por produto.

Outra possibilidade na técnica voltada diretamente à base consiste na adoção do método de subtração. Nesse método, são confrontadas as operações de saída com as operações de entrada relativas à base econômica do tributo, aplicando-se a alíquota sobre a base assim apurada. Por isso esse método é dito como sendo o de subtração, pois as operações de entrada são subtraídas das operações de saída. Em razão disso é denominada de base contra base. Sua adoção permite uma maior modularidade, pois existirão tantas apurações de base quanto os tratamentos tributários.

A técnica mais adaptada à seletividade considera diretamente o tributo incidente nas operações anteriores, apurando o tributo relativo às operações próprias e subtraindo o primeiro do segundo. Portanto, vale-se do método da subtração, calculando o tributo sobre suas operações e realizando tantos agrupamentos ou subtrações quantos forem os diferentes tratamentos tributários. Esta sistemática é mais adequada à seletividade porque o contribuinte não precisa conhecer o tratamento tributário conferido às operações de entrada, que pode ser diverso daquele aplicável às suas operações de saída.

O método da subtração também é mais adequado às situações em que a tributação se dá por mais de um sujeito ativo, pois permite que cada um aplique o tratamento tributário próprio, que pode ser distinto do tratamento dispensado pelo sujeito ativo da próxima operação.

No caso das contribuições – PIS e COFINS – temos tributos que se caracterizam por alíquotas bastante uniformes, ou seja, de baixa seletividade. Tipicamente, até a instituição do regime cumulativo, tais contribuições incidiam às alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, com pequenas variações. Corrobora essa baixa seletividade o fato de serem contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita, sem maior diferenciação relativa às atividades.

Logo, em razão dessa uniformidade, seria possível adotar a técnica de base contra base ou de imposto contra imposto, aliada ao método da subtração.

Na primeira, apura-se a base tributável e a base do que se considere como dedutível, levando em conta, a princípio, uma correspondência contábil entre receitas e despesas. Vale dizer, neste caso, receitas operacionais versus despesas operacionais, ou receitas totais versus despesas totais, de acordo com o modelo de não-cumulatividade adotado. Sobre a diferença, aplica-se a alíquota, à semelhança do que é feito para o Imposto de Renda da pessoa física, com a diferença de que, nesse tributo, não há exata correspondência contábil entre base tributável e base dedutível.

Na segunda, apura-se a base tributável, aplicando-se a alíquota e obtendo-se o imposto devido, de que é abatido o imposto dedutível, calculado mediante a aplicação da alíquota sobre a base dedutível.

Até a instituição do regime não-cumulativo, PIS e COFINS eram calculados sobre a base geral de faturamento ou receita, de que eram feitas algumas exclusões, antes da aplicação da alíquota. Embora essa sistemática se assemelhe mais àquela descrita em primeiro lugar, não haveria impedimento à adoção da outra, apurando-se o valor devido como até então e descontando-se desse um valor apurado através da aplicação da alíquota sobre uma base eleita como dedutível. Destarte, chega-se, por via indireta, a um confronto final de imposto contra imposto. Tendo em vista que essa sistemática é equivalente à adotada para IPI e ICMS e considerando-se como desejável a padronização dos procedimentos de apuração dos tributos, o que poderia representar um menor custo para o contribuinte, essa seria a melhor opção. Sua escolha também poderia sinalizar uma facilidade para, no futuro, promover-se a unificação dos tributos sobre o consumo. Provavelmente essas as razões que determinaram sua escolha, conforme constou nas Leis 10.637/2002<sup>276</sup> e 10.833/2003<sup>277</sup>.

---

<sup>276</sup> Arts. 1º a 3º.

<sup>277</sup> Arts. 1º a 3º.

De qualquer modo, ainda que não haja menção ao instituto da compensação, os modos possíveis de implementação da não-cumulatividade envolvem uma forma de compensação *lato sensu*, que pode ser denominada de abatimento ou desconto, sem que isso retire a eficácia liberatória da sistemática adotada.

## 5) Não-cumulatividade na legislação

Embora a não-cumulatividade das contribuições não encerre explicitamente a adoção do mecanismo de compensação para extinção da obrigação tributária decorrente de sua incidência, o regime não-cumulativo dessas exações deve necessariamente ser tratado em Lei, ante o conteúdo estrito da legalidade tributária configurado no art. 97 do CTN, mais especificamente em seu inciso VI, ao mencionar a extinção do crédito tributário.

E, ainda que não se considere o regime não-cumulativo definido para as contribuições como manifestação de compensação, a ausência de menção expressa a outras formas de extinção do crédito tributário não inviabiliza a adoção de qualquer forma de implementação da não-cumulatividade, pois o rol do art. 156 do CTN não é taxativo, como anotado pela doutrina<sup>278</sup>.

---

<sup>278</sup> Por todos, Luciano Amaro:

O rol do art. 156 não é taxativo. Se a lei pode o mais (que vai até o *perdão* da dívida tributária) pode também o menos, que é regular outros modos de extinção do dever de pagar tributo. A *dação em pagamento*, por exemplo, não figurava naquele rol até ser acrescentada pela Lei Complementar n. 104/2001; como essa lei só se refere à dação de *imóveis*, a dação de *outros bens* continua não listada, mas nem por isso se deve considerar banida. Outro exemplo, que nem sequer necessita de disciplina específica na legislação tributária, é a *confusão*, que extingue e obrigação se, na mesma pessoa, se confundem a qualidade de credor e a de devedor (CC/2002, art. 381). Há, ainda, a *novação* (CC/2002, art. 360). (AMARO, **Direito** ..., p. 390-391, grifos do original).

### ***B) Instrumentalização da não-cumulatividade***

Como já assentado, a instrumentalização da não-cumulatividade diz respeito à sistemática de apuração do tributo, ou seus aspectos formais. À semelhança do IPI e do ICMS, as contribuições do PIS e da COFINS incidentes sobre o faturamento ou receita do sujeito passivo são apuradas por período<sup>279</sup> e confrontadas aos créditos admitidos. O resultado devedor deve ser pago nos prazos assinalados, enquanto o resultado credor é transferido para o período(s) seguinte(s), somando-se em nova apuração<sup>280</sup>.

Provavelmente por se haver embasado na sistemática já existente para IPI e ICMS, a legislação de regência aqui também empregou a terminologia do crédito para designar o elemento passível de uso para fins de desconto do valor das contribuições devido.

Para o IPI e o ICMS, a possibilidade de tratar-se de compensação era discutida a partir da comparação entre sua configuração, já existente no âmbito do Direito Privado, e as operações envolvidas que faziam surgir o direito a promover a extinção da obrigação tributária. Trazendo essa discussão para o campo das contribuições, veremos que não há sentido em procurar especificar se se trata ou não de compensação, pois importa apenas que deve existir um mecanismo dotado de efeito extintivo da obrigação e que seu tratamento será versado em lei de qualquer forma, em razão da atribuição específica no texto constitucional. Além disso, na seara dos impostos, o fato de tratar-se de compensação remetia necessariamente à Lei como instrumento de sua regulação, enquanto para essas contribuições já há essa indicação específica.

No entanto, um ponto de conexão importante para com aquela discussão reside no objeto a que é atribuído tal efeito liberatório e como ele surge. Para os impostos, sua origem

---

<sup>279</sup> Leis 10.637/2002, art. 1º, e 10.833/2003, art. 1º.

<sup>280</sup> Leis 10.637/2002, art. 3º, § 4º e 10.833/2003, art. 3º, § 4º.

estava diretamente vinculada, por força do ditame constitucional, ao montante cobrado em operações anteriores de que resultasse operação tributada, como restou assentado. Para as contribuições, o elemento que origina o crédito não se apresenta plenamente configurado e especificado por ocasião do fato que implicará, para o outro envolvido, um dos elementos integrantes de sua base tributável. Tome-se como exemplo uma operação envolvendo contribuinte sujeito ao regime não-cumulativo e outro que não está sujeito. Como pode haver diferença de alíquotas, o tributo devido por um não corresponde ao crédito do outro. Poderia mesmo ocorrer de não haver a incidência na operação anterior, motivada por exoneração de caráter subjetivo, sem que o contribuinte da operação subsequente tenha qualquer conhecimento dessa situação. Portanto, o regime não-cumulativo das contribuições independeria da sua exigência em operação anterior.

Essa distinção para com os impostos é traduzida por alguns autores como ausência de um ciclo econômico em que se manifeste sua incidência, em decorrência de se tratar de fato vinculado apenas à pessoa do sujeito passivo<sup>281</sup>. Considerar como inexistente um ciclo econômico, porém, implicaria reconhecer que o direito a crédito independe também da incidência posterior. Ou seja, a não-cumulatividade pode se prestar para desacumular o que não foi acumulado em relação àquilo que não o será! Mais correta parece-nos a posição de Marco Aurélio Greco, que sugere a construção da dedutibilidade a partir da receita, vale dizer, da incidência posterior, embora propugne igualmente pela inexistência de um ciclo econômico<sup>282</sup>.

A despeito dessa distinção entre as sistemáticas possíveis de instrumentalização da

---

<sup>281</sup> Nas palavras de Fátima Fernandes Rodrigues Souza e Ives Gandra da Silva Martins:

Diferente do que ocorre nesses impostos, tais contribuições não têm como pressupostos de fato de sua incidência um ciclo econômico representado pelo encadeamento de operações ou negócios jurídicos, mas uma realidade ligada única e exclusivamente à pessoa do contribuinte, ou seja, à percepção de receita ou faturamento. (PAULSEN, **Não-cumulatividade** ..., p. 21).

<sup>282</sup> Ademais, como não há – subjacente à noção de receita – um ciclo econômico a ser considerado (posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa), os critérios para definir a dedutibilidade de valores devem ser construídos em função da realidade “receita” como figura atrelada subjetivamente ao contribuinte, isoladamente considerado. (PAULSEN. **Não-cumulatividade** ..., p. 103).

não-cumulatividade das contribuições para com a dos impostos, pode-se afirmar que ambas coincidem no que se refere à autonomia em relação à incidência em relação a qual apresentam efeito liberatório, pois, em ambas as situações, essa eficácia decorre de fato necessariamente anterior a essa incidência. Para os impostos, depende do montante anteriormente cobrado e da incidência posterior, enquanto para as contribuições, apenas desse último fato.

### **1) Natureza do direito a crédito**

A ausência de conexão demonstrada, para as contribuições, entre o direito de crédito e a incidência anterior, sem a necessária correspondência entre o tributo cobrado relativamente a ela, somada ao efeito liberatório do mesmo, poderia levar, com maior facilidade do que no caso dos impostos, a se concluir pela natureza não financeira do direito de crédito. Além disso, aqui, como lá, são plenamente aplicáveis as mesmas colocações que conduzem à conclusão já enunciada. Considerar ter natureza financeira em razão de sua finalidade implica retirar da norma tributária a possibilidade de tratar da extinção da obrigação tributária, além de retirar toda a especificidade do instituto. E deduzir sua natureza a partir da origem em negócio privado implica negar a característica de superposição do Direito Tributário.

Desse modo, também se pode concluir pela sua natureza tributária, como forma especial de extinção da obrigação. Disso decorrem, à semelhança do verificado para os impostos, a inviabilidade de ressarcimento, salvo previsão em sentido contrário, que é reforçada pela desvinculação da operação anterior; renunciabilidade e eficácia mandamental, o que conduz ao caráter potestativo desse direito.

Há uma diferença importante, no entanto. Por depender apenas da incidência posterior,

constituindo-se com o reconhecimento de existência dessa, não se pode atribuir a ele, como verificado para os impostos, o caráter condicional, por não estar submetido a evento futuro. O direito de crédito nasce em razão do fato tributável, a apuração de receita própria sob a incidência da tributação, somente.

Por se tratar de direito constitutivo, dotado de eficácia extintiva da obrigação, estaria submetido a prazo decadencial para seu exercício. Neste caso, valeriam as colocações de Alcides Jorge Costa já reproduzidas anteriormente<sup>283</sup>, entendendo aplicável o prazo decadencial das obrigações para com a Fazenda Pública, na ausência de disposição específica. Além disso, como reconhecido para os impostos, o termo inicial desse prazo consistiria na ocorrência do mesmo fato que faz nascer o direito a crédito, a incidência da contribuição em relação à receita do sujeito passivo.

## **2) Direito a crédito e Hipótese de incidência**

Aqui também, como para os impostos, dada a conformação da Regra-Matriz de incidência tributária e a eficácia do direito de crédito, limitada à extinção da obrigação, é forçoso reconhecer a inexistência de relação direta entre um e outro. Aqui, além da distinção já firmada, contribui também a ausência de maior referibilidade quantitativa do direito a crédito para com a incidência da contribuição em relação a suas receitas próprias. Ou seja, se para os impostos havia uma proximidade maior em razão da caracterização como uma antecipação do imposto incidente na operação posterior, como para as contribuições isso não ocorre, seria mais difícil afirmar a existência dessa relação.

---

<sup>283</sup> Ver item 1 da seção B do capítulo precedente, conforme transcrito de COSTA, ICM – Créditos ..., p. 43-44.

### *C) Extensão da não-cumulatividade*

No tocante a esse ponto, a comparação para com a norma não-cumulativa dos impostos sugere uma diferenciação. Enquanto para o IPI e o ICMS fica estabelecido que tais tributos serão não-cumulativos, para as contribuições dos incisos I, 'b', e IV do art. 195 afirma-se que elas serão não-cumulativas para alguns setores de atividade econômica. Há uma profunda diferença de conteúdo entre uma e outra disposição.

Em primeiro lugar porque seu enunciado já admite a existência de cumulatividade em algum nível. Haverá atividades em que o regime cumulativo será mantido. Como não seria de se esperar diminuição na carga tributária geral, segue que o regime não-cumulativo teria alíquotas maiores, pois incidiria sobre uma base menor, ao passo que o regime cumulativo teria alíquotas menores, pois sua base seria maior.

Tem sido voz corrente na doutrina que a distinção entre regimes a partir da atividade econômica acabaria por ferir a isonomia, como assevera José Eduardo Soares de Melo:

Entendo que são injurídicas as restrições ao crédito, uma vez que a não-cumulatividade não pode ser estabelecida parcialmente, suprimindo determinadas categorias profissionais, limitando-se a certos negócios e sistemáticas fiscais, proibindo o amplo direito ao abatimento.

O princípio da isonomia foi violado face à discriminação (vedação do abatimento para específicas pessoas jurídicas), porque à CF compete apenas estabelecer as diferenças tributárias relativas às contribuições interventivas e corporativas, a determinados grupos e categorias profissionais.

Não devem ser consideradas pseudodiferenças pessoais, promovendo distinções arbitrárias, instituindo tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional (art. 150, II). A lei impositiva há de pairar soberana, indistintamente sobre todos que estejam numa mesma situação jurídica. O princípio da igualdade entrelaça-se com os princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF), e da vedação ao confisco (art. 150, V, da CF).<sup>284</sup>

---

<sup>284</sup> PAULSEN, *Não-Cumulatividade* ..., p. 59

A se considerar o ferimento em abstrato da isonomia, a conseqüência inarredável seria a inconstitucionalidade do dispositivo da Emenda Constitucional<sup>285</sup>, em razão de representar alteração de cláusulas inabolíveis da Constituição originária através do poder constituinte derivado.

Ou aquele submetido ao regime não-cumulativo estaria favorecido, ou aquele submetido ao regime cumulativo acabaria por sê-lo, pois, em um ou outro caso, receberiam a incidência de uma menor carga tributária apenas por exercerem essa ou aquela atividade, sem que isso possa representar, ao mesmo tempo, um critério de *discrímen* prestigiado pela Constituição e a proteção da isonomia, invocada, no presente caso, como proteção individual do contribuinte desfavorecido.

Todavia, deve-se considerar que estão em jogo dois tipos de interesses. De um lado, a proteção individual do contribuinte submetido a uma carga tributária que poderia ser menor, e, de outro, o interesse difuso representado pela possibilidade de uma organização mais livre

---

<sup>285</sup> Conforme já decidido pelo STF na apreciação da ADIn 939, em decisão assim ementada:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DE EMENDA CONSTITUCIONAL E DE LEI COMPLEMENTAR. I.P.M.F. IMPOSTO PROVISÓRIO SOBRE A MOVIMENTAÇÃO OU A TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA - I.P.M.F. ARTIGOS 5., PAR. 2., 60, PAR. 4., INCISOS I E IV, 150, INCISOS III, "b", E VI, "a", "b", "c" E "d", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.).

2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

3. Em conseqüência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93).

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.

dos agentes econômicos, repercutindo favoravelmente sobre o regime concorrencial, tendente a favorecer o mercado consumidor no longo prazo.

A definição de tais setores não poderá infirmar a própria não-cumulatividade, sob pena de estabelecer-se uma contradição explícita entre dois fins visados na Constituição: a melhor estruturação do mercado trazida pela não-cumulatividade e a isonomia. Tipicamente, essa contradição ficaria evidenciada no caso de se definir como submetidos ao regime cumulativo os setores mais próximos das etapas finais do ciclo econômico, vale dizer, do consumo.

A consequência prática na ordem jurídica é que se desloca o exame de constitucionalidade da Emenda Constitucional para a Lei que estabelecer os critérios de discrimen.

A Lei não poderá, contudo, submeter o regime de não-cumulatividade a outro critério que não o de atividade econômica. Além disso, as atividades econômicas às quais será aplicável o regime não-cumulativo deverão ser apontadas através de critérios que permitam sua clara identificação.

Então, o critério deverá permitir a identificação de uma atividade econômica distinta das não abrangidas em razão de ensejar uma cumulatividade mais pronunciada do que essas, caso não fosse submetida ao regime não-cumulativo. Critérios que considerem outros fatores, como regime de contribuição para outros tributos, por exemplo, não guardariam nenhum nexo para com os fins visados e contrariariam a Constituição, a menos que representassem um tratamento mais favorecido para as pequenas empresas, como prevêem os arts. 146, III, 'd' e 170, IX.

A definição do regime não-cumulativo para as atividades mais próximas das etapas finais e a diversidade de alíquotas entre os regimes cumulativo e não-cumulativo leva a outra consequência. Não se mostra como realizador da não-cumulatividade a imposição de

alíquotas mais altas nas etapas anteriores, mesmo que se trate de atividades submetidas à não-cumulatividade. Como não há vinculação direta entre o tributo pago na etapa anterior e o crédito efetuado na etapa presente, a diferenciação de alíquota estabeleceria uma cumulatividade que fere a isonomia.

Outra questão pode ser levantada em relação à possibilidade de desacomular situações que ensejaram a incidência de contribuições outras que não as da alínea 'b' do inciso I e do inciso IV, ambos do art. 195. A previsão do § 12 permitiria desacomular todas as contribuições do art. 195?

Isso só faria sentido para aqueles casos em que o contribuinte se submete a mais de uma contribuição.

A redação do § 13 sugere que não haveria a possibilidade de compensação recíproca das contribuições. Se a não-cumulatividade seria aplicável inclusive na hipótese de substituição, em qualquer grau, da contribuição do inciso I, 'a' pela da alínea 'b', resta implícita a indicação de que a não-cumulatividade não se aplica no caso de não haver essa substituição. Assim, não seria admissível a não-cumulatividade recíproca das contribuições, a princípio.

Essa questão, todavia, ganha contornos especiais em relação às contribuições previstas no inciso IV do art. 195. Ocorre que o parágrafo 12 refere a possibilidade de aplicação da não-cumulatividade a elas, sendo que tais contribuições são, por natureza, monofásicas. Em razão disso, não haveria como torná-las intrinsecamente não-cumulativas, pois, ao incidirem apenas uma vez, não seria possível descontar o valor pago em operação subsequente.

A doutrina tem considerado que essa previsão implicaria reconhecer inaplicável a exigência das contribuições incidentes na importação daqueles que não estivessem submetidos ao regime não-cumulativo, vale dizer, daqueles submetidos ao regime cumulativo.

É a opinião de Hugo de Brito Machado, nos seguintes termos:

Agora mesmo estamos diante de um problema muito sério criado pela introdução do regime da não-cumulatividade na COFINS. É que a lei erigiu a importação de bens como hipótese de incidência dessa contribuição, antes incidente apenas sobre a receita, e fixou para o caso a alíquota de 7,6% (sete vírgula seis por cento) que, como se sabe, foi fixada em virtude da implantação da não-cumulatividade.

Ocorre que algumas empresas permanecem submetidas à COFINS cumulativa que tem alíquota de 3% (três por cento). Entendemos que a estas não se aplica a nova hipótese de incidência, vale dizer, para elas não é devida a COFINS na importação. A razão é simples. Temos dois regimes jurídicos diferentes, isto é, o regime da cumulatividade, e o da não-cumulatividade. No primeiro, a alíquota é de 3% (três por cento). No segundo, a alíquota é de 7,6% (sete vírgula seis por cento). Considerando o elemento sistêmico na interpretação da lei que institui a nova hipótese de incidência e para a mesma fixou a alíquota de 7,6% (sete vírgula seis por cento), tem-se de concluir que essa nova hipótese de incidência é concernente apenas à COFINS submetida ao regime da não-cumulatividade.<sup>286</sup>

A interpretação sugerida pelo mestre cearense, no entanto, pode ser superada em razão de a lei prever expressamente a incidência dessa nova contribuição pelas alíquotas sugeridas, independentemente de se tratar ou não de regime não-cumulativo, em decorrência do exercício da competência legislativa constitucionalmente prevista. O exercício dessa competência, porém, ficaria restrito aos termos constitucionais que impõem a não-cumulatividade para essas contribuições. Destarte, embora não se pudesse afastar sua incidência, por força da previsão constitucional seria admissível o abatimento na operação subsequente, independentemente do enquadramento do contribuinte no regime não-cumulativo. Essa seria uma possibilidade de não-cumulatividade entre contribuições, ou mais propriamente, entre diferentes regimes de contribuições. Isso tornaria necessário o aproveitamento integral da contribuição incidente na importação, independentemente de se tratar de operação com o mesmo bem, sob pena de torná-la cumulativa.

Por último, quanto à extensão específica da não-cumulatividade, a escolha de um dos tipos possíveis de regime não-cumulativo, aqui também, à semelhança dos impostos, o legislador poderá eleger algum dos modelos de não-cumulatividade, em razão de que seu conteúdo não se encontra pré-definido, como demonstrado no capítulo precedente.

---

<sup>286</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 126. apud FERREIRA, Júlio de Castilhos. A Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. In: PAULSEN, Leandro. (Coord.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004, p. 87

#### ***D) Não-cumulatividade e exonerações***

Em razão da desvinculação da exigência das contribuições em relação à incidência anterior, as exonerações anteriores não representariam um impeditivo à constituição do crédito, o que afasta a cumulatividade decorrente da exigência de contribuições em operações anteriores à exoneração.

De outro lado, permaneceria o impedimento de desconto em operações ao abrigo de qualquer forma de exoneração, pois esse é um dos pressupostos da cumulatividade, a exigência tributária somada à exigência anterior. Se afastamos, por razão estritamente relativa à impossibilidade de saber se houve ou não incidência anterior, isso torna até mais importante a necessidade de submeter-se a não-cumulatividade à verificação de exigência posterior, sob pena de gerar-se benefício sem causa.

## CONCLUSÕES

26) A não-cumulatividade das contribuições é instituída mediante norma de eficácia limitada porque dependente de uma normatividade posterior.

27) A norma que estabelece a não-cumulatividade para as contribuições pode ser vista mais imediatamente como uma norma de competência, à semelhança do verificado para os impostos.

28) Não há óbice de ordem formal a se tratar da não-cumulatividade das contribuições através de lei ordinária.

29) Eventual restrição oposta ao manejo de medida provisória para dar início ao processo legislativo é superada em razão da finalidade da restrição (art. 246) ou da desnecessidade de previsão constitucional para a não-cumulatividade.

30) A característica de incidência das contribuições permitiria a adoção de mais de uma sistemática de implementação. Em razão de uma padronização de procedimentos tendente a racionalizar custos, seria mais aconselhável a adoção de sistemática semelhante a dos impostos, descontando-se um crédito do imposto devido. De qualquer modo, essa previsão deveria ser instituída por lei.

31) O regime de incidência das contribuições estabelece uma desvinculação entre a incidência anterior da contribuição e a próxima etapa em que será exigida. Portanto, o crédito a ser efetuado não pode depender da cobrança na etapa anterior.

32) Essa desvinculação em relação à etapa anterior não pode representar a eliminação

de qualquer nexos de causalidade, sob pena de eliminar o aspecto teleológico da não-cumulatividade.

33) À semelhança dos impostos, também se pode concluir que o direito a crédito é dado por norma de conteúdo tributário, porque voltado à extinção da obrigação correspondente, caracterizando-se como um direito potestativo não submetido à condição.

34) Em razão do caráter extintivo da obrigação, aplica-se a ele o prazo geral de decadência relativo à Fazenda Pública.

35) Não há como incluir o direito a crédito na regra-matriz de incidência das contribuições, pois ele se restringe à extinção da obrigação tributária.

36) A distinção entre regimes cumulativo e não-cumulativo não pode ser resolvida a partir da garantia da isonomia, por representar a impossibilidade de sua existência e a própria negação da disposição constitucional. Não poderá, contudo, ser estabelecida aquela distinção de modo a infirmar a não-cumulatividade, pois isso representaria uma contradição para com duas finalidades constitucionalmente previstas.

37) Não se pode entender a previsão do § 12 do art. 195 como um comando não-cumulativo genérico, a permitir a desacumulação recíproca das contribuições, em razão da previsão do § 13, a sinalizar sua aplicação restritamente às contribuições dos incisos I, 'b' e IV.

38) De outro lado, aquela previsão, aliada à característica monofásica das contribuições do inciso IV, leva à conclusão pela não-cumulatividade recíproca plena em relação às contribuições do inciso I, 'b', submetidas ou não ao regime não-cumulativo.

39) Em virtude da desvinculação da exigência presente das contribuições em relação à incidência anterior, permitindo o desconto independentemente de ter ou não se dado a cobrança, não haveria risco de cumulatividade em razão de exigência em operações anteriores à exonerada.

40) De outro lado, a exoneração presente representaria um óbice ao crédito, sob pena de gerar-se benefício sem causa.

## REFERÊNCIAS

AARNIO, Aulis; VALDÉS, Ernesto Garzón; URUSITALO, Jyrki. **La normatividad del derecho**. Barcelona: Gedisa, 1997.

AARON, Henry J.; BOSKIN, Michael J. (ed.). **The economics of taxation..** Washington: The Brookings Institution, 1980.

ACCACIO, Luiz Fernando de Carvalho. A natureza jurídica dos créditos do ICMS – Breves anotações. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 75, p. 109-116, dez. 2001.

ALBUQUERQUE, Xavier de. ICMS – Correção monetária de créditos acumulados. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59, p. 56-72, jan./mar. 1992.

ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, trad. Ernesto Garzón Valdés.

AMARO, Abel Simões; ABREU, Cláudio de. Direito ao creditamento do ICMS relativo à energia elétrica consumida em estabelecimento comercial. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 22, p. 7-10, jul. 1997.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000.

ANSELMO, Márcio Adriano. O princípio da não-cumulatividade do ICMS no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 52, p. 100-136, set./out. 2003.

APOCALYPSE, Sidnei Saraiva. Insumos e produtos tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero – utilização do crédito. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 73, p. 56-59, [s.d.].

ARZUA, Heron. Apuração do ICMS na Lei Complementar 102-2000. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 62, p. 4-7, nov. 2000.

\_\_\_\_\_. Aspectos dos impostos sobre o consumo (cumulatividade e não-cumulatividade). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 78, p. 241-284, [s.d.].

\_\_\_\_\_. **Créditos de ICMS e IPI. Revista de Direito Tributário.** São Paulo, n. 64, p. 255-261, [s.d.].

\_\_\_\_\_. **Créditos de ICMS no arrendamento mercantil. Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo, n. 28, p. 13-19, jan. 1998.

\_\_\_\_\_. **Notas sobre créditos do IPI: a questão dos insumos utilizados em produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero. Revista Dialética de Direito Tributário,** São Paulo, n. 59, p. 29-35, ago. 2000.

ARZUA, Heron; SCHMITT, Maurílio L. **ICMS – Direito de Crédito. Revista de Direito Tributário.** São Paulo, n. 52, p. 221-224, abr./jun. 1990.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** São Paulo, Revista dos Tribunais, 1975.

\_\_\_\_\_. **ICMS na Constituição. Revista de Direito Tributário.** São Paulo, n. 57, p. 91-104, jul./set. 1991.

\_\_\_\_\_. **Sistema constitucional tributário brasileiro.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. **Diretrizes gerais sobre o tema ICM. Revista de Direito Tributário,** São Paulo, n. 19-20, p. 7-19, jan./jun. 1982.

\_\_\_\_\_. **Exame crítico em torno dos principais equívocos do ICM. Revista de Direito Tributário.** São Paulo, n. 17-18, p. 77-85, jul./dez. 1981.

\_\_\_\_\_. **ICM – Linhas Mestras Constitucionais – O Diferimento. Revista de Direito Tributário,** São Paulo, n. 23-24, p. 119-145, jan./jun. 1983.

\_\_\_\_\_. **ICM e IPI – Direito de Crédito – Produção de mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota zero. Revista de Direito Tributário.** São Paulo, n. 46, p. 73-89, out./dez. 1988.

\_\_\_\_\_. **ICM – abatimento constitucional princípio da não-cumulatividade. Revista de Direito Tributário.** São Paulo, n. 29-30, p. 110-208, jul./dez. 1984.

\_\_\_\_\_. **Pressupostos do Estudo Jurídico do ICM. Revista de Direito Tributário,** São Paulo, n. 15-16, p. 96-114, jan./jun. 1981.

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

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. **Uma introdução à ciência das finanças.** Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARRETO, Aires F. Créditos de ICMS – Limites da Lei Complementar. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 9-17.

\_\_\_\_\_. ICMS – Compensação Constitucional – Princípio da Não Cumulatividade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 15, p. 63-82, abr./jun. 1996.

\_\_\_\_\_. ICMS – Limites à vedação de Créditos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 53, p. 7-12, fev. 2000.

\_\_\_\_\_. ICMS – Transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte – Direito ao aproveitamento dos créditos – Compensação – Autonomia das operações. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 68, p. 52-70, [s.d.].

\_\_\_\_\_. Tributos e indexação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 60, p. 11-22, [s.d.].

BARRETO, Paulo Ayres. ICMS – Crédito – Correção monetária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 68, p. 202-209, [s.d.].

BASTO, José Guilherme Xavier de. **A tributação do consumo e sua coordenação internacional**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais – Direção-Geral das Contribuições e Impostos – Ministério das Finanças, 1991.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. São Paulo, Saraiva, 1995.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. Porto Alegre, Saraiva, 1972.

BEIJA, Osvaldo Bispo de. ICMS – Crédito Fiscal sobre Material de Uso ou Consumo e de Bem do Ativo Permanente na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 75, p. 155-168, dez. 2001.

BERNI, Maurício Batista; CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento; Danilevicz, Ígor. **Direito tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2000.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM: fundamentos da técnica não cumulativa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

BORDIN, Luiz Carlos Vitali. Padrões tributários no Brasil. **Estudos Econômico-Fiscais**. Porto Alegre, v. 9, n. 44, mar. 2003.

BORGES, José Souto Maior. Crédito do IPI relativo a insumo isento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 48, p. 159-171, set. 1999.

\_\_\_\_\_. Isenção de produtos industrializados e crédito do IPI na saída de insumos para industrialização fora da Zona Franca de Manaus. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 49, p. 149-161, out. 1999.

\_\_\_\_\_. Isenções e reduções do ICM. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 25-26, p. 197-220, jul./dez. 1983.

\_\_\_\_\_. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BOTALLO, Eduardo. Créditos de IPI relativos à industrialização de produtos mediante o emprego de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 9-17.

BRAGA, Waldir Luiz; MORENO, Cesar. ICMS – Direito a crédito pelo contribuinte destinatário – Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade – Guerra Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 56, p. 116-125, maio 2000.

BRANDÃO, Salvador Cândido. Correção monetária de créditos extemporâneos do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 37, p. 76-78, out. 1998.

BRITO, Edvaldo. Problemas jurídicos atuais do ICMS. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 83-117.

BROCKSTEDT, Fernando A. **O ICM**: imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Porto Alegre: Rotermund, 1972.

CAMPANHOLE, Hilton Lobo; CAMPANHOLE, Adriano. **Constituições do Brasil**. São Paulo: Atlas, 2000.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. ICM: não-cumulatividade – abatimento constitucional. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 29-30, p.197-208, jul./dez. 1984.

\_\_\_\_\_. ICM: não-cumulatividade – estorno de crédito. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 9-10, p. 229-263, jul./dez. 1979.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000

\_\_\_\_\_. ICMS – aproveitamento de créditos – inconstitucionalidade da Lei Complementar 87/96. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 25, p. 147-169, out. 1997.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARVALHO, Frederico Seabra de. Crédito de ICMS proveniente da entrada de bens para o ativo imobilizado – aspectos polêmicos da Lei Complementar 102/00. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 70, p. 49-60, jul. 2001.

\_\_\_\_\_. Isenções Tributárias do IPI, em face do Princípio da Não- Cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 33, p. 142-166, jun. 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 1995.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo, Saraiva,

1999.

CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. IPI – Princípio da Não-cumulatividade – Crédito relativo a insumos isentos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 68, p. 189-201, [s.d.].

CHIESA, Clélio. **ICMS: sistema constitucional tributário**. São Paulo: LTR, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. Belo Horizonte, Del Rey, 1999.

\_\_\_\_\_. **Comentários à Constituição Federal: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

\_\_\_\_\_. Possibilidade de aproveitamento, pela geradora, dos créditos de ICMS pelas entradas de insumos e bens do ativo afetados à produção de energia elétrica vendida com diferimento. O caso do Pará. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 74, p. 131-143, nov. 2001.

COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma da discriminação constitucional de rendas**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1965.

CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

COSCIANI, Cesare. **El impuesto al valor agregado**. Buenos Aires: Depalma, 1969.

COSTA, Alcides Jorge et al. ICMS, financiamento e base cálculo – ICMS e IPI, Não-cumulatividade e direito ao crédito – limites. Mesa de debates (B) do X Congresso Brasileiro de Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 69, p. 57-89, [s.d.].

\_\_\_\_\_. ICM – Créditos – Natureza Jurídica – Correção monetária. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 45, p. 37-44, jul./set. 1988.

\_\_\_\_\_. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo e ICMS: reflexos tributários**. Curitiba: Juruá, 1999.

DERZI, Misabel. Primeira aproximação da Lei Complementar 87/96 sob o ângulo do princípio da não-cumulatividade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 93-109.

DERZI, Misabel; CALMON, Sacha. A compensação de créditos no ICMS e o princípio da Não Cumulatividade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 14, p. 56-74, jan./mar. 1996.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário aplicado**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

DIAS, Roberto Moreira. IPI: Direito de crédito presumido em operações com incidência de alíquotas distintas e sucessivamente progressivas – aplicação do princípio da Não-Cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 79, p. 86-91, abr. 2002.

DORF, Michael C.; TRIBE, Laurence H. **On reading the constitution**. Harvard: University Press, 1991.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. O crédito financeiro do ICMS – Art. 20, § 1º da LC 87/96 – Bens de uso, consumo e ativo permanente e o seu regime no IVA do Mercado Comum Europeu. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 50, p. 41-65, maio/jun. 2003.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1984. v. 2.

FERNANDES, Edison Carlos. Não-cumulatividade da contribuição do PIS, de acordo com a Lei nº 10.637, de 2002 (MP 66). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 89, p. 12-20, fev. 2003.

\_\_\_\_\_. **Sistema tributário do Mercosul**. São Paulo: Revista dos Tribunais.

FERNANDES, Rodrigo de Andrade M. Do creditamento de IPI quando a saída seja isenta ou não tributada. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 46, p. 183-194, set./out. 2002.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_. ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 48, p. 14-24, abr./jun. 1989.

FERREIRA, Júlio de Castilhos. A Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. In: PAULSEN, Leandro. (Coord.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004.

FRIEDRICH, Delmar Nunes. **Os efeitos econômicos da tributação sobre o consumo e a política fiscal do Governo do Estado do Rio grande do Sul em relação ao setor de carnes**. 2002. Dissertação (Mestrado em Economia) - Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

GIARDINO, Cléber. O ICM e o princípio da não cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 25-26, p. 189-196, jul./dez. 1983.

GRECO, Marco Aurélio. Aspectos do sistema de créditos do ICM. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 31, p. 224-225, set./out. 1974.

\_\_\_\_\_. ICM: isenção na importação de matérias primas. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 7-8, p. 212-231, jan./jun. 1979.

HENSEL, Albert. **Diritto tributário**. Milão: Giuffré, 1956.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS DE LA REPÚBLICA ARGENTINA. **Recursos tributarios totales a precios corrientes: años 1996/2000**. Disponível em: <<http://www.indec.mecon.ar/>>. Acesso em 28 set. 2003.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Government finance statistics yearbook**. Washington: International Monetary Fund, 2001.

KHALILZADEH-SHIRAZI, Javad; SHAH, Anwar (ed.). **Tax policy in developing countries: a World Bank symposium**. Washington: The World Bank, 1991.

LAURÉ, Maurice. **La taxe sur la valeur ajoutée**. Paris: Recueil Sirey, 1953.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não-cumulatividade da contribuição ao PIS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 95, p. 109-124, ago. 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1999.

\_\_\_\_\_. A não-cumulatividade do ICMS e a correção monetária dos créditos extemporâneos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 25, p. 60-67, out. 1997.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

\_\_\_\_\_. Isenção e não-Cumulatividade do IPI. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 4, p. 30-35, jan. 1996.

\_\_\_\_\_. Utilização de crédito de ICMS antes do pagamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 55, p. 84-90, abr. 2000.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Crédito de bens destinados ao Ativo Fixo. Lei Complementar 102/2000. Aproveitamento em 48 meses. Efeitos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 76, p. 131-147, jan. 2002.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Rio de Janeiro: Campus, 1999

MARQUES, Leandro Nunes. A contribuição ao PIS e a sistemática da cobrança não cumulativa inserida pela Medida Provisória 66/2002 e Lei 10.637/2002. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 93, p. 53-68, jun. 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998.

\_\_\_\_\_. **O Princípio da Não-Cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direito a crédito de ICM – Aquisições de café ao IBC pelo preço mínimo. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 27-28, p. 227-243, jan./jun. 1984.

\_\_\_\_\_. Nascimento de Obrigação e Crédito Tributários, quando da incidência da alíquota zero – Direito a Crédito do IPI exigido nos insumos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 44, p. 165-181, maio 1999.

\_\_\_\_\_. O Princípio da Não-Cumulatividade na Constituição Federal – Violação a Convênio com eficácia de Lei Complementar – Decreto Estadual que antecipa pagamento de ICMS antes da apuração do saldo devedor – Inconstitucionalidade do Decreto 33.178/89, artigo 54 do Estado do Rio Grande do Sul – Parecer. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 20, p. 110-123, jul./set. 1996.

\_\_\_\_\_. O princípio da não-cumulatividade do ICMS – crédito pelas empresas de transporte do ICMS pago nos insumos das subcontratadas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 25, p. 137-146, out. 1997.

\_\_\_\_\_. O Princípio da não-cumulatividade na Constituição – Impossibilidade de seu afastamento por legislação infraconstitucional. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 34, p. 189-211, set./out. 2000.

\_\_\_\_\_. O Princípio da não-cumulatividade. O direito à compensação periódica de ICMS nas operações próprias e de substituição tributária – Parecer. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 17, p. 69-82, out./dez. 1996.

MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS: Direito absoluto de crédito na aquisição de bens destinados ao ativo permanente e a LC 102/200. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 36, p. 85-96, jan./fev. 2001.

\_\_\_\_\_. ICMS: o montante dos créditos compensáveis. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 2, p. 9-18, nov. 1995.

\_\_\_\_\_. Saldos Credores acumulados. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 21-38.

MAXIMILIANO, Carlos. **Comentários à Constituição**. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1923.

MEDEIROS, Julio Cesar Esposito de. A idéia do Direito de Crédito do Imposto de Circulação de Mercadorias nas Ordens Constitucionais de 1967 e 1988. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 26, p. 45-54, jan. 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 1997.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 1995.

\_\_\_\_\_. A vedação de Créditos de ICMS e IPI face à declaração de inidoneidade de outra empresa. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 60, p. 62-64, abr./jun. 1992.

\_\_\_\_\_. ICMS – Créditos na aquisição de energia elétrica por empresa comercial. Incidência nos serviços de transporte destinado ao exterior. Análise de julgados do STF In: ROCHA,

Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, v. 4, p. 79-89.

\_\_\_\_\_. ICMS – créditos relacionados a bens destinados a uso, consumo, ou ativo permanente e recebimento de serviços de transporte e de comunicação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 79-90.

\_\_\_\_\_. ICMS – o Direito a Crédito, o momento de sua apropriação e o “Montante Cobrado”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 55, p. 91-98, abr. 2000.

\_\_\_\_\_. **ICMS: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1998.

\_\_\_\_\_. **IPI – ICMS – Natureza jurídica do direito ao crédito, aproveitamento e transferibilidade**. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 85, p. 290-305, [s.d.].

\_\_\_\_\_. IPI: créditos nas entradas de bens desonerados do imposto. A aplicação do princípio da não-cumulatividade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, v. 3, p. 191-205.

\_\_\_\_\_. **O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

\_\_\_\_\_. **Os créditos de ICMS e a redução da base de cálculo**. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 72, p. 82-88, [s.d.].

\_\_\_\_\_. Princípio da não cumulatividade dos tributos. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 49, p. 146-153, jul./set. 1989.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

MENDES JÚNIOR, Antonio; RONCARI, Luiz; MARANHÃO, Ricardo. **Brasil: história texto e consulta**. São Paulo: Brasiliense, 1979.

MILANI, Mário Sérgio. IPI – Crédito por matérias primas. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 37, p. 183-186, jul./set. 1986.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967. v. 2.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MOREIRA, Gilberto Ayres. A “Guerra Fiscal” e os limites ao princípio da não-cumulatividade do ICMS. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 85, p. 235-249, [s.d.].

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. São Paulo: Campus, 1980.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito tributário**. São Paulo: José Bushatsky, 1973.

\_\_\_\_\_. Imposto sobre Produtos Industrializados. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 10, p. 97-104, out./dez. 1969.

OLDIMAN, Oliver; SHENK, Alan. **Value added tax: a comparative approach, with material and cases**.

PAULSEN, Leandro. (Coord.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

PEREZ, Fernando Augusto Monteiro. Créditos de ICMS e a idoneidade do contribuinte emissor da Nota Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 76, p. 19-26, jan. 2002.

PIZOLIO, Reinaldo. IPI – Alíquota Zero e direito de crédito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 47, p. 101-110, ago. 1999.

QUEIROZ, Cid Heraclito. A nova substância constitucional do Princípio da Não-Cumulatividade do IPI. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 40, p. 13-25, jan. 1999.

RAAD, Abdo Jorge Couri. ICM – Cumulatividade. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 30, p. 261-268, jul./ago. 1974.

REALE, Miguel. **O direito como experiência**. São Paulo: Saraiva, 2002.

REIS, Maria Lúcia Américo dos; BORGES, José Cassiano. **O ICMS ao alcance de todos**. Rio de Janeiro, Forense, 1992.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade do ICMS e a Lei Complementar. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 41, p. 199-205, nov./dez. 2001.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **ICMS: problemas jurídicos**. São Paulo: Dialética, 1996.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 102**. São Paulo: Dialética, 2000.

SANTOS, Manoel Lourenço dos. **Direito tributário**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1968.

SCHWENGBER, Silvane Battaglin. **O impacto do Fundo de Participação (FPE) no esforço tributário dos Estados: uma estimativa do potencial de arrecadação do ICMS**. 1999. Dissertação (Mestrado em Economia) - Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

SILVA, Carla Mendonça Dias Alves da. A Lei Complementar 102 de 11.07.2000, e as principais implicações no regime do ICMS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 42, p. 60-68, jan./fev. 2002.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 1994.

SOUZA, Rubens Gomes de. A reforma tributária e as isenções condicionadas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 92, p. 373-391, abr./jun. 1968.

\_\_\_\_\_. O imposto de consumo, o IPI e os “produtos intermediários”. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 12, p. 41-55, abr./jun. 1970.

\_\_\_\_\_. O sistema tributário federal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 72, p. 1-22, abr./jun. 1963.

\_\_\_\_\_. Os impostos sobre o valor acrescentado no sistema tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 110, p. 17-26, out./dez. 1972.

SOUZA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

THE FRASER INSTITUTE. **Canadian tax system**. Disponível em <[http://collection.nlc-bnc.ca/100/200/300/fraser/tax\\_facts\\_12/01TxFxch1.pdf](http://collection.nlc-bnc.ca/100/200/300/fraser/tax_facts_12/01TxFxch1.pdf)>. Acesso em 30 set. 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito tributário e financeiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TRONCOZO Y TRONCOZO, João. ICM – Não cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 25-26, p. 270-284, jul./dez. 1983.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito tributário**. São Paulo: EDUC, Revista dos Tribunais, 1976.

VIEIRA, José Roberto. **A regra matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

WEISS, Fernando Lemme. A Não-cumulatividade do ICMS e o estorno do Crédito decorrente da atividade industrial. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 91, p. 41-51, abr. 2003.

## APÊNDICE A – TIPOS POSSÍVEIS DE TRIBUTOS NÃO-CUMULATIVOS E SUA TERMINOLOGIA.

Em relação às possibilidades de incidência, genericamente, os tributos podem incidir sobre o consumo, a renda e o patrimônio. Aqueles que recaem sobre as duas primeiras manifestações econômicas são ditos tributos dinâmicos, pois colhem a economia em movimento, no seu ciclo de produção, enquanto os tributos que incidem sobre o patrimônio ou a propriedade são ditos estáticos, pois independem da aplicação do patrimônio ou propriedade no ciclo produtivo.

Logo, a base possível de incidência dos tributos sobre o patrimônio ou a propriedade corresponde às riquezas já produzidas, enquanto a base dos tributos sobre o consumo ou a renda em um determinado período corresponde às riquezas em produção, neste período.

Então, sob uma perspectiva macroeconômica, as bases dos tributos sobre o consumo podem ser analisadas a partir da mensuração da riqueza nacional dentro de um período, o que corresponderia, em seu limite máximo, ao Produto Nacional Bruto. O Produto Nacional Bruto pode ser decomposto nos seguintes termos<sup>287</sup>:

$$\text{PNB} = C + I_b + G + E_1$$

Onde C = consumo de bens finais, incluídos os serviços;

$I_b$  = investimento bruto em bens de capital.

G = aquisições do governo, em todos os seus níveis.

$E_1$  = Exportações líquidas.

Desconsiderando as aquisições do Governo, que podem mesmo ser desoneradas da tributação, e as exportações, em relação às quais é aplicável o princípio da tributação no destino, a base tributável corresponderia a

$$\text{PNB} = C + I_b$$

---

<sup>287</sup> De acordo com MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Rio de Janeiro: Campus, 1999p. 487, e MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. São Paulo: Campus, 1980, p. 288.

Um tributo sobre o valor adicionado que inclua em sua base o consumo e os bens de capital é dito então do tipo produto bruto, pois guarda correlação entre essa variável macroeconômica e sua base tributável.

Se considerarmos que o Investimento bruto compreende as depreciações (D) que são acrescidas ao Investimento líquido, pode-se desdobrar esta formulação em:

$$\text{PNB} = C + I_1 + D.$$

Como o Produto Nacional Líquido ou a Renda líquida são tomados a partir do PNB, descontando-se a depreciação, um tributo que não incida sobre as depreciações ou permita sua dedução de sua base tributável é dito do tipo renda líquida.

E, por último, um tributo sobre o valor adicionado que incida apenas sobre o consumo ou permita a exclusão do investimento líquido e da depreciação, ou do investimento bruto, é dito como sendo do tipo consumo.

Com base na análise empreendida, podemos classificar os tributos sobre o valor adicionado de acordo com o tratamento dado aos bens de capital, ou destinados ao ativo permanente, sua depreciação e aos bens de consumo final.

Em qualquer um dos tipos é possível o cômputo dos insumos diretamente vinculados com a atividade fim do agente econômico. Destarte, os bens adquiridos para comercialização ou industrialização devem ser considerados, assim como os serviços de mesma natureza a ele prestados.

A diferenciação será estabelecida com base no tratamento conferido aos bens de uso e consumo e aos dispêndios relacionados com investimentos de capital, assim como à depreciação dos investimentos.

Do tipo consumo é o tributo que não recai sobre os bens ou dispêndios de capital, ou que, em incidindo, permita a sua dedução, o que teria a mesma repercussão se fosse permitido o abatimento do investimento líquido e da depreciação. Seria computado todo o dispêndio necessário à produção de bens de consumo final, inclusive produtos intermediários e de uso.

De acordo com Musgrave<sup>288</sup>, esse tributo corresponderia a um tributo geral sobre vendas no varejo.

Do tipo renda líquida seria o tributo que compreenderia em sua base o consumo e o investimento líquido, ou que permitisse a dedução das depreciações. Nesse último caso,

---

<sup>288</sup> **Finanças...**, p. 288.

geralmente é estimado o período de depreciação, permitindo-se que a cada período de apuração dentro do prazo de depreciação previsto, seja deduzida a fração correspondente do investimento. Segundo Musgrave<sup>289</sup>, este tributo teria a mesma base de um tributo geral sobre a renda, atingindo o mesmo resultado.

Finalmente, do tipo produto bruto seria aquele que não permitisse a dedução do investimento, ou seja, recairia sobre o valor bruto das vendas, deduzindo-se apenas as entradas correspondentes à produção. Conforme Musgrave, “... essa seria a forma mais abrangente de um imposto sobre o valor adicionado, ... ele é equivalente a um imposto sobre vendas aplicado tanto aos bens de capital quanto aos bens de consumo ...” (Finanças..., p. 288).

---

<sup>289</sup> **Finanças...**, p. 288.