

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA SÃO PAULO
PUC-SP

Plínio Augusto Lemos Jorge

Não-Cumulatividade no ICMS

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2009

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA SÃO PAULO
PUC-SP

Plínio Augusto Lemos Jorge

Não-Cumulatividade no ICMS

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Elizabeth Nazar Carrazza.

SÃO PAULO

2009

Banca Examinadora

AGRADECIMENTOS

Se fosse agradecer a todas as pessoas que de alguma forma contribuíram para a formação de meu caráter e, em especial, de minha formação acadêmica, creio que seria necessário mais páginas do que a própria dissertação. Isso porque, cada ser humano que passa, ainda que por breve instante por nossa vida, nos acrescenta algo que contribui para a construção do nosso ser. Cabe a nós selecionarmos quais os instantes que deverão ser reputados de grande importância e quais os que serão de mínima importância, entretanto, todos têm importância.

Sendo assim, agradeço a **DEUS**, sobretudo, pela possibilidade de ter convivido com os seres humanos, dentre eles **William, Maida, Murilo, Rossana, Estevão, André**. Agradeço-O por ter me permitido escolher a **Teresa Cristina** (Teca) como companheira. E, por fim, agradeço-O por ter consentido que eu tenha começado e terminado mais esta tarefa.

Os limites de minha linguagem são os limites do meu mundo.

(“Die Grenzen meiner Sprache bedeuten die Grenzen meiner Welt”)

Ludwig Wittgenstein (1922)
Tractatus Logico-Philosophicus

RESUMO

O presente trabalho tem por objeto o estudo do princípio da não-cumulatividade no âmbito do ICMS. Busca-se, destarte, realizar o estudo tendo como parâmetro a supremacia Constitucional, levando-se em consideração a hierarquia das normas de Direito Positivo. A qualidade de princípio atribuída a não-cumulatividade é tema recorrente no trabalho, ante a necessidade de situá-la acima das outras normas do Direito Positivo brasileiro para demonstrar, de forma clara e cristalina, a necessidade de sua observância. Para tanto, no decorrer do trabalho estudaremos o sistema constitucional brasileiro e a competência para a criação dos tributos, seguindo-se para o estudo sobre os princípios constitucionais gerais e os princípios constitucionais tributários. Aborda-se as características do ICMS utilizando-se, para tanto, a regra matriz de incidência tributária deste imposto e a partir daí passa-se ao estudo do princípio da não-cumulatividade, sua origem, conceitos e sua relação com a Lei Complementar. Faz-se, por fim, o estudo do princípio em face das exceções estabelecidas na Constituição Federal e as exceções criadas pelo legislador infraconstitucional. Alguns cortes epistemológicos serão feitos, dada a amplitude do tema, sem, contudo, implicar dissolução de continuidade do assunto objeto do trabalho. Ao contrário, procurou-se o aprofundamento do tema, de sorte a demonstrar as peculiaridades da não-cumulatividade no ordenamento legal brasileiro. De todo modo, a conclusão almejada diz com a inafastável importância do princípio da não-cumulatividade, como único trajeto à correta incidência do ICMS.

Palavras-chave: Princípio. Competência. Não-cumulatividade. Compensação. Substituição tributária. Diferimento. Isenções. Não-incidência.

ABSTRACT

The object of this work is the study of the non-cumulativeness principle in the ICMS concept. In this way, it aims to accomplish this study under the parameter of Constitutional supremacy, taking under consideration the hierarchy of the rules of positive law. The quality of principle assigned to the non-cumulativeness is a recurring theme at work, before the necessity of situating above other rules of Brazilian positive law to demonstrate, in a clear way, the necessity of its observance. Therefore, we will study the Brazilian constitutional system and the competence in creation of tributes in the course of the work, following the study about the general constitutional as well as the taxation principles. It approaches the ICMS characteristics using the incidence of taxation origin of this income and from then on, it leads to the non-cumulativeness principle study, its origin, concepts and its relation to the Complementary Law. Finally, it sets up the study of the principle under the established exceptions in the Federal Constitution and the created exceptions made by the infra-constitutional legislator. Due to the amplitude of the theme, a few epistemological cuts will be made. However, no dissolution of the continuity of the work object was implied. On the contrary, there was an effort to deepen the work theme so as to demonstrate the peculiarities of the non-cumulativeness in the Brazilian legal ordinance. Anyway, the conclusion aimed claims the close importance of the non-cumulativeness principle as a unique route to the correct incidence of the ICMS.

Key Words: Principle. Competence. Non-cumulativeness. Compensation. Non-incidence. Taxation substitution. Deference. Exemptions. Non-incidence.

LISTA DE ABREVIATURAS

CTN – Código Tributário Nacional

ICM – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis

IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações

LC – Lei Complementar

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 O SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO	15
1.1 Competência Tributária	20
1.2 Competência Tributária dos Estados e do Distrito Federal	24
2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	28
2.1 A Não-Cumulatividade e os Princípios Tributários	35
2.1.1 Relação com o princípio da capacidade contributiva	36
2.1.2 Relação com o princípio Republicano	41
2.1.3 Relação com o princípio Federativo	43
2.2 A Não-Cumulatividade como Verdadeiro Princípio Constitucional	46
3 ICMS	49
3.1 Regra-Matriz	50
3.2 A Regra-Matriz do ICMS	52
3.2.1 Critério material	54
3.2.2 Critério temporal	55
3.2.3 Critério espacial	56
3.2.4 Critério pessoal	60
4 A NÃO-CUMULATIVIDADE – ORIGEM	64
4.1 Conceitos da Não-Cumulatividade	69
4.2 Auto-Aplicabilidade da Não-Cumulatividade	72
4.3 A Não-Cumulatividade na Constituição Federal	74
4.4 A Não-Cumulatividade e a Lei Complementar	78
4.4.1 A Lei Complementar nº 87/96	82
4.4.2 A Lei Complementar nº 24/75	88
4.5 Compensação	93
4.5.1 Crédito e débito	97
4.5.2 Crédito presumido	101

4.6 Semelhanças e Divergências com a Não-Cumulatividade no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).....	103
4.7 Semelhanças e Divergências com a Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS	105
4.8 Substituição Tributária	109
4.9 Diferimento	112
4.10 Exceções a Não-Cumulatividade.....	114
4.10.1 Isenção	118
CONCLUSÃO	124
REFERÊNCIAS.....	129

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal brasileira determina em seu artigo nº 155, parágrafo 2º, inciso I, que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) será não-cumulativo. Destarte, os Estados e o Distrito Federal não devem diminuir, tampouco anular, este comando constitucional, haja vista que esta determinação é, sobretudo, uma garantia do contribuinte.

Para estudo do tema proposto iremos tratar apenas da não-cumulatividade em face do ICMS e mais especificamente do ICMS mercantil, lembrando, apenas, que ela também está presente em outros tributos, aos quais faremos breve menção no transcorrer de nossa dissertação.

Nosso trabalho terá como objeto a regra da não-cumulatividade, embora tenhamos, por questões didáticas, que adentrar, ainda que de modo superficial, no estudo do ICMS, que é o instituto que precisa de sua existência, haja vista a determinação constitucional acima mencionada.

Ressalte-se, entretanto, que no início do trabalho não iremos tratar a não-cumulatividade como princípio, a fim de não influenciar o leitor por meio de um tratamento preconcebido sem antes fazer uma análise mais profunda sobre o tema. Contudo, já adiantamos que ela é o alicerce dos impostos sobre o consumo, dentre eles o ICMS.

No primeiro capítulo do trabalho examinaremos o sistema constitucional brasileiro e passaremos para a análise da competência tributária, sobretudo a competência tributária dos Estados Federativos e do Distrito Federal.

No segundo capítulo procederemos ao estudo dos princípios constitucionais, e falaremos sobre a relação da não-cumulatividade com o princípio da capacidade contributiva, como o princípio republicano e como o princípio federativo. No mesmo capítulo iremos nos ocupar do exame da não-cumulatividade, aqui sim, demonstrando que ela é um princípio constitucional tributário.

Tendo em vista que nos propusemos a estudar a não-cumulatividade no âmbito do ICMS, no terceiro capítulo estudaremos a regra-matriz desse imposto,

analisando seus aspectos. Importante frisar que dedicaremos maior atenção ao ICMS mercantil, não porque os outros impostos incrustados nesta sigla não sejam importantes, mas apenas por questões didáticas, uma vez que nosso foco principal é a não-cumulatividade.

Por fim, no quarto capítulo vamos adentrar definitivamente na temática da não-cumulatividade, buscando seu conceito, sua relação com a Constituição Federal e com as leis complementares, bem como enfocar o método de sua aplicação, finalizando o capítulo com as exceções ao instituto objeto do nosso trabalho.

Importante salientar, que no decorrer de todo o trabalho, iremos, ainda que de modo superficial, trazer elementos que demonstrem a importância da não-cumulatividade para os impostos sobre o consumo e, também, o lugar que ela ocupa na hierarquia das normas do Direito Positivo.

Uma vez que escolhemos o método dedutivo para a elaboração de nosso trabalho, iremos então partir da Constituição Federal como base absoluta de nosso sistema de Direito Positivo; em seguida cotejaremos o determinado pela Carta Magna com a Lei Complementar nº 87 de 1996 e em seguida iremos até as leis infraconstitucionais. Como parâmetro de leis ordinárias estaduais tomaremos a legislação do Estado de São Paulo, em virtude da impossibilidade de análise da legislação de todos os Estados membros e do Distrito Federal, assim, vamos utilizar a Lei Ordinária do Estado de São Paulo nº 6374, de 1º de março de 1989, por opção metodológica.

De outra parte, inegável a importância da jurisprudência para nosso estudo, vez que é a norma, individual e concreta, que enuncia os critérios de decisão que possam conduzir à solução de casos jurídicos, e afinal de contas, todos os estudiosos almejam saber como será a decisão do intérprete verdadeiro, ou melhor, como o Poder Judiciário irá se manifestar. Assim, é de extrema necessidade o uso da jurisprudência como suporte de nosso estudo.

Todavia, de nada adiantaria conhecer profundamente um instituto, quer seja ele uma simples portaria, quer seja um verdadeiro princípio constitucional, ou dominar sua história e até mesmo a sua evolução, se não delimitarmos os meios de

aplicá-lo, haja vista que se quisermos achar a eficácia da não-cumulatividade apenas dentro do seu histórico, tal esforço resultará em busca inglória.

Por isso, a importância de adotarmos um método como mecanismo racional para a correta aplicação dos institutos e, sobretudo, dos princípios. A falta do método leva à criação de princípios como se fossem truques de mágica, ou seja, sem lógica que justifique sua aplicação, levando ao entendimento de que quanto mais institutos chamados de princípios forem utilizados na defesa de um interesse, mais proteção jurídica haverá.

Forçoso salientar, também, que por mais que tivéssemos tentado nos desvencilhar de trazermos para um trabalho jurídico causas históricas, econômicas, políticas, sociológicas, psicológicas e éticas, em alguns momentos seremos forçados a adentrarmos, ainda que perfunctoriamente, em sistemas “estranhos” ao Direito Positivo.

Esta necessidade de nos socorrermos de normas ditas “impuras” decorre da estreita conexão que elas mantêm com o Direito e da premência de estudarmos os motivos da inserção em nosso Direito Positivo da norma jurídica positiva que veicula a não-cumulatividade. Entretanto, tentaremos, na medida do possível, atermo-nos ao Direito Positivo para o desenvolvimento de nosso trabalho.

De todo modo, este trabalho se justifica por considerarmos a não-cumulatividade de suma importância para o ICMS, além de entendermos que uma de suas missões é a de impedir que os contribuintes sejam ainda mais onerados pela cobrança de tributos. Entretanto, o interesse maior em discorrer sobre o tema adveio dos constantes ataques que não-cumulatividade sofre por parte dos entes federativos e, recentemente, da União Federal, em virtude da “necessidade” de se mais arrecadar. Desta forma, por entendermos que o correto seria gerir as contas públicas conforme a Constituição Federal, ao invés de se arrecadar a qualquer custo e sem observância dos limites constitucionais, é que decidimos tratar da não-cumulatividade neste trabalho, salientando, ainda, que este não é o único limite que o governo ultrapassa para abrandar sua avidez por recursos, outros existem e aos milhares, porém, deverão ser objetos de outro estudo.

Além do mais, o desprezo a não-cumulatividade, base do ICMS, pode culminar com o seu desaparecimento em nosso ordenamento jurídico, provocando assim uma séria ruptura no sistema constitucional tributário, sobretudo, no pacto federativo e na independência dos entes federados.

Destarte, o objetivo geral deste trabalho será demonstrar que a não-cumulatividade é princípio constitucional tributário que rege o ICMS e não simples recomendação ao legislador. Secundariamente, será, também, levantar e avaliar os seus prós e os contras, finalidade para a qual se fez necessário desenvolver os tópicos constantes dos objetivos específicos: levantar origem e características da não-cumulatividade na literatura pertinente; investigar sua aplicabilidade; chegar a um consenso crítico sobre a opinião dos autores pesquisados.

Assim, para cumprir nosso objetivo, tentaremos deixar arraigado na mente do leitor, que a não-cumulatividade é um princípio constitucional tributário intimamente ligado ao ICMS, ou seja, uma não pode existir sem o outro, sob pena de se desvirtuar todo o mandamento constitucional para os impostos sobre o consumo.

1 O SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

O sistema constitucional brasileiro vem guardando desde 1891 algumas linhas básicas, invariavelmente reiteradas ao longo dos seus pronunciamentos constituintes, afirmação que Geraldo Ataliba¹ faz para nos convocar à meditação sobre essas constantes, a fim de que possamos aperfeiçoar o nosso entendimento sobre o assunto.

Continuando seu raciocínio Geraldo Ataliba afirma que desde a Independência do Brasil arraigou-se entre nós o ideal de constitucionalismo. As pregações revolucionárias que empolgaram a Europa continental e os Estados Unidos tiveram eco no Brasil, influenciando nos próprios acontecimentos que culminaram com a Independência. A Assembléia Constituinte, reunida no Rio de Janeiro em 1823, deu, pelos seus debates, excelente idéia do adiantamento doutrinário do momento. E, por incrível que possa parecer, a própria Carta Constitucional outorgada, de 1824, revela-se também expressiva de um pensamento politicamente maduro para a época. Deste modo, o espírito constitucional que se faz sentir em 1891 surge como o desaguadouro de longa e mediata evolução.²

Destarte, de rigor o estudo do Direito posto por meio deste espírito constitucional e com atenção voltada à supremacia da Constituição Federal, principalmente na criação de institutos que permitam ao Estado entrar na propriedade do cidadão e dela retirar uma parcela para sua manutenção.³

¹ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 36.

²Ibid., p. 36.

³Walmyr H. Grosso Sheridan, em sua obra **El hecho imponible**, tratou com muita propriedade sobre a necessidade do Estado em arrecadar e do contribuinte de se manter e, sobretudo, da necessidade de se observarem as garantias constitucionais, vejamos: “*Obviamente que algunos imperativos de las disposiciones constitucionales operan como limitaciones o condicionantes de otras garantías individuales. Tal es el caso de la protección a la propiedad privada cuando se analiza desde el punto de vista de la pérdida de ésta por el deber de contribuir a los gastos del Estado. Pero lo cierto es que lo interesante de la ciencia jurídica radica en conciliar estos intereses contrapuestos donde el particular intenta mantener para sí su patrimonio intangible frente a la necesidad de la Hacienda Pública de obtener los recursos que le permitan brindar las prestaciones que también normativamente le han sido impuestas y de cuya actividad se benefician todos sus ciudadanos. Dentro de este esquema, el intérprete de las normas y quien tenga a su cargo la aplicación de ellas debe guardar un hábito de precaución de manera que ninguna de las garantías constitucionales se vea lo suficientemente comprometida o extinguida como para encontrarse neutralizada de manera de que su espíritu no pueda ser concretamente aplicado. Cuando esto sucede así, entonces se há violado una garantía constitucional o no se há aplicado la tutela normada*” (Buenos Aires: Osmar Buyatti Librería, 2007.).

Forçoso reconhecer que a Constituição Federal defeituosa é seguramente melhor do que nada, na medida em que reduz o arbítrio e assegura os direitos individuais. Incontestavelmente, se não for boa, é um ponto de partida definido. Portanto, melhor do que nada.⁴

De outro modo, importante consignar que a Constituição Federal não obriga somente os súditos, mas obriga igualmente o Estado, vez que este não é apenas fonte do direito, mas, simultaneamente, produto do direito.⁵

O constituinte originário, quando tratou dos tributos, não deixou margens aos legisladores infraconstitucionais, seja isso bom ou ruim. O fato é que em nosso Direito Positivo, a Constituição Federal fixou todas as hipóteses de incidência, que constituem *numerus clausus*, dos tributos.⁶

Somente os fatos escolhidos e estampados na Constituição Federal são passíveis de comporem as hipóteses de incidência dos tributos, fatos que deverão necessariamente ser “copiados” pelos entes federativos que receberam a competência tributária e desejarem instituir os impostos, taxas ou contribuições.

Nesse sentido, o legislador infraconstitucional no momento da criação dos tributos deve repetir o que foi determinado pela Constituição Federal, neste momento não pode criar nada, apenas seguir a determinação da lei maior.

⁴ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 16.

⁵“Se a lei pressupõe o Estado como legislador, temos que observá-lo, antes de tudo, como fonte de praticamente todo o Direito. O Estado, porém, não é apenas fonte do direito, é simultaneamente produto do direito: deriva sua Constituição, e com isso sua existência jurídica, do direito público. Sendo essa Constituição do Estado ela própria uma lei do Estado, encontramos distantes da contradição aparentemente insolúvel de que o Estado tem como pressuposto o direito público e, por outro lado, o direito público tem o Estado como pressuposto. Na verdade, Estado e direito público não são duas coisas distintas, não são causa e efeito ou efeito e causa, mas uma única coisa sob diversos pontos de vista” (RADBRUCH, Gustav. **Introdução à ciência do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 37.).

⁶Neste sentido, José Osvaldo Casás disse: “Asumida La imperiosa necesidad de recaudar tributos – ya que sin tales recursos no podría subsistir el Estado como sociedad política organizada – ello no debe conducir a olvidar el interés particular – e incluso público – de establecer límites a la potestad estatal de instituirlos, ya que los contribuyentes, en nuestras repúblicas o en los Estados constitucionales y democráticos de Derecho, han dejado de ser súbditos para convertirse en ciudadanos” (**Derechos y garantías constitucionales del contribuyente** (a partir del principio de reserva tributaria). Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002. p. 71-72.).

Dentre os limites do legislador infraconstitucional está a competência para a criação dos tributos, a qual é uma das características do Estado Federativo⁷, que descentraliza o poder para as unidades autônomas, Estados, Distrito Federal e Municípios.⁸ A Carta Magna delega aos entes federativos poderes, mas também, impõe limites para o exercício da sua administração e para a criação de tributos que lhes garantam a sobrevivência.⁹

⁷CF – Art. 1º - A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...].

⁸De grande valia a lição de Vladimir Oliveira da Silveira sobre a autonomia municipal: “O federalismo brasileiro se formou às avessas, isto é, partiu da divisão do Estado Unitário e não da união dos entes federais. Na Suíça (Cantões) e nos Estados Unidos (Estados), as unidades federadas eram verdadeiros Estados pequenos, ou seja, detinham poder. Assim, a união dos Estados (13 Estados americanos) ou a reunião dos Cantões foi procedida de forma negociada e independente, porém assegurando sempre uma parcela de poderes aos Estados-membros e suas divisões (Municípios). Desse modo, em prol da defesa e outros interesses, os Estados Federados (Cantões) se associaram de forma solene e indissolúvel, salvo algumas exceções, como eventual usurpação de direitos por parte da União e sempre conservando uma parcela do poder originário. No Brasil esse processo foi bem diferente. No período do Brasil Colônia, os Municípios eram efetivamente as unidades do poder e desfrutavam de grande autonomia, não só por conta do seu modelo, qual seja, a comuna portuguesa, mas, sobretudo, da grande distância que os separava da MetrÓpole, a qual dificultava um maior controle. Com efeito, pode-se dizer que no caso brasileiro, a colonização criou o Município e, portanto, o Município precedeu o Reino, a independência, e até mesmo a Nação. Assim, não é exagero dizer que o Brasil sempre teve o Município como uma das bases da sua organização político-social. (...) Por sua vez, o Município não foi desconsiderado pelos Poderes Constituintes das Constituições Republicanas. Ao contrário, com uma única exceção, já citada, o Poder Constituinte sempre o tratou como uma instituição nacional. Portanto, não fez apenas uma mera declaração de que o mesmo deveria continuar existindo e gozar de direitos. Os diversos Poderes Constituintes, em especial o de 1988, garantiram aos Municípios o direito a se auto-organizarem e administrarem, sem interferência da União ou dos Estados-membros em todo e qualquer assunto de interesse local. Deste modo, assegurou uma verdadeira autonomia municipal. Assim, tanto os Estados federados, bem como a União, a pretexto de se auto-organizarem, não lhes é permitido declarar ser de competência do Poder Executivo Nacional, do Senado Federal, do Congresso, do Poder Executivo Estadual, do Tribunal de Justiça ou ainda da Assembléia Legislativa, nomear os prefeitos ou vereadores dos Municípios. No mesmo sentido, também não podem invadir competência municipal para legislar sobre organização do trânsito local, horário de funcionamento do comércio, ou mesmo a limpeza pública dos Municípios, sob pena de incorrerem em inconstitucionalidade” (O princípio da autonomia municipal e os assuntos de interesse local na Constituição Federal de 1988. **Tributária e de Finanças**, v. 61, p. 212-217, 2005.).

⁹“Já nos trabalhos do poder constituinte, há preocupação com a divisão de competência, age de forma diversa sobre a autonomia dos Estados-membros. É limitadora quando exclui da área estadual as matérias confiadas à União. Por outro lado, é fomentadora da autonomia quando assegura aos Estados-membros o campo dos poderes reservados. Além do Estado-membro, outra esfera que pode integrar o Estado Federal é o município. Neste, a autonomia traduz-se no autogoverno, desdobrando-se em autonomia política, administrativa e financeira. As competências de cada ente federativo são enumeradas no texto da Lei Maior, tanto as pertencentes ao poder central quanto aos poderes regionais e locais. Usualmente, observa-se a enumeração no texto constitucional das competências da União, permanecendo as não indicadas (residuais) aos Estados-membros. Essa divisão de competências tem por fim manter o equilíbrio entre as partes e garantir a sobrevivência do pacto federativo” (BOFF, Salete Oro. **Reforma tributária e Federalismo**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2005. p. 32.).

Humberto Ávila¹⁰, em obra sobre o Sistema Constitucional Brasileiro, afirmou que a determinação de um ordenamento constitucional formulado especificamente para um âmbito material faz com que o Direito Tributário Brasileiro tenha seu fundamento na própria Constituição, por meio dos princípios gerais, das limitações ao poder de tributar e das regras de competência.

Desta forma, podemos afirmar que a Constituição brasileira adotou o princípio da tipicidade cerrada ao traçar com extremo rigor os fatos da vida que poderão ser objeto de tributação, evitando com isso possíveis entendimentos contraditórios do aplicador e gerando maior segurança do contribuinte.¹¹

A liberdade de criação do legislador infraconstitucional está limitada pelas normas expressas na Constituição Federal quando esta trata do Sistema Tributário Nacional, e, sobretudo, quando trata da competência tributária dos entes federativos.

Estes comandos constitucionais, como se vê estão no cerne do Sistema Tributário Brasileiro. Não são meras sugestões que o legislador constituinte colocou no Texto Constitucional, ao contrário, são comandos rígidos e inflexíveis que devem ser observados pelo legislador ordinário e pela administração pública em geral. Os entes tributantes, ao receberem as competências para a instituição dos tributos, necessariamente deverão respeitar essas regras constitucionais orientadoras do poder de tributar.¹²

A competência tributária é uma atribuição para o legislador ordinário e também é uma limitação do poder de tributar, vez que não pode ir além dos limites de sua competência, constitucionalmente fixados.

Importante ressaltar que as limitações constitucionais ao poder de tributar não estão expressas apenas nas normas que tratam das competências tributárias, mas

¹⁰ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1007.

¹¹Eduardo Domingos Bottallo, em seu **Curso de Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 25, assim ensinou: “*Como se vê, o princípio da tipicidade fechada contribui, de modo decisivo, para a segurança jurídica do contribuinte. Em outras palavras, esse princípio, com seu corolário de proteção da confiança, leva, em matéria tributária, à rejeição da discricionariedade e, mesmo, da aceitação, no campo tributário, dos denominados conceitos abertos ou indeterminados.*”

¹²MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2008. p. 21.

aparecem em todo o título VI da Constituição Federal e nos princípios constitucionais.

Três princípios merecem destaque e podem ser considerados os mais relevantes em matéria de limites ao poder de tributar: o princípio da estrita legalidade, o da irretroatividade e o da anterioridade. O primeiro está intimamente ligado ao princípio da legalidade veiculado no art. 5º, II da CF, *in verbis*: “ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. O da estrita legalidade, previsto no artigo nº 150, I da CF, estabelece que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. O da irretroatividade (CF, art. 150, III, “a”) preceitua que é vedado exigir tributos em relação a fatos ocorridos antes da vigência da lei que os tiver instituído ou aumentado; e o da anterioridade (CF, art. 150, III, “b”) diz que é vedado exigir tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou o aumentou.

Trataremos dos princípios tributários com mais rigor nos capítulos porvindouros, ficando neste momento apenas o registro da importância dos acima mencionados para a instituição dos tributos.

É certo que com o passar dos tempos houve uma desmoralização da legalidade constitucional, a qual provavelmente tenha-se iniciado quando D. Pedro dissolveu a primeira Assembléia Constituinte. Esta desmoralização vem acompanhando a legislação brasileira como um anátema. Das rebeliões ao longo da Regência ao golpe Republicano, tudo sempre culminou para a sobreposição da força bruta sobre o direito. Foi assim com o golpe do Estado Novo, com o golpe militar, com os atos institucionais, todos acabaram por desmoralizar, ou melhor, fizeram letra morta a Constituição e por conseqüência seus princípios e normas.¹³

Entretanto, a Constituição de 1988 transformou-se em uma idéia vitoriosa, ou seja, sua efetividade foi alcançada e suas normas jurídicas dotadas de imperatividade tornaram-se aptas a tutelar os direitos e garantias do cidadão brasileiro. A Constituição passou a ser respeitada, as normas infraconstitucionais

¹³BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula. **O começo da história**: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no Direito Brasileiro. Interpretação constitucional. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 273.

foram postas no ordenamento tendo por base seus comandos e, o mais importante, as normais individuais e concretas exaradas pelo Poder Judiciário começaram a estar em consonância com a lei maior.

A Lei Fundamental e seus princípios deram novo sentido e alcance ao Direito Civil, ao Direito Processual, ao Direito Penal, ao Direito Tributário – enfim, a todos os ramos jurídicos.

Deste modo, podemos afirmar que a Constituição Federal brasileira é tida como a Lei Fundamental, sobretudo, Lei Fundamental do Direito Tributário, a qual, entretanto, não cria tributos, mas traça a moldura dos tributos (competência tributária), a qual deve ser observada com rigor pelos poderes legislativos dos entes federativos. Enfim, a efetividade da Constituição é a base sobre a qual se desenvolveu, no Brasil, a nova interpretação constitucional.

1.1 Competência Tributária

Conforme dissemos acima, a competência tributária, ou seja, a capacidade para criar os tributos foi outorgada aos entes federativos, quais sejam, a União, os Estados, o Distrito Federal, e aos Municípios pela Constituição Federal, ou melhor, pelo poder constituinte originário.¹⁴

Paulo de Barros Carvalho¹⁵ ensina que a competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o

¹⁴Vladimir Oliveira da Silveira, com a sapiência que lhe é peculiar, conceituou o chamado “*Poder Constituinte Originário*”, vejamos: “*Pelo exposto, pode-se dizer que o Poder constituinte originário é um Poder criador de poder, à medida que institui o Poder político que dará ao ordenamento o seu direito positivo. Diferentemente do período de formação dos primeiros Estados-nações, hoje o Poder constituinte é uma obra reflexa, na medida em que é criado por um fato legítimo e irá posteriormente regular este fato. Nesse sentido, Nelson Saldanha ensina que ‘a Constituição corresponderá como expressão e como molde, à realidade e à necessidade social de uma comunidade, na medida em que o Poder constituinte se acomode ao grau de consciência histórica mais alto que aquele comporta’.* Por outro lado, retrocedendo ao que há pouco foi dito, sobre o Poder constituinte e sua titularidade, necessário se faz frisar que ele pertence ao povo e é exercido por seus representantes (constituintes). Portanto, há que se ter claro que não se trata de delegação, pois o povo continua com a sua titularidade, daí porque se sustenta a necessidade do referendo, ao final dos trabalhos dos constituintes. Desse modo, tem-se que, pela decisão fundamental (ou ato constituinte) da nação, o corpo político fica instituído e adquire natureza constitucional” (**O poder reformador na Constituição brasileira de 1988**. São Paulo: RCS, 2006. p. 36-37.).

¹⁵CARVALHO, Paulo de Barros **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 155.

ordenamento positivo. Ela se efetiva por meio da observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo. Nesse sentido, podemos inferir que competência tributária nada mais é do que a capacidade de criar tributos.

O princípio da legalidade é que determina que todas as normas jurídicas inaugurais do sistema devem ser ali colocadas exclusivamente por intermédio de leis, sendo que em qualquer segmento da conduta social, regulada pelo Direito, é a lei o instrumento introdutor dos preceitos jurídicos que criam direitos e deveres correlatos. Dentre as diversas faculdades legislativas que o constituinte estabeleceu, encontra-se a de criar normas que disciplinem a matéria tributária, sendo que umas devem contemplar o fenômeno da incidência e outras determinar as providências que circundam o núcleo da regra-matriz que tornam possível a realização concreta dos direitos subjetivos de que é titular o sujeito ativo, bem como dos deveres cometidos aos sujeitos passivos.¹⁶

No mesmo sentido Roque Antonio Carrazza define competência tributária como sendo a aptidão jurídica para criar tributos e afirma que no Brasil, por determinação do princípio da legalidade, os tributos devem ser criados *in abstracto*, por meio de leis, que devem descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária.¹⁷

Com idêntica opinião José Eduardo Soares de Melo, entende que a competência tributária a aptidão para criar os tributos, legalmente e de forma abstrata, indicando todos os elementos da hipótese de incidência.¹⁸

Destarte, competência tributária é a capacidade legislativa para dar vida ao tributo.

¹⁶CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 155.

¹⁷“São elementos essenciais da norma jurídica tributária, os que, de algum modo, influem no an e no quantum do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota” (CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 28.).

¹⁸“As pessoas políticas são dotadas de privatividade para criar os tributos que lhes foram reservados pela Constituição, o que, por via oblíqua, implica a exclusividade e conseqüente proibição de ser exercício por quem não tenha sido consagrado com esse direito. Trata-se de matéria de ordem pública, eivando-se de nulidade a instituição de um determinado imposto, por parte de quem não seja dotado de competência” (MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 139.).

Forçoso distinguir a competência tributária ou competência legislativa da capacidade tributária ativa. Paulo de Barros Carvalho¹⁹, com sua costumeira mestria, pontificou que *“uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários a sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo”*.

A competência tributária precede o tributo, ou seja, situa-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa e, por conseqüência, a capacidade tributária passiva aparecem quando o legislador infraconstitucional, no desempenho da competência tributária, determina quais os sujeitos da relação jurídica tributária.

A distinção se faz necessária por se tratar de institutos diversos e pela possibilidade da transferência da capacidade tributária ativa, fato que não acontece com a competência tributária.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho²⁰ mais uma vez ensinou:

Reiteradas vezes, a pessoa que exercita a competência tributária se coloca na posição de sujeito ativo, aparecendo como credora da prestação a ser cumprida pelo devedor. É muito freqüente acumularem-se as funções de sujeito impositor e de sujeito credor numa pessoa só. Além disso, uma razão de ordem constitucional nos leva a realçar a diferença: a competência tributária é intransferível, enquanto a capacidade tributária ativa não o é. Quem recebeu poderes para legislar pode exercê-los, não estando, porém, compelido a fazê-lo. Todavia, em caso de não-aproveitamento da faculdade legislativa, a pessoa competente estará impedida de transferi-la a qualquer outra. Trata-se do princípio da indelegabilidade da competência tributária, que arrolamos entre as diretrizes implícitas e que é uma projeção daquele postulado genérico do art. 2º da Constituição, aplicável, por isso, a todo o campo da atividade legislativa. A esse regime jurídico, não está submetida a capacidade tributária ativa. É perfeitamente possível que a pessoa habilitada para legislar sobre tributos edite a lei, nomeando outra entidade para compor o liame, na condição de sujeito titular de direitos subjetivos, o que nos propicia reconhecer que a capacidade tributária ativa é transferível. Estamos em crer que esse comentário explica a distinção que deve ser estabelecida entre competência tributária e capacidade tributária ativa.

Destarte, a capacidade tributária (ativa e passiva) é a capacidade de ser parte na relação jurídica tributária, ou como sujeito passivo²¹ ou como sujeito ativo²². A

¹⁹CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 156.

²⁰Ibid., p. 156.

²¹“*Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo. [...] É sujeito passivo, em regra, uma pessoa que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência*” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 86.).

capacidade tributária pode ser delegada ou transferida, fato que não acontece com a competência tributária.

Necessário ressaltar que, quando dizemos que a competência tributária é a aptidão dos entes federativos para criar tributos, estamos incluindo nesta aptidão a capacidade para aumentar, reduzir ou extinguir os tributos.

Roque Antonio Carrazza noutro falar, disse que a competência tributária é a habilitação ou a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem. Por óbvio que quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo) pode, igualmente, aumentar a carga tributária (mediante aumento da alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas) ou diminuí-la adotando o procedimento inverso ou pelas isenções.²³

É preciso ficar claro que quem pode tributar pode, da mesma forma, aumentar, minorar, parcelar, isentar, anistiar e até mesmo não tributar.

Por fim, a competência tributária se caracteriza pela: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício.

Para o objeto de nosso estudo apenas estas informações são necessárias, ressaltando, apenas que a capacidade tributária será mais bem examinada quando tratarmos do aspecto pessoal do ICMS.

²²“*Sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo. Esta designação compõe a h.i., integrando seu aspecto pessoal. [...] A lei pode atribuir a titularidade de um tributo à própria pessoa pública de que ela (lei) é expressão, ou a pessoa diversa. No primeiro caso, não precisa mencionar expressamente o sujeito ativo. Sua determinação é implícita. Se lei do estado ‘x’ cria um tributo e não explicita quem será o sujeito ativo das relações obrigacionais concretas que irão nascer, sabe-se que ele (sujeito ativo) será o próprio estado ‘x’*” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 83-84.).

²³“*Pode, ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcelá-los, anistando, se entender que é o caso, as eventuais infrações tributárias cometidas*” (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 473.).

1.2 Competência Tributária dos Estados e do Distrito Federal

Diante de tudo o que vimos, passemos ao estudo da competência para a criação do ICMS, o qual tem como base a não-cumulatividade, conforme veremos em capítulos vindouros.

A competência para criação do ICMS (Impostos sobre 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) é delineada pelo artigo nº 155, II, da CF, e é atribuída aos Estados membros e ao Distrito Federal para instituir.

Forçoso lembrar que a União também tem competência para criar o ICMS. Esta, por óbvio, é atribuída pela Constituição Federal, por seus arts. nºs 147²⁴ e 154, II²⁵. Estes atribuem à União a competência para criar o ICMS nos Territórios Federais²⁶ e em todo o território nacional, “*na iminência ou no caso de guerra externa*”.

Desta forma, quando a Constituição Federal atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para criar o ICMS, estabeleceu o arquétipo tributário deste imposto, ou melhor, a sua regra matriz de incidência tributária, fixando os limites para a criação deste imposto.

Por força desta imposição constitucional os Estados e o Distrito Federal não podem escolher qualquer outro fato alheio aos descritos no art. nº 155, II, da CF para instituir o ICMS, isto é, não há opção e sim obrigação constitucional.

Importante salientar que, quando os Estados membros e o Distrito Federal receberam a competência para criar o ICMS, receberam também a determinação de torná-lo não cumulativo.²⁷ Sobre esta competência/imposição falaremos com maior

²⁴CF, art. nº 147: “*Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais*”.

²⁵CF, art. nº 154: “*A União poderá instituir: [...] II – na iminência de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação*”.

²⁶No momento o Brasil não possui Territórios Nacionais, porém, se vierem a ser criados a competência para instituir o ICMS será da União.

²⁷Artigo nº 155, parágrafo 2º, da Constituição Federal.

rigor no capítulo específico sobre a não-cumulatividade na Constituição Federal, cumprindo-nos, por hora, apenas lembrar que a competência dada para a criação do ICMS foi previamente delimitada e condicionada a determinados requisitos.

De todo modo, vale a pena ressaltar, por meio das palavras de Jackson Borges de Araújo²⁸ que :

[...] o enunciado do *caput* do art. 155 (“Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos...”) expressa norma que estabelece os sujeitos da competência, i.e., quem tem a competência para instituir os impostos (a seguir discriminados no texto constitucional), enquanto que o enunciado, no inciso II desse artigo, expressa norma que determina o conteúdo da competência, ou seja, aqueles fatos ou situações (e somente eles) que comporão a hipótese de incidência da norma tributária a ser criada ou editada pelo sujeito da competência. Não são duas normas propriamente ditas, mas dois momentos ou fases de um só enunciado normativo: o primeiro, que dispõe sobre o sujeito da competência (o Estado) e o segundo, que dispõe sobre o conteúdo da competência. O primeiro momento do enunciado se insere no sistema dinâmico de normas e o segundo (inciso II), no sistema estático de normas. Do que vimos de expor, não resta dúvida de que o enunciado normativo do art. 155, II, da Constituição, é expressão de uma norma geral e abstrata de competência, determinante dos sujeitos e do objeto da competência. Essa norma dispõe que o Estado é o sujeito competente para instituir impostos sobre determinados fatos, descritos no inciso II, do art. 155, a que chamamos de situações de fato. Logicamente, essa competência se estabelece em relação a determinados destinatários, ou seja, aqueles sujeitos que se acharem vinculados ou envolvidos àquelas situações mencionadas no inciso II, as quais servem de limites negativos e positivos ao exercício da competência tributária do Estado. Estabelece-se, assim, como já vimos, uma relação-conversa de sujeição.

Pois bem, quando a Constituição Federal traçou os limites da competência tributária dos Estados e Distrito Federal e, por conseqüência, nos deu o arquétipo tributário do ICMS, instituiu não apenas um tributo, mas vários.

A respeito do número de impostos atribuídos aos Estados e ao Distrito Federal pela competência tributária emanada pelo artigo nº 155, inciso II, da CF e, em exceção, pelos artigos nºs 147 e 154, II, à União, diversas são as classificações da doutrina, entretanto, esta depende, sempre, dos critérios utilizados para diferenciá-los.

Dentre todas as classificações existentes, preferimos a realizada por Roque Antonio Carrazza, que faz a seguinte divisão: o imposto sobre operações mercantis

²⁸ARAÚJO, Jackson Borges de. **ICMS** – ficção do fato gerador na substituição tributária. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 52-53.

(operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; o imposto sobre serviços de transporte interestadual ou intermunicipal; o imposto sobre serviços de comunicação; o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

A classificação feita por Roque Antonio Carrazza se justifica, uma vez que faz a distinção tendo em vista a hipótese de incidência e a base de cálculo de cada um deles. Assim, com este método, consegue identificar pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS, conforme colocamos acima.

Necessário apreendermos que o ICMS incidirá em qualquer operação que impulse a mercadoria ou seus insumos nas diversas etapas rumo ao consumo. E, mais, respeitando-se a competência tributária de cada um dos Estados e do Distrito Federal envolvidos na cadeia das sucessivas operações.²⁹

O Estado de São Paulo³⁰ por sua Lei Estadual nº 6.374 de 1º de março de 1989, assim exerceu a sua competência:

Artigo 1º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incide sobre: I- operação relativa à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em qualquer estabelecimento; [...].³¹

²⁹ ROSA, José Roberto. Logística do ICMS – considerações sobre o imposto estadual. In: _____. **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1125.

³⁰ Todos os Estados brasileiros e o Distrito Federal instituíram o ICMS, exercendo assim a sua competência, porém, como não é possível analisarmos este ato de criação em cada um deles, nos limitaremos ao estudo da lei que criou o ICMS no âmbito do Estado de São Paulo.

³¹ Artigo 1º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incide sobre:
I- operação relativa à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em qualquer estabelecimento;
II - prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via;
III- prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
IV- fornecimento de mercadorias com prestação de serviços:
a) não compreendidos na competência tributária dos municípios;
b) compreendidos na competência tributária dos municípios, mas que, por indicação expressa de Lei Complementar, sujeitem-se à incidência do imposto de competência estadual;
V - entrada de mercadorias ou bem, importados do exterior por pessoa física ou jurídica, qualquer que seja a sua finalidade;
VI - serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

Em nosso trabalho faremos o estudo do ICMS como um todo, haja vista que nosso foco é em uma característica comum a todos eles, qual seja, a não-cumulatividade.

Destarte, passemos ao estudo da Regra Matriz do ICMS, salientando, uma vez mais, que mesmo sabendo a sigla albergar mais de um imposto, faremos o estudo conjunto, tendo em vista o objetivo de nosso trabalho.

VII - entrada, no território paulista, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais;

VIII - a venda do bem ao arrendatário, na operação de arrendamento mercantil.

Parágrafo único - O disposto no inciso V aplica-se, também, em relação ao bem destinado a consumo ou ativo permanente do importador.

2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Antes de classificarmos a não-cumulatividade como um princípio ou como uma regra, necessário se faz tecer breves comentários sobre os princípios a fim de sabermos qual a posição que ocupam em nosso ordenamento legal, além de delinear-mos sua aplicabilidade.

O ordenamento jurídico, conforme já enfatizamos anteriormente, é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente. Das normas inferiores, criadas por particulares (os contratos), às constitucionais, forma-se aquilo que se convencionou chamar de pirâmide jurídica. Nela, cada norma retira seu fundamento de validade da norma que se encontra imediatamente acima, até atingir o nível máximo que é a Constituição Federal. Logo, as normas inferiores buscam validade nas normas que lhes são superiores e, assim, sucessivamente, até as normas constitucionais.

É isso que Hans Kelsen queria dizer quando apregoava que “*o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de outra norma*”.³²

Destarte, as normas subordinadas devem harmonizar-se com as superiores, sob pena de deixarem de ter validade, no ordenamento jurídico.

Conforme Hans Kelsen³³,

O sistema de normas que se apresentam como uma ordem jurídica tem essencialmente um caráter dinâmico. Uma norma jurídica não vale porque tem um determinado conteúdo, quer dizer, porque o seu conteúdo pode ser deduzido pela vida de um raciocínio lógico de uma norma fundamental pressuposta, mas porque é criada por uma forma determinada – em última análise, por uma forma fixada por uma norma fundamental pressuposta. Por isso, e somente por isso, pertence ela à ordem jurídica cujas normas são criadas de conformidade com esta norma fundamental. Por isso, todo e qualquer conteúdo pode ser Direito. Não há qualquer conduta humana que, como tal, por força do seu conteúdo, esteja excluída de ser conteúdo de uma norma jurídica. A validade desta não pode ser negada pelo fato de o seu conteúdo contrariar o de uma outra norma que não pertença à ordem jurídica cuja norma fundamental é o fundamento de validade da norma em questão. A norma fundamental de uma ordem jurídica não é uma norma material que, por seu conteúdo ser havido como imediatamente evidente, seja pressuposta como a norma mais elevada da qual possam ser deduzidas – como o particular do geral – normas de conduta humana através de uma operação lógica. A harmonia das normas é a base de todo o

³²KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, p. 221.

³³Ibid., p. 221.

sistema, de cuja estrutura a Ciência do Direito tem como finalidade o estudo, vez que, conhecida a hierarquia do ordenamento jurídico, eventual conflito entre normas é facilmente dirimido.

Ressalte-se que as normas constitucionais, além de ocuparem a cúspide da pirâmide jurídica, caracterizam-se pela imperatividade de seus comandos, que obrigam não só as pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou de direito privado, como o próprio Estado.³⁴

Nesse sentido, a Constituição é, sem sombra de dúvidas, a lei fundamental do Estado e por isso estabelece um sistema escalonado de normas, representado por uma autêntica pirâmide jurídica que, visualizada de baixo para cima, compreende num patamar inicial o seu próprio alicerce, denominado de “princípios”. Destarte, o sistema jurídico, ao contrário de ser caótico e desordenado, tem profunda harmonia interna, a qual se estabelece mediante uma hierarquia segundo a qual algumas normas descansam em outras, as quais, por sua vez, repousam em princípios que, de seu lado, se assentam em outros princípios mais importantes. Dessa hierarquia decorre que os princípios maiores fixam as diretrizes gerais do sistema e subordinam os princípios menores. Estes subordinam certas regras que, à sua vez, submetem outras.³⁵

Desta forma, princípio³⁶ é um termo ligado à idéia de ponto de partida, de base, de fundamento, isto é, de proposição básica ou verdade primeira, motivo pelos quais os princípios de uma ciência são as suas proposições básicas, fundamentais, que constituem os alicerces ou os fundamentos das mesmas.

O princípio se apresenta como a verdade fundante de um sistema de conhecimento considerada como primórdio ou primeira verdade.

³⁴CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 34.

³⁵MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 15.

³⁶“Introduzida, na filosofia, por Anaximandro, a palavra foi utilizada por Platão, no sentido de fundamento do raciocínio (Teeteto, 155 d), e por Aristóteles, como a premissa maior de uma demonstração (Metafísica, v. 1, 1.012 b 32 – 1.013 a 19). Nesta mesma linha, Kant deixou consignado que *‘princípio é toda proposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo. Por igual modo, em qualquer ciência, princípio é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a pedra angular de qualquer sistema’* (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 36.).

De fato, princípio é a fundamental proposição localizada na base dos sistemas. Na verdade são normas, porém sua qualidade frontal é, justamente, a determinação da realização de um fim juridicamente relevante, ao passo que característica dianteira das regras é a previsão do comportamento.³⁷

Os princípios alcançaram verdadeira condição de superioridade em nosso ordenamento, motivo pelo qual alguns doutrinadores chegaram a dizer que estamos vivendo um autêntico estado principiológico, em virtude do número de decisões judiciais e administrativas que neles se embasam, apesar do seu alto grau de abstração.

Marçal Justen Filho enfatiza com muita clareza a noção e importância dos princípios, escrevendo que a desatenção a um princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de regras. Conforme o escalão do princípio, a sua violação traduz-se na mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais e destruição da estrutura mestra.³⁸

A fim de demonstrar a importância dos princípios e a necessidade de serem respeitados, Roque Antonio Carrazza³⁹ usa, por comodidade didática, de uma analogia feita por Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello, e diz que o sistema jurídico ergue-se como um vasto edifício, onde tudo está disposto em sábia arquitetura. Contemplando-o, o jurista não só encontra a ordem, na aparente complicação, como identifica imediatamente os alicerces e vigas mestras. Ora, num edifício tudo tem importância: as portas, as janelas, as luminárias, as paredes, os alicerces, etc. No entanto, não é preciso termos conhecimentos aprofundados de Engenharia para sabermos que muito mais importantes que as portas e janelas (facilmente substituíveis) são os alicerces e as vigas mestras. Tanto que, se de um edifício retirarmos ou destruímos uma porta, uma janela ou até mesmo uma parede, ele não sofrerá nenhum abalo mais sério em sua estrutura, podendo ser reparado (ou até embelezado). Já, se dele subtraírmos os alicerces, fatalmente cairá por terra. De nada valerá que portas, janelas, luminárias, paredes, etc., estejam intactas e em

³⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 130.

³⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 29.

³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 38.

seus devidos lugares. Com o inevitável desabamento, não ficará pedra sobre pedra. Pois bem, tomadas as cautelas que as comparações impõem, estes “alicerces” e estas “vigas mestras” são os princípios jurídicos, ora objeto de nossa atenção.

Saliente-se, ainda, que em nossa Constituição existem princípios que regulam todo o ordenamento jurídico e, por conseqüência, regulam também o Direito Tributário. Estes princípios são chamados de princípios constitucionais gerais.

Outros princípios, entretanto, atuam em função do Direito Tributário e são chamados de princípios constitucionais tributários. Frise-se que estes não são menos princípios do que os chamados gerais, apenas têm o seu campo de atuação restrito ao Direito Tributário e alguns, ainda, têm o seu campo de atuação restrito a determinados tributos.

José Afonso da Silva⁴⁰ classifica os princípios constitucionais tributários em gerais, especiais e específicos. Para ele, *princípios gerais* são os que atingem todos os tributos contidos no sistema tributário. Assim: a) o princípio da legalidade (art. nº 150, I); b) o princípio da igualdade (art. nº 150, II), que veda o tratamento desigual entre os contribuintes que estejam em idêntica situação, proibida qualquer distinção; c) o princípio da personalidade dos impostos e da capacidade contributiva (art. nº 145, § 1º), pelo qual, tanto quanto possível, os impostos serão pessoais e graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte; d) o princípio da irretroatividade tributária (art. nº 150, III, a) que impede a incidência do tributo sobre o fato descrito ocorrido antes do início da vigência da lei que o instituiu; e) princípio da ilimitabilidade do tráfego de pessoas e bens (art. nº 150, V), ressalvada a cobrança de pedágio.

Princípios especiais são vedações explícitas ao poder de tributar dos entes tributantes (arts. nºs 151 e 152). Os mesmos estabelecem que em certas situações não lhes é autorizado tributar. O autor intitula os seguintes: a) princípios da uniformidade tributária, que impõem à União o dever de tributar de maneira uniforme, vedando-lhe efetuar distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Municípios, em relação a outros. Isso, contudo, não lhe obsta que sejam feitas concessões de incentivos fiscais destinados ao equilíbrio

⁴⁰SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 602.

socioeconômico entre as regiões do País; b) princípio da limitabilidade da tributação de renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados, Distrito Federal e Municípios, que veda à União tributar a renda das obrigações da dívida pública dos entes públicos, bem como a remuneração dos agentes públicos em níveis superiores aos que fixar para as suas obrigações; c) princípio da não-diferenciação tributária, segundo o qual aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado estabelecer diferenças tributárias entre bens e serviços, em razão de sua procedência ou destino.⁴¹

Finalmente, os *princípios específicos*, que são os que atingem impostos determinados, dadas as suas peculiaridades. Destacam-se: a) princípio da progressividade (arts. nºs 152, § 3º, I, 156, § 1º, art. 182, § 4º, III), que impõe a elevação da alíquota na medida em que aumenta a base imponible; b) o princípio da não-cumulatividade (arts. nºs 153, IV, § 3º, II, e 155, I, b, § 2º, I), segundo o qual compensa-se o que for devido em cada operação sujeita ao tributo com as operações anteriormente realizadas pelo contribuinte do tributo; c) princípio da seletividade do imposto (arts. nºs 153, IV, § 3º, I, e art. 155, § 2º, III), que concede discricionariedade ao ente tributante para a diferenciação da alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, em função da necessidade, utilidade e superfluidade dos produtos, mercadorias e serviços.⁴²

Nesse ponto, merece atenção o esclarecimento de Paulo de Barros Carvalho, quando enfatiza que conhecer o Direito é, em suma, buscar os valores delineados pelos princípios, por meio da compreensão e interpretação dos textos. Contudo referida tarefa não é fácil, vez que necessita do completo envolvimento do intérprete com o todo sistemático, o qual deve ir até o mais alto escalão e de lá regressar com o valor incrustado nos princípios.⁴³

⁴¹ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 602.

⁴² Ibid., p. 602

⁴³ “Conhecer o direito é, em última análise, compreendê-lo, interpretá-lo, produzindo, a partir dos textos, os conteúdos de significação da mensagem legislada. Tal empresa, contudo, nada tem de singela. Requer o envolvimento do intérprete com proporções inteiras do todo sistemático, incursionando pelos escalões mais altos e de lá regressando com vetores axiológicos ditados por certos enunciados que chamamos de ‘princípios’” (CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra fiscal e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. **Revista de Direito Tributário**, v. 95, p. 7-23, 2006.).

É preciso dizer, incisivamente, então, que os princípios ocupam posição de supremacia em nosso direito pátrio e devem ser observados como verdadeiros muros de arrimo, sobretudo para os legisladores infraconstitucionais e os aplicadores das leis no momento da criação de normas, sejam gerais ou individuais, concretas ou abstratas.⁴⁴

Enfatize-se ainda que não importa se o princípio é implícito ou explícito, mas, sim, se existe ou não existe. Se existe, o jurista, com o instrumental teórico que a ciência do Direito coloca à sua disposição, tem condições de discerni-lo. De ressaltar, com Souto Maior Borges, que o princípio explícito não é necessariamente mais importante que o princípio implícito. Tudo vai depender do âmbito de abrangência de um e de outro, e não do fato de um estar melhor ou pior desvendado no texto jurídico. Aliás, as normas jurídicas não trazem sequer expressa sua condição de princípios ou de regras. É o jurista que, ao debruçar-se sobre elas, as identifica e as hierarquiza.⁴⁵

Humberto Ávila⁴⁶ sublinha que os princípios, de qualquer modo, estipulam fins a serem perseguidos, sem determinar de antemão os meios. Estabelecem um estado ideal a ser atingido, em virtude do qual deve o aplicador verificar a adequação do comportamento a ser escolhido – ou de um já adotado – para resguardar tal estado de coisas.

Entretanto se houvesse uma hierarquia ou um manual sobre a aplicação dos princípios, ou se estes fossem mais delimitados, a sua utilização seria mais fácil.

⁴⁴Agustin Gordillo define com as seguintes luminarias palavras a supremacia dos princípios: “Diremos entonces que los principios de derecho público contenidos en la Constitución son normas jurídicas, pero no sólo esomientras que la norma es un marco dentro del cual existe una cierta libertad, el principio tiene sustancia integral. La simples norma constitucional regula el procedimiento por el que son producidas las demás normas inferiores (ley reglamento,sentencia) y eventualmente su contenido: pero esa determinación nunca es completa, ya que la norma superior no puede ligar en todo sentido y en toda dirección el acto por el cual es ejecutada; el principio, en cambio, determina en forma integral cual ha de ser la sustancia del acto por el cual se lo ejecuta. La norma es limite, el principio es limite y contenido. La norma da a la ley facultad de interpretarla o aplicarla en más de um sentido, y el acto administrativo la facultad de interpretar la ley en más de un sentido: pero el principio establece una dirección estimativa, un sentido axiológico, de valoración, de espíritu. El principio exige que tanto la ley como el acto administrativo respeten sus limites y además tengan su mismo contenido, sigan su misma dirección realicen su mismo espíritu. Pero aún mas, esos contenidos básicos de la Constitución rigen toda la vida comunitaria y no sólo actos a que más directamente se refieren o a las situaciones que más expresamente contemplan” (**Introducción al Derecho Administrativo**. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1966, p. 176-177.).

⁴⁵CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 39.

⁴⁶ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. São Paulo: Malheiros, 2005.

Contudo, não há uma ordem vinculada que oriente o aplicador do Direito sobre o uso dos princípios. Ou seja, os litígios não podem ser previamente resolvidos sempre de determinado modo por conta do conhecimento das normas e dos princípios, o que não significa que aquelas não devam ser previamente delimitadas. O conhecimento preliminar da norma facilita a sua aplicação, mas não impõe um único modo de resolução do litígio. Tampouco se pode afirmar que o conteúdo de um princípio só é delimitado na sua aplicação. Tal entendimento o fragilizaria e retiraria a segurança que deve gizar os institutos jurídicos.

A falta da delimitação clara da hierarquia dos princípios ou de uma prévia solução que sempre se adequará ao caso concreto, não torna o trabalho incompreensível. Isto porque não há um método cartesiano de aplicação dos princípios, mas um papel desempenhado pelos princípios quando aplicados, bem como uma relação entre si a ponto de poder formar um raciocínio facilitador da sua acertada aplicação.⁴⁷

Diferentemente do conflito de regras, resolvido pela observação da validade, conforme já vimos, a colisão entre princípios é solucionada não só na questão da validade, mas também pelo sistema do “peso”, ou melhor, do grau de importância dentro do sistema.⁴⁸

Pois bem: os princípios contêm relatos com maior grau de abstração, não especificam a conduta a ser seguida e se aplicam a um conjunto amplo, por vezes indeterminado, de situações. Em uma ordem democrática, os princípios freqüentemente entram em tensão dialética, apontando direções diversas. Por essa razão, sua aplicação deverá se dar mediante ponderação: à vista do caso concreto, o intérprete irá aferir o peso que cada princípio deverá desempenhar na hipótese, mediante concessões recíprocas, e preservando o máximo cada um, na medida do

⁴⁷LEITE, Harrison Ferreira. Quais os tipos de eficácia dos princípios. **Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 72, p. 140, 2007.

⁴⁸Importante frisar que Humberto Ávila⁴⁸ defende que as regras, em virtude de sua concretude, se estiverem no mesmo patamar dos princípios, devem prevalecer em eventual confronto. Visto de outro modo, se a regra estiver no mesmo nível hierárquico do princípio deve se dar preferência à aplicação da primeira, vez que esta traz mandamentos mais concretos. Em contrapartida, afirma que se houver o confronto entre um princípio constitucional e uma regra infraconstitucional o primeiro deve prevalecer. Este pensamento, contudo, não é adotado pela grande maioria dos doutrinadores e estudiosos do Direito, vez que, como já afirmamos, os princípios assumem a condição de núcleo do sistema e a partir deles é que iremos construir as regras. Destarte, se estas não estiverem em harmonia com o seu “criador” não devem ser aplicadas e até mesmo extirpadas do sistema (ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.).

possível. Sua aplicação, portanto, não será no esquema tudo-ou-nada, mas graduada à vista das circunstâncias representadas por outras normas ou por situações de fato.⁴⁹

Por ora, cumpre observar apenas que no âmbito do ICMS a observância do princípio da não-cumulatividade é da mais alta importância, vez que é válido e é fundamental para a existência do imposto sobre o consumo.

O princípio da não-cumulatividade (no qual nos deteremos com mais profundidade em momento oportuno), se levarmos em conta a classificação dada por José Afonso da Silva, veremos que ele é da classe dos especiais e, portanto, afeta a determinado tema, qual seja o ICMS. O princípio em comento se irradia limitadamente; dentro do âmbito de ação, porém, ele é supremo.

Por enquanto, necessário fixarmos a definição do conceito de princípio (princípio é a base, é o alicerce do ordenamento) e, também, a condição da não-cumulatividade como princípio especial do ICMS, haja vista que sua ausência afetará todo o sistema criado pela Constituição Federal para referido imposto.

Antes de demonstrar com maior ênfase as razões que nos permitem afirmar que a não-cumulatividade é verdadeiro princípio constitucional tributário, vejamos a sua relação com alguns consagrados princípios constitucionais.

2.1 A Não-Cumulatividade e os Princípios Tributários

Os princípios constitucionais gerais, sejam eles implícitos ou explícitos, ocupam posição de destaque em nosso ordenamento, sobretudo pela forte carga axiológica que possuem.

Joaquim José Gomes Canotilho⁵⁰ em sua obra “Direito Constitucional e Teoria da Constituição” afirmou que:

A articulação de princípios e regras, de diferentes tipos e características, iluminará a compreensão da constituição como um sistema interno assente

⁴⁹BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no Direito Brasileiro. In: SAMPAIO, José Adércio Leite. (Org.). **Crise e desafios da Constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 281.

⁵⁰CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1137.

em princípios estruturantes fundamentais que, por sua vez, assentam em subprincípios e regras constitucionais concretizadores desses mesmos princípios. Quer dizer: a constituição é formada por regras e princípios de diferente grau de concretização. Existem, em primeiro lugar, certos princípios designados por princípios estruturantes, constitutivos e indicativos das idéias diretivas básicas de toda a ordem constitucional. São, por assim dizer, as traves-mestras jurídico-constitucionais do estatuto jurídico do político.

Nesse sentido, os princípios são os alicerces do nosso Direito Positivo e em confronto com as regras devem sempre prevalecer.

Por este jaez, a não-cumulatividade, como não poderia ser diferente, mantém ligação e está em harmonia com os grandes princípios, ou nas palavras de Humberto Ávila⁵¹ mantêm relação de complementaridade, sobretudo com os princípios da igualdade, o republicano, o federativo e o estado de direito, entre outros.

Desta forma, necessário se faz confrontarmos e estabelecermos o elo da não-cumulatividade com os princípios constitucionais gerais, a fim de demonstrarmos que a sua não observância ou a sua limitação significa um ataque frontal aos alicerces do Direito Positivo brasileiro.

Destarte, mesmo sabendo que todos os alicerces constitucionais se entrelaçam e que seria interessante estudarmos a todos, por delimitação do tema e finalidade do trabalho, iremos abordar o vínculo da não-cumulatividade somente em razão dos princípios da igualdade, republicano e federativo, salientando, ainda uma vez mais, que acreditamos que a não-cumulatividade está intimamente ligada a todos os princípios constitucionais gerais.

Após esta empreitada analisaremos qual o patamar ocupado pela não-cumulatividade na hierarquia de nosso ordenamento positivo, adiantando, apenas, que entendemos ser o de verdadeiro princípio constitucional.

2.1.1 Relação com o princípio da capacidade contributiva

Ressalte-se que a não-cumulatividade tem forte ligação com o princípio da igualdade, haja vista a necessidade de se colocar em condições de igualdade os

⁵¹ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 39.

iguais, ou seja, para que todos os contribuintes do imposto sobre consumo suportem a mesma carga tributária.

Desde a máxima aristotélica consistente em “*tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que eles se desigualem*” até os dias contemporâneos, o princípio da igualdade – para alguns, o mais vigoroso de todos os princípios constitucionais – sofreu diversas interpretações, fruto de injunções políticas múltiplas, porém, a sua essência permanece a mesma, qual seja, dar um tratamento equânime a todos os homens, proporcionando-lhes idêntico acesso aos bens da vida.⁵²

O princípio da igualdade,⁵³ presente em quase todas as Constituições brasileiras, é classificado como direito fundamental do cidadão e serve de base para extração do princípio da igualdade da tributação, mais conhecido como princípio da capacidade contributiva.⁵⁴ Destarte, o princípio da capacidade contributiva nada mais é do que um desdobramento do princípio da igualdade, ou melhor, é a manifestação deste no campo tributário.

Regina Helena Costa ensinou que a igualdade está no cerne da noção de capacidade contributiva e que não pode ser dissociada daquela. Desta forma, a capacidade contributiva é um subprincípio derivado de outro mais geral, qual seja o princípio da igualdade.⁵⁵

⁵²COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 37.

⁵³Constituição Federal, art. 5º, *caput*, I.

⁵⁴Humberto Ávila, em **Sistema constitucional tributário** (2008. p. 370), assim ensina: “*Em primeiro lugar, o princípio da igualdade é mais amplo do que o princípio da capacidade contributiva. Este, como será demonstrado, constitui a concretização setorial específica do princípio da igualdade, no caso das normas tributárias primariamente criadoras de encargos. O âmbito de aplicação do princípio da igualdade é, todavia, mais extenso que o do princípio da capacidade contributiva, porque o princípio da igualdade tanto se aplica para aquelas normas que têm por finalidade primária a criação de encargos (subtração de valores) quanto para aquelas que têm por finalidade primária a alteração de comportamentos (afetação de direitos de liberdade). [...] Alguns autores sustentam que o princípio da capacidade contributiva é algo mais e algo diferente relativamente ao princípio da igualdade. Outros, defendem que o princípio da capacidade contributiva é precisamente o critério de aplicação do princípio da igualdade no âmbito do Direito Tributário.*”

⁵⁵“*Creemos que a igualdade está na essência da noção de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral, que é o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito*” (COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 41.).

O preceito magno da igualdade é norma voltada quer para o aplicador da lei, quer para o próprio legislador.⁵⁶ Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas a própria edição dela deve se pautar pelo princípio da igualdade, por meio do tratamento igual às pessoas iguais.⁵⁷

Destarte, além da necessidade da igualdade entre os indivíduos, a necessidade de dar condições de igualdade aos contribuintes, ou melhor, de não fazer do imposto um diferencial em benefício de uns em detrimento de outros, foi sentido por quase todos os países e em nosso Direito Positivo veio previsto nos artigos nºs 145⁵⁸ e 150⁵⁹ da Carta Magna.

Os tributos federais, estaduais, distritais e municipais deverão ser uniformes em toda a circunscrição de sua incidência, apresentando idêntica base de cálculo, vedando-se que contribuintes na mesma situação recebam tratamento diferenciado por parte do Estado, sendo, inclusive, vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.⁶⁰

De grande valia os ensinamentos de Maria Rita Ferragut⁶¹, quando afirmou que uma vez que as pessoas não são iguais e que as diferenças são facilmente perceptíveis, necessário, dentro deste contexto, estabelecer critérios para se tratar desigualmente os indivíduos desiguais, a fim de diminuir as diferenças.

⁵⁶Hans Kelsen afirmou: “[...] a igualdade dos indivíduos sujeitos à ordem jurídica, garantida pela Constituição, não significa que aqueles devam ser tratados de forma igual nas normas legisladas com fundamento na Constituição, especialmente nas leis. Não pode ser uma tal igualdade que se tem em vista, pois, seria absurdo impor os mesmos deveres e conferir os mesmos direitos a todos os indivíduos, sem fazer quaisquer distinções, por exemplo, entre crianças e adultos, sãos de espírito e doentes mentais, homens e mulheres” (**Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 154.).

⁵⁷MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 9.

⁵⁸Art. nº 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes impostos: [...]

§1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁵⁹Art. nº 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

§ II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

⁶⁰MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. São Paulo: Atlas, 2006.

⁶¹FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. passim.

Em que pese o princípio da capacidade contributiva, fruto do princípio da igualdade, ser considerado por alguns doutrinadores como estranho ao ICMS⁶², entendemos que em virtude da não-cumulatividade ele se aplica sim ao imposto sobre consumo.

Roque Antonio Carrazza⁶³ defende a posição de que o ICMS por ser da classe dos tributos indiretos, ou seja, serem suportados pelo consumidor final e não pelo sujeito passivo da obrigação tributária, o princípio da capacidade contributiva a ele não se aplica.

Entretanto, Regina Helena Costa leciona que em virtude da seletividade e da não-cumulatividade serem princípios norteadores do ICMS e que visam impedir que o imposto seja cada vez mais gravoso em suas várias operações, o princípio da igualdade aí se faz presente.⁶⁴

No mesmo sentido Ives Gandra da Silva Martins⁶⁵ afirma ser a não-cumulatividade técnica moderna que está vinculada ao princípio da capacidade contributiva.

Realmente, o ICMS é norteado pelo princípio da capacidade contributiva, aplicado pelo princípio da seletividade, haja vista que se tributarmos com maior rigor os produtos que compõem a cesta básica e com menor rigor artigos de luxo,

⁶² Destaca-se nesse sentido a posição de Roque Antonio Carrazza. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 87.

⁶³ *Ibid.*, p. 499.

⁶⁴ Afirma a autora: “*Outro foco de controvérsias refere-se à possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos denominados ‘impostos indiretos’.* Trata-se do fenômeno da repercussão tributária, pelo qual em determinados impostos o contribuinte de jure não é aquele que absorve o impacto da imposição tributária, pois o repassa ao contribuinte ‘de fato’.

A classificação dos impostos em diretos e indiretos é considerada irrelevante para o Direito, visto que sedimentada num fenômeno puramente econômico, sendo minoritário o entendimento contrário.

Creemos que mesmo na chamada ‘imposição indireta’ é viável a atuação do princípio da capacidade contributiva, que opera, em verdade, de modo diferenciado. Portanto, nesse particular, a distinção tem relevância jurídica.

A dificuldade da operatividade do princípio em tal tipo de imposição reside, exatamente, na inviabilidade de se imprimir feição pessoal aos impostos indiretos, o que implica a distinta forma com que o mesmo princípio incidirá nesse caso.

A seletividade de alíquotas e a não-cumulatividade do IPI e do ICMS, como veremos adiante, são expedientes que demonstram que, mesmo não sendo viável considerar as condições pessoais dos contribuintes, é possível prestigiar a capacidade contributiva” (COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 54-55.).

⁶⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Iniciativa popular. **Problemas Brasileiros**, São Paulo, n. 343, p. 4, 2001. p. 4.

estamos ferindo os dois princípios acima, além de corrompermos o princípio da dignidade da pessoa humana.⁶⁶

A questão, entretanto, que defendemos com mais rigor é a de que o ICMS é norteado pelo princípio da capacidade contributiva, não só em função da seletividade, mas principalmente porque o princípio da não-cumulatividade retira sua validade do princípio da igualdade.

Ressalte-se, ainda uma vez, que o princípio da não-cumulatividade busca seu fundamento de vida no princípio da capacidade contributiva (igualdade), uma vez que, conforme salientamos no começo do trabalho, antes da existência da não-cumulatividade não havia igualdade entre os contribuintes, quer sejam ele diretos, quer sejam indiretos do ICMS.

Nós só conseguiremos enxergar a presença do princípio da igualdade no ICMS e, sobretudo, na não-cumulatividade, se olharmos para o passado, mais precisamente quando este instituto não se fazia presente em nosso Direito Positivo. Quando os impostos sobre o consumo eram cobrados em cada etapa, ou seja, incidiam em cascata, os maiores industriais se beneficiavam do sistema, haja vista que podiam produzir as mercadorias sem que estas necessitassem circular por diversos estabelecimentos. Desta forma, não havia igualdade entre os pequenos, médios e grandes empresários, vez que quanto maior a capacidade de produção, menos a mercadoria circulava e menos impostos incidiam.

Assim, de clareza meridiana que a não-cumulatividade veio a lume alicerçada, também, no princípio da igualdade, visando, sobretudo, evitar a desigualdade entre iguais em relação à carga tributária, que sem o instituto seria medida e aplicada em

⁶⁶Leciona Flávia Piovesan: “Nesse sentido, o valor da dignidade da pessoa humana impõe-se como núcleo básico e informador de todo ordenamento jurídico, como critério e parâmetro de valoração a orientar a interpretação e compreensão do sistema constitucional. Considerando que toda Constituição há de ser compreendida como uma unidade e como um sistema que privilegia determinados valores sociais, pode-se afirmar que a Carta de 1988 elege o valor da dignidade humana como um valor essencial que lhe doa unidade de sentido”. E, ainda: “No universo da principiologia a pautar o direito constitucional de 1988, o direito constitucional contemporâneo, bem como o Direito Internacional dos Direitos Humanos, desponta a dignidade humana como o valor maior, a referência ética de absoluta primazia a inspirar o Direito erigido a partir da segunda metade do século XX. É no valor da dignidade humana que a ordem jurídica encontra seu próprio sentido, sendo seu ponto de partida e seu ponto de chegada, na tarefa de interpretação normativa” (Direitos Humanos e o princípio da dignidade humana. In: LEITE, George Salomão. (Org.). **Dos princípios constitucionais** – considerações em torno das normas principiológicas da Constituição. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 192-193.).

razão do potencial industrializador de cada comerciante, fato que também iria refletir no consumidor final.

Além do mais, a cumulatividade tributária gerada pela supressão dos dispositivos de não-cumulação incorreria em um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade, da produção e da comercialização. Isto oneraria o custo de vida da população, e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionados por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.⁶⁷

Com relação aos contribuintes indiretos a não-cumulatividade também serviu como instrumento de igualdade, pois possibilitou que as mercadorias ou serviços tivessem a mesma carga tributária independente da localização territorial ou da complexidade de sua produção.

Destarte, a não-cumulatividade está intimamente ligada ao princípio da capacidade contributiva e, por conseqüência, ao princípio da igualdade⁶⁸, sendo que sua inobservância é considerada falta gravíssima, pois se atenta também aos direitos fundamentais.

2.1.2 Relação com o princípio Republicano

A Constituição Federal do Brasil em seu artigo 1º determina que o Brasil seja uma República. Desta forma, antes de quaisquer considerações, necessário definir qual o alcance deste verdadeiro princípio constitucional.

Roque Antonio Carrazza⁶⁹ define a República como sendo “*o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade*”.

⁶⁷MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 210.

⁶⁸José Souto Maior Borges disse que a não-cumulatividade é conseqüência lógica do princípio da igualdade (A isonomia tributária na Constituição de 1988. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 64, p. 12, 1994.).

⁶⁹CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 48.

A própria etimologia da palavra “república” trazida pelo léxico demonstra que estamos falando de coisa pública, isto é, *res publica* = “coisa pública”.⁷⁰

Mais adiante em sua obra Roque Antonio Carrazza⁷¹ conclui:

[...] o princípio republicano leva ao princípio da generalidade da tributação, pelo qual a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com isonomia e justiça. Por outro raio semântico, o sacrifício econômico que o contribuinte deve suportar precisa ser igual para todos os que se acham na mesma situação jurídica.

É característica basilar do princípio republicano a abolição de privilégios e a ocupação do poder pelo povo e por um mandato temporário. Estas características estão plasmadas na Constituição Federal, motivo pelo qual podemos afirmar, sem sombra de dúvidas, que o poder na República deve ser exercido em harmonia com a Constituição Federal e demais leis infraconstitucionais.

Outra importante característica da República é a soberania da União e autonomia dos entes federativos, quais sejam, Estados, Distrito Federal e, também, dos Municípios.⁷²

Nesse sentido, afirmamos que a tributação deve servir aos interesses comuns do povo, detentor do poder, e não em favor dos mandatários do poder ou do Estado. Frise-se, o princípio republicano não admite o favorecimento de pessoas, entidades ou setores da sociedade, sobretudo, benefícios fiscais que contribuem para desequilibrar e influenciar a livre concorrência.

Portanto, ocorrendo o fato jurídico tributário, não se admite que existam sujeitos passivos iguais em situações diversas. A incidência deve se dar da mesma forma para todos aqueles que realizaram a situação de fato prevista na hipótese de incidência tributária.

⁷⁰REPÚBLICA – “*Do latim respublica, de res (coisa, bem) e publica, forma feminina de publicus (público, comum), entende-se originariamente a coisa comum ou o bem comum, isto é, o que é de todos ou pertence a todos*” (DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1973. p. 106.).

⁷¹CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 66.

⁷²Luciano Amaro ensina a respeito: “*Numa Federação, especialmente na brasileira, em que mesmo os Municípios têm sua esfera própria de atribuições exercidas com autonomia, a Constituição preocupa-se como prover de recursos os vários entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – a fim de que cada qual possa atender aos seus respectivos dispêndios*” (**Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 93.).

Conclui-se, deste modo, que o princípio republicano é alicerce da não-cumulatividade, uma vez que a presença deste instrumento de compensação de créditos e débitos visa igualar a balança comercial, ou melhor, dar condições aos cidadãos de sofrerem uma tributação análoga.

O poder constituinte originário determinou que os impostos sobre o consumo, por afetarem diretamente o consumidor final, devem incidir da mesma forma para todos os cidadãos. Assim, se um rico comerciante comprar um quilo de farinha, irá arcar com a mesma carga tributária que sofreria um pequeno sitiante na compra do mesmo gênero alimentício.

A não-cumulatividade tem origem na evolução cultural, social, econômica e jurídica do povo. Sendo essencial, a sua supressão do texto constitucional, inevitavelmente causaria um sério e enorme abalo em toda a estrutura sobre o qual foi organizado o Estado.⁷³

Lembrando, apenas, que o ICMS tem a seletividade como obrigação, porém, ela deverá ser exercida em função do produto sujeito a circulação e não em função do sujeito passivo.

Por fim, o princípio republicano está intimamente ligado ao princípio da igualdade, esculpido no artigo 5º, *caput*, I, da Constituição Federal, motivo pelo qual a ele se aplicam as considerações e conclusões expostas no item anterior deste trabalho.

2.1.3 Relação com o princípio Federativo

Da interpretação do art. 1º da Constituição Federal extraímos tanto o princípio republicano como o princípio federativo.

O princípio federativo, por sua importância, determina que todas as normas de hierarquia inferior devem observá-lo. Em virtude de sua localização privilegiada na Constituição Federal, podemos inferir que ele também é de observância obrigatória para todas as normas constitucionais de igual hierarquia. Parece-nos que o poder constituinte originário quis alçá-lo a condição de sobreprincípio,

⁷³MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 210.

determinando a todo intérprete que as regras ou princípios devem pautar-se em função da forma federativa do Estado brasileiro, sejam elas de igual ou inferior hierarquia.

Nesse sentido, o princípio federativo é verdadeiro pilar do Estado brasileiro, tanto que o texto constitucional o classificou como cláusula pétrea.⁷⁴

A Federação compreende a associação dos Estados e Distrito Federal, implicando configuração jurídica de um novo Estado (federal), sendo que as características básicas do regime federativo podem ser apresentadas da seguinte forma: a) esquema de constituição rígida; b) poder constitucional próprio nos Estados e Distrito Federal; c) existência de um território próprio; d) existência de um povo próprio; e) os poderes derivam da sua constituição compatibilizada com a repartição de competências que está na Constituição Federal; f) representação proporcional da vontade do povo dos Estados e Distrito Federal no órgão legislativo da União, além da representação dos Estados e Distrito Federal paritariamente nesse órgão; e g) corte constitucional que assegure a supremacia da Constituição Federal.⁷⁵

Roque Antonio Carrazza, com a mestria que lhe é peculiar, dissecou o princípio federativo brasileiro e lembrou, com muito acerto, que a Federação não segue um modelo preconcebido; pode variar no tempo e no espaço e seguir determinações, características, necessidades e sentimentos do povo que dela fará uso.

Vejamos o ensinamento do autor:

O Estado brasileiro, como dissemos, é um Estado Federal. Nele, os entes federativos, embora conservem sua autonomia nas relações internas, não têm personalidade internacional, não podendo comparecer diretamente ante o foro do direito das gentes. E, continua: [...] Desdobrando melhor estas idéias, no Brasil, por obra e graça do princípio federativo – verdadeira coluna mestra de nosso sistema jurídico –, convivem harmonicamente (e nisto estamos com Kelsen) a ordem jurídica global (o Estado brasileiro) e as ordens jurídicas parciais, central (a União) e periféricas (os Estados-membros). Esta múltipla incidência só é possível por força da cuidadosa

⁷⁴CF - Art. nº 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...]

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

I – a forma federativa de Estado.

⁷⁵MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 15-16.

discriminação de competências, levada a efeito pela Constituição Brasileira.⁷⁶

Em síntese, podemos afirmar que os entes federativos, e aqui incluo a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, estão no mesmo plano hierárquico e recebem, pela Constituição Federal⁷⁷, o mesmo tratamento.

Cada um dos entes federativos recebe da Constituição Federal a competência para instituir seus tributos e recebem, também, a obrigação de não usurpar a competência alheia. Desta forma, a diferença entre a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios não se encontra em níveis hierárquicos diferentes, mas sim no recebimento de competências diversas e de autonomia para estabelecer suas prioridades.⁷⁸

Destarte, obrigatório afirmar que o instituto da não-cumulatividade deve sempre estar atento aos limites impostos pelo princípio federativo e nele buscar sua condição de validade.

A desatenção a não-cumulatividade resulta no abalo das vigas mestras do Direito Positivo brasileiro, sobremodo abala o princípio federativo, fazendo com que a nossa Constituição Federal tenha início a partir do disposto no artigo 2º.

Conforme já dissemos, é mais fácil identificarmos a importância da não-cumulatividade pela suposição de sua não existência. Deste modo, se tivéssemos como regra a cumulatividade nos impostos sobre o consumo, o princípio federativo seria constantemente afrontado, pois os Estados-membros e o Distrito Federal têm mesma hierarquia jurídica, embora não a mesma hierarquia econômica.

Desse modo, a cumulatividade serviria para colocar os Estados-membros e o Distrito Federal em constante conflito, pois poderiam conceder benefícios de todas

⁷⁶CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 139.

⁷⁷Art. nº 145 da Constituição Federal.

⁷⁸“*Em nome desta autonomia, tanto a União como os Estados-membros podem, nos assuntos de suas competências, estabelecer prioridades. Melhor dizendo, cada pessoa política, no Brasil, tem o direito de decidir quais os problemas que deverão ser resolvidos preferencialmente e que destino dar a seus recursos financeiros. É-lhes também permitido exercitar suas competências tributárias, com ampla liberdade. Assim, dependendo da decisão política que vierem a tomar, podem, ou não, criar os tributos que lhes são afetos, Se entenderem criá-los, poderão fazê-lo de modo mais ou menos intenso, bastando apenas que respeitem os direitos constitucionais dos contribuintes e a regra que veda o confisco*” (CARRAZZA, op. cit., p. 66, nota 76.).

as ordens a fim de atrair investimentos, indústrias e comerciantes para seus territórios, e como estes benefícios não “afetariam” diretamente aos outros entes, nada poderia ser feito.

No sistema da não-cumulatividade, ao menos, os Estados-membros ou o Distrito Federal se sentirem lesados pela concessão de benefícios em desconformidade com o CONFAZ⁷⁹, podem recorrer ao Supremo Tribunal Federal, sob a alegação de que o benefício os prejudica, vez que ele recebe créditos que não foram efetivamente pagos pelos contribuintes. Ou seja, se não houvesse a não-cumulatividade não haveria como os Estados-membros demonstrarem que foram lesados e com isso a tão falada “guerra fiscal” poderia tomar proporções ainda maiores e abalar o princípio federativo.

Conclui-se, portanto, que o desrespeito a não-cumulatividade é também desrespeito à Federação.

2.2 A Não-Cumulatividade como Verdadeiro Princípio Constitucional

A classificação da não-cumulatividade em princípio ou regra é tema sempre atual na dogmática jurídica.

A grande maioria dos doutrinadores⁸⁰ e dos julgados⁸¹ se referem à norma que impõe a não-cumulatividade como um verdadeiro princípio constitucional, sobretudo em razão de sua finalidade no sistema do Direito Positivo.

Além do mais, trata-se de verdadeiro alicerce dos impostos sobre o consumo, sobretudo do ICMS, e a sua ofensa atinge a todo o sistema, haja vista o seu fim juridicamente relevante. Assim, a inserção da não-cumulatividade na classe dos princípios é de cristalina observação.

⁷⁹Órgão criado pela Lei Complementar nº 24/75 para regular a concessão de benefícios no âmbito ICMS. Fazem parte deste órgão todos os Estados-membros e o Distrito Federal.

⁸⁰Dentre os doutrinadores: Roque Carrazza e José Eduardo Soares de Melo.

⁸¹STJ - REsp 833980 / RS – Relator Ministro LUIZ FUX; STJ - RMS 26497 / MT – Relatora Ministra ELIANA CALMON; STF - RE-AgR 391822 / RS - Min. RICARDO LEWANDOWSKI; STF – RE-AgR 501773 / SP - Min. Eros Roberto GRAU, dentre inúmeros outros.

Corroborando a afirmativa acima, Paulo de Barros Carvalho afirma que o princípio da não-cumulatividade é verdadeiro princípio que se volta à realização de valores, apesar de ser um “limite objetivo”.⁸²

Assim, a não-cumulatividade é princípio e não é regra, uma porque está prevista na Constituição Federal e duas porque sua existência está ligada diretamente à existência do ICMS. Saliente-se, ainda uma vez, que, se não fosse a não-cumulatividade, a excessiva carga tributária imposta aos contribuintes do ICMS deveria sempre ser sopesada em face do princípio do não-confisco.⁸³

Na mesma esteira, José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo⁸⁴ reafirmam a condição da não-cumulatividade como verdadeiro princípio constitucional, dizendo que a sua ausência poderia causar abalo nas relações de consumo, na produção de bens e na prestação de serviços, com manifestos reflexos até mesmo nas relações de emprego, tudo em virtude de um aumento artificial dos custos em face da cumulatividade do tributo.

Ainda uma vez mais a lição de José Eduardo Soares de Melo qualificando a não-cumulatividade como um princípio constitucional ao dizer que “*não se trata de simples técnica de apuração de valores tributários ou mera proposta didática, mas diretriz constitucional imperativa, sendo obrigatória para os destinatários normativos (Poderes Públicos e particulares)*”.⁸⁵

A não-cumulatividade, como podemos observar, se solidificou como verdadeiro princípio, haja vista que sua verificação está ligada diretamente à existência do ICMS.

Parafraseando José Eduardo Soares de Melo, a cláusula da não-cumulatividade não consubstancia mera norma programática, nem traduz

⁸²“O princípio da não-cumulatividade dista de ser um valor. É um “limite objetivo”, mas se volta, mediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária” (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. 156, 1998.).

⁸³“[...] ao contrário de parte da doutrina, a não-cumulatividade é princípio e não é regra [...] isto porque a sua verificação está incita à própria existência do tributo. Não fosse a não-cumulatividade, a onerosidade da tributação seria tanta que esbarraria em outro princípio: o do não-confisco” (Id. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 13.).

⁸⁴MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2008. p. 92-93.

⁸⁵MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 2003.

recomendação, sequer apresenta cunho didático ou ilustrativo, caracterizando, na realidade “*diretriz constitucional imperativa*”.⁸⁶

Diferente não é a definição dada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a não-cumulatividade do ICMS. O entendimento consagrado na jurisprudência do Pretório Excelso, ao analisar o conteúdo da norma constitucional, é no sentido de que se trata de um “*princípio constitucional*” que visa a

[...] impedir que, na composição do preço da mercadoria, nas diversas fases do ciclo econômico, mormente na última, de venda ao consumidor final, a parcela representativa do tributo venha representar percentual excedente do que corresponde à alíquota máxima permitida em lei.⁸⁷

Ora, a compensação do imposto é a forma de arrecadar determinado pelo princípio da não-cumulatividade e efetivada pelo princípio constitucional de incidência, e, como vimos, implica sempre o exame da última operação para trás, vale dizer, a não-cumulatividade expressa uma realidade tributária que será numericamente aquela correspondente à alíquota revelada ao final, compensadas as incidências das operações anteriores.

Nada obstante, tanto para o ICMS quanto para o IPI, tem a legislação explicitadora adotado, como forma de mais fácil apuração, a compensação periódica. De rigor, tal apuração não modifica a essência da não-cumulatividade que expressa, na última operação, rigorosamente o valor impositivo dela constante, a saber: nenhum, zero⁸⁸ ou o percentual que vier a ser estabelecido em lei.⁸⁹

Destarte, a não-cumulatividade é um verdadeiro princípio constitucional, informador do ICMS, e tem previsão expressa na Constituição⁹⁰ Federal, o que não deixa dúvida sobre sua obrigatoriedade.⁹¹

⁸⁶MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 212.

⁸⁷RE 212.019-7/SP – STF, 1ª Turma, Relator Min. Ilmar Galvão. Existem inúmeros outros julgados no mesmo sentido, entretanto, nos limitaremos a trazer ao conhecimento do leitor apenas este, haja vista que reflete de maneira cristalina o pensamento do Tribunal.

⁸⁸Quando falamos em valor: nenhum, zero ou percentual, é porque para os casos de imunidade e isenção, não há valor expresso, enquanto na alíquota zero o valor expresso está reduzido à sua expressão menor, que é a própria inexistência de alíquota.

⁸⁹MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade no IPI. **Revista de Estudos Tributários**, n. 56, p. 21, 2007.

⁹⁰Importante lembrar que o IPI, os impostos residuais e o PIS/COFINS, também se valem do princípio da não-cumulatividade, contudo, no presente trabalho optamos por estudá-la em face do ICMS.

⁹¹A magna carta estabeleceu com rigor de detalhes a abrangência e os limites da tributação, criando uma gama de princípios constitucionais com a finalidade de proteger os cidadãos dos abusos do governo na criação e exigência de tributos. Desse modo, o legislador, ao criar os tributos, deve

3 ICMS

Nesse capítulo, em virtude do nosso trabalho se referir a não-cumulatividade no âmbito do ICMS, necessário trazermos as características principais deste imposto, salientando, ainda uma vez mais, que optamos por questões metodológicas tratar apenas do ICMS mercantil no decorrer deste trabalho.

Para tanto, em primeiro lugar faremos uma breve explanação sobre o método que iremos utilizar para estudá-lo e, em seguida, passaremos a apreciar os aspectos do ICMS.

Essa demarcação de limites da pesquisa se justifica em virtude de termos optado por realizar dissertação sobre o princípio da não-cumulatividade, exclusivamente, no âmbito do imposto sobre “*operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior*”.

Ressaltamos, ainda uma vez mais, que a abordagem do tema é feita em consonância com os preceitos esculpidos na Constituição Federal, vez que, como já dissemos, toda a radicação do subsistema tributário é constitucional, pelo simples fato de que, sendo a ação estatal de tributar uma agressão – consentida pelo sistema – à liberdade e à propriedade, na própria Constituição serão detectados os mecanismos de contenção a esta tão grave agressão.⁹²

De outro modo, saliente-se, não temos a pretensão de esgotar o assunto, mas tão-somente ter uma visão geral do instituto para poder relacioná-lo com a não-cumulatividade que é o cerne de todo o trabalho.

percorrer o caminho determinado pela Constituição da República, observando atentamente as diretrizes por ela eleitas.

⁹²GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda** - pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 176.

3.1 Regra-Matriz

Para o estudo do ICMS, utilizaremos o método desenvolvido por Paulo de Barros Carvalho, qual seja, a regra-matriz de incidência tributária, que, conforme afirmou o próprio jurista, é um método de estudo do fenômeno da incidência tributária, dividindo-o em facetas para melhor compreensão⁹³, lembrando, de início, que a regra-matriz é a norma geral e abstrata que dá suporte ao nascimento da norma individual e concreta.

A regra-matriz da incidência tributária é classificada, a partir do grupo institucional a que pertence, como norma que define a incidência do tributo, ou seja, descreve fatos e estipula os sujeitos da relação⁹⁴, sendo conhecida também como norma tributária em sentido estrito.

Para obter-se a regra-matriz é preciso isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vetor semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo, que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.

⁹³“A esquematização formal da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego, sobre ser fácil, é extremamente operativo e prático, permitindo, quase que de forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa. Em seguida, experimentando o binômio-base de cálculo/hipótese de incidência, colhido no texto constitucional para marcar a tipologia dos tributos, saberemos dizer, com rigor e presteza, da espécie e da subespécie da figura tributária que investigamos” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 346.).

⁹⁴“Classificar as realidades que descreve é um afã do trabalho científico, no sentido de transmitir, com explicitude, os conhecimentos relativos ao seu objeto. Muitas fórmulas classificatórias podem ser propostas para facilitar o entendimento das normas jurídicas tributárias. Uma, por exemplo, é aquela que as considera em função do tipo de ato que as insere no sistema. Teríamos, assim, normas tributárias constitucionais, complementares, ordinárias, delegadas, veiculadas por medida provisória, previstas em decretos legislativos, estabelecidas em resoluções e normas tributárias constantes de atos infralegais (decretos, instruções, portarias etc.). Outro critério focaliza as regras jurídicas tributárias pelo ângulo do grupo institucional a que pertencem, separando-as em três classes: a) normas que demarcam princípios, concebidos para dar os limites da virtualidade legislativa no campo tributário; b) normas que definem a incidência do tributo, equivale a dizer, descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida (norma-padrão de incidência ou regra-matriz da incidência tributária). Cabem nessa rubrica as normas que instituem isenções, bem como as regras sancionatórias; c) normas que fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como as de lançamento recolhimento, configuração de deveres instrumentais e relativas à fiscalização. É indiscutível a utilidade do primeiro critério, pelo sainete hierárquico próprio de nossa estrutura jurídico-positiva, mas é adequado salientar a importância da segunda orientação, sobretudo pelo amplo conteúdo científico que pode imprimir ao estudo. E é com supedâneo nesta última classificação que vamos opinar a propósito de duas acepções da expressão normas tributárias” (Ibid., p. 237.).

A regra-matriz da incidência fiscal é dividida em duas partes: a primeira é chamada de “*hipótese*” ou “*descriptor*”, e a segunda de “*conseqüência*” ou “*prescritor*”.

Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém comercializar produtos), enquanto a conseqüência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda do Estado 18% calculados sobre o valor da operação de circulação de produtos).

A hipótese alude a um fato e a conseqüência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento propagará, razão pela qual se fala em descriptor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu conseqüente.⁹⁵

O “*descriptor*” traz o recorte de um fato social que se ocorrido dará ensejo a uma conseqüência, ou melhor, ao “*prescritor*”.

Assim o “*descriptor*” ou “*hipótese*” é constituída de critérios, sendo: a) critério material; b) critério espacial; c) critério temporal.

O critério material é o comportamento, a ação ou omissão de uma pessoa, física ou jurídica; o critério espacial refere-se a uma circunstância de local; e o critério temporal a um aspecto de tempo. Com estes três elementos presentes teremos a “*hipótese*”, isto é, teremos um recorte de um evento que, se ocorrido, dará ensejo a uma relação jurídica, enunciada no “*conseqüente*” ou “*prescritor*”.

Já o “*prescritor*” é formado por dois critérios: a) critério pessoal e b) critério quantitativo. O critério pessoal define quem são os sujeitos da relação jurídica e o

⁹⁵Com relação à hipótese, Paulo de Barros assim pontificou: “*Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na conseqüência.*” E, ainda: “[...] *peça de juízo hipotético que estipula a regulação de conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico tributário.*” E, continua: “[...] *o conseqüente, como prescritor, nos dá, também, critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor*” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 244-280.).

critério quantitativo estabelece a base de cálculo e a alíquota a ser aplicada quando se der a incidência.

3.2 A Regra-Matriz do ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) é um imposto brasileiro, de competência estadual, ou seja, a competência para criá-lo é dos Estados e Distrito Federal⁹⁶ e excepcionalmente da União.⁹⁷

Advindo da competência estadual, está previsto no artigo nº 155, II, da CF, que estatui:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Já o ICMS, que pode ser criado pela União, está previsto nos artigos nºs 147 e 154, II, ambos da CF, tendo o mesmo objeto.

Se considerarmos que o ICMS é apenas uma sigla, veremos então que ele alberga no mínimo cinco impostos diferentes, e, por conseqüência, cinco regras-matrizes também diferentes.

Desta forma, os diversos elementos integrantes da regra-matriz de incidência do ICMS devem ser analisados e aplicados de modo coerente e harmônico, para que se possa encontrar a essência tributária; em especial a materialidade de sua hipótese de incidência.⁹⁸

Roque Antonio Carrazza, conforme já demonstramos, identificou na sigla ICMS pelo menos cinco impostos diversos, enfatizando que o que distingue um tributo de outro é o binômio hipótese de incidência/base de cálculo.⁹⁹

⁹⁶Constituição Federal de 1988. Art. nº 155, II.

⁹⁷Constituição Federal de 1988. Arts. nºs 154, II e 147.

⁹⁸MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 2003. p. 15.

⁹⁹*“O que distingue um tributo de outro é seu binômio hipótese de incidência/base de cálculo. A base de cálculo, além de colaborar na determinação da dívida tributária, dimensionando o fato impositivo, afirma o critério material da hipótese de incidência do tributo. Em suma, a base de cálculo deve apontar para a hipótese de incidência do tributo, confirmando-a. Do contrário, o tributo terá sido mal instituído e, por isso mesmo, será inexigível. Donde podemos concluir que a base de cálculo é*

Vejamos, desta feita, a classificação proposta pelo ilustre jurista, a qual adotamos:

a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes.¹⁰⁰

Todos os impostos que porventura existam dentro da sigla ICMS têm como característica, à qual podemos chamar de principal, a não-cumulatividade, haja vista a sua característica de imposto sobre consumo e, também, em razão da determinação constitucional, além de serem recortes de eventos portadores de expressão econômica. Por ser a não-cumulatividade o foco principal do nosso estudo, trabalharemos apenas com uma das regras-matrizes instituídas pelo artigo nº 155, II da CF, qual seja, a referente à circulação de mercadorias.

Desta forma, como optamos focar o estudo da não-cumulatividade em face do ICMS mercantil, qual seja, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, façamos a construção de sua regra-matriz, por meio do processo realizado por Paulo de Barros Carvalho:

ICMS – CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS:

Hipótese: realizar operações relativas à circulação de mercadorias, dentro dos limites geográficos do Estado, reputando-se acontecido o evento no instante em que as mercadorias deixarem o estabelecimento.

Conseqüência: aquele que realizou a operação relativa à circulação de mercadorias deverá pagar 17% do valor da operação à Fazenda do Estado.

Separando os critérios: HIPÓTESE: a) critério material – realizar operações relativas à circulação de mercadorias (o verbo é realizar e o complemento é toda a locução “operações relativas à circulação de mercadorias”); b) critério espacial – qualquer lugar do território do Estado que editou a lei; c) critério temporal – o átimo da saída das mercadorias do estabelecimento. E a CONSEQÜÊNCIA: a) critério pessoal – sujeito ativo é o Estado e sujeito passivo, aquele que promoveu a realização do evento; b) critério quantitativo – base de cálculo é o valor da operação que ensejou a saída das mercadorias e a alíquota é percentual fixa – 18%.

absolutamente indispensável, para qualquer tributo” (ICMS. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 37.).

¹⁰⁰CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 36-37.

Após termos um plano geral da regra-matriz do ICMS, necessário destacarmos alguns pontos a ele ligados, dado a importância para a compreensão do imposto em comento.

O critério quantitativo (estabelece a base de cálculo e a alíquota a ser aplicada quando se der a incidência) não será objeto de maiores comentários, haja vista que não apresenta divergências doutrinárias. Desta forma, vamos nos limitar à análise mais detalhada dos critérios material, temporal, espacial e pessoal.

3.2.1 Critério material

Dentro do critério material, que como vimos acima é o comportamento, a ação ou omissão de uma pessoa, física ou jurídica, importante frisar que a ação para gerar a incidência do ICMS é a operação de circulação de mercadorias e não a simples circulação de mercadorias.

A diferença entre elas é que na simples circulação não temos um negócio jurídico. Seria como um particular realizar uma mudança de casa e transportar para a nova residência seus móveis. Este é um ato de circulação de mercadorias, não é uma operação de circulação de mercadorias. Entretanto, a entrega de um móvel comprado em uma rede de varejo na nova residência do particular é considerada uma operação de circulação de mercadoria, que tem por consequência a cobrança do ICMS.

Necessário ressaltar que os bens imóveis não são objeto de tributação via ICMS, haja vista que são alcançados pelo Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).¹⁰¹ Assim, somente os bens móveis, sujeitos à mercancia, podem ser objeto de tributação pelo ICMS.

Em suma, o ICMS é devido quando ocorrem operações jurídicas que levam as mercadorias da produção para o consumo, com fins lucrativos. Observamos que, alcançado o consumo, o bem deixa de ser mercadoria e o ICMS não mais pode ser cobrado, a menos que se reinicie o ciclo econômico, quando o bem móvel,

¹⁰¹Constituição Federal. Art. nº 156, II.

readquirindo o status de mercadoria, passa a ser vendido agora como sucata, mercadoria usada, etc.

Também não são mercadorias os bens que, adquiridos para integrar o ativo fixo do estabelecimento (prateleiras, caminhões, máquinas têxteis, etc.) vêm, tempos depois, quando já não lhe servem, a ser vendidos. É que a venda de bens do ativo fixo não é ato de comércio praticado com habitualidade pelo comerciante; industrial ou produtor. Ademais, os bens que integram o ativo fixo não são mercadorias, já que estranhos ao objeto de seu comércio. A respeito, o STJ já decidiu serem intributáveis por meio de ICMS as vendas de bens que se encontram fora do objeto da vida mercantil da empresa.¹⁰²

3.2.2 Critério temporal

O critério temporal do ICMS também merece atenção especial, haja vista a necessidade de saber qual o instante em que se considera realizado o fato jurídico tributário, ou seja, quando se considera consumada a operação de circulação de mercadorias. O fato é que podemos entender como realizado o fato imponible na: a) saída física da mercadoria da empresa; b) a emissão da nota fiscal, ainda que outro seja o momento da entrega da mercadoria, ou, até, c) entendermos que a operação só se consuma com a tradição¹⁰³, ou seja, somente com a chegada da mercadoria no estabelecimento do comprador, e nesse momento é que teremos a operação concluída e passível da incidência do ICMS.

A determinação do momento da ocorrência do fato imponible é de suma importância, vez que é neste instante de tempo que nasce a obrigação tributária, gerando um dever para o sujeito passivo e um direito para o sujeito ativo.

A Constituição Federal, quando deu aos Estados e ao Distrito Federal competência para a criação do ICMS, nada dispôs sobre o momento da ocorrência do fato imponible, deixando a critério da lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal a sua fixação. Entretanto, a fim de padronizar o critério temporal em todos

¹⁰²CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 46.

¹⁰³Dicionário Houaiss – Tradição: ato ou efeito de transmitir ou entregar; transferência, ato de conferir.

os entes, lembrando, ainda uma vez mais, que o ICMS apesar de ser um imposto estadual tem abrangência nacional, a Lei Complementar nº 87/1996, por meio de seu artigo 12, determinou que a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte é o momento em que se considera ocorrido o “*fato gerador*”.

Necessário ressaltar que a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, não é a hipótese de incidência do ICMS, mas sim o aspecto temporal deste tributo, o instante que a lei considera ocorrida a hipótese de incidência.

Se a saída da mercadoria fosse a hipótese de incidência do imposto em comento, o comerciante furtado deveria suportar os prejuízos do crime e ainda pagar o ICMS.¹⁰⁴

Assim, o fato impositivo do ICMS só se completa com a transferência da mercadoria e se considera como aspecto temporal a saída da mercadoria do estabelecimento.

3.2.3 Critério espacial

Conforme já dissemos acima, o critério espacial refere-se a uma circunstância de local onde se dará a incidência tributária. A princípio este critério não deveria nos trazer problemas que justificassem um capítulo separado para seu estudo, porém, por ser o ICMS um imposto sobre o consumo e por ser da competência dos Estados e do Distrito Federal¹⁰⁵, inúmeros problemas surgem e acabam por afetar o princípio da não-cumulatividade, o que por si só justifica este tópico.

A Constituição Federal, além de outorgar aos Estados e ao Distrito Federal a competência para criar o ICMS, determinou que a Lei Complementar estabelecesse o critério material deste imposto.¹⁰⁶

¹⁰⁴CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 49.

¹⁰⁵Constituição Federal. Art. nº 155, II.

¹⁰⁶Constituição Federal. Art. nº 155, parágrafo 2º, XII - cabe à Lei Complementar – letra “d” - fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços.

Em uma rápida e desatenta leitura da norma que veicula a competência tributária poderíamos supor que o critério material não apresenta dificuldades, vez que os Estados e o Distrito Federal serão os sujeitos ativos de todos os fatos imponíveis que ocorrerem dentro de seu território. A discussão sobre ser o estabelecimento ou a pessoa jurídica o sujeito passivo estaria superada¹⁰⁷, vez que acontecido o fato jurídico tributário dentro do território do Estado este seria o sujeito ativo e pronto. Porém, a questão não é tão simples, vejamos antes de enfrentarmos estes temas o que a Lei Complementar determinou ao seguir o comando constitucional que a obrigava a estabelecer o critério espacial do ICMS.

A Lei Complementar que devemos levar em consideração, como já dissemos em outras oportunidades, é a de número 87 de 1996, conhecida como Lei Kandir, a qual em seu artigo nº 11 definiu o critério espacial do ICMS¹⁰⁸, de forma quase que

¹⁰⁷O estudo dessa divergência será feito quando estudarmos o critério pessoal da hipótese de incidência tributária do ICMS.

¹⁰⁸Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem: a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador; b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária; c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado; d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física; e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido; f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados; g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização; h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial; i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte: a) onde tenha início a prestação; b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária; c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do art. 12 e para os efeitos do § 3º do art. 13;

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação: a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção; b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou semelhantes com que o serviço é pago; c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12; c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite; d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;

IV - tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário.

§ 1º - O disposto na alínea c do inciso I não se aplica às mercadorias recebidas em regime de depósito de contribuinte de Estado que não o do depositário.

§ 2º - Para os efeitos da alínea h do inciso I, o ouro, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, deve ter sua origem identificada.

exaustiva, trazendo em seu bojo cada uma das possíveis localidades que definirão o sujeito passivo e o ativo da relação jurídica tributária.

Ocorre que, por ser o ICMS um tributo estadual, todo fato imponível que ocorrer, por exemplo, no território do Estado de São Paulo, ou melhor, em qualquer ponto de seu território, de rigor o reconhecimento da sua capacidade ativa para exigir o pagamento do imposto, fato que acaba por determinar de maneira clara e cristalina o aspecto espacial.

Entretanto, alguns problemas surgiram, ante a sanha arrecadatória de cada um dos entes federados, deixando, mais uma vez, o contribuinte em situação incômoda e ferindo o princípio da não-cumulatividade. Como não temos a pretensão de esgotar o assunto sobre o aspecto espacial do ICMS, vejamos alguns problemas que se originaram na dificuldade criada pelos entes federativos em função da utilização do critério espacial.

Tomemos como exemplo o problema suscitado por José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo. Ambos entendem que o inc. II, letra "a", do art. nº 11 da Lei nº 87/96 contém uma impropriedade e exige cautela, vez que referida norma determina que, em se tratando de prestação de serviços de transporte, o Estado que exercerá a condição de sujeito ativo será aquele em que a prestação de serviços tenha início. Ora, e se a prestação de serviços se iniciar no exterior? Para solução do problema devemos observar o art. 4º do mesmo diploma legal, o qual define

§ 3º - Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

§ 4º - (VETADO)

§ 5º - Quando a mercadoria for remetida para armazém geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado, a posterior saída considerar-se-á ocorrida no estabelecimento do depositante, salvo se para retornar ao estabelecimento remetente.

§ 6º - Na hipótese do inciso III do *caput* deste artigo, tratando-se de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da Federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador.

como sujeito passivo tributário o prestador dos serviços de transporte. Portanto, o critério espacial será determinado pela localização física da empresa prestadora do serviço.

Outro problema que enfrentamos no ICMS é a importação, haja vista que a Lei Complementar deu duas alternativas para a definição do aspecto espacial quando da importação de mercadorias ou bens. Na letra “a” disse que o sujeito ativo será o Estado em que ocorrer a entrada física e na letra “e” será o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido.

Nesse sentido, por vezes, os Estados¹⁰⁹ se colocam na condição de sujeitos passivos da relação jurídica tributária e exigem o imposto, fato que acaba por refletir no princípio da não-cumulatividade, vez que ele se vê tolhido em virtude do acúmulo de crédito em função do seu não reconhecimento por outro Estado-membro que não o que recebeu o pagamento do imposto. Em diversos momentos o Estado não reconhece o imposto pago a outro ente federado e ainda cobra novamente por intermédio da lavratura de auto de infração.

Ora, se a Lei Complementar deu ao contribuinte o direito de escolher, neste caso, o critério espacial da regra matriz de incidência tributária, e, por conseqüência, o sujeito ativo desta exação, cabe ao Estado preterido respeitar esta decisão e reconhecer e aplicar o princípio da não-cumulatividade.

Por fim, o importante deste capítulo é termos conosco que o critério espacial, a par de sua aparente simplicidade, pode trazer complicações, sobretudo para os contribuintes e para o princípio da não-cumulatividade¹¹⁰, motivo pelo qual o estado de alerta é sempre necessário.

¹⁰⁹E também o Distrito Federal.

¹¹⁰Esta discussão já chegou aos tribunais superiores, entretanto, está longe de um desfecho, vejamos: AgRg nos EDcl no REsp 1046148 / MG Ministro FRANCISCO FALCÃO - TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO EM QUE SE SITUA O IMPORTADOR. EMENTA - I - O voto vencedor do acórdão a *quo* é no sentido de que ocorreu “importação indireta”, sendo o verdadeiro importador das mercadorias a empresa situada em Minas Gerais, tendo em vista se enquadrar esta como o “real destinatário ou destinatário final”, bem como indicar a prova dos autos que as mercadorias foram importadas já com o intuito de serem enviados (sic) ao estabelecimento da ora apelante situado em Contagem, vez que foram remetidos a este, sem (sic) sua totalidade, incontinentemente a sua chegada ao outro estabelecimento localizado no Estado de São Paulo (fl. 428).

II - A jurisprudência desta Corte já se manifestou no sentido de que é devido o ICMS no Estado onde localizado o estabelecimento do importador, não importando que o desembaraço aduaneiro tenha se dado em outro Estado. Sendo assim, cobra-se o referido tributo de quem realizou a importação, ou seja, quem efetivou a circulação jurídica da mercadoria. Precedentes: REsp nº

3.2.4 Critério pessoal

Com relação ao sujeito ativo do ICMS pouco ou nenhum problema enfrentamos, a não ser aqueles decorrentes da deturpação do critério espacial que vimos acima. Entretanto, com relação ao sujeito passivo surgem algumas divergências.

A definição de sujeito passivo é relativamente fácil, qual seja, sujeito passivo do ICMS é o produtor, o comerciante ou o industrial que realizam a operação de circulação de mercadorias.¹¹¹ Nesse sentido, o profissional liberal ou o particular (operário, aposentado, etc.) que não pratica atos de comércio não é considerado sujeito passivo para fins de tributação via ICMS.

Todavia, é necessário distinguirmos o particular do comerciante de fato, vez que os contribuintes do ICMS serão todas as pessoas que pratiquem com habitualidade atos de comércio, ainda que não estejam regularizadas, pois a capacidade tributária independe da capacidade civil das pessoas.¹¹² A pessoa que pratique sem habitualidade os atos de comércio não será considerada contribuinte do ICMS.

Roque Antonio Carrazza¹¹³ ensina que não é tão aventurosa a idéia de que qualquer pessoa física, jurídica ou até sem personalidade jurídica alguma¹¹⁴ pode

226.134/RJ, Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 01/08/2005; EDcl no AgRg no REsp nº 282.262/RJ, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJ de 08/04/2002 e REsp nº 256.814/RJ, Relatora Ministra NANCY ANDRIGHI, DJ de 11/09/2000.

III - Agravo regimental improvido.

¹¹¹Lei nº 6374/89 - Artigo 7º - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

Parágrafo único - É também contribuinte a pessoa natural ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

- 1 - importe mercadoria ou bem do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;
- 2 - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- 3 - adquira em licitação mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
- 4 - adquira energia elétrica ou petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos dele derivados oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

¹¹²CTN, art. nº 126: "A capacidade passiva independe: I – da capacidade civil das pessoas; II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional".

¹¹³CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 49. p. 40-41.

ser contribuinte do ICMS, desde que envolvida, em caráter de habitualidade, com a prática de operações mercantis. É o que, aliás, expressamente estipulam o art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996 e o art. 7º da Lei Paulista nº 6374/1989.

Destarte, só será contribuinte do ICMS quem estiver ligado à regra-matriz deste tributo, isto é, quem possa praticar e pratica operações mercantis.

Ainda com relação ao sujeito passivo, necessário ressaltar que para efeitos da efetivação da não-cumulatividade, os débitos e créditos do ICMS devem ser considerados em cada estabelecimento.¹¹⁵

Neste sentido, Hugo de Brito Machado¹¹⁶ pontificou que para se efetivar o princípio da não-cumulatividade, os débitos e créditos do imposto devem ser considerados em cada estabelecimento individualmente, ou seja, cada um dos estabelecimentos deve ser considerado contribuinte autônomo para esse fim.

Entretanto, em obediência ao princípio da não-cumulatividade, os créditos e débitos gerados nos estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica podem ser compensados caso o contribuinte entenda que a apuração conjunta lhe é mais benéfica.

A operação de circulação de mercadorias é somente aquela da qual decorra a mudança da propriedade destas, motivo pelo qual a transferência de mercadorias de um para outro estabelecimento da mesma empresa é considerada pelo legislador como fato gerador do imposto. Desta forma, como a lei tributária atribuiu a independência dos estabelecimentos, também considerou como fato imponible do ICMS a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Ressalte-se, ainda, que a atribuição da condição de sujeito passivo da obrigação tributária aos estabelecimentos da pessoa jurídica é feita por ficção legal,

¹¹⁴CTN – Art. nº 126 – “A capacidade passiva independe: I – da capacidade civil das pessoas naturais; II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional”.

¹¹⁵LC nº 87/96 - Art. nº 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado.

¹¹⁶MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 161.

vez que se quer tomar em consideração cada estabelecimento, e não a empresa, para os fins de verificação da ocorrência do fato gerador do imposto.¹¹⁷

Em sentido contrário Alcides Jorge Costa¹¹⁸, o qual afirma que a atribuição da qualidade de contribuinte ao estabelecimento é equivocada e fundamenta sua posição por meio do Decreto-Lei nº 406/68 e na Lei Complementar nº 87/96. Em sua visão o Decreto-Lei nº 406/68, em seu art. 6º define contribuinte como o comerciante, industrial ou produtor, que promova a saída da mercadoria, o que a importa do exterior ou o que arremata em leilão, ou adquire, em concorrência promovida pelo Poder Público, mercadoria importada e apreendida. Assim, contribuintes são os comerciantes, industriais e produtores.

E arremata dizendo que é equivocada a conclusão de que contribuinte é o estabelecimento, vez que não há que se imputarem direitos e obrigações a um mero lugar, tal qual o estabelecimento. A obrigação é da pessoa jurídica.¹¹⁹

Diante dos pensamentos acima explanados, optamos por comungar do pensamento de Hugo de Brito Machado, vez que atribuir aos estabelecimentos capacidade para efetivar a não-cumulatividade atende com mais precisão aos anseios deste princípio do ICMS, desde que se permita, como o fez a Lei Complementar nº 87/96 e em seu artigo nº 25, a compensação dos créditos e débitos entre os estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica.

¹¹⁷MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 282.

¹¹⁸COSTA, Alcides Jorge. ICMS – fato gerador e não-cumulatividade. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, n. 15, p. 143, 2000.

¹¹⁹Acresce ainda Alcides Jorge Costa, que, “*nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional, já em pleno vigor ao tempo da edição do Decreto-lei nº 406/68, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e forma de direito privado utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias. É lógico que assim seja e assim seria mesmo na ausência de regra expressa do CTN. Se os conceitos de direito privado pudessem ser livremente, alterados pelas leis tributárias, a distribuição constitucional de fontes de receita da União, Estados e Municípios seria transformada em letra morta. Se a lei federal amplia o conceito de pessoa jurídica constante do Código Civil para nele incluir a firma individual, para efeito de cobrança do imposto de renda, ela o faz legitimamente uma vez que, ao fazê-lo, não altera a repartição constitucional dos tributos. O mesmo não ocorre com a lei-complementar ou com a lei estadual, em matéria de ICMS. O alargamento do conceito de sujeito passivo, atribuindo esta qualidade a um mero lugar, leva ao alargamento inconstitucional da competência tributária estadual. Se o imposto atinge operações relativas à circulação de mercadorias e se operações realizam-se necessariamente por um sujeito, atribuir a sujeição a um mero local significa criar competência para tributar onde ela não existe*” (COSTA, Alcides Jorge. ICMS – fato gerador e não-cumulatividade. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, n. 15, p. 143, 2000.).

De outra parte, importante ressaltar que a transferência de mercadoria entre estabelecimentos em nada prejudica a pessoa jurídica, haja vista que o crédito acompanhará a mercadoria e será utilizado no destino, isto é, para a empresa nenhum prejuízo acarreta a independência dos estabelecimentos.

4 A NÃO-CUMULATIVIDADE – ORIGEM

A Primeira Guerra Mundial deu início a uma revolução na estrutura dos tributos, vez que até este momento a grande maioria dos impostos incidia sobre o patrimônio. Após este período foram criados os primeiros tributos incidentes sobre o consumo, tais como o *Umsatzsteuer* na Alemanha, o *chiffre d'affaires* na França, etc.

No Brasil o tributo sobre o consumo surgiu no ano de 1923 por meio do “*Imposto sobre Vendas Mercantis*”, sendo que a norma veiculadora de referido imposto foi a lei federal nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, a qual atribuiu a competência para a instituição e cobrança à União Federal.¹²⁰

Ressalte-se que o “*Imposto sobre Vendas Mercantis*” incidia sobre o valor da venda na proporção de 0,3%, ou seja, uma alíquota muito baixa se comparada às praticadas atualmente.

Somente com o advento da Carta Magna de 1934 é que o imposto sobre o consumo passou para a competência dos Estados-membros.¹²¹ Neste mesmo ato o

¹²⁰O magistério de Aliomar Baleeiro: “*A receita fundamental dos Estados-membros, a partir de 1936, quando entrou em execução, no particular, a discriminação de rendas da CF de 1934, foi o imposto de vendas e consignações. A União o criou em 1923 (Lei nº 4.625, de 31.12.1922), com o nome de ‘imposto sobre vendas mercantis’, atendendo às associações comerciais, que pretendiam um papel líquido e certo, com força cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórias (Lei nº 2.044, de 1908), para facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores (art. 219 do Código Comercial). O congresso as atendeu e foi instituída a emissão da duplicata da fatura para ser aceitas pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (Rs 3\$ por cento de réis), não só nas vendas a prazo, mas também nas vendas à vista, registradas em livros próprios. Na época, ficaram conhecidas como ‘contas assinadas’” (Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 367.).*

¹²¹CF – 1934 – Art. 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

- a) propriedade territorial, exceto a urbana;
- b) transmissão de propriedade causa *mortis*;
- c) transmissão de propriedade imobiliária inter vivos, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade;
- d) consumo de combustíveis de motor de explosão;
- e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;
- f) exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais;
- g) indústrias e profissões;
- h) atos emanados do seu governo e negócios da sua economia ou regulados por lei estadual;

II - cobrar taxas de serviços estaduais.

§ 1º - O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos.

§ 2º - O imposto de indústrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguais.

campo de incidência do “*Imposto sobre Vendas Mercantis*” foi alargado, ou seja, incluiu-se em sua hipótese de incidência às operações de consignações mercantis, surgindo, assim, o “*Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC)*”.¹²²

O Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) incide em cada uma das operações de venda ou de consignação, isto é, a não-cumulatividade ainda não era prevista em nossa Constituição, fato que dava margem à chamada “*incidência em cascata*” do imposto.

Com a incidência em cascata do IVC as empresas começaram a realizar o maior número de etapas produtivas em um mesmo estabelecimento, na tentativa de tornar o preço dos produtos mais competitivo. Ocorre que as empresas de menor porte começaram a ficar em situação tributária desvantajosa, pois, enviando um produto para industrialização em outro estabelecimento, arcariam com uma tributação superior à das empresas que desenvolviam toda a cadeia produtiva em um só estabelecimento, ou seja, a tributação seria majorada em virtude do envio e do retorno da mercadoria.

Destarte, ficou constatado que esse sistema de tributação era prejudicial ao sistema produtivo, haja vista que quanto mais a mercadoria circulasse para chegar ao consumidor final, maior seria a sua tributação, isto é, o produto final ficaria mais caro à medida que fosse obrigado a circular entre os estabelecimentos produtores.

Os problemas causados pela cumulatividade não se restringem ao citado acima. Nesse sentido a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho¹²³ que enumera estes e outros problemas, tais como: a) distorção da alocação dos recursos econômicos, já que o imposto não é neutro, alterando os preços desde o produtor até o consumidor final (rompimento da neutralidade na competitividade); b) distorção no preço dos bens, maior ou menor, segundo a maior ou menor possibilidade de

§ 3º - Em casos excepcionais, o Senado Federal poderá autorizar, por tempo determinado, o aumento do imposto de exportação, além do limite fixado na letra f do número I.

¹²²Ensina novamente Aliomar Baleeiro: “*A Constituição de 1934 alargou esse imposto (imposto sobre vendas mercantis) para as consignações e não apenas as ‘vendas mercantis’ da Lei de 1922, além de o estender aos produtores em geral, inclusive, portanto, os agrícolas*” (**Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 367.).

¹²³COELHO, Sacha Calmon Navarro. O princípio federativo e os incentivos e benefícios fiscais: a guerra fiscal entre os Estados. O ICMS e o aproveitamento de créditos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO DO ESTADO, 2001, Salvador/BA. **Anais...** - Salvador/BA: Max Limonad, 2001. p. 184.

integração vertical de cada setor; c) desestímulo à exportação, já que não se pode devolver o imposto contido nos insumos e bens de capital, incorporados ao valor do bem exportado; d) estímulo à importação de bens, especialmente acabados, já que o tributo incidente sobre a importação onera-os apenas uma vez, enquanto os produtos domésticos são atingidos cumulativamente em todas as suas etapas; e) efeitos nos preços finais de aumento progressivo; f) administração mais cara, pois exige fiscalização ampla, plurifásica, sem nenhum tipo de vinculação entre contribuintes, como ocorre no sistema de compensação em que o débito de um contribuinte é o crédito de outro.

Temos como correto o fato de que a tributação não deve influir no mercado, motivo pelo qual, em 1965, a Reforma Constitucional nº 18¹²⁴ trouxe para nosso arcabouço legal a não-cumulatividade.¹²⁵

A popularização da não-cumulatividade, própria ao imposto sobre valor acrescido, resulta das exigências do desenvolvimento, que não se compatibiliza com a incidência cumulativa ou em cascata, o que caracterizou os impostos sobre vendas da primeira metade do século passado, proporcionada pela primeira grande

¹²⁴EMC nº 18 de 01/12/1965 - Impostos sobre a Produção, e a Circulação

“Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 1º - A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em Lei Complementar.

§ 2º - O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em Lei Complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.”

¹²⁵Vejamos a lição de Aliomar Baleeiro sobre a emenda nº 18: “Do ponto de econômico, o ICM é o mesmo IVC, que concorria com cerca de 3/4 partes da receita tributária dos Estados-membros. Argüia-se que só diferia do imposto de consumo e do imposto de indústrias e profissões sobre comerciantes e industriais, pelo nomen juris, pois os três sangravam a mesma realidade econômica: a introdução da mercadoria no circuito comercial. A Emenda nº 18, pretendendo remediar essa contingência daquela realidade, inventou novas normas e formulou o fato gerador de modo diverso, confundindo quase o imposto de consumo e o IVC. Pela Constituição de 1946, o fato gerador do IVC era o contrato de compra e venda, o negócio jurídico no qual figuravam, como vendedores, os comerciantes e produtores, inclusive industriais, e só eles. A Emenda nº 18 e a Emenda nº 1/69 deram para o fato gerador do ICM o mesmo que o legislador ordinário ficara há muitos anos para o imposto de consumo, que estes diplomas rebatizaram de imposto de produtos industrializados; o momento ou fato de a mercadoria sair do estabelecimento do contribuinte para negócios. Mas o IPI incide também na saída da alfândega ou depois do leilão das mercadorias importadas abandonadas. Acontece praticamente o mesmo com o ICM” (**Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 367.).

guerra que incentivou a generalização na Europa, dos impostos sobre vendas em sua feição mais produtiva e simplificada (tipo multifásico e cumulativo).

A primeira proposta alternativa, formulada com o objetivo de se evitar o inconveniente da cumulação em cascata, é atribuída a Carl Friedrich Von Siemens, empresário e assessor do governo alemão. A idéia, que teria sido sugerida em 1918, não foi posta em prática. Não obstante, o autor publica em 1921 uma monografia intitulada “*Veredelte Umsatzsteuer*”, em que descreve com maiores justificativas a sua proposta. Nessa mesma época, nos Estados Unidos da América, o economista de Yale, Thomas S. Adams, também preconiza um imposto sobre negócios do tipo valor acrescido, para fins de simplificação administrativa, “sales tax form”. Não se tratava de um imposto sobre vendas, mas uma forma de incidência destinada a tributar o rendimento das sociedades.¹²⁶

Segundo Ruy Barbosa Nogueira,

A utilização da técnica sobre valor acrescido foi experimentada em outros países, ainda que de forma restrita, no entanto a popularização mundial do imposto sobre valor acrescido deve-se mais à experiência francesa e sua consagração pelos países do Mercado Comum Europeu do que às concepções teóricas dos estudiosos, pois em todo o mundo se procedeu a uma transformação de um antigo imposto sobre vendas brutas, para um imposto de vendas líquidas, entendido desta forma como sendo um tipo de imposto em que a tributação acontece em cada etapa da produção, agravando apenas aquela etapa. A França foi um dos primeiros países a perceber as desvantagens de um imposto cumulativo, ou seja, incidente sobre todas as etapas de produção, da industrial e da comercial. Esta mudança definitiva somente ocorreu em 1954.¹²⁷

A comunidade européia adotou gradativamente este princípio, ação que foi seguida por seus membros, tais como Alemanha e Inglaterra entre outros.

A partir da década de 1960 o princípio se difundiu pela América Latina, sendo adotado por Uruguai, Bolívia, Peru, Equador, Argentina e, mais recentemente, Paraguai, com vistas à integração do Mercosul.

¹²⁶DIAS, Alan Roberto. **Aspectos históricos e polêmicos da não-cumulatividade tributária.** Monografia em Direito Tributário – Curso de Especialização, Fundação Faculdade de Direito da Bahia, Bahia. Disponível em: <http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/monografia_alan_dias.pdf>. Acesso em: out. 2008. p. 1.

¹²⁷NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 1999. p. 292.

No Brasil, a Reforma Constitucional nº 18, realizada em 1965, substituiu o IVC pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), em virtude da previsão do princípio da não-cumulatividade, contudo, a Reforma Constitucional não realizou apenas uma simples mudança de nomenclatura dos impostos, mas realizou uma mudança na estrutura do imposto sobre consumo e com ela a introdução de um novo método de sua apuração.

Necessário ressaltar que as informações acima são de fundamental importância para o sistema econômico, pouco interessando para a dogmática jurídica; contudo, achamos de grande valia trazê-las para demonstrar, com base nas experiências, a importância de se discutir e estudar a não-cumulatividade.

Com o advento da atual Carta Magna a não-cumulatividade veio inserida no art. nº 155, parágrafo 2º, inciso I, como uma verdadeira ordem ao legislador infraconstitucional, ou seja, é determinado que a não-cumulatividade esteja presente quando a competência dos Estados-membros ou do Distrito Federal for exercida para instituir o ICMS.

Importante observar que o ICMS a despeito de ser um imposto estadual assume feições nacionais¹²⁸, tendo em vista a presença em todos os Estados-membros e no Distrito Federal, por este motivo, a Constituição Federal¹²⁹ determinou que a Lei Complementar definisse o ICMS e seu sistema de compensação. Nesse sentido, veio a lume a Lei Complementar nº 87/96 que ao dispor sobre o ICMS repetiu o mandamento constitucional, determinando que o imposto é não-cumulativo.

Entretanto, a Lei Complementar nº 87/96, mais conhecida como Lei Kandir, em seu artigo nº 20, restringiu os efeitos da não-cumulatividade, fato que contrariou

¹²⁸“O caráter nacional do ICMS é a máxima que sobressai do sistema com grande vigor de juridicidade. Não se aloja na formulação expressa de qualquer dos dispositivos constitucionais tributários, mas está presente nas dobras de inúmeros preceitos, irradiando sua força por toda a extensão da geografia normativa desse imposto. Sua importância é tal que, sem o invocarmos, fica praticamente impossível a compreensão da regra-matriz do ICMS em sua plenitude sintática e em sua projeção semântica. Os conceitos de operação interna, interestadual e de importação; de consumidor final, contribuinte, responsável e substituto tributário; de compensação do imposto, base de cálculo e alíquota, bem como o de isenção e de outros benefícios fiscais, estão diretamente relacionados com diplomas normativos de âmbito nacional, válidos, por mecanismos de integração, para todo o território brasileiro” (CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra fiscal e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. **Revista de Direito Tributário**, v. 95, p. 7-23, 2006.).

¹²⁹Artigo nº 146, III, “a” e o do artigo nº 155, XII, “c”.

sumariamente o disposto pela Constituição Federal, contrariedade esta que será trabalhada no decorrer deste trabalho.

De uma coisa podemos ter certeza, sobretudo pelo que já afirmamos outrora em nosso trabalho, a não-cumulatividade está entranhada no nosso sistema constitucional tributário e ligada intimamente aos princípios constitucionais da igualdade, da República e do Estado federativo, motivo pelo qual a sua afronta é, no mínimo, um insulto a todo o nosso arcabouço legal e uma demolição dos impostos sobre o consumo.

4.1 Conceitos da Não-Cumulatividade

Antes de falarmos sobre uma “coisa” precisamos conceituá-la, isto é, precisamos apreender o seu significado, a fim de que possamos emitir proposições sobre ela.¹³⁰

Todas as palavras são vagas e potencialmente ambíguas, motivo pelo qual é imperativa a busca pela definição do objeto de nosso estudo, a fim de que saibamos sobre o que estamos falando.

Ainda que não possamos oferecer um conceito unívoco das palavras que usamos, temos o dever de nos aproximarmos o máximo possível do delineamento dos conceitos jurídicos utilizados, mesmo que sejam eles extremamente indeterminados. Assim sendo, vejamos a definição da “*não-cumulatividade*” feita por juristas e estudiosos.

De acordo com Ives Gandra da Silva Martins, o princípio da não-cumulatividade é um modo de arrecadação baseado no fato do tributo incidente nas operações anteriores ser compensado nas operações posteriores, pelo método temporal e não por operação. Enfatiza que embora seja semelhante ao imposto sobre o valor agregado adotado por países da Europa e da América, o imposto

¹³⁰Ernani Contipelli com muita clareza ensinou sobre a necessidade de se dirimir as falhas de comunicação, vejamos: “*Há de se destacar que os conflitos sociais surgem a partir de falhas na comunicação humana, derivadas das imensas cargas de subjetividade contidas neste processo de exteriorização do pensamento humano, que deve ter seu significado desvendado pela atividade de interpretação/aplicação realizada pelo agente humano, para que possamos alcançar o comportamento dos indivíduos, com a positivação do fenômeno jurídico*” (**Aplicação da norma jurídica**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 105.).

sobre operações relativas à circulação de mercadorias, no Brasil, tem características diferenciais nítidas.¹³¹

Ricardo Lobo Torres afirma que o princípio da não-cumulatividade é uma verdadeira garantia constitucional existente para evitar a incidência em cascata de um tributo novo, não previsto de modo expresso pelo constituinte.¹³²

Já, Rosa Dêmeron Dias, definiu o princípio da não-cumulatividade como um método de apuração do tributo devido, em que se deduz do imposto incidente sobre a saída de mercadorias o imposto já cobrado nas operações anteriores relativamente à circulação daquelas mesmas mercadorias.¹³³

Em que pese a advertência do filósofo Vilem Flusser¹³⁴, vejamos também o jurista argentino Ernesto C. Celdeiro¹³⁵, que define a imposição plurifásica não cumulativa quando o objeto da mesma não é o valor total, se não o maior valor (valor agregado) que adquire o produto nas distintas etapas da produção e distribuição desde a matéria-prima até o produto terminado. A modalidade plurifásica não-cumulativa mais comum na legislação comparada é o imposto de valor agregado. Este imposto tem a particularidade de incidir somente uma vez no preço final dos bens e serviços, eliminando conseqüentemente o efeito cascata ao incidir somente na parte que representa o valor agregado em cada uma das transferências, de forma que se verifique uma igualdade entre os impostos nas distintas etapas do processo econômico e o imposto que se obteria ao aplicar a alíquota do tributo sobre o preço cheio ao final da cadeia. Deste modo, se evitariam as prováveis distorções que se verificam entre a expressão numérica do gravame e a carga efetiva do mesmo no produto final, bem como também se mitigariam as incidências negativas na organização dos negócios.¹³⁶

¹³¹MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 32.

¹³²TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 276.

¹³³ROSA, Dêmeron Dias. Crédito de ICMS. Ilegitimidade legislativa dos Estados. **Jus Navigandi**, Teresina, n. 54, fev. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2667>>. Acesso em: out. 2008.

¹³⁴"A cada estrutura de cada língua individual corresponde um cosmos significativo diferente. Cada língua é um mundo diferente, cada língua é o mundo inteiro e diferente de todo outra língua" (FLUSSER, Vilem. **Língua e realidade**. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2004.).

¹³⁵CELDEIRO, Ernesto. **Impuestos internos**. Buenos Aires: Errepar, 2000. p. 20.

¹³⁶"La imposición plurifásica es 'no acumulativa' cuando el objeto de la misma no es el valor total, sino el mayor valor (valor agregado) que adquire el producto en las distintas etapas de la producción y

Diz-se, então, que é cumulativo o tributo que incide em duas ou mais etapas da circulação de mercadorias, sem que na etapa posterior possa ser abatido o montante pago na etapa anterior. Já o tributo é não-cumulativo quando o montante do tributo pago numa das fases da circulação da mercadoria pode ser abatido do montante devido na etapa seguinte.

Desta forma, temos a não-cumulatividade com a finalidade de evitar a superposição de incidência sobre uma série de operações que visam completar um único ciclo econômico de produção. Esta superposição é evitada pela utilização do mecanismo de crédito e débito de imposto pago e a pagar quando feito generalizadamente.

A fim de tornar ainda mais claros os conceitos e definições trazidos pela doutrina a respeito da não-cumulatividade, vejamos o pensamento de Paulo de Barros Carvalho, que diz ser o primado da não-cumulatividade uma determinação constitucional que deve ser cumprida, tanto por quem dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Pública. Diz ainda, que:

E, tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICM e ao IPI consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo “contribuinte”, de considerar-lhe os créditos, ainda que contra sua vontade.¹³⁷

Ante as lições acima, já conseguimos identificar a obrigatoriedade de se observar a não-cumulatividade quando da apuração do ICMS, vez que a Constituição adotou apenas um e apenas um método, qual seja o de não deixar o imposto acumular, com o fim de não prejudicar o consumidor final.

distribución desde las materias primas hasta el producto terminado. La modalidad plurifásica no acumulativa más común en la legislación comparada es el impuesto al valor agregado. Este impuesto tiene la particularidad de incidir una sola vez en el precio final de los bienes y servicios, eliminando consecuentemente el ‘efecto piramidación’ al gravarse sólo la parte que representa el valor agregado en cada una de las transferencias, de forma tal que se verifique una igualdad entre los impuestos abonados en las distintas etapas del proceso económico y el impuesto que se obtendría de aplicar la alícuota del tributo sobre el precio neto final de enajenación. De este modo, se evitarían las probables distorsiones que se verifiquen entre la expresión numérica del gravamen y la carga efectiva del mismo en el producto final, así como también se mitigarían las incidencias negativas en la organización de los negocios.”

¹³⁷CARVALHO, Paulo de Barros. **A regra-matriz do ICM**. 1981. Tese (Livre docência em Direito Tributário) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1981. p. 377.

Desta forma, o significado jurídico da palavra não-cumulatividade, em relação ao ICMS, como não poderia deixar de ser, é unívoco e corresponde a um sistema de compensações sucessivas do imposto que o contribuinte suportou quando das suas compras de mercadorias ou serviços sob a incidência deste tributo, de vez que em razão do gravame do ICMS vir embutido no preço das mercadorias ou serviços, quando de suas compras o contribuinte “*compra*” também certa quantia de impostos, que corresponde à parcela do tributo que deve ser compensada com os seus débitos futuros (parcela esta que vem destacada na nota fiscal ou conhecimento de transporte).¹³⁸

A não-cumulatividade recebeu e recebe diversos elogios, tanto dos juristas como dos economistas, vez que elimina o efeito em cascata do ICMS e torna o produto final apenas incidido pela carga real correspondente ao valor final da operação, visto que dele se deduz ou deveria se deduzir o valor que incidiu nas operações anteriores. Do imposto incidente em cada operação se abate o imposto incidente sobre a anterior.¹³⁹

Resta lembrar que quando definimos o princípio da não-cumulatividade, é necessário definir também a compensação, trabalho que executaremos em capítulo vindouro com mais vagar. Entretanto, o que deve ser consolidado neste capítulo é a definição de que a não-cumulatividade é uma garantia constitucional que determina a utilização de créditos anteriores no pagamento do imposto, a fim de se evitar a incidência em cascata.

4.2 Auto-Applicabilidade da Não-Cumulatividade

Conforme observamos, a não-cumulatividade é imposição constitucional, entretanto diversos questionamentos surgem no âmbito de sua aplicabilidade, haja vista o posicionamento de alguns juristas no sentido de que a norma em comento é auto-aplicável.

¹³⁸FERREIRA, Julio de Castilhos. ICMS: fato gerador e não-cumulatividade. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, n. 15, p. 149, 2000.

¹³⁹MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade. O direito à compensação periódica de ICMS nas operações próprias e de substituição tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 14, p. 77, 1996.

Os juristas que entendem que a não-cumulatividade tem eficácia plena e aplicabilidade imediata afirmam que ela poderia ser aplicada independentemente da existência de regulamentação em legislação infraconstitucional.

Comunga desta opinião Roque Antonio Carrazza, ensinando que:

[...] se lhe for negado o direito de ver abatido, ao pagar o imposto, o montante de ICMS devido nas operações ou prestações anteriores, o contribuinte poderá, com base exclusivamente na Lei Maior, fazer valer seu direito constitucional à não-cumulatividade.¹⁴⁰

Já Paulo de Barros Carvalho acredita que é necessária a existência de legislação infraconstitucional para que a não-cumulatividade se efetive, contudo afirma que todas deverão se pautar pelo Estatuto Superior. Neste sentido afirma:

[...] não parece admissível conceber que do preceptivo constitucional que firma a competência para a decretação do ICM, derivem relações jurídicas, da maneira direta como pretendem os autores. Os vínculos haverão de aflorar no andaime da legislação ordinária, quando o imposto é criado, surgindo como entidade do universo jurídico.¹⁴¹

Dentre os dois posicionamentos acima explanados, optamos por pensar como Roque Antonio Carrazza, haja vista que a não-cumulatividade deve atuar de forma direta, ou seja, não necessita da interposição de outras normas para se fazer incidir.

Os Estados-membros e o Distrito Federal, quando criaram o ICMS, ou seja, usaram sua competência tributária para editar normas infraconstitucionais instituindo o ICMS, não precisavam tornar a não-cumulatividade um comando explícito, haja vista que este já é determinação constitucional.

Entretanto, os mecanismos necessários para implementar a compensação, estes sim deverão estar presentes na Lei Complementar, porém, se lá não estiverem a não-cumulatividade pode e deve ser aplicada da mesma forma, haja vista seu caráter de princípio e norma base do ICMS.

A Lei Complementar é necessária para se efetivar o regime de compensação e prever casos de manutenção de crédito a fim de dar concretude a não-

¹⁴⁰CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. ICMS. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 303.

¹⁴¹CARVALHO, Paulo de Barros. **A regra-matriz do ICM**. 1981. Tese (Livre docência em Direito Tributário) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1981. p. 374.

cumulatividade. A exigência de Lei Complementar está inserida, também, na CF, no art. nº 155, § 2º, XII, "c" e "f".¹⁴²

Atualmente a Lei Complementar que introduz os enunciados exigidos pela Constituição Federal é de número 87, de 13 de setembro de 1996, e suas alterações.

No Estado de São Paulo, conforme já dissemos acima, a Legislação Ordinária que regula a não-cumulatividade é a de nº 6374, de 1º de março de 1989, salientando, ainda uma vez mais, que entendemos que mesmo que as leis acima não existissem a não-cumulatividade deveria ser respeitada ante sua capacidade de atuação direta, ou seja, sem a necessidade da interposição de outras leis.

4.3 A Não-Cumulatividade na Constituição Federal

A não-cumulatividade foi prevista pela Constituição Federal de 1988 para vigorar em relação ao imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, qual seja o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

A Carta Magna assim dispôs:

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

¹⁴²Art. nº 155. – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação 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:

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; [...].

com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal [...].¹⁴³

Pelo texto constitucional entende-se que a não-cumulatividade deve ser levada a efeito por meio da compensação ou abatimento entre a quantia apurada como devida aos cofres públicos em determinada operação e o crédito relativo ao tributo cobrado na operação anterior.

Celso Ribeiro Bastos enfatiza que a não-cumulatividade é uma determinação constitucional e afirma que

O Texto Constitucional, ao afirmar que o ICMS é não-cumulativo, outorga ao contribuinte o direito de compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Fica claro, pois, que o direito de crédito tem como fonte primeira a própria Constituição. [...] a apuração do saldo devedor ou credor através da diferença entre o imposto relativo às saídas e o correspondente às entradas de mercadorias, surge tão-somente como uma técnica especial de tributação.¹⁴⁴

E, de acordo com Roque Antonio Carrazza, a não-cumulatividade não é mera recomendação, mas sim uma norma constitucional de observância obrigatória e que não necessita de outras normas para ser aplicada, conforme demonstramos no capítulo anterior, referente à auto-aplicabilidade do princípio.¹⁴⁵

O legislador originário ao dispor sobre o ICMS foi exaustivo e minucioso, determinando sua competência, fixando sua hipótese de incidência, e estabelecendo o princípio da não-cumulatividade, e, desde já, as exceções. Desta forma, a não-cumulatividade somente poderá ser limitada pelo próprio texto constitucional, haja vista que por ele foi criada.¹⁴⁶

¹⁴³BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 dez. 1988.

¹⁴⁴BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 262.

¹⁴⁵Ensina: “A regra da não-cumulatividade trazida pela Constituição da República não consubstancia mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão, ou não, acatar, mas um princípio constitucional de eficácia plena, devendo ser observado, indistintamente, pelo contribuinte, pelo legislador e pela Fazenda Pública Estadual” (CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 87.).

¹⁴⁶Pela transcrição de uma conferência proferida por Geraldo Ataliba, Roque Carrazza reafirma a lição de que a não-cumulatividade é uma norma constitucional que deve ser observada sempre, vejamos: “É a Constituição, meus senhores, que dá a mim, cidadão que pratica operação mercantil no Brasil, o direito de me creditar do ICM relativo a operações anteriores; não é lei nenhuma. Não é a Lei Complementar que dá; não é a lei ordinária do Estado, não é a doutrina: é a Constituição. Este é um direito constitucional, é um direito dado pela Constituição, é um direito público subjetivo constitucional de quem pratica operação mercantil. Portanto, a lei não pode diminuir, reduzir,

O ICMS e, sobretudo, os entes que detêm a competência para sua criação devem sujeitar-se necessariamente ao princípio da não-cumulatividade, que é considerado em razão da Constituição de 1988 um dos traços característicos deste tributo. Portanto, a não-cumulatividade não deve ter o seu alcance nem diminuído nem, muito menos, anulado por normas infraconstitucionais.¹⁴⁷

Todos os doutrinadores frisam que o princípio da não-cumulatividade deve ser observado e respeitado, ou seja, não é um conselho ao legislador infraconstitucional o qual ele pode desconsiderar, pelo contrário, é uma ordem advinda do mais alto comando legal de nosso país, ou seja, a Constituição Federal.

Pela lição dos autores colacionados a não-cumulatividade tem origem na Constituição Federal e possui eficácia plena, devendo ser observada pelo contribuinte, pelo legislador e pela Fazenda Pública, não podendo ser relegada a mera sugestão.

Caso não houvesse a determinação constitucional acima referida, ou seja, a determinação para que os impostos sobre o consumo observem a não-cumulatividade, não teríamos como obrigar a sua criação. Se assim o fosse, o legislador infraconstitucional não estaria obrigado a criá-la e respeitá-la.¹⁴⁸

A cláusula da “*não-cumulatividade*” não consubstancia mera norma programática, nem traduz conselho, sequer apresenta cunho didático ou ilustrativo, caracterizando, na realidade “*diretriz constitucional imperativa*”. Trata-se de uma autêntica obrigação a ser cumprida tanto pelo Poder Público, como pelo contribuinte.¹⁴⁹

retardar, anular, ignorar um direito que a Constituição deu” (CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 303.).

¹⁴⁷CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 203.

¹⁴⁸Roque Antonio Carrazza ainda uma vez enfatiza: “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 nem diminuído nem, muito menos, anulado por normas infraconstitucionais. [...] tal princípio está todo voltado contra os Estados e o Distrito Federal, [...] a incidência do ICMS em cada operação ou prestação determina o surgimento de uma relação de crédito, em favor dos contribuintes. [...] a origem dos créditos não precisa ser da mesma mercadoria. Basta que apenas existam os créditos provenientes de operações ou prestações anteriores” (Ibid., p. 247.).

¹⁴⁹ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Hipótese de incidência do IPI. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 37, p. 48, 2001.

Ressalte-se, novamente, que os princípios constitucionais são as vigas mestras de nosso Direito Positivo, dotados de forte conteúdo axiológico, além de estarem vinculados à evolução cultural, social, econômica e jurídica do povo, motivo pelo qual a supressão de ao menos um deles do texto constitucional causaria um forte abalo na organização do Estado.

No caso da não-cumulatividade, a sua supressão causaria profundo abalo na estrutura dos impostos sobre o consumo, com reflexos na economia do Estado. A sua existência tem como fim minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços de transporte e de comunicações, motivo pelo qual a sua proscricção traria efeitos indesejados aos produtos, tornando-os mais caros.

Desta forma, a retirada do princípio da não-cumulatividade de nosso arcabouço legal pode gerar um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços, o que culminaria para onerar o custo de vida dos consumidores, ou melhor, da população em geral.

Necessário ressaltar que o processo produtivo e comercial, também seria afetado, caso o princípio da não-cumulatividade fosse retirado de nosso Direito Positivo, sobretudo para as pequenas e médias empresas que dificilmente têm condições de concorrer com os grandes conglomerados industriais.

Todos estes argumentos só reafirmam a condição de princípio constitucional da não-cumulatividade, vez que sua eliminação acarretaria 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.

A não-cumulatividade tributária, de fato, é um princípio jurídico constitucional. É um comando normativo repleto de valores extraídos dos anseios da sociedade constituída e permeado de forte conteúdo axiológico. Foi a partir da vontade do povo brasileiro, que o legislador constituinte encontrou os argumentos necessários para disciplinar a instituição de tributos, cuja característica essencial para a apuração do *quantum debeatur* deve ser o confronto matemático entre as operações comerciais realizadas com os produtos e mercadorias e serviços do estabelecimento do contribuinte, e a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação

correspondente às mercadorias, produtos e serviços adquiridos pelo mesmo contribuinte, em um dado período. Ou seja, esse princípio constitucional deve necessariamente ser observado à luz do Direito, não resta dúvida. Assim, tratando-se basicamente de uma operação matemática, haveremos de encontrar no interior da Constituição Federal o seu conteúdo.¹⁵⁰

À vista do exposto é possível concluirmos: a) o direito de crédito tanto do ICM, quanto do IPI é constitucional; b) como tal, não emerge da lei, nem dela depende; c) por isso mesmo, o legislador não pode condicionar o seu exercício; d) esse direito surge com a realização de operação tributável, em benefício do adquirente; e) este (adquirente) passa a deter título jurídico (crédito) que poderá ser usado para abatimento de imposto a pagar (forma de pagamento – total ou parcial – de débito de ICM ou IPI); f) crédito e débito são entidades distintas e inconfundíveis, emergentes de fatos diversos, submetidos a regimes autônomos.¹⁵¹

Importante consignar, ainda, que a não-cumulatividade encontra-se presente em outros tributos que não o ICMS, tais como o IPI¹⁵², os impostos residuais¹⁵³, as contribuições sociais residuais¹⁵⁴, as contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento¹⁵⁵, as contribuições sociais do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.¹⁵⁶ Entretanto, nosso foco para o presente trabalho é a não-cumulatividade no âmbito do ICMS, qual seja a constante do artigo nº 155, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal.

4.4 A Não-Cumulatividade e a Lei Complementar

A Lei Complementar está subordinada à obediência de dois requisitos: (i) um de ordem material ou ontológica, uma vez que a matéria que deverá ser veiculada por Lei Complementar é pontualmente indicada pela CF; e (ii) outra de ordem formal, pois o procedimento legislativo para a produção da Lei Complementar é diferenciado

¹⁵⁰MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 100-101.

¹⁵¹ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM e IPI – Direito de crédito – Produção de mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota “zero”. **Caderno de Direito Tributário**, São Paulo, n. 46, p. 80, 1988.

¹⁵²Art. nº 153, parágrafo 3º, IV, da CF.

¹⁵³Art. nº 154, I, da CF.

¹⁵⁴Art. nº 195, parágrafo 4º, da CF.

¹⁵⁵Art. nº 195, parágrafo 12, da CF.

¹⁵⁶Art. nº 195, parágrafo 12, da CF.

do das leis ordinárias – o art. nº 69 da CF exige aprovação por maioria absoluta para as leis complementares.

Algumas vezes as leis ordinárias federais, estaduais, distritais ou municipais devem buscar seu fundamento de validade na Lei Complementar, o que a torna hierarquicamente superior.

Nesse sentido, a superioridade hierárquica de uma Lei Complementar se dará em razão da matéria ou da forma. Será em razão da matéria quando a Lei Complementar indicar o conteúdo das normas, e será em razão da forma quando a Lei Complementar indicar a forma de produção das normas.¹⁵⁷

Agora, caso a Lei Complementar não represente fundamento de validade de uma lei ordinária, não há que se falar em hierarquia entre estes veículos normativos. Neste caso, ambas buscarão validade na Constituição Federal e, portanto, estarão em iguais condições dentro da hierarquia das leis.¹⁵⁸

Em nosso Direito Positivo, o poder constituinte originário, por força do artigo nº 146 da Constituição Federal¹⁵⁹, conferiu à Lei Complementar a competência para uniformizar a disciplina do sistema tributário brasileiro.

¹⁵⁷“Uma Lei Complementar é uma lei que, segundo Polônio Soffilo, se distingue por duas coisas: a primeira trata de matéria a que a Constituição reserva à Lei Complementar, segundo um quorum especial de aprovação. Embora haja gente que eu já vi sustentar que lei para se complementar basta ter quorum, eu acho que lei ordinária, ainda que aprovada por unanimidade não vira Lei Complementar por causa disso. Então, estaria a Lei Complementar autorizada a superar esse âmbito? Eu creio que não. Se a Lei Complementar tiver alguma coisa fora desse âmbito, ela será tida como lei ordinária e não como Lei Complementar. Pode haver uma disposição que seja formalmente Lei Complementar, mas materialmente lei ordinária. Uma lei ordinária pode transmutar-se em Lei Complementar. A superveniência da Constituição, que desenvolve determinada matéria, a Lei Complementar transformou as leis ordinárias preexistentes em leis, materialmente, complementares. Foi exatamente o que aconteceu com o Código Tributário Nacional. Por outro lado, quando tratamos de Lei Complementar, no âmbito da tributação, sempre nos perguntamos: cabe à Lei Complementar expedir normas gerais, e aí nos perguntamos, muito bem o que é uma norma geral?” (COSTA, Alcides Jorge. Lei Complementar nº 87/96. Palestras proferidas em 1996 no Tribunal de Impostos e Taxas. São Paulo. IOB. p. 20.).

¹⁵⁸MENDONÇA, Christine. **A não-cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. passim.

¹⁵⁹CF – Art. nº 146. Cabe à Lei Complementar:

- I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

Já com relação ao ICMS, o poder constituinte originário foi ainda mais incisivo e estabeleceu no art. nº 155, § 2º, XII, “c”,¹⁶⁰ caber à Lei Complementar dispor sobre diversos aspectos do imposto estadual, dentre eles, disciplinar o regime de compensação, buscando efetivar a não-cumulatividade, ou seja, dar concretude ao princípio constitucional.

Frise-se, mais uma vez, que o dispositivo constante do artigo nº 155, inciso XII, é mero desdobramento daquele constante do art. nº 146, inciso III, da Constituição Federal. Ambos atribuem ao legislador complementar competência para estabelecer normas gerais de Direito Tributário, embora tais normas gerais, no caso do art. nº 155, inciso XII, digam respeito apenas ao ICMS. Mas, mesmo assim, são gerais, porque aplicáveis aos vários Estados e ao Distrito Federal, uma vez que o ICMS tem caráter nacional.¹⁶¹

Referida Lei Complementar exigida pela Constituição Federal é considerada uma lei federal nacional, haja vista que tem como atribuição legislar para toda a

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. nº 155, II, das contribuições previstas no art. nº 195, I e §§ 12 e 123, e da contribuição a que se refere o art. nº 239.

Parágrafo único – A Lei Complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observando que:

I – será opcional para o contribuinte;

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

¹⁶⁰Art. nº 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.

XII – Cabe à Lei Complementar:

c – disciplinar o regime de compensação do imposto.

¹⁶¹Cumpra, tal como as outras normas gerais de Direito Tributário, o papel de uniformização do regime jurídico das relações de tributação. Seguramente não são normas de tributação as normas sobre normas de tributação. Não criam nem modificam tributo. Limitam o âmbito de atuação do legislador ordinário das entidades tributantes na tarefa de criar ou aumentar tributos (MACHADO, Hugo de Brito. **ICMS**: créditos relativos à energia elétrica e serviços de comunicação. O ICMS e a LC 102. p. 103.).

Federação, motivo pelo qual não há que se falar em invasão da competência dos Estados, pois o ICMS é um imposto nacional.

Desta forma, a Lei Complementar, conforme está prevista nas normas veiculadoras acima mencionadas, não pode criar obstáculos ou restringir a não-cumulatividade, cabendo a ela, apenas, legislar sobre a compensação do ICMS.

Ao disciplinar o regime de compensação do imposto, não pode interferir no conteúdo e no alcance da regra da não-cumulatividade. Deve, apenas, operacionalizar documentalmente um sistema de escrituração em que, considerado certo lapso de tempo, é registrado, de um lado, o imposto devido e, de outro, a expressão financeira do abatimento correspondente.¹⁶²

José Eduardo Soares de Melo¹⁶³ afirma que a competência atribuída à Lei Complementar não significa uma autorização em branco para modificar os postulados e parâmetros do ICMS estruturados na Constituição. Referida lei terá como único objetivo operacionalizar o tributo, ou seja, deverá uniformizar os procedimentos de compensação, tendo sempre os olhos voltados para o princípio federativo, sem, no entanto, desvirtuar o modelo traçado pela Carta Magna.

Destarte, a Lei Complementar¹⁶⁴ deve observar rigorosamente os mandamentos estabelecidos pela Constituição Federal para o ICMS, sendo consideradas inconstitucionais as restrições ao princípio da não-cumulatividade.

As funções da Lei Complementar no particular são a de disciplinar o regime de compensação do imposto e a de prever casos de manutenção do crédito. Em suma, deve ela definir somente a periodicidade e a forma de apuração do ICMS, isto é, tratar apenas dos aspectos pessoal e temporal da apuração do imposto sem fazer restrição alguma aos débitos do fisco, tudo de acordo com a limitação imposta pela Constituição Federal.

Mais especificamente, deve a Lei Complementar prescrever: (i) quais são os fatos jurídicos que dão origem ao crédito e ao débito; (ii) qual o momento do nascimento do crédito e do débito; (iii) quando e como se dará a constituição do

¹⁶²CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 284.

¹⁶³MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 328.

¹⁶⁴LC nº 87, de 13.09.96, e LC 102, de 11.07.2000.

crédito e do débito; (iv) qual a pessoa competente para compensar; (v) qual o momento da compensação; (vi) como será feita a compensação.

Desta forma, quando a Constituição Federal de 1988 foi promulgada surgiu a necessidade de norma complementar para regular provisoriamente a incidência do ICMS. Todavia, em face da urgência foi celebrado o convênio ICM-66/1988 e somente em 1996 é que a exigida Lei Complementar foi trazida a lume para completar o regime de compensação do ICMS e dar os contornos a não-cumulatividade. Referida lei recebeu o número 87 e ficou popularmente conhecida como Lei Kandir.

4.4.1 A Lei Complementar nº 87/96

Conforme dissemos acima, as restrições legislativas ao direito do crédito, que não as determinadas pela Constituição Federal, quais sejam, os casos de isenção e não-incidência, as quais serão objeto de capítulo vindouro, são inconstitucionais, tendo em vista que o conteúdo do princípio da não cumulatividade está posto, rigidamente, na Carta Magna.

Desta forma, a legislação, seja ela ordinária ou complementar, que estabelecer qualquer limite ao direito de crédito está determinada a ser declarada inconstitucional.

Roque Antonio Carrazza, com a mestria que lhe é peculiar, disse que,

[...] a lei complementar não pode, sem reserva nem restrição, ir estabelecendo limites ou requisitos para que os contribuintes usufruam das vantagens que o princípio da não-cumulatividade lhes dá. Muito ao invés, deve dispor de forma a assegurar-lhes o pleno exercício do direito de compensação que ele encerra.¹⁶⁵

No mesmo sentido, Christine Mendonça¹⁶⁶ se posicionou a respeito dos limites da lei complementar, afirmando que,

Por certo, ela deverá atuar na moldura constitucional, qual seja, o ICMS deverá ser não-cumulativo. Ela não poderá refutar a compensação entre “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” – art. nº 155, parágrafo 2º, I da CF

¹⁶⁵CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. p.335.

¹⁶⁶MENDONÇA, Christine. **A não-cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 78.

–, mas cabem a este instrumento normativo – lei complementar – veicular normas que digam quando, como e por quem será efetuada essa compensação.

A Carta Magna em seu art. nº 155, parágrafo 2º, XII, “c”, restringe a competência da Lei Complementar dizendo que cabe a ela “*disciplinar o regime de compensação do imposto*”, e na letra “f” diz que ela, lei complementar, poderá “*prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias*”. Destarte, estes são os dois assuntos que a Lei Complementar pode tratar, qualquer outro assunto irá de encontro ao disposto na Carta Magna, culminando com um direito do crédito diminuído e uma disposição legal inconstitucional.

Antes de adentrarmos a análise dos atropelos da Lei Kandir à Carta Magna, vejamos a lição de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo para reforçar nossa posição:

Em hipótese alguma foi outorgada ao legislador infraconstitucional competência para restringir as hipóteses autorizadoras do creditamento, elo indispensável e decisivo para a correta e perfeita aplicação do princípio constitucional. A restrição do direito ao crédito significa, indubitavelmente, o surgimento da cumulatividade, que se traduz por um ônus indesejável e inaceitável para os preços, e conseqüentemente, para os consumidores finais de bens e serviços, além da violação aos princípios da igualdade, da capacidade, da capacidade contributiva e do não-confisco, como já tratamos. Os créditos relativos às operações de aquisição de mercadorias, bens e serviços pelo contribuinte estão autorizados pela Constituição Federal, por meio de norma auto-aplicável. Evidentemente, os créditos autorizados referem-se àqueles relativos às mercadorias, bens e serviços que ingressam no estabelecimento e que estão relacionados direta ou indiretamente com a atividade do contribuinte.¹⁶⁷

Entretanto, a Lei Kandir, ao invés de dar os contornos necessários a não-cumulatividade, infringiu o mandamento constitucional e se aventurou em dispor mais do que devia sobre o ICMS, contrariando a toda dogmática jurídica.

A Lei Complementar em comento não se contentou em disciplinar o regime ou prever casos de manutenção de crédito, fez mais e fez mal, definiu as hipóteses de utilização de crédito infirmando a compensação do imposto e, em outro momento,

¹⁶⁷MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2008. p. 137.

outorgou competência ao legislador infraconstitucional estadual para operar no campo que a Constituição reservou-lhe.¹⁶⁸

No entanto, a Lei Kandir também representou um avanço se comparada ao antigo convênio 66 de 1988, sobretudo no *caput* do artigo nº 20, o qual diz:

[...] 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 à 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.

Porém, todo o avanço verificado no artigo nº 20, cai por terra, quando o legislador limita o direito ao crédito do contribuinte do ICMS no artigo nº 33¹⁶⁹ da LC nº 87/96.

O artigo nº 33 não está em harmonia com a Constituição Federal e arrasta o artigo nº 20 a mesma sorte, ante a impossibilidade da limitação do crédito, isto é, corrompe o princípio da não-cumulatividade no momento em que limita e condiciona o uso do crédito.

Já no inciso I do artigo nº 33, a afronta à Constituição Federal é cristalina, haja vista a limitação do direito de crédito das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, uma vez que referidos créditos sempre foram possíveis.

Heron Arzua¹⁷⁰ ensinou que na compra de matérias primas, embalagens, insumos, serviços e bens de capital, por contribuinte do ICMS, o crédito deve ser

¹⁶⁸BRITO, Edvaldo. **O ICMS**: restrições à compensação do ICMS – bens do ativo e bens destinados a consumo do estabelecimento. O ICMS e a LC 102. São Paulo: Dialética, 2000. p. 59.

¹⁶⁹Art. nº 33. Na aplicação do art. nº 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011;

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica; b) quando consumida no processo de industrialização; c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e d) a partir de 1º de janeiro de 2011, 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 desta sobre as saídas ou prestações totais; e c) a partir de 1º de janeiro de 2011, nas demais hipóteses.

compensado com as operações tributárias próprias, independentemente do destino, uso ou qualificação da mercadoria.

E, disse ainda:

As leis estaduais e os atos normativos, que restringem o direito ao crédito do ICMS sob o pressuposto de que o crédito é meramente físico, o fazem por preconceitos históricos, relacionados com o nascimento do esquema a incumulatividade na lei ordinária do antigo imposto federal de consumo, e por absoluto desprezo ao texto constitucional.¹⁷¹

A aquisição de bens ou mercadorias para uso, consumo ou ativo permanente gera créditos para o contribuinte desde a entrada em vigor da atual carta constitucional, vez que o princípio da não-cumulatividade alberga o direito ao crédito nestas operações.

A única limitação ao direito de crédito, que podemos aceitar, são as estabelecidas pela própria Constituição Federal em seu artigo nº 155, parágrafo 2º, II, “a” e “b”, qual seja, em casos de isenção e de não-incidência, logo, em todos os demais casos haverá o direito de crédito.

Roque Antonio Carrazza¹⁷² assim resumiu o assunto em comento:

[...] reduzindo o raciocínio à sua expressão mais simples, a aquisição de bens ou mercadorias destinados ao ativo imobilizado do contribuinte não foi considerada, pela Constituição, hipótese apta a acarretar a anulação, ainda que parcial, do crédito relativo às operações ou prestações anteriores. O mesmo podemos dizer das aquisições de bens ou mercadorias para serem utilizados, pelo contribuinte, em seu processo industrial ou comercial. Todos estes créditos, sem exceção, poderão ser integralmente aproveitados. Obviamente, qualquer disposição em contrário contida na legislação do ICMS será inconstitucional, justamente por acutilar o princípio da não-cumulatividade.

O contribuinte tem o direito de receber os créditos de todas as entradas de mercadorias ou serviços tributados pelo ICMS, para em momento oportuno, por meio da compensação, utilizá-los como moeda para pagamento do seu ICMS. Não é a destinação da mercadoria adquirida que irá fazer nascer o direito de crédito, o direito ao crédito nasce no momento em que ocorre o fato imponível, pouco importando o destino da mercadoria.

¹⁷⁰ARZUA, Heron. Créditos de ICMS e IPI. **RDtributário**, São Paulo, p. 259.

¹⁷¹Ibid., p.259.

¹⁷²CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 341.

Toda a mercadoria ou bem que entrar no estabelecimento do contribuinte, e que de algum modo sirva para impulsionar sua atividade e contribuir para seus objetivos, dão direito de crédito de ICMS.¹⁷³

Importante consignar, que estas restrições ao crédito colocadas pela Lei Complementar ferem também o espírito do princípio da não-cumulatividade, qual seja, o de evitar o aumento artificial da tributação nos impostos sobre o consumo. O aumento da carga tributária por meio da impossibilidade de utilizar créditos como pagamento do ICMS, implica no repasse deste custo para a mercadoria e no aumento do imposto, fazendo com que o consumidor sofra os efeitos deste descumprimento das normas estatuídas pela Constituição Federal.

Assim, mais uma vez reforçamos a idéia de que a Lei Complementar, ao dispor, sobre o regime de compensação do imposto não pode diminuir o estabelecido pelo princípio da não-cumulatividade, sob pena de ser declarado inconstitucional e ser extirpado do sistema.

Os demais incisos do artigo nº 33 da Lei Kandir, também, são inconstitucionais, isto é, todo o artigo nº 33 é inconstitucional, vez que limita o direito de crédito, quando somente a Constituição Federal poderia fazê-lo.

Saliente-se, ainda, que o parágrafo 5º do artigo nº 20 da Lei Complementar nº 87/96¹⁷⁴ também é inconstitucional, pelos motivos já expostos, ou seja, ele limitou o

¹⁷³CARRAZZA, Roque Antonio. Lei Complementar nº 87/96. Palestras proferidas em 1996 no Tribunal de Impostos e Taxas. São Paulo. IOB. p. 86.

¹⁷⁴§ 5º - Para efeito do disposto no *caput* deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, *pro rata die*, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês; V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou

direito constitucional de crédito e abalou a estrutura do princípio da não-cumulatividade.

De outro modo, o parágrafo único do artigo nº 23¹⁷⁵, limita o tempo de utilização dos créditos do ICMS, motivo pelo qual é inconstitucional, vez que essa limitação temporal é uma afronta ao princípio da não-cumulatividade e afronta o comando dado pela lei maior.

Conforme dissemos, qualquer limitação imposta ao princípio da não-cumulatividade é considerada inconstitucional e deve ser retirado do sistema do Direito Positivo brasileiro.

Mais uma impropriedade da Lei Complementar foi a atribuição do dever de apuração dos créditos e débitos tributários a cada um dos estabelecimentos do sujeito passivo, fato que tolhia o uso de eventuais créditos de um estabelecimento para pagamento de débitos de outro.¹⁷⁶ Ainda que a Lei Complementar autorizasse os Estados a determinar a apuração conjunta, referida redação fere o princípio da não-cumulatividade, vez que o limita quando a Constituição não o faz.

Referida impropriedade foi sanada pela LCP nº 102/2000¹⁷⁷, a qual corrigiu o defeito da Lei Kandir, e determinou que os créditos e débitos dos estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica fossem compensados, retirando dos Estados a prerrogativa de concederem ou não a seu bel-prazer a autorização de apuração conjunta.

de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

¹⁷⁵LC nº 87/96 - Art. nº 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.

¹⁷⁶Redação anterior à LC nº 102/2000 - LC nº 87/96 – Art. nº 25. Para efeito da 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.

¹⁷⁷LC nº 87/96 - Art. nº 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000).

Corroborando todo o exposto a lição de Roque Antonio Carrazza¹⁷⁸, quando ensina que a legislação que limita o direito de crédito é inconstitucional, diz assim:

[...] deste modo, apresenta-se tisdada de inconstitucionalidade a legislação que estabelece não acarretar crédito, para compensação com o montante do imposto nas operações ou prestações seguintes: a) a entrada de bens destinados a uso e consumo ou para integrar o ativo fixo do contribuinte; b) a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, nele não sejam consumidos ou desgastados ou não integram a composição do produto final; e c) o valor do imposto referente aos serviços de transporte e de comunicação (mesmo quando não utilizados pelo estabelecimento ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração de energia). Da mesma forma, a lei complementar não pode estabelecer limites temporais ao pleno desfrute do direito ao aproveitamento de créditos de ICMS.

Em função de tudo o que foi exposto, podemos afirmar que por força do princípio da não-cumulatividade, o contribuinte tem o direito constitucional de creditar-se de todo o ICMS que incidiu na aquisição de mercadorias ou bens, seja qual for o destino das mesmas e, se por qualquer motivo, o deixou de fazer, pode fazê-lo a qualquer tempo, desde que não tenha sofrido os efeitos da prescrição.

4.4.2 A Lei Complementar nº 24/75

Outra lei complementar que devemos prestar atenção é a de nº 24 de 07 de janeiro de 1975¹⁷⁹, a qual dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções

¹⁷⁸CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 334.

¹⁷⁹LC nº 24/75. Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

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

III - à concessão de créditos presumidos;

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

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

§ 3º - Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União.

Art. 3º - Os convênios podem dispor que a aplicação de qualquer de suas cláusulas seja limitada a uma ou a algumas Unidades da Federação.

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se também às Unidades da Federação cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que hajam sido celebrados os convênios.

§ 2º - Considerar-se-á rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação ou, nos casos de revogação a que se refere o art. 2º, § 2º, desta Lei, pelo Poder Executivo de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação.

Art. 5º - Até 10 (dez) dias depois de findo o prazo de ratificação dos convênios, promover-se-á, segundo o disposto em Regimento, a publicação relativa à ratificação ou à rejeição no Diário Oficial da União.

Art. 6º - Os convênios entrarão em vigor no trigésimo dia após a publicação a que se refere o art. 5º, salvo disposição em contrário.

Art. 7º - Os convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião.

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 remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição Federal.

Art. 9º - É vedado aos Municípios, sob pena das sanções previstas no artigo anterior, concederem qualquer dos benefícios relacionados no art. 1º no que se refere à sua parcela na receita do imposto de circulação de mercadorias.

Art. nº 10 - Os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias.

Art. nº 11 - O Regimento das reuniões de representantes das Unidades da Federação será aprovado em convênio.

Art. nº 12 - São mantidos os benefícios fiscais decorrentes de convênios regionais e nacionais vigentes à data desta Lei, até que revogados ou alterados por outro.

§ 1º - Continuam em vigor os benefícios fiscais ressaltados pelo § 6º do art. 3º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação que lhe deu o art. 5º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969, até o vencimento do prazo ou cumprimento das condições correspondentes.

§ 2º - Quaisquer outros benefícios fiscais concedidos pela legislação estadual considerar-se-ão revogados se não forem convalidados pelo primeiro convênio que se realizar na forma desta Lei, ressaltados os concedidos por prazo certo ou em função de determinadas condições que já tenham sido incorporadas ao patrimônio jurídico de contribuinte. O prazo para a celebração deste convênio será de 90 (noventa) dias a contar da data da publicação desta Lei.

§ 3º - A convalidação de que trata o parágrafo anterior se fará pela aprovação de 2/3 (dois terços) dos representantes presentes, observando-se, na respectiva ratificação, este *quorum* e o mesmo processo do disposto no art. 4º.

Art. nº 13 - O art. nº 178 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), passa a vigorar com a seguinte redação: "Art. nº 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. nº 104."

Art. nº 14 - Sairão com suspensão do Imposto de Circulação de Mercadorias:

I - as mercadorias remetidas pelo estabelecimento do produtor para estabelecimento de Cooperativa de que faça parte, situada no mesmo Estado;

do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.

Em que pese ter ingressado no sistema do Direito Positivo brasileiro antes da Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, foi recepcionada pelo art. nº 155, § 2º, XII, g, da CF.¹⁸⁰

Conforme já salientamos nesse trabalho, o ICMS apesar de ser um imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, assume feições de um imposto nacional, haja vista a sua presença em todos os estados da Federação e no Distrito Federal. Desta forma, a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais deverão ser estabelecidas de modo uniforme em todo o território nacional, sob pena de se prejudicar regiões ou entes federativos.

Neste sentido, é que a Constituição determinou que os benefícios só pudessem ser outorgados ou revogados por meio de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal e, mais, determinou que a Lei Complementar regulasse a forma das concessões ou revogações. Para tanto, a Lei Complementar nº 24/75, que já tratava da matéria, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988.¹⁸¹

II – as mercadorias remetidas pelo estabelecimento de Cooperativa de Produtores, para estabelecimento, no mesmo Estado, da própria Cooperativa, de Cooperativa Central ou de Federação de Cooperativas de que a Cooperativa remetente faça parte.

§ 1º - O imposto devido pelas saídas mencionadas nos incisos I e II será recolhido pelo destinatário quando da saída subsequente, esteja esta sujeita ou não ao pagamento do tributo.

§ 2º - Ficam revogados os incisos IX e X do art. 1º da Lei Complementar nº 4, de 2 de dezembro de 1969.

Art. nº 15 - O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas.

Art. nº 16 - Esta Lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.”

¹⁸⁰CF – Art. nº 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:

XII – cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

¹⁸¹“Tais convênios são celebrados no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Nele tem assento representantes de cada Estado e do Distrito Federal, indicados pelo respectivo Chefe do Executivo. Normalmente, tal indicação recai sobre o Secretário da Fazenda, que, longe de ser o representante do povo de sua unidade federativa, não passa de um preposto do Governador. Assentadas estas premissas, fica fácil proclamar que convênio não é lei, nem o CONFAZ órgão legislativo. Assim, os funcionários do Poder Executivo que o integram não podem, a pretexto de

Referido instrumento legal determinou que a concessão desses benefícios somente fosse feita por decisão unânime da maioria dos Estados representados, sendo que as reuniões para deliberar a respeito deles só podem ocorrer depois de convocados os representantes de todos os Estados e do Distrito Federal.

Os cuidados tomados pela lei em comento, tem como fim precípua evitar a famosa “*guerra fiscal*” que nada mais é do que a competição entre os entes políticos pela busca de investimentos em seus territórios, por meio da concessão de benefícios fiscais às empresas que neles se instalarem e neles aplicarem os seus recursos.

A determinação constitucional e a disposição da Lei Complementar se justificam, vez que os Estados e o Distrito Federal tentam a todo momento atrair novos investimentos para seus territórios por meio de incentivos irregulares, o que fere, sobretudo, o princípio do federalismo brasileiro.

Entretanto, e aqui é que devemos focar nossa atenção, a Lei Complementar nº 24/75, diz mais do que a Constituição lhe permite, quando estabelece em seu art. 8º, que a inobservância dos dispositivos desta lei acarretará a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria e a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido.

*dispor sobre isenções de ICMS, ‘legislar’ a respeito. É o Poder Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal – onde tem assento os representantes do povo local – que, ratificando o convênio, as concederá. Detalhando o assunto, os Estados e o Distrito Federal devem, para conceder isenções de ICMS, firmar entre si convênios. Não são eles, porém, que dão força normativa às deliberações tomadas. Esta resulta do decreto legislativo que vier a ratificá-los, em cada unidade federativa. Os convênios apenas integram o processo legislativo necessário à concessão destas desonerações tributárias. Elas surgem – ou deveriam surgir – do decreto legislativo ratificador do convênio interestadual. Concordamos, pois, com Alcides Jorge Costa quando pondera: ‘Os convênios são uma fase peculiar do processo legislativo, em matéria de isenções de ICMS. Fase que limita a competência das Assembléias Legislativas, mas que não pode eliminá-la’. Assim, o conteúdo dos convênios só passa a valer como direito interno dos Estados e do Distrito Federal ao depois da ratificação, que é feita por meio de decreto legislativo. Este ato normativo é, sem dúvida, o ponto terminal do processo legislativo adequado à concessão de isenções de ICMS. Isso tudo nos permite concluir que não é o convênio que concede a isenção de ICMS. Ele apenas permite que o Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal venha a fazê-lo” (CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 423-424.).*

Ora, conforme já estudamos as restrições ao direito de crédito somente podem ser feitas pela Constituição Federal. A Lei Complementar não tem competência para restringir o princípio da não-cumulatividade, tendo em vista sua superior hierarquia, motivo pelo qual este artigo 8º deve ser declarado inconstitucional, uma vez que restringe o princípio da não-cumulatividade, quando obsta o direito de crédito.

Os Estados aproveitaram desta impropriedade da Lei Complementar para cobrar, do contribuinte estabelecido em seu território, a devolução do ICMS não pago por outro contribuinte situado em outro Estado da Federação. No caso do Estado de São Paulo, este aproveitando a inconstitucionalidade da Lei Complementar, baixou um inconstitucional Comunicado em 29-07-2004, denominado de CAT nº 36, versando sobre a impossibilidade de aproveitamento de créditos do ICMS, provenientes de operações interestaduais amparadas por benefícios fiscais não autorizados por convênios firmados na forma da Lei Complementar de nº 24/75. Nesse sentido, vem lavrando autos de infração glosando o crédito e exigindo o pagamento integral do imposto, ainda que o incentivo fiscal tenha sido concedido parcialmente.

Ora, a inconstitucionalidade é evidente, ante a restrição ao princípio da não-cumulatividade.

Quando um Estado concede um benefício fiscal unilateralmente em matéria de ICMS, na verdade está prejudicando toda a Federação, que passa a ter evidentemente legitimidade e interesse de agir contra a unidade federativa, que agiu em desconformidade com os postulados constitucionais. Não são os contribuintes que devem arcar com o ônus de uma concessão de benefício “*torto*”, pois isto, além de nada ajudar a conter os efeitos deletérios da “*guerra fiscal*” ainda viola princípios basilares da Constituição.

A ação para revogar o benefício, irregularmente concedido, deve ser proposta diretamente em face dos Estados concedentes do benefício fiscal, sendo que, evidentemente, qualquer prejuízo sofrido por estes Estados deve ser ressarcido pelo próprio Estado, que atuou em desconformidade com a Constituição e não pelos contribuintes.

De outro modo, quando um Estado cobra do contribuinte o imposto e a multa, em virtude de benefícios fiscais não aprovados pelos outros Estados e Distrito Federal, não vulneram somente a Constituição que colocou a não-cumulatividade do ICMS como um princípio basilar, mas sim toda uma estrutura lógica e jurídica do ordenamento, onerando as atividades dos contribuintes de uma forma jamais pretendida pela nossa Magna Carta. Frise-se, ainda uma vez mais, o princípio da não-cumulatividade tem sua razão na necessidade de não onerar o consumidor final, por meio de um imposto cumulativo, e o desrespeito a este comando, faz ruir o sistema constitucional brasileiro.

4.5 Compensação

A não-cumulatividade determina que se compense o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, entretanto, necessário elucidarmos o que a lei magna quer dizer quando empregou o verbo “*compensar*”. Ressalte-se que a compensação é a base do princípio da não-cumulatividade.

A definição de compensação dada pelo léxico¹⁸² é estabelecer um equilíbrio entre obrigações. Partindo desta definição, podemos apreender que compensar refere-se a equilibrar o montante cobrado de imposto pelo fisco, evitando-se assim os excessos.

No caso do IPI e ICMS, a Carta Magna emprega o símbolo “*compensando-se*”, como forma de identificar a sistemática da não-cumulatividade, a fim de equilibrar e dar efetividade ao princípio da isonomia e não onerar excessivamente o consumidor final e contribuinte de fato dos impostos sobre o consumo.

¹⁸²“Derivado do latim *compensatio*, de *compensare* (*contrapesar, contrabalançar*), indica a ação de serem anotadas as obrigações devidas reciprocamente por duas pessoas, a fim de que, pesadas as de uma e pesadas as da outra, se promova a verificação de qual delas deve ser compelida a cumpri-las, somente na parte que não se comportou na obrigação que lhe competia exigir. Desse modo, a compensação tem o mérito de, verificadas as prestações devedoras de um lado e as prestações devedoras do outro lado, promover o balanceamento dos respectivos créditos havidos por cada um dos titulares, reciprocamente credores e devedores, e por em evidência, pela dedução, qual deles é realmente devedor” (DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1973. p. 471.).

Nesse sentido, o sujeito passivo (contribuinte) da relação jurídica tem o direito subjetivo de abater o montante correspondente ao tributo recolhido na etapa anterior.

No tocante às obrigações tributárias, o CTN, no seu art. nº 156, II¹⁸³, determina que a compensação extinga o crédito tributário, contudo, necessário que as regras determinadas nos artigos nºs 368 e 369 do Código Civil de 2002 estejam presentes.

Vejamos a letra dos referidos artigos, a fim de podermos entender como se efetiva o equilíbrio desejado pela Carta Constitucional, vejamos:

Art. nº 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Art. nº 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.

Interpretando as normas acima veiculadas, temos que a compensação extingue a obrigação, entretanto exige duas relações diversas, uma em que o Estado é credor e o contribuinte devedor e a outra em que o contribuinte é credor e o Estado devedor¹⁸⁴, além de dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.

Importante salientar que parte da doutrina¹⁸⁵ entende que a compensação determinada pela não-cumulatividade difere da compensação prevista no art. nº 156, II do CTN.

¹⁸³CTN – Art. nº 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II – a compensação; [...].

¹⁸⁴Paulo de Barros Carvalho denomina estas relações de irreflexivas e assimétricas (**Direito Tributário** – fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 2006. p.149-153).

¹⁸⁵Nesse sentido Gilberto Ulhôa Canto afirma que as compensações são diferentes em virtude: “(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, requisitos legais da compensação. Talvez por ter tido em contas essas circunstâncias é que a Constituição empregou o verbo abater (abaterá) e não compensar” (ICM – não-cumulatividade – abatimento constitucional, **Revista de Direito Tributário**, n. 29-30, p. 206, 1984.).

E, também Hugo de Brito Machado: “Evidentemente, não se trata de compensação no sentido de forma de extinção de obrigações, porque a rigor não se tem, antes da apuração periódica, um débito. Nem se pode dizer que existe um crédito relativo a entradas. O regime de crédito financeiro é aquele em que todos os custos que vierem onerados pelo ICMS ensejam o crédito respectivo do imposto. Quando a empresa suporta o custo para a aquisição do serviço ou da mercadoria, mesmo destinada à industrialização, comercialização, consumo ou ativo imobilizado, o ônus do ICMS configura o crédito do imposto” (MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., 1999, p. 133.).

Entretanto, preferimos pensar de modo contrário e de acordo com Paulo de Barros Carvalho, que entende ser a compensação prescrita no art. nº 155, parágrafo 2º, I da Constituição Federal, semelhante à prescrita pelo art. nº 156, II do CTN, vez que ambas são formas extintivas da obrigação tributária. E ainda ensina que esta forma extintiva tem seu fundamento no art. nº 368 do Código Civil e pressupõe a existência de duas obrigações contrapostas, sendo os sujeitos da operação, simultaneamente, credor e devedor, um do outro. Por esse motivo as obrigações se extinguem na medida em que se compensarem.¹⁸⁶

Desta forma, temos claro que a compensação exigida pela Constituição Federal permite o abatimento do imposto pago nas operações anteriores, extinguindo-se a obrigação tributária até aquele montante.

Importante salientar que quando o imposto pago nas operações anteriores for maior do que o devido no decorrer do exercício financeiro, o contribuinte ficará credor novamente, devendo este saldo ser transportado para o mês subsequente. Ao contrário, resultando saldo negativo, ou seja, quando o imposto pago na operação anterior for menor do que o devido, o contribuinte é obrigado a recolher a diferença aos cofres públicos.

Geraldo Ataliba e Cleber Giardino¹⁸⁷ explicam o mecanismo da compensação dizendo que o débito de ICMS é obtido pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo (valor) da operação. Após a liquidação do débito contribuinte utiliza o crédito de que dispõe (resultante do seu direito constitucional de abatimento referente a operações anteriores) e só recolhe, em dinheiro, o saldo devedor. Liquida, assim, o seu débito, com crédito (compensação) e com dinheiro (só quando os créditos igualem ou superem os débitos). O direito de abatimento, destarte, é direito contra o Estado, de cunho patrimonial e natureza constitucional-financeira. O “*crédito*” advindo da operação anterior é mera moeda escritural, com uma única destinação, servir como moeda de pagamento parcial do ICMS.

¹⁸⁶CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** – fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 205.

¹⁸⁷ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM – Abatimento constitucional – Princípio da não-cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**, n. 29, p. 30-113.

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado¹⁸⁸ afirma que se pode concluir que o imposto a ser compensado é apenas aquele que diz respeito às entradas de mercadorias que, como tal, seguirão sendo objeto de circulação, e sairão do estabelecimento no qual entraram.

Necessário frisar que no Brasil o princípio da não-cumulatividade foi consagrado segundo o modelo de se apurar a diferença de imposto-contrainposto. O método da diferença ou subtração, utilizado por nosso Direito Positivo, utiliza a base financeira, segundo a qual o valor adicionado corresponderá à diferença entre o débito do imposto gerado pela promoção da operação de circulação de mercadorias vendidas, e o crédito fiscal oriundo do imposto incidente nas aquisições no mesmo período.¹⁸⁹

Para Hugo de Brito Machado a não-cumulatividade é o modo pelo qual se executa ou se efetiva o princípio da não-cumulatividade.¹⁹⁰

De todo modo, o “*direito de abatimento*” que concretiza a compensação, ou de outro modo, o direito de abater os créditos com os débitos existentes é o cerne do princípio da não-cumulatividade; qualquer impedimento ou vedação ao abatimento resulta no abalo do princípio constitucional estudado.

O “*direito de abatimento*” se concretiza, como todos os demais direitos, numa relação jurídica, de fundamento constitucional autônoma, inconfundível com as que se instauram e estabelecem em razão da ocorrência do fato imponible do ICM e do IPI (relações tributárias propriamente ditas).¹⁹¹

O legislador infraconstitucional competente para a instituição do tributo ficará encarregado de disciplinar a não-cumulatividade nos moldes prescritos pela Constituição Federal, ou seja, por meio do sistema de compensação. A norma foi

¹⁸⁸MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., 1999, p. 136.

¹⁸⁹BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 420.

¹⁹⁰“*Para bem se entender a diferença entre o princípio e a técnica pode-se invocar a distinção que os processualistas fazem entre processo e procedimento. O primeiro é o conjunto de atos tendentes a um determinado fim. O segundo, o modo pelos quais tais atos são praticados, e se relacionam, para compor o processo. [...] A técnica, portanto, é que define o regime jurídico do princípio da não-cumulatividade do imposto, regime jurídico este que se define em duas espécies, a saber, o regime do crédito financeiro e o regime do crédito físico, ou ainda por uma terceira espécie, na qual são albergados elementos de um e do outro daqueles dois regimes jurídicos*” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 133.).

¹⁹¹ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM e IPI – Direito de crédito – Produção de mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota “zero”. **Caderno de Direito Tributário**, São Paulo, n. 46, 1988.

direcionada ao legislador e não ao contribuinte. É evidente que este se beneficia dessa norma constitucional, assim como também se beneficia de outras normas e princípios constitucionais, como os princípios da estrita legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, da capacidade contributiva, da seletividade, etc., e nem por isso se questiona se estes últimos seriam normas de conduta em vez de normas de produção normativa.¹⁹²

A compensação é categoria jurídica de hierarquia constitucional, ou seja, é direito reservado ao contribuinte, direito este que é público e subjetivo de nível constitucional, oponível a Fazenda pelo sujeito passivo do imposto.

Destarte, o princípio da não-cumulatividade, conforme vimos, efetiva-se mediante a compensação no instante da apuração do valor do imposto a ser pago. Nesse momento apura-se o crédito, resultante das entradas de mercadorias e dos recebimentos de serviços tributados, e apura-se o débito, resultante das saídas de mercadorias e das prestações de serviços tributadas. Nesta ocasião são compensados os créditos e os débitos e, se houver saldo credor, este será transferido para o mês seguinte, contudo, se for apurado um saldo devedor, deve o contribuinte recolher os valores devidos.

4.5.1 Crédito e débito

O crédito tributário é decorrente de uma obrigação principal e, por conseqüência, tem a mesma natureza desta, é o que prevê o Código Tributário Nacional.¹⁹³

Desta forma, o crédito tributário que dará direito à compensação não pode advir de um ato ilícito, ou melhor, de uma sanção tributária. Deve, sim, ser oriundo

¹⁹²MENDONÇA, Christine. **A não-cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 72.

¹⁹³CTN - Art. nº 113 – A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

CTN - Art. nº 139 – O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

de uma obrigação principal¹⁹⁴, ou seja, das operações de circulação de mercadorias.¹⁹⁵

Entretanto, quando nos referimos a crédito e débito, a confusão terminológica se instala, pois em um primeiro momento temos crédito como sendo um direito do Fisco decorrente da obrigação tributária e débito como o dever do sujeito passivo para com o Fisco.

Ocorre que, como estamos tratando do ICMS, tributo que tem como linha mestra a não-cumulatividade, por inúmeras vezes esta relação de devedor e credor será invertida, isto é, o fisco será o devedor e o contribuinte o credor ou vice-versa.

Devemos, desta forma, eliminar os ruídos na comunicação, para evitarmos maiores danos em função da compreensão ou do retardamento da mensagem.¹⁹⁶

Destarte, a fim de evitarmos confusões terminológicas utilizaremos o método preconizado por Christine Mendonça, tendo como referência o Fisco para conceituar as expressões crédito e débito nas relações jurídicas tributárias obrigacionais, ou seja, quando o Fisco figurar no pólo ativo de uma relação jurídica tributária obrigacional, teremos uma relação chamada de crédito tributário; já quando ele

¹⁹⁴CTN – Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹⁹⁵CF – Art. nº 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

¹⁹⁶Paulo de Barros Carvalho assim pontificou: “O espírito humano sempre aspira por encontrar nas manifestações comunicacionais certa porção de coerência em relação ao mundo circundante, que lhe permita voltar ao factum da comunicação com recursos adequados ao entendimento da mensagem. Trata-se de impulso natural que o homem não pode controlar, esquivando-se, desse modo, de um estado de perplexidade que lhe traz, imediatamente, profundo sentimento de insegurança. Uma frase solta, uma ordem estabelecida ao léu, uma pergunta formulada à margem do assunto em pauta desertam a inquietação do interlocutor, que se apressa por revelar seu estado aflitivo, ao utilizar a linguagem na função interrogativa. Por sem dúvida que tal desnexo entre texto e contexto representa um ruído, pois dificulta ou retarda a devida recepção da mensagem. Se isso tumultua a comunicação quando se trata da linguagem natural ou ordinária, por certo que trará sérios danos à mensagem científica, que pretende compor-se de tal forma que possa ostentar força suficiente para descrever seu objeto. Decididamente, a não-identificação do elo que prende o enunciado científico ao sistema de que faz parte aparecerá como sério transtorno no desenvolvimento do discurso, truncando o fluxo do pensamento e retirando, com isso, a potencialidade que a linguagem há de ter para cumprir sua proposta cognoscente” (**Direito Tributário** – fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 01.).

figurar no pólo passivo de uma relação jurídica tributária obrigacional, teremos o débito do Fisco.¹⁹⁷

Superada a questão terminológica, importante frisar, ainda uma vez mais, o direito do contribuinte ao crédito de ICMS (débito do Fisco) surge por previsão constitucional, no momento em que o contribuinte realiza operação de aquisição de mercadoria com cobrança do imposto, e é desvinculado do débito tributário (crédito do Fisco), de que é credor o Estado.

Em conseqüência, conclui-se que, apesar da operação de que resultar o direito de crédito ao contribuinte e da operação de que se originar o débito do Fisco, deve necessariamente envolver mercadorias, não se exige que as mercadorias sejam as mesmas em ambas as operações.¹⁹⁸

Por conseguinte, o fato de uma mercadoria “A” ser adquirida, e essa aquisição originar um crédito de ICMS, não implica que esse somente possa ser utilizado quando a relação que envolva o débito tenha por objeto a mesma mercadoria “A”. Pelo contrário: em decorrência da não vinculação das operações relativas à circulação de mercadorias, é irrelevante a sua identidade. Utilizar-se de um crédito de ICMS oriundo da aquisição da mercadoria “A” para pagamento do débito decorrente da alienação da mercadoria “B” é perfeitamente legítimo.

É essencial para a existência e utilização dos créditos de ICMS apenas que o contribuinte haja tomado parte em uma operação anterior envolvendo qualquer mercadoria.¹⁹⁹

A Constituição Federal, quando criou a não-cumulatividade por meio da norma veiculada pelo art. nº 155, § 2º, I, assim dispôs: “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de

¹⁹⁷“Sob essa ótica, em contraposição ao crédito tributário, encontramos o débito tributário como o dever jurídico do sujeito passivo de cumprir com a prestação. Crédito tributário e débito tributário, para o autor, fazem parte da obrigação tributária stricto sensu. (...) Para fins deste trabalho adotamos crédito tributário como a relação jurídica stricto sensu que tem o Fisco como sujeito ativo, ou seja, a relação jurídica tributária que tem o Fisco com o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária (tributo numa certa acepção) do sujeito passivo” (MENDONÇA, Christine. **A não-cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 51-53.).

¹⁹⁸ÁVILA, René Bergmann. **ICMS Lei Complementar nº 87/96**. Porto Alegre: Síntese, 1997. p. 216.

¹⁹⁹Ibid., p. 216.

mercadorias ou prestação de serviços com o montante *cobrado* nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

O que ocorre, é que a palavra “*cobrado*” é interpretada de duas formas: ou pode significar o imposto efetivamente pago, ou seja, a soma financeira que ingressou nos cofres públicos; ou pode significar o imposto destacado, independentemente do seu efetivo recolhimento aos cofres públicos.

A Lei Paulista de nº 6374/89, que rege o ICMS, em seu artigo nº 36, parágrafo 3º, estabeleceu que a palavra “*cobrado*” significa imposto recolhido aos cofres públicos.²⁰⁰

Para Roque Antonio Carrazza, o direito ao crédito independe da efetiva cobrança, para ele a palavra “*cobrado*” significa o imposto que deve ser pago, pouco importando se ele ingressou nos cofres públicos ou não.

No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho quando afirma que,

Manteve-se na redação da não-cumulatividade a errônea tão combatida no passado. Fala-se em imposto pago e não em imposto devido, que gera crédito, embora possa não ter sido pago efetivamente na etapa anterior. O cálculo é escritural. Importa o destaque na nota fiscal, o fato de o adquirente ter desembolsado o valor do ICM (ou do IPI) involucrado na transação. O não pagamento pelo alienante é problema de fiscalização, ônus da Fazenda Pública, e não pode ser atribuído ao contribuinte-adquirente, salvo os casos de conluio doloso, cumpridamente provado, eis que o dolo não se presume.²⁰¹

A conclusão de que o direito à compensação está desvinculado do efetivo recolhimento dos valores aos cofres públicos é retirada da própria Constituição Federal, a qual confere ao contribuinte o direito de abater, do montante de ICMS a pagar, tudo o que foi devido por outros contribuintes que lhe prestaram serviços ou lhe forneceram mercadorias e outros bens tributados.

²⁰⁰ Lei nº 6374/89 - Artigo nº 36 - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não-cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente à mercadoria entrada ou a prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco.

§ 3º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo nº 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal.

²⁰¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 228-229.

A não-cumulatividade no ICMS leva em conta as operações ou prestações realizadas num dado período de tempo (no mais das vezes de 30 dias). Sendo os débitos superiores aos créditos, há imposto a recolher. Do contrário, isto é, se os créditos forem maiores que os débitos, inexistem impostos a pagar, senão créditos a transferir para o próximo período de apuração.

É o caso de deixarmos desde já evidenciado que a legislação (complementar ou ordinária) não pode modificar este sistema de apuração.

A única vedação a ser considerada ao pleno aproveitamento de créditos é a posta no inciso II do § 2º do art. nº 155 do Texto Constitucional.²⁰² No mais, o direito ao crédito do ICMS é amplo e irrestrito.²⁰³

O direito ao crédito é amplo e irrestrito, e qualquer limitação que não seja a realizada pela Constituição Federal, é inconstitucional, passível de ser revista pelo Judiciário. Dito de outra forma, a origem e a natureza dos créditos, ou o seu ingresso no erário público, não são fatores limitadores de seu uso.

As restrições ao crédito, conforme vimos, só podem advir da própria Constituição Federal e, portanto, só teremos exceção ao direito de abater nos casos de isenção e não incidência, tema que veremos com mais ênfase em capítulos vindouros.

4.5.2 Crédito presumido

Por vezes o legislador ordinário faculta ao contribuinte a possibilidade de se utilizar um crédito fiscal presumido em vez de se sujeitar ao sistema normal de confronto entre créditos e débitos. Em outras palavras, o legislador permite ao contribuinte que este se beneficie de um crédito ficto, abrindo mão de todos os créditos a que teria direito no sistema normal de apuração.

²⁰²CF - Art. nº 155, § 2º, II, “a” e “b” que assim determina: “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; [...]”.

²⁰³CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 308.

Roque Antonio Carrazza define o crédito presumido como um sistema que outorga

[...] ao contribuinte um crédito fiscal não correspondente ao resultante das efetivas entradas, em seu estabelecimento, de mercadorias, matérias-primas e outros insumos. Tal crédito fiscal, por força da legislação de regência, passa a ser utilizado como moeda de pagamento do ICMS.²⁰⁴

De outro modo, importante que a adoção deste crédito não prejudique o contribuinte nem amesquinhe o princípio da não-cumulatividade, sob pena de sua inconstitucionalidade.

Tendo em vista que a utilização do crédito presumido não é obrigatória, ou seja, o Estado deixa ao critério do contribuinte a opção pelo uso ou não deste crédito, entendemos que referido instituto não fere o princípio da não-cumulatividade. Todavia, se o crédito presumido for de uso obrigatório e se constate que sua utilização prejudica o contribuinte, seu retorno ao sistema normal de compensação dos créditos e débitos deve ser deferido imediatamente pelo Poder Judiciário.

No Estado de São Paulo, referido crédito é conhecido como crédito outorgado e determinado pelo Anexo III do Regulamento do ICMS²⁰⁵, salientando, por fim, que

²⁰⁴CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 315.

²⁰⁵O Decreto nº 45.490, de 30-11-2000, que regulamenta o ICMS paulista, no anexo III estabeleceu diversas modalidades de créditos presumidos, vejamos alguns exemplos, lembrando que várias outras hipóteses lá se encontram:

ANEXO III

Artigo nº 11 (TRANSPORTE) - O estabelecimento prestador de serviço de transporte, exceto o aéreo, poderá creditar-se da importância correspondente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação (Convênio ICMS-106/96, com alteração do Convênio ICMS-95/99).

§ 1º - O benefício previsto neste artigo é opcional, devendo alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional e sua adoção implicará vedação ao aproveitamento de quaisquer outros créditos.

§ 2º - O contribuinte declarará a opção em termo lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, devendo a renúncia a ela ser objeto de novo termo, termos esses que produzirão efeitos a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da sua lavratura.

§ 3º - Na hipótese de o prestador de serviço não estar obrigado a inscrever-se no Cadastro de Contribuintes deste Estado ou à escrituração fiscal, o crédito concedido nos termos deste artigo poderá ser apropriado na guia de recolhimento, observado o disposto no § 3º do artigo 115 (Convênio ICMS-106/96, cláusula primeira, § 3º, acrescentado pelo Convênio ICMS-85/03). (Acrescentado o § 3º pelo inciso X do art. 2º do Decreto nº 48.294 de 02-12-2003; DOE 03-12-2003; efeitos a partir de 03-11-2003).

Artigo nº 12 (TRANSPORTE AÉREO) - O estabelecimento prestador de serviço de transporte aéreo poderá creditar-se da importância que resulte em carga tributária correspondente a 8% (oito por cento) (Convênio ICMS-120/96, cláusula primeira, §§ 1º e 2º).

os créditos ali determinados são de uso facultativo, o que corresponde ao intuito do princípio da não-cumulatividade.

4.6 Semelhanças e Divergências com a Não-Cumulatividade no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O IPI surgiu com a Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, e hoje está entalhado na Constituição Federal, em seu art. nº 153²⁰⁶, sendo a competência para sua criação atribuída à União Federal.

Referido imposto também é pautado pelo princípio da não-cumulatividade, a qual se encontra inserto no § 3º, inciso II, do art. nº 153 da Constituição Federal, assim disposto: (IPI) “II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; [...]”

O princípio da não-cumulatividade do IPI é idêntico ao do ICMS, ou seja, compensa-se o que “for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” (art. nº 155, § 2º, I, da CF).²⁰⁷

§ 1º - O benefício previsto neste artigo é opcional e sua adoção implicará vedação ao aproveitamento de quaisquer outros créditos.

§ 2º - O contribuinte declarará a sua opção em termo lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, devendo a renúncia a ela ser objeto de novo termo, termos esses que produzirão efeitos por período não inferior a 12 (doze) meses, contados do primeiro dia do mês subsequente ao da sua lavratura.

Artigo nº 13 - Na saída do produto lã ou palha de aço ou ferro, classificado no código 7323.10.00 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, promovida pelo estabelecimento fabricante, este estabelecimento, em substituição ao aproveitamento dos créditos do imposto relativos à aquisição de energia elétrica, óleo emulsionável e materiais de embalagem, exceto filme impresso BB8 (SAC), utilizados no processo industrial, poderá optar pelo crédito de importância equivalente à aplicação de 6,97% (seis inteiros e noventa e sete centésimos por cento) sobre o valor da operação de saída. (Acrescentado pelo inciso X do artigo 2º do Decreto nº 46.295 de 23/11/2001; DOE 24/11/2001; efeitos a partir de 01/12/2001).

§ 1º - Não se compreende na operação de saída referida neste artigo aquela cujo produto seja objeto de posterior retorno, real ou simbólico.

§ 2º - O crédito correspondente ao percentual referido neste artigo condiciona-se a que a operação de saída seja tributada ou, não o sendo, haja expressa previsão para manutenção do crédito.

§ 3º - A opção prevista no "caput" será formalizada mediante termo lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, devendo a renúncia ser objeto de novo termo.

²⁰⁶ Art. nº 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

IV - produtos industrializados; [...]

²⁰⁷ Vittorio Cassone assim definiu o princípio da não-cumulatividade do IPI: “[...] na técnica de apuração do valor do IPI devido (a recolher) que, no dizer do art. 49 do CTN/66, resulta da diferença a maior, em determinado período, entre o IPI referente aos produtos saídos do

Uma das particularidades do IPI que o diferencia do ICMS é a sua característica federal, enquanto o ICMS é estadual com caráter nacional.²⁰⁸ Referida característica facilita seu entendimento e limita as divergências, vez que o ente competente para sua criação é um só, qual seja, a União Federal, quando no ICMS temos 21 entes federados com competência para a sua criação. Desta forma, as divergências e as colisões de interesses surgem com grande frequência, fato que conhecemos por guerra fiscal.

Outra diferença que merece ser apontada entre a não-cumulatividade do ICMS e do IPI é o campo de abrangência. No ICMS, conforme veremos, o princípio da não-cumulatividade sofre limitações constitucionais²⁰⁹, tais como a vedação ao crédito em operações isentas, não-tributadas ou com redução da alíquota.

Já no IPI não há esta restrição constitucional, motivo pelo qual os insumos isentos e os casos de alíquota zero²¹⁰ geram créditos a serem compensados.

De todo modo, este não é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o qual mudou seu entendimento e se posicionou determinando que não há direito ao creditamento em operações com alíquota zero ou insumos isentos.²¹¹

estabelecimento e o montante do IPI relativo aos produtos nele entrados” (Direito Tributário. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 268.).

²⁰⁸Corroborando o que dissemos acima Ives Gandra da Silva Martins: “[...] a não-cumulatividade do IPI não oferece problema porque é federal e não tem as variações interestaduais. Agora, é evidente que o assunto tem de ser examinado, pois o governo não quer perder receita” (Op. cit., 2001, p. 4.).

²⁰⁹Art. nº 155. § 2º. 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.

²¹⁰“Não precisamos ir mais longe para elaborar nossas considerações a respeito do efeito que a alíquota zero provoca no princípio da não-cumulatividade. Como nos parece claro, ocorrente que seja a hipótese de alíquota nula, aplica-se-lhe os mesmos contornos da isenção no início, no meio ou no final do ciclo. A alíquota zero, como a isenção, provocam um hiato, no qual não emerge a imposição de pagamento do tributo. Há relação jurídica tributária, porém como os mesmos efeitos da extrafiscalidade, como salienta o Professor Paulo. Neste caso, portanto, e por uma questão óbvia, não há crédito do imposto correspondente à última operação, dado que dela não decorreu qualquer montante do imposto que fosse passível de creditamento. Isto, porém, não inibe o crédito do imposto referente a todas as etapas anteriores àquela em que se verificou a ocorrência da alíquota zero, posto que se assim não fosse, tal efeito seria marcadamente cumulativo para os preços dos bens ou serviços” (MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2008. p. 193.).

²¹¹RE nº 353.657-5 – Paraná – Pleno – Rel. Min. Marco Aurélio – j. 25.06.07 – DJ-e 06.03.08, p. 49. Ementa IPI - Insumo – Alíquota Zero – Ausência de direito ao creditamento. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria

No mais, tudo o que dissemos sobre a não-cumulatividade se aplica ao IPI.

4.7 Semelhanças e Divergências com a Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS

O PIS e a COFINS são tributos do grupo das contribuições e sua diferença para com os outros tributos é a destinação específica, ou seja, as contribuições são tributos ligados à execução de uma atividade estatal ou paraestatal específica, que pode aproveitar ou não ao contribuinte. A referibilidade ao contribuinte da contribuição social não é inerte ao tributo, nem mesmo o seu fato imponible.

Luciano Amaro²¹² entende que as contribuições fazem parte de um terceiro grupo de tributos e é composto pelas exações cuja tônica não está nem no objetivo de custear as funções gerais e indivisíveis do Estado (como ocorre com os impostos) nem numa utilidade divisível produzida pelo Estado e fruível pelo indivíduo (como ocorre com os tributos conhecidos como taxa, pedágio e contribuição de melhoria). Para ele a característica marcante do regime das contribuições está na destinação a determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público.

A Constituição (art. nº 195, com a redação da EC nº 20/98) estabelece que 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 de contribuições: I) dos empregados, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: 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 faturamento; c) o lucro; II) do trabalhador e dos demais segurados da previdência social; III) sobre a receita de concursos de prognósticos; e do produtor, parceiro, meeiro e arrendatários rurais, pescador artesanal, bem como

considerada a alíquota zero. IPI – Insumo – Alíquota Zero – Creditamento – Inexistência do direito – Eficácia. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica.

²¹²AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2007. p 84.

os respectivos cônjuges que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes.

Até o advento da Emenda nº 42 de 19.12.2003, a não-cumulatividade na COFINS era prevista apenas na legislação ordinária, ou seja, não contava com o amparo constitucional.²¹³ A Emenda Constitucional nº 42 de 19.12.2003²¹⁴ foi o instrumento que atribuiu *status* constitucional a não-cumulatividade, entretanto, não foi explícita quanto à obrigatoriedade da mesma.

Desta forma, o caráter facultativo ou obrigatório da não-cumulatividade defluirá da interpretação que seja dado ao preceito constitucional, porque poderá ser entendido que: (a) a lei terá a faculdade de dispor (ou não) sobre tal sistemática; e, se o fizer, distinguirá os setores de atividade econômica para os fins de carga tributária diferenciada; ou (b) a lei deverá obrigatoriamente estatuir a não-cumulatividade para as mencionadas contribuições, discriminando os setores aplicáveis. De outro modo, ao contrário do previsto para o IPI e ICMS, a legislação relativa às contribuições não prevê a emissão de notas fiscais e registro em livros especiais, nem a necessidade de o crédito ser apropriado de conformidade com notas fiscais emitidas por terceiros.²¹⁵

Já o Programa de Integração Social (PIS)²¹⁶, que é destinado a financiar o “*programa de seguro-desemprego*” e o “*abono salarial*”, e tem como base de cálculo o valor do faturamento, que corresponde à totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pelas pessoas jurídicas de direito privado, recebeu a determinação de ser não-cumulatividade por meio da Lei Federal nº 10.637, de 30.12.2002, a qual foi alterada pela lei nº 10.684 de 10.05.2003.²¹⁷

²¹³Leis que previam a não-cumulatividade nas contribuições: Lei Federais nºs 10.336 de 2001; 10.637 de 2002; 10.833 de 2003.

²¹⁴EMENDA Nº 42 - Art. 1º - Os artigos da Constituição a seguir enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 195. [...]”

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.”(NR)

²¹⁵MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 330.

²¹⁶Art. 239 da Constituição Federal.

²¹⁷Art. 3º - Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) no § 1º do art. 2º desta Lei;

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

III - (VETADO);

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

X - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

XI - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

§ 1º - O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no *caput* do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do *caput*, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do *caput*, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do *caput*, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do *caput*, devolvidos no mês.

§ 2º - Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 3º - O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º - O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 5º - (VETADO).

§ 6º - (VETADO).

§ 7º - Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º - Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

Vale observar que a não-cumulatividade no PIS e na COFINS não é semelhante à aplicada no ICMS e no IPI, mesmo porque estes últimos afetam diretamente o consumidor final, enquanto os primeiros incidem sobre o faturamento ou receita bruta, ou seja, têm um campo de abrangência bem superior.

Nesse sentido, Marco Aurélio Greco²¹⁸ lecionou dizendo que,

[...] embora a não-cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto de “receita” e não “produto”.

Tendo em vista que o tema de nosso trabalho é a não-cumulatividade no ICMS, optamos por trazer apenas algumas informações perfunctórias sobre este instituto no âmbito das contribuições sociais, apenas para que o leitor tenha ciência da existência do instituto em outros tributos, que não os incidentes sobre o consumo.

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º - O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 12. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento) e, na situação de que trata a alínea b do inciso II do § 4º do art. 2º desta Lei, mediante a aplicação da alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

§ 13 - Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do *caput* deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo.

§ 15 - Sem prejuízo da vedação constante na alínea “b” do inciso I do *caput*, excetuam-se do disposto nos incisos II a IX do *caput* os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no § 1º do art. 2º, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas com a venda desses produtos.

§ 16 - O disposto no § 12 também se aplica na hipótese de aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nºs 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. nº 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994.

²¹⁸GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. **IOB**, v. 1, p. 109, 2004.

4.8 Substituição Tributária

O parágrafo 7º do artigo nº 150 da Constituição Federal autorizou o legislador tributário a atribuir a terceira pessoa a responsabilidade pelo pagamento do tributo sob a modalidade da substituição tributária.²¹⁹

Diversamente da substituição tributária do art. nº 128 do CTN, conhecida por substituição tributária para trás²²⁰, haja vista que se reporta a um fato imponível já ocorrido, e que nenhuma preocupação causa a doutrina, a substituição tributária para frente é objeto de diversas discussões, conforme veremos.

Esta substituição tributária tem como característica a escolha de terceira pessoa para fazer a retenção e o recolhimento do ICMS que irá incidir em futuras circulações de mercadorias.²²¹ Ressalte-se que o substituto na maioria das vezes não realizou o fato imponível, porém, é o responsável pelo pagamento do imposto e do cumprimento das obrigações acessórias.

Mas, especificamente, o ICMS será recolhido no começo da cadeia e terá como base de cálculo o valor da operação atual e o das operações subseqüentes, o qual é estimado pelos órgãos arrecadadores.²²²

²¹⁹CF – Art. nº 150 [...]

Parágrafo 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

²²⁰Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto afirmaram ser possível a substituição tributária para trás, desde que: “o regime jurídico aplicável à tributação será o regime do substituído e não o regime do substituto; a lei aplicável é a da data das operações substituídas e não a data da operação do substituto; e, em último lugar, requer a Constituição que a lei estabeleça mecanismos expeditos, ágeis, prontos e eficazes de ressarcimento do substituto, sob pena de comprometer a validade da substituição” (Substituição e responsabilidade tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 49, p. 76.).

²²¹Ressalte-se que no presente trabalho estamos tomando como parâmetro o ICMS mercantil, todavia o que estamos dizendo se aplica a todos os impostos sobre o consumo.

²²²O CTN também contém a previsão de atribuir a terceira pessoa a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS. Referida previsão se encontra nos artigos nºs 121, parágrafo único, II e no 128. Vejamos:

Art. nº 121. Sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único – O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

[...]

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. nº 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva

Na substituição tributária “*para frente*” parte-se do pressuposto de que o fato imponível ocorrerá no futuro e, por conseguinte, a cobrança antecipada do tributo é válida, sobretudo quando houver receio de que o contribuinte possa praticar evasão fiscal. Assim, por cautela tributa-se fato que ainda não aconteceu, que não existe ainda e que poderá nunca vir a existir.²²³

O foco deste trabalho não é discutir a constitucionalidade da substituição tributária, mas somente avaliá-la em face do princípio da não-cumulatividade, entretanto, mister trazer o entendimento de Roque Antonio Carrazza²²⁴ sobre este instituto a fim de demonstrar a afronta à Constituição por meio desta ficção legal. Para Carrazza esta modalidade de responsabilidade por fato futuro fere, dentre outros instituto, o princípio da tipicidade tributária, vez que obriga o pagamento do ICMS antes da ocorrência do fato imponível e o tributo só pode nascer após a ocorrência deste.

Afirma ainda, que o parágrafo 7º do art. nº 150 da CF é inconstitucional e que a Emenda Constitucional nº 3/93 “*criou*” uma absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro. É inconstitucional porque “*autoriza*” a tributação de fatos que ainda não ocorreram, mas que podem ocorrer. Dito de outro modo, permite que

obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

²²³CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 277.

²²⁴Apenas para reafirmar, no mínimo o desagrado para com este instituto e no máximo sua inconstitucionalidade, vejamos alguns trechos insertos na obra ICMS, de Roque Antonio Carrazza: “*Não é dado ao legislador escolher o responsável tributário fora da norma jurídica tributária. Exemplificando para melhor esclarecer, não lhe é permitido onerar com a carga econômica do ICMS quem não se relacionou, de nenhum modo, com a prática da operação mercantil que fez nascer este tributo*” (p. 275). E, mais: “*Ora, a Constituição veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência. Para que o mecanismo da substituição venha adequadamente utilizado é preciso que se estribe em fatos concretamente ocorridos; nunca em fatos futuros, de ocorrência incerta. Esta é uma barreira constitucional inafastável, pois integra o conjunto de direitos e garantias que a Lei Maior confere ao contribuinte. É sempre bom termos presente que, se não ocorrerem os pressupostos necessários ao surgimento da própria obrigação tributária – e, portanto, não se pode falar, ainda, em tributo –, por muito maior razão (argumento a fortiori) não se há de cogitar da substituição de sujeito passivo que ainda nem existe. Eis aqui um limite lógico: somente se pode substituir sujeito passivo que já exista. Se ainda não surgiu a obrigação tributária, ele não existe e, deste modo, presumi-lo afronta os postulados constitucionais*” (p. 277). E, por fim: “*Temos para nós, entretanto – na trilha do que adiantamos no Capítulo II –, que o referido parágrafo 7º (do art. nº 150 da CF) é inconstitucional, a ninguém podendo, por isso obrigar. Deveras, a Emenda Constitucional nº 3/93 ‘criou’ a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro. O preceito em tela ‘autoriza’ a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias. Ora, o art. 1º da Emenda Constitucional nº 3/93 é inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica, em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio. Este princípio, aplicado ao Direito Tributário, exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do fato imponível*” (p. 279).

a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias, atropelando, desta forma, o princípio da segurança jurídica.²²⁵

A substituição tributária para frente, apesar de entendermos que se trata de um instituto que não deveria estar presente em nosso Direito Positivo por obrigar o recolhimento do ICMS de fato inexistente, temos que aceitar que ela é adotada no ICMS.

A sua utilização sempre vem ligada a justificativa da praticidade fiscal, entretanto, não podemos admitir que uma ficção jurídica que obriga o contribuinte a recolher no ato da aquisição do bem ou serviço o imposto de ato imponível futuro e que talvez nem venham a ocorrer, fira o princípio da não-cumulatividade.

José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo²²⁶ entendem que a substituição tributária para frente só se conciliará com o princípio da não-cumulatividade se seus efeitos forem tais que não conduzam a um indesejável aumento no preço da mercadoria ou serviço. Entendem que haverá apenas um deslocamento, por antecipação, do momento em que parte do imposto será entregue ao Estado, ou seja, ao invés do imposto entrar nos cofres públicos após a ocorrência do fato imponível, este entrará em momento anterior por uma determinação legal.

Forçoso ressaltar que no momento da ocorrência do fato imponível futuro, ou melhor, quando o fato presumido pelo legislador e que deu ensejo à cobrança antecipada ocorrer, o contribuinte substituído deverá se certificar se o valor que fora antecipado corresponde ao valor devido. Se o valor devido for maior do que o recolhido pelo substituto, o substituído deverá recolher aos cofres públicos apenas a diferença entre os valores. De outro modo, se o valor for menor o Estado por determinação do parágrafo 7º do artigo 150 da CF deve assegurar a imediata e preferencial restituição da quantia paga.

Desta forma, para que a substituição tributária para frente não se choque com o princípio da não-cumulatividade o Estado deve criar mecanismos que observem a determinação constitucional. No Estado de São Paulo a lei nº 6.374/89, por seu

²²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. p.279.

²²⁶ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2008. p. 161.

artigo nº 66-B prevê a possibilidade de restituição na hipótese em que a base de cálculo presumida supera o valor real da operação. Porém, poderia ser melhor, poderia ter autorizado o substituído a se creditar imediatamente da quantia paga a maior e não obrigá-lo a ingressar com procedimento para a devolução.

Como outros argumentos, Marco Aurélio Greco²²⁷ também entende que a substituição tributária para frente não fere o princípio da não-cumulatividade, para ele a não-cumulatividade serve para evitar a incidência em cascata, contudo não obriga o legislador a instituir diversas incidências. Destarte, na substituição tributária para frente o legislador instituiu uma incidência única, a qual cumpre com a finalidade instituída pela não-cumulatividade.²²⁸

Sendo assim, e continuando assim, podemos afirmar que a substituição tributária para frente, apesar de todos seus vícios, não afronta o princípio da não-cumulatividade.

4.9 Diferimento

Este instituto apresenta uma peculiaridade, qual seja, não está previsto na Constituição Federal, nem na Lei Complementar e nem mesmo na Lei Ordinária Estadual. Ele somente aparece no regulamento do ICMS, porém não de modo cristalino. O diferimento é fruto de uma norma construída por meio de dispositivos da Lei Estadual que cuidam da substituição tributária.²²⁹

²²⁷GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária**. ICMS, IPI, PIS, COFINS. São Paulo: IOB. p. 59.

²²⁸Christine Mendonça assim entende: “[...] se a cadeia tributável pelo ICMS em que ocorre a substituição tributária for formada tão-só por três pessoas (dois contribuintes e apenas um substituído), não há nenhuma desobediência ao procedimento da não cumulatividade no ICMS. O problema está em quando é mais extensa, pois só há previsão da antecipação do débito do Fisco escritural do ICMS referente ao primeiro substituído. Dessa forma, concluímos que a substituição para frente da forma prescrita hoje pela LC 87/96, bem como pela legislação paulista, pode desobedecer ou não à exigência constitucional da não-cumulatividade no ICMS, isso vai depender da quantidade de contribuintes que irão participar da cadeia tributável pelo ICMS. O fato de o sistema jurídico brasileiro pressupor o nascimento do débito do Fisco escritural e do crédito tributário, presumindo eventos de entrada e de saída da mercadoria no estabelecimento dos contribuintes (substituídos) subseqüentes, é bem discutível. Mas, sob a ótica restrita do procedimento indicado constitucionalmente para o alcance da não-cumulatividade no ICMS, caso haja apenas dois contribuintes (um substituto e outro substituído), não há desobediência” (**A não-cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 222-223.).

²²⁹RICMS – SP – Art. nº 345 – O lançamento do imposto incidente nas sucessivas saídas, para o território do Estado, de cana-de-açúcar em caule de produção paulista, fica diferido para o momento em que ocorrer:

I – sua saída para outro Estado ou para o Exterior;

II – a saída dos produtos resultantes de sua industrialização, inclusive a moagem.

Roque Antonio Carrazza entende que o diferimento não é uma modalidade de isenção, mas sim um adiamento do pagamento do tributo, ou seja, uma espécie de substituição tributária para trás. Para ele:

[...] a legislação permite que pequenos produtores e comerciantes de incipiente organização deixem de recolher o ICMS quando vendem certas mercadorias (aparas de papel, sucata, leite, cana-de-açúcar, etc.). Por força desta mesma legislação, o tributo será pago, no futuro, por quem, tendo adquirido tais mercadorias, promove sua revenda (em geral depois de havê-las submetido a processos de industrialização). O novo contribuinte, no caso, pagará o ICMS devido pela operação mercantil que efetivamente realizou e, também, o referente à operação mercantil anterior, beneficiada pelo diferimento. O diferimento, como já se pode perceber, não passa de modalidade de substituição tributária (no caso, substituição tributária para trás). É um tipo de benefício fiscal, que, em matéria de ICMS, deve obedecer às mesmas diretrizes que norteiam a concessão de créditos presumidos, isenções, etc.²³⁰

No mesmo sentido José Eduardo Soares de Melo, Luiz Francisco Lippo²³¹ e Christine Mendonça²³², entendem que o diferimento é um adiamento do pagamento do tributo, é um caso de substituição tributária para trás, já que o substituído não recolhe o ICMS, ficando este a cargo do substituto.

Art. nº 346 – O lançamento do imposto incidente na saída dos produtos resultantes da industrialização de cana-de-açúcar com destino a cooperativa de que faça parte o remetente fica diferido para o momento e que a cooperativa promover sua saída.

Art. nº 362 – O lançamento do imposto incidente nas sucessivas saídas de coelho fica diferido para o momento em que ocorrer:

I – sua saída para outro Estado;

II – sua saída para o exterior;

III – a saída dos produtos resultantes do abate.

²³⁰CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 332.

²³¹“O diferimento constitui uma técnica impositiva de deslocamento da exigência do tributo para momento posterior à ocorrência do originário fato gerador, com a imputação da responsabilidade de seu recolhimento por parte de terceiro. É utilizado para operações de pequeno porte, ou realizadas por contribuintes sem estrutura empresarial, de proporções modestas ou mesmo sem efetivo estabelecimento, objetivando a simplificação fiscal de determinadas operações.” E continuam: “Em síntese, podemos dizer que na verdade, a lei instituidora do diferimento exclui da hipótese de incidência as operações realizadas pelos produtores (empresas em geral de pequeno porte, que não ofertam condições de fiscalização), transferindo todo o encargo tributário para aquele que realizar a primeira operação sujeita ao imposto” (MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2008. p. 164-165.).

²³²“Diz-se que ocorre isenção quando o legislador faculta por não instituir o tributo em determinadas situações que, constitucionalmente, estariam no âmbito de sua competência. Conforme já foi explicado, há uma mutilação da regra-matriz de incidência tributária em um dos seus critérios, impedindo que essa norma alcance algumas situações. Para esses casos ‘mutilados’ pela norma da isenção não há que se falar em realização do fato jurídico tributário nem sequer em nascimento do crédito tributário. Já quando terceiro é chamado para recolher o tributo referente a um evento passível de tributação que já ocorreu, a doutrina chamará esse fenômeno de substituição tributária para trás ou regressiva. Por essa técnica de arrecadação, o fornecedor da mercadoria (substituído) não recolhe o ICMS. Quem irá recolher é o receptor (substituto) em seu nome” (MENDONÇA, Christine. **A não-cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 205.).

Estas afirmações dos doutrinadores acima citados têm relevância, sobretudo, para avaliarmos se o diferimento fere o princípio da não-cumulatividade. A nosso ver o diferimento, quando ocorrer no início do ciclo, não fere o princípio da não-cumulatividade, uma vez que não houve imposto pago ou devido pelo substituído. Assim, não há que se reclamar o direito ao crédito, vez que este somente surge quando houve a exigência de um pagamento prévio.

Destarte, o que ocorre é que o diferimento transfere para o sujeito imediatamente subsequente a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, motivo pelo qual não há que se falar em crédito a ser compensado em virtude da ausência de obrigação de pagar.

Nesse sentido, aquele que tem o seu imposto diferido nada contribuirá para os cofres públicos, como também não está incumbido de ressarcir o adquirente de suas mercadorias, ou seja, ele foi desonerado do pagamento do tributo. Já o ressarcimento do substituto (aquele que tem o dever de recolher o ICMS) será feito por meio da venda da mercadoria ao próximo da cadeia comercial. Este ressarcimento se espelha na técnica da substituição tributária, isto é, é feito pelo meio mais rápido e eficaz.²³³

Entretanto, se o diferimento ocorrer no meio do ciclo, os créditos imediatamente anteriores e posteriores, devem ser anulados, recebendo desta forma, o mesmo tratamento dado às isenções.

No entanto, por outro lado, necessário frisar que a operação diferida é a referência para a aplicação da alíquota e para a ciência da base de cálculo, além do que os deveres instrumentais devem ser cumpridos tanto pelo sujeito chamado de substituído como pelo substituto, fato que dará ensejo a infração tributária caso não observado.

4.10 Exceções a Não-Cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade só pode ser limitado ou excepcionado por norma superior ou pela própria norma que o criou. A norma superior seria a “*norma*

²³³MENDONÇA, Christine. **A não-cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 206.

fundamental’ de Hans Kelsen²³⁴, entretanto esta é apenas um axioma de nosso ordenamento e, portanto, nada dispõe sobre o assunto. A norma que a criou, qual seja a Constituição Federal, é a única que pode limitá-la. Entretanto, uma ressalva se faz necessária neste ponto, vez que o princípio da não-cumulatividade é norma constitucional de hierarquia superior às demais normas, sobretudo às que estipulam as suas exceções, motivo pelos quais estas devem ser interpretadas restritivamente. Em outras palavras, se o legislador constituinte pretendeu assegurar que a não-cumulatividade é a regra condutora do ICMS, as supostas exceções, obviamente, devem ser analisadas com reservas e cautelas.²³⁵

Do mesmo modo, as normas infraconstitucionais tributárias que regem o ICMS devem, necessariamente, sujeitar-se ao princípio da não-cumulatividade, vez que são hierarquicamente inferiores à norma da não-cumulatividade, além de não criar mecanismos que na teoria observem o princípio da não-cumulatividade.

²³⁴ “[...] a norma que representa o fundamento de validade de uma outra norma é, em face desta, uma norma superior. Mas a indagação do fundamento de validade de uma norma não pode, tal como a investigação da causa de um determinado efeito, perder-se no interminável. Tem de terminar numa norma que se pressupõe como a última e a mais elevada. Como norma mais elevada, ela tem de ser pressuposta, visto que não pode ser posta por uma autoridade, cuja competência teria de se fundar numa norma ainda mais elevada. A sua validade já não pode ser derivada de uma norma mais elevada, o fundamento da sua validade já não pode ser posto em questão. Uma tal norma, pressuposta como a mais elevada, será aqui designada como norma fundamental (Grundnorm). Já para ela tivemos de remeter a outro propósito. Todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma e mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa. A norma fundamental é a fonte comum da validade de todas as normas pertencentes a uma e mesma ordem normativa, o seu fundamento de validade comum. O fato de uma norma pertencer a uma determinada ordem normativa baseia-se em que o seu último fundamento de validade é a norma fundamental desta ordem. É a norma fundamental que constitui a unidade de uma pluralidade de normas enquanto representa o fundamento da validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa” (KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 217.).

²³⁵ “O comando constitucional que estabelece o respeito ao citado princípio (art. 155, parágrafo 2º, I), inequivocamente, é norma constitucional de hierarquia superior àquelas que estipulam as supostas exceções. Sim, porque se acaso o legislador constituinte derivado pretender excluí-lo do Texto Constitucional haverá evidente desorganização da estrutura econômica e tributária que orientam o sistema normativo constitucional. Inexistente o comando, os preços dos produtos automaticamente crescerão artificialmente em todas as etapas do ciclo, pela incorporação de uma carga tributária que na verdade não existe, como já demonstramos ao expor a sistemática do princípio. O mesmo, porém, não se poderá dizer caso a intenção seja a de eliminar o conteúdo das alíneas a e b, do inc. II. Essa eventual exclusão, ao contrário daquela, não provocará qualquer desorganização na estrutura econômica e tributária do sistema constitucional. Isto porque sem as supostas exceções todos os participantes do ciclo de comercialização das mercadorias e serviços estarão procedendo ao creditamento do imposto incidente sobre as operações anteriores para abatê-las das suas operações. Ora, se é possível extirpar as regras constitucionais que fixam os casos de isenção e não-incidência do princípio da não-cumulatividade do ICMS, mas não é possível eliminar o próprio princípio, torna-se clara a conclusão de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, segundo a qual até mesmo entre essas normas há hierarquia. Normas constitucionais que introduzem princípios são hierarquicamente superiores às demais normas que disciplinam relações ordinárias, ainda que sejam também normas constitucionais” (MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2008. p. 172-173.).

Destarte, a Carta Constitucional ao estabelecer a não-cumulatividade já determinou as possíveis exceções ao princípio, ou seja, determinou que as operações isentas ou não tributadas pelo ICMS não darão direito ao crédito do imposto estadual. E também determinou que os créditos compensados deverão ser estornados quando as operações subseqüentes sejam isentas ou não tributadas.²³⁶

Estas são as únicas hipóteses válidas de limites a não-cumulatividade, qualquer outra exceção ou limitação criada por norma inferior deverá ser considerada inconstitucional por afrontar o determinado por norma superior. Até mesmo a interpretação destas exceções deve ser feita restritivamente, conforme dissemos acima, uma vez que são postas por norma constitucional hierarquicamente inferior à que estabelece o princípio da não-cumulatividade.

Com relação a não-incidência o tema se reveste de aparente facilidade, haja vista que se não há tributação, ou melhor, se o evento não foi recortado para ser hipótese do ICMS, não há que se falar em geração de crédito e, não havendo crédito, não há como o princípio da não-cumulatividade agir.

Quando não há incidência do imposto, simplesmente o crédito para a operação subseqüente é também inexistente.

A não-incidência, dado mesma a sua descaracterização como instituto jurídico de Direito Tributário, nem sequer exige maiores considerações. Sim, porque se não toca a regra-matriz de incidência tributária, nada dela se poderá falar. Dizer que na não-incidência a hipótese está fora do campo de abrangência do tributo, ou que o fato não está tipificado como fato jurídico tributário, é o mesmo que desqualificá-la como tal. E, se está desqualificada como tal, nada se poderá dizer a seu respeito, ao menos no campo tributário.²³⁷

²³⁶ A Carta Magna assim determinou: Art. nº 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação 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:

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.

²³⁷ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2008. p. 177.

Para Roque Antonio Carrazza a não-incidência é um conceito didático e não técnico, vez que nunca fez parte da hipótese de incidência tributária. Para ele,

[...] não há incidência quando não ocorre fato algum ou quando ocorre um fato tributariamente irrelevante, isto é, que não se ajusta (subsume) a qualquer hipótese de incidência tributária (fato gerador “in abstracto”). Geraldo Ataliba equiparava, como sua extraordinária didática, a situação de não-incidência tributária ao não crime.

E, continua:

Diante do exposto fica claro que, enquanto a isenção, a remissão e a anistia dependam de lei (*lato sensu*) para validamente surgirem, a não-incidência decorre da própria natureza das coisas, podendo – e devendo – ser deduzida por mero labor exegético. Ou, se preferirmos, enquanto a isenção, a remissão e a anistia derivam da lei, a não-incidência deriva da falta de lei (em alguns casos) ou da impossibilidade jurídica de tributar certos fatos, em face de a eles não se ajustar a regra-matriz constitucional do tributo. Em suma, lei (*lato sensu*) que isente, remita ou anistie situação de não-incidência é inócua.²³⁸

Nesse sentido a não-incidência é um nada tributário, vez que está fora do mundo jurídico.

Tendo em vista a aparente simplicidade da exceção do princípio da não-cumulatividade em face da não-incidência, busquemos, agora, o sentido correto da outra limitação constitucional, qual seja, a isenção.²³⁹

²³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 235-236.

²³⁹ Conforme Roque Antonio Carrazza: “*Diante do que até aqui expusemos, é fácil percebermos que quaisquer restrições em relação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS só podem advir do Estatuto Supremo. Tais restrições – vamos logo admitindo – existem. São as apontadas no inciso II do parágrafo 2º do art. 155 da CF: ‘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’.*”

Apenas nas hipóteses de isenção ou não incidência (que podem, aliás, ser afastadas pela legislação ordinária) é que o princípio da não-cumulatividade do ICMS cede passo. Não pode haver outras restrições aos ditames constitucionais que incidem sobre esta matéria (que, como vimos, confere um direito público subjetivo ao contribuinte, oponível à própria pessoa política tributante). Este rol é taxativo (numerus clausulus), não sendo dado nem ao legislador, nem ao julgador, nem ao intérprete, ampliá-lo, tanto mais porque as exceções devem ser interpretadas restritivamente, nos termos da conhecida parêmia exceptio est strictissimae interpretationis. Depois, a contrario sensu, temos que, ‘se a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes’, em todas as demais hipóteses haverá obrigatoriamente o direito de crédito” (ICMS. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 328.).

4.10.1 Isenção

A isenção é uma limitação constitucional a não-cumulatividade no âmbito do ICMS, haja vista a disposição da carta magna, além de ser um forte instrumento de extrafiscalidade.²⁴⁰

Antes, porém, de analisarmos a isenção em relação a não-cumulatividade, necessário definirmos o objeto de nosso estudo.

Várias são as teorias que buscam definir a isenção em matéria tributária, dentre elas a que entende que ela não dá margem ao nascimento do tributo. Isto é, defendem os juristas adeptos desta corrente que na isenção não há incidência da norma jurídica tributária e a definem como sendo uma hipótese de não-incidência tributária legalmente qualificada.

Outra corrente, considerada tradicional, considera a isenção como sendo um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo devido, isto é, o legislador, por meio de lei, desonera o sujeito passivo do recolhimento do tributo.

Paulo de Barros Carvalho afirma que,

[...] de fato, é insustentável a teoria da isenção como dispensa do pagamento de tributo devido. Traz o pressuposto de que ao ocorrer a incidência da regra-matriz, surge a obrigação tributária e, logo a seguir, acontece a desoneração do obrigado, por força da percução da norma isentiva. O preceito da isenção permaneceria latente, aguardando que o evento ocorresse, que fosse juridicizado pela norma tributária, para, então, irradiar seus efeitos peculiares, desjuridicizando-o como evento ensejador de tributo, e transformando-o em fato isento. Essa desqualificação factual seria obtida mediante a exclusão do crédito, outra providência logicamente

²⁴⁰Conforme Paulo de Barros Carvalho: “O mecanismo das isenções é um forte instrumento de extrafiscalidade. Dosando equilibradamente a carga tributária, a autoridade legislativa enfrenta as situações mais agudas, onde vicissitudes da natureza ou problemas econômicos e sociais fizeram quase que desaparecer a capacidade contributiva de certo segmento geográfico ou social. A par disso, fomenta as grandes iniciativas de interesse público e incrementa a produção, o comércio e o consumo, manejado de modo adequado o recurso jurídico das isenções. São problemas alheios à especulação jurídica, é verdade, mas formam um substrato axiológico que, por tão próximo, não se pode ignorar. A contingência de não levá-los em linha de conta, para a montagem do raciocínio jurídico, não deve conduzir-nos ao absurdo de negá-los, mesmo porque penetram a disciplina normativa e ficam depositados nos textos do direito posto. O intérprete do produto legislado, ao arrostar as tormentosas questões semânticas que o conhecimento da lei propicia, fatalmente irá deparar-se com resquícios dessa intencionalidade que presidiu a elaboração legal” (**Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 493.).

impossível. Traduz, na verdade, uma cadeia de expedientes imaginativos, para amparar uma inferência absurda e contrária ao mecanismo da dinâmica normativa.²⁴¹

Para esta última, o fato imponível ocorre, porém o pagamento é dispensado por lei.

Para Aliomar Baleeiro²⁴²,

[...] a norma isencional – e é irrelevante que seja criada, simultaneamente, na lei que institui o tributo, ou em outra, posterior – uma vez posta, atuará na norma de tributação, reduzindo-lhe o campo de incidência. A autuação é logicamente concomitante e não sucessiva no tempo.

Roque Antonio Carrazza²⁴³, sobre o tema em comento assim ensinou:

[...] isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que surja de modo mitigado (isenção parcial). Ou, se preferirmos, é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo nasça *in concreto* (evidentemente, naquela hipótese descrita na lei isentiva).

Após os conceitos acima expostos, podemos entender que a isenção ou a não incidência atua por meio da mutilação de um ou mais aspectos da regra-matriz, que não o aspecto quantitativo.

A isenção ou não incidência só podem mutilar o aspecto material, mutilando parcialmente a hipótese de incidência da norma instituidora do tributo; no temporal, mutilando algum período de tempo de incidência dessa norma; no espacial, mutilando a incidência dessa norma sobre fatos ocorridos em certas regiões geográficas; e no pessoal, mutilando a sua incidência sobre fatos realizados por certas pessoas.²⁴⁴

Quanto ao aspecto quantitativo, este nunca poderá ser objeto da isenção ou não-incidência, uma vez que os seus elementos constitutivos são essencialmente numéricos. Assim, na hipótese de mutilação do aspecto quantitativo estaremos falando de redução de base de cálculo ou de alíquota. Na redução de base de

²⁴¹CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 482.

²⁴²BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 118.

²⁴³CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 829.

²⁴⁴MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2008. p. 191.

cálculo ou alíquota não há que se falar em óbice ao direito de crédito, vez que não se trata de isenção ou não-incidência.

Entretanto, Roque Antonio Carrazza entende de modo diverso, quando afirma que a alíquota zero também é fórmula de isenção. Para ele a redução da alíquota de um tributo ao valor zero tem os mesmos efeitos da isenção, qual seja, o não pagamento do tributo, em outras palavras, se alíquota do ICMS para determinado bem for zero por cento, o legislador estará prescrevendo que o bem é isento do pagamento do tributo. De qualquer modo, sendo a alíquota zero um método de isenção, o importante é que nos dois casos o contribuinte estará desobrigado de recolher o tributo.

Entretanto, importante consignar que a isenção não dispensa o sujeito passivo da obrigação de atender aos deveres instrumentais, pois o fato impositivo ocorreu e deu ensejo ao nascimento da obrigação tributária. O que a isenção faz é dispensar o sujeito passivo do pagamento do tributo.²⁴⁵

E, ainda, é questão estável que os preceitos que extingam ou reduzam as isenções só devam entrar em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que forem publicados. Os dispositivos editados com esse fim equivalem, em tudo e por tudo, aos que instituem o tributo, inaugurando um tipo de incidência. Nesses termos, em homenagem ao princípio da anterioridade, o termo inicial de sua vigência fica diferido para o primeiro dia do próximo exercício.²⁴⁶

A isenção como limitação constitucional a não-cumulatividade se justifica em virtude da ausência do crédito, ou melhor, de imposto pago, sendo assim, não há que se falar em acúmulo do imposto para as etapas subseqüentes.

²⁴⁵“A isenção, de outro lado, pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. Não incidisse, não surgiria qualquer obrigação, não havendo a necessidade de lei para a exclusão do crédito. Esta sobrevém justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicariam o dever de pagamento do tributo. [...] A isenção depende de lei específica que defina suas condições, requisitos e abrangência (arts. 150, parágrafo 6º, da CF, e 176 do CTN). Para os tributos sob reserva de Lei Complementar, também a concessão de isenção terá de ser feita através de tal instrumento legislativo, pois a isenção implica renúncia fiscal, precisando ser veiculada com o mesmo quorum exigido para a instituição da norma impositiva” (PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 182.).

²⁴⁶CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 482.

Pensando assim, o constituinte originário limitou o princípio da não-cumulatividade, pois, caso contrário, haveria um prejuízo a ser suportado pelo Estado, vez que o contribuinte poderia realizar um crédito de uma operação de cujo imposto não houve pagamento. Isto é, sem o impedimento do crédito, o Estado receberá menos do que o devido, pois o pagamento não realizado da operação isenta comporá a base do crédito a ser descontado do débito, gerando assim um recolhimento menor aos cofres públicos.

Entretanto, quando a isenção ocorre no meio da cadeia produtiva é que as divergências doutrinárias surgem, vez que o imposto pago antes da incidência da isenção não daria direito a crédito, onerando a cadeia e provocando o enriquecimento ilícito do Estado.

Hugo de Brito Machado assim entende e ensina:

Parte da doutrina sustenta que a não oneração da mercadoria pelo imposto na etapa anterior não enseja o direito ao crédito do ICMS. [...] assim, estaria quebrado o princípio da não-cumulatividade, pois as onerações anteriores à última ficariam isoladas das próximas operações, ou seja, a mercadoria ficaria mais cara para o contribuinte adquirente. Também a finalidade do instituto da isenção sobre o produto teria resultado diverso daquele pretendido pelo legislador. Não utilizando o crédito da operação anterior o custo da mercadoria é maior e conseqüentemente o valor de revenda para o contribuinte final está onerado em virtude da isenção na operação anterior.²⁴⁷

A isenção no meio da cadeia anula o crédito das operações anteriores, gerando assim a incidência em cascata, o aumento no preço final para o consumidor e o enriquecimento ilícito do Estado. Uma vez que os pagamentos do ICMS realizados pelos contribuintes não serão considerados créditos no cálculo final do débito do imposto, o valor recebido pelo Estado será maior do que o realmente devido se isenção não houvesse. Desta forma, a isenção, ao invés de ajudar, acaba por atrapalhar.

O princípio da não-cumulatividade, conforme vimos, é um instituto que tem como fim precípua evitar a elevação artificial dos preços dos bens e serviços mediante o sistema de débito e crédito do imposto. O princípio evita a incidência reiterada do imposto sobre uma mesma base de cálculo, de forma que ao consumidor final o preço do produto ou serviço não estará muitas vezes superior ao

²⁴⁷MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., 1999, p. 140.

que efetivamente estaria caso não se aplicasse aquela sistemática. A isenção, como vimos, é um instituto jurídico destinado à supressão da carga tributária, como forma de minorar problemas de natureza econômica ou social.

Destarte, o manejo da não-cumulatividade nas hipóteses de isenção, evidentemente, haverá que considerar aquele aspecto de proteção do interesse do consumidor final. Ou, por outras palavras, a aplicação da não-cumulatividade nos casos de mercadorias ou serviços isentos deverá produzir no preço final para o consumidor um efeito igual ou melhor que produziria caso houvesse a incidência tributária. Saliente-se ainda que os Estados podem por legislação própria autorizar o crédito das operações isentas, sendo, tal atitude, verdadeiro favor legal, de acordo com o entendimento do STF.²⁴⁸

Tércio Sampaio Ferraz Júnior²⁴⁹ sustenta que:

[...] o princípio da não-cumulatividade caracteriza uma técnica de política fiscal funcionalmente mais adequada e normativamente mais justa, e se as isenções e as não-incidências podem provocar, em não compensando o crédito a eles referentes, perversos efeitos cumulativos em cascata, então as exceções contidas nas alíneas “a” e “b” do inc. II do parágrafo 2º do art. nº 155 só cabem para aquelas situações em que o 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

²⁴⁸ADI 2320/ SC –

Relator: Min. EROS GRAU

Órgão Julgador: Tribunal Pleno

“EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 11.362, DO ESTADO DE SANTA CATARINA. CONCESSÃO DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO OU DE ISENÇÃO. MANUTENÇÃO INTEGRAL DO CRÉDITO FISCAL RELATIVO À ENTRADA DE PRODUTOS VENDIDOS. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, INCISO II, “a”¹¹ e “b”, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. INOCORRÊNCIA. 1. A norma impugnada, ao assegurar o direito à manutenção do crédito fiscal em casos em que há redução da base de cálculo ou isenção, não afronta o princípio da não-cumulatividade. Ao contrário, viabiliza sua observância, em coerência com o disposto no artigo 32, II, do Convênio ICMS n. 36/92. 2. O artigo 155, § 2º, inciso II, “b” da CB prevê que a isenção ou não-incidência acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo determinação em contrário. A redução de base de cálculo é, segundo o Plenário deste Tribunal, espécie de isenção parcial, o que implica benefício fiscal e aplicação do preceito constitucional mencionado. Precedentes. 3. A disciplina aplicada à isenção estende-se às hipóteses de redução da base de cálculo. 4. Visando à manutenção do equilíbrio econômico e a evitar a guerra fiscal, benefícios fiscais serão concedidos e revogados mediante deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal. O ato normativo estadual sujeita-se à Lei Complementar ou a convênio [artigo 155, § 2º, inciso XII, “f”]. 5. O Convênio ICMS n. 36/92 autoriza, na hipótese dos autos, a manutenção integral do crédito, ainda quando a saída seja sujeita a redução da base de cálculo ou isenção --- § 7º da Cláusula 1ª do Convênio ICMS n. 36/92. 6. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.”

²⁴⁹FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. ICMS – Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 13, p. 14, 1989.

aparecem quando a isenção ou não incidência ocorrem no começo ou no fim do ciclo de circulação de mercadoria. Nestes casos e apenas da aplicação do princípio da não-cumulatividade haveria um prejuízo para o órgão arrecadador, configurando-se destarte uma situação excepcional a exigir a aplicação da regra da especialidade e da qual decorre o estrito entendimento das referidas alíneas “a” e “b”. Este entendimento estrito, que preserva o sentido próprio e genérico da não-cumulatividade, exige, por outro lado, que quando a isenção ou a não-incidência ocorra no meio do ciclo, o crédito 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 casos, vale plenamente o princípio da não-cumulatividade.

Por isso, as alíneas “a” e “b”, do inc. II do parágrafo 2º do art. nº 155 da CF, na verdade, não constituem exceções à regra da não-cumulatividade, por não haver acúmulo de imposto a se compensar. Existe, sim, uma não-cumulatividade que se coaduna com aqueles institutos, de sorte a produzir um efeito ainda melhor que produziria caso a operação ou o serviço fosse tributado pelo imposto estadual.²⁵⁰

²⁵⁰MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2008. p. 179.

CONCLUSÃO

O Direito Tributário brasileiro, além de ser um dos mais complexos e fascinantes ramos do nosso ordenamento jurídico é, também, altamente conflitante e polêmico em razão da relação que se forma quando o Estado invade a propriedade do cidadão para buscar recursos para sua própria subsistência.

O Estado invade a propriedade do cidadão em busca de recursos e acaba por constituir um fundo cuja constituição, aplicação, receitas e despesas são juridicamente reguladas. Desta forma, este fundo é formado, principalmente, por impostos pagos pelos cidadãos em virtude de determinação legal, para suprir as necessidades de toda a sociedade.

A administração do fundo é feita por funcionários do Estado, ou melhor, do governo, os quais têm por dever gerenciá-lo de acordo com as determinações legais.

Estas determinações legais formam a moldura que delimita os poderes dos gerentes do fundo, sendo que, conforme expusemos em nosso trabalho, estas normas que delineiam a boa administração buscam seu fundamento de validade na Constituição Federal.

Porém, o dever de administrar as contas públicas não é totalmente regulado pela legislação pátria, haja vista a impossibilidade de se prever todos os acontecimentos da vida, todos os fatos sociais, por isso os administradores recebem uma parcela de liberdade para realizar a gestão do fundo.

A parcela de liberdade atribuída ao gestor, por diversas vezes é motivo de conflito entre os contribuintes e o governo, sobretudo em razão da incompatibilidade existente entre a alta carga tributária e a contraprestação de serviços públicos essenciais, ou seja, má gerência do fundo no tocante aos gastos e a escolha de prioridades para uso do dinheiro arrecadado.

Nesse sentido, podemos afirmar, sem medo de incidir em erro, que as normas tributárias constituem instrumento de rejeição social, posto que as pessoas não se sentem dispostas a entregar parte de seu patrimônio ou de sua renda ao Estado,

principalmente em função da falta de observância dos limites e preceitos esculpidos na Constituição Federal por parte dos gestores públicos, ou melhor, pelo excesso na utilização de sua cota de liberdade na gestão dos recursos públicos.

Ressalte-se, ainda uma vez mais, que a Constituição Federal é a lei máxima e estabelece as regras básicas da relação entre o Estado (Fisco) e os cidadãos (contribuintes), definindo não só os tributos, mas também as competências para criá-los, as limitações ao poder de tributar e os traços essenciais para uma boa administração.

Dizendo de outro modo, junto com a outorga constitucional para a criação dos tributos, a Constituição Federal fixou limites a este poder, visando, sobretudo, coibir abusos e controlar a voracidade do governo, além de lhe dar os parâmetros para utilizar o dinheiro arrecadado.

Dentro deste contexto é que tratamos a não-cumulatividade em nosso trabalho, demonstrando o local de destaque que ocupa na pirâmide jurídica e sua superior hierarquia ante as normas infraconstitucionais, haja vista ser verdadeiro princípio constitucional tributário. Procuramos demonstrar também, que foi pensada e trazida pela Constituição Federal dentro da expectativa de arrecadar com parcimônia e dar condições a todos os cidadãos de concorrerem em condições de igualdade.

Respeitando esta linha, demonstramos que referido princípio tem por finalidade não onerar a força econômica do empresário que compra, vende ou industrializa, tampouco a força econômica do consumidor, evitando-se, assim, que os impostos sobre o consumo incidam em cascata fazendo com que os produtos colocados no mercado sofram um aumento de preço irreal.

Na ânsia de deixar arraigado no leitor a importância do instituto tema do trabalho, buscamos demonstrar a sua ligação com outros princípios de grande relevância para a formação de nosso estado de direito, e de nosso sistema jurídico, quais sejam, o da capacidade contributiva, o republicano e o federativo.

Ato contínuo, trouxemos informações sobre a origem da não-cumulatividade, a relacionamos com as leis complementares que deveriam auxiliá-la no seu

desiderato e mostramos o modo como ela se efetiva, ou seja, como se dá a compensação dos créditos com os débitos do ICMS. Demonstramos as semelhanças e divergências da não-cumulatividade do ICMS, com a não-cumulatividade no PIS/COFINS e IPI e, também, sua posição frente aos institutos da substituição tributária para trás e o diferimento. Por fim, fomos à busca da sua consolidação como verdadeiro princípio constitucional tributário informador do ICMS por meio da assertiva de que as exceções ao princípio da não-cumulatividade devem ser apenas os previstos na Constituição Federal e que ela não pode sofrer restrições.

Após todo este longo caminho, podemos afirmar que a não-cumulatividade é princípio constitucional tributário que atinge de maneira direta os preços dos produtos colocados no mercado para consumo, sejam eles gêneros de primeira necessidade, sejam eles produtos supérfluos, sempre tendo como finalidade obstar a elevação artificial dos preços dos bens e serviços.

Na sua condição de princípio constitucional, forçoso reconhecer, conforme vimos no transcorrer do trabalho, que a não-cumulatividade apesar de auto-aplicável, necessita freqüentemente de auxílio jurisprudencial e doutrinário para dar-lhe a concretude que a capacite a ser aplicada no contexto social. De outro lado, aparenta ser de fácil compreensão, o que dá azo a sua má aplicação.

O modelo de interpretação constitucional assentado nos princípios utiliza o método da ponderação para a solução dos conflitos, cabendo exclusivamente ao intérprete realizar as escolhas, desde que fundamentadas, dentro dos limites estabelecidos pela Carta Magna, visando à melhor solução para o caso concreto.

Nessa linha, a ponderação que deverá ser feita quando o princípio da não-cumulatividade estiver em rota de colisão com as normas infraconstitucionais, é no sentido de sempre prestigiá-lo em detrimento das normas, uma vez que os limites destes princípios só podem estar na Constituição Federal e só lá estão.

Somente as duas exceções constitucionais a não-cumulatividade devem prevalecer, quais sejam, a isenção e a não-incidência, todas as demais, quando ponderadas devem sucumbir ante ao princípio da não-cumulatividade.

De todo modo, necessário frisar, ainda uma vez mais, que o princípio da não-cumulatividade é um dos poucos que podemos afirmar ser auto-aplicável, tendo em vista que ele encerra em si mesmo o procedimento a ser utilizado para sua efetividade, ou seja, a compensação de impostos pagos em etapas anteriores, com os impostos a serem pagos em etapas futuras. Mesmo com esta característica ele não deixa de ser mal interpretado.

Por todo o exposto neste trabalho, não podemos admitir que o princípio da não-cumulatividade seja desnaturado, sobretudo, em função da alegação de que o Estado precisa prover as necessidades do cidadão, leia-se, aumentar a arrecadação, uma vez que o correto, como já afirmarmos, seria gerir as contas públicas conforme a Constituição Federal.

O princípio da não-cumulatividade é de suma importância para os impostos sobre o consumo, vez que evita a incidência em cascata do imposto e o aumento irreal dos preços dos produtos colocados em circulação.

Destarte, a decepção para com o princípio da não-cumulatividade não deve fazer parte dos sentimentos dos comerciantes, consumidores e estudiosos do direito, vez que não é o instituto em si que tem problemas, mas sim os arranjos legais feitos para burlá-lo, tais como a vedação ao crédito na entrada de insumos feita pela Lei Kandir, a glosa de créditos realizada pela Lei Complementar nº 24/75, dentre outros.

A não-cumulatividade tributária não é um engodo que traz maléficas conseqüências sociais e econômicas, é sim um forte instrumento de igualdade entre os comerciantes e de promoção social entre os consumidores, motivo pelo qual não podemos deixá-lo ocupar o espaço de simples recomendação ao aplicador do Direito.

Se deixarmos o princípio da não-cumulatividade ser mera recomendação, uma vez que não acreditamos na sua necessidade, melhor seria voltarmos para o sistema antigo, ou seja, para o sistema de impostos de consumo cumulativos, os quais acarretam o aumento ilusório dos preços dos produtos, por meio de uma carga tributária irreal.

De todo modo, se extirparmos o princípio da não-cumulatividade de nosso sistema legal e voltarmos ao sistema antigo, o fato é que o governo, para suprir suas falhas gerenciais, irá criar novas armadilhas para mais se arrecadar sem respaldo constitucional ou legal, ou seja, a busca do Estado por mais dinheiro não será mitigada.

O princípio da não-cumulatividade cumpre seu papel de evitar a cumulatividade dos impostos, ou seja, ele evita a incidência em cascata e é, ainda, o meio mais eficaz para desonerar o empresário da excessiva carga tributária impingida pelos Estados, União e Municípios, motivo pelo qual não pode ter sua rota alterada, ou melhor, não pode ser corrompida em nome da “*justiça fiscal*”, vez que esta, na maioria das vezes é aplicada tendo como ponto de referência os interesses do Estado e não do contribuinte.

Ora, não devemos buscar a todo instante novos ou velhos institutos para regulamentar o sistema de cobrança dos tributos brasileiros, na ânsia de se atingir a tão falada e pouco conhecida “*justiça fiscal*”, devemos sim, prestigiar os meios que já temos e fazê-los respeitados.

Assim, ao invés de somente nos limitarmos a criticar o princípio da não-cumulatividade, devemos lutar para que os ataques por ele sofridos sejam repudiados e que o justo fiscal prevaleça. Façamos isso por meio da provocação de manifestação do Poder Judiciário sempre que virmos o descaso com os princípios constitucionais, sobretudo, ao da não-cumulatividade. Ora, se inexistente ou desrespeitado o princípio da não-cumulatividade, os preços dos produtos automaticamente crescerão artificialmente, em todas as etapas do ciclo de produção e comercialização, por meio de uma carga tributária que não existe, ou seja, irá ocorrer justamente o que a Constituição Federal queria evitar.

O Estado é que existe para os seus cidadãos e não ao contrário, nesse sentido, seu objetivo final deve ser o bem comum e não a prosperidade de seus cofres. Assim sendo, o Estado só atingirá sua finalidade quando respeitar os direitos dos cidadãos e der efetividade aos ditames constitucionais, dentre eles o respeito ao princípio da não-cumulatividade por meio de sua aplicabilidade irrestrita.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ARAÚJO, Jackson Borges de. **ICMS** – ficção do fato gerador na substituição tributária. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

ARZUA, Heron. Créditos de ICMS e IPI. **RD Tributário**, São Paulo, p. 64-259.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ATALIBA, Geraldo; SOUSA, Rubens Gomes de; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Hipótese de incidência do IPI. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 37, p. 147-151, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM e IPI – Direito de crédito – Produção de mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota “zero”. **Caderno de Direito Tributário**, São Paulo, n. 46, 1988.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. Substituição e responsabilidade tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 49, p. 76.

ÁVILA, René Bergmann. **ICMS Lei Complementar nº 87/96**. 2. ed. Porto Alegre: Síntese, 1997.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Teoria dos princípios**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETO, Aires. **Créditos de ICMS** – Limites da Lei Complementar. O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais. São Paulo: Dialética, 1997.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no Direito Brasileiro. In: SAMPAIO, José Adércio Leite. (Org.). **Crise e desafios da Constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 281.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BOFF, Salete Oro. **Reforma tributária e Federalismo**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2005.

BOLAN, Ricardo Ferreira. **Regimes especiais – IPI e ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Obrigação tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. A isonomia tributária na Constituição de 1988. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 64, p.12, 1994.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de Processo Administrativo Tributário**. Malheiros, 2006.

BRITO, Edvaldo. **O ICMS: restrições à compensação do ICMS – bens do ativo e bens destinados a consumo do estabelecimento. O ICMS e a LC 102**. São Paulo: Dialética, 2000.

CAMPILONGO, Paulo A. Fernandes. **ICMS – aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CAMPOS, Roberto Siqueira. **Créditos de ICMS no consumo de energia elétrica e no recebimento de serviços de comunicação – fixação das datas para o início do exercício ao direito ao crédito – questionamento das modificações da lei complementar 102, de 11/07/2000. O ICMS e LC 102**. São Paulo: Dialética, 2000.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CANTO, Gilberto Ulhôa. ICM – não-cumulatividade – abatimento constitucional, **Revista de Direito Tributário**, n. 29-30, p. 206, 1984.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Lei Complementar nº 87/96**. Palestras proferidas em 1996 no Tribunal de Impostos e Taxas. São Paulo. IOB. (Documento enviado para o e-mail do autor).

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – fundamentos jurídicos da incidência**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra fiscal e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. **Revista de Direito Tributário**, v. 95, p. 7-23, 2006.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 33, p. 142-166, 1998.

_____. **A regra-matriz do ICM**. 1981. Tese (Livre docência em Direito Tributário) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1981.

CASÁS, José Osvaldo. **Derechos y garantías constitucionales del contribuyente** (a partir del principio de reserva tributaria). Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CELDEIRO, Ernesto. **Impuestos internos**. Buenos Aires: Errepar, 2000.

CHIESA, Clélio. **ICMS – Sistema Constitucional Tributário – algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTR, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. O princípio federativo e os incentivos e benefícios fiscais: a guerra fiscal entre os Estados. O ICMS e o aproveitamento de créditos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO DO ESTADO, 2001, Salvador/BA. **Anais...** - Salvador/BA: Max Limonad, 2001. p. 179-202.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. Sistema Tributário. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. v. 1.

CONTIPELLI, Ernani. **Aplicação da norma jurídica**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COSTA, Alcides Jorge. ICMS – fato gerador e não-cumulatividade. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, n. 15, p. 143, 2000.

_____. **Lei Complementar nº 87/96**. Palestras proferidas em 1996 no Tribunal de Impostos e Taxas. São Paulo. IOB. (Documento enviado para o e-mail do autor).

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Primeiras lições de Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário Jurídico**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973. v. III; IV.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

DIAS, Alan Roberto. **Aspectos históricos e polêmicos da não-cumulatividade tributária**. Monografia em Direito Tributário – Curso de Especialização, Fundação Faculdade de Direito da Bahia, Bahia. Disponível em: <http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/monografia_alan_dias.pdf>. Acesso em: out. 2008.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. ICMS – Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 13, p. 14, 1989.

FERREIRA, Julio de Castilhos. ICMS: fato gerador e não-cumulatividade. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, n. 15, p. 147, 2000.

FLUSSER, Vilem. **Língua e realidade**. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2004.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda - pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002.

GORDILLO, Agustin. **Introducción al Derecho Administrativo**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1966.

GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. **IOB**, v. 1, p. 101-122, 2004.

_____. **Substituição tributária**. ICMS, IPI, PIS, COFINS. São Paulo: IOB.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LEITE, Harrison Ferreira. Quais os tipos de eficácia dos princípios. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 72, p. 135-160, 2007.

LUTZKY, Daniela Courtes. O significado geral das regras de competência na ordem tributária. **Revista da Escola de Direito da UCPEL**, Pelotas, v. 5, n. 1, p. 407-438, 2004.

MACHADO, Fernando Bicca. A sistemática da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 860, 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br>>. Acesso em: out. 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. A não-cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro. In: Hugo de Brito Machado. (Org.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2008. v. 1, p. 190-216.

MACHADO, Hugo de Brito. Mini reforma tributária. **Estudos Doutrinários**, Fortaleza. Disponível em: <www.hugomachado.adv.br>. Acesso em: ago. 2008

_____. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade no IPI. **Revista de Estudos Tributários**, n. 56, p. 21, 2007.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

_____. A reforma constitucional do sistema tributário. **Revista CEJ**, v. 1, n. 1, jan./abr.1997. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/issue/view/11>>. Acesso em: ago. 2008.

_____. O princípio da não-cumulatividade. O direito à compensação periódica de ICMS nas operações próprias e de substituição tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 14, p. 77, 1996.

MEDEIROS NETO, João da Silva. Tributos cumulativos. **Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados**, ago. 2001. Disponível em: <<http://apache.camara.gov.br/portal/arquivos/Camara/internet/publicacoes/estnottec/pdf/108559.pdf>>. Acesso em: ago. 2008.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **ICMS: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MENDONÇA, Christine. **A não-cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. (Org.). **Estudos Tributários**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

OLIVEIRA, José Teófilo. Reforma tributária: uma resenha. Secretaria do Estado da Fazenda. **Publicações**, Vitória/ES, jul.2002. Disponível em: <http://www.sefaz.es.gov.br/publicacoes/arquivos/publicacao_04.pdf>. Acesso em: set. 2008.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PIOVESAN, Flávia. Direito Humanos e o princípio da dignidade humana. In: LEITE, George Salomão. (Org.). **Dos princípios constitucionais** – considerações em torno das normas principiológicas da Constituição. São Paulo: Malheiros, 2003.

RADBRUCH, Gustav. **Introdução à ciência do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

ROCHA, Silvio Luís Ferreira. Da imunidade. In: _____. **Direito Tributário Constitucional**. São Paulo: Max Limonad, 1999.

RODRIGUES, Walter Piva. **Substituição tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ROSA, Dênerson Dias. Crédito de ICMS. Ilegitimidade legislativa dos Estados. **Jus Navigandi**, Teresina, n. 54, fev. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2667>>. Acesso em: out. 2008.

ROSA, José Roberto. Logística do ICMS – considerações sobre o imposto estadual. In: _____. **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008.

SHERIDAN, Walmyr H. Grosso. **El hecho imponible**. Buenos Aires: Osmar Buyatti Libreria, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

SILVEIRA, Vladmir Oliveira da. **O poder reformador na Constituição brasileira de 1988**. São Paulo: RCS, 2008.

_____. O princípio da autonomia municipal e os assuntos de interesse local na Constituição Federal de 1988. **Revista Tributária e de Finanças**, v. 61, p. 212-217, 2005.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.