

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

TÚLIO MARCANTÔNIO RAMOS FILHO

**O DIREITO FUNDAMENTAL À COMPENSAÇÃO
DE CRÉDITOS NO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO
DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS EM FACE DA
NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA**

Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira
Orientador

Porto Alegre
2008

TÚLIO MARCANTÔNIO RAMOS FILHO

**O DIREITO FUNDAMENTAL À COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS NO
IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS EM
FACE DA NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito, área de concentração: Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

Porto Alegre

2008

TÚLIO MARCANTÔNIO RAMOS FILHO

**O DIREITO FUNDAMENTAL À COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS NO
IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS EM
FACE DA NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito, área de concentração: Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado.

Aprovado em ____/____/2008, pela Comissão Examinadora

COMISSÃO EXAMINADORA

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira – PUCRS

Examinador: Prof. – PUCRS

Examinador: Prof. – PUCRS

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

R175d	<p>Ramos Filho, Túlio Marcantônio</p> <p>O direito fundamental a compensação de créditos no imposto sobre circulação de mercadorias e serviços em face da não-cumulatividade tributária / Túlio Marcantônio Ramos Filho. – Porto Alegre, 2008.</p> <p>111 f.</p> <p>Diss. (Mestrado em Direito) – Fac. de Direito, PUCRS.</p> <p>Orientação: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.</p> <p>1. Direito. 2. Direito Tributário - Brasil. 3. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. 4. Isenção Tributária – Brasil. 5. Crédito (Direito). I. Silveira, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. II.</p> <p>Título. CDD 341.39</p>
-------	--

Ficha Catalográfica elaborada por

Vanessa Pinent

CRB 10/1297

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Túlio Marcantônio Ramos e Maria Helena Camargo Ramos, e a minha amada esposa, Fernanda Corleta Buchaim.

Ao meu sócio, Marcos Faes Eberhardt, e ao amigo e coordenador deste trabalho, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

RESUMO

A aplicação do direito tributário exige uma articulação dos elementos do sistema jurídico (valores, princípio e regras) que permita a sua operacionalização, de acordo com os fins almejados e sem que se perca a noção de que existe uma realidade subjacente à criação e circulação de bens. Para tanto, um dos mecanismos desenvolvidos ao longo da história desse ramo do Direito é a não-cumulatividade que consiste no direito fundamental de subtrair do cálculo do imposto devido aquele montante cobrado na operação anterior. O problema é que a efetividade de tal instituto vem sendo colocada à prova pela jurisprudência e pelo legislador brasileiro que vem restringido, cada vez mais, o seu uso pelo contribuinte, sempre de forma a buscar o incremento da arrecadação. Algumas situações chamam a atenção pela perversidade dos efeitos práticos decorrentes dessas interpretações porque, não raro, aumentam a carga tributária no final da cadeia de industrialização e de comercialização. Tal problema adquire maior gravidade no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, pois, em uma multiplicidade de casos, o direito de abatimento é ceifado em detrimento da não-cumulatividade, de modo a prejudicar todos os envolvidos, principalmente os consumidores.

Palavras-chave: Não-cumulatividade; Restrição; ICMS; Isenção; Redução da base de cálculo.

ABSTRACT

The application of tax law requires an explanation of the elements of the legal system (values, principles and rules) that allow it to operate pursuant to the desired objectives and without losing the notion that a reality exists underlying the creation and circulation of goods. As a result, one of the mechanisms developed during the history of the field of law has been that of non-cumulation which consists in the fundamental right of subtracting the amount levied in the previous transaction from the calculation of tax due. The problem is that the effectiveness of this regulation has been put to the test by court decisions and Brazilian legislation that has increasingly restricted its use by taxpayers as a way to achieve an increase in tax collections. Some situations are of note due to their perverse effect in practical terms resulting from such interpretations, which, as they are not rare, increase the tax burden at the end of the chain of production and retailing. This problem is even worse with regards to the Value-Added Tax on Sales and Services (ICMS), as in many cases the right to deductions is destroyed at the expense of non-cumulation, in such a way as to adversely affect all those involved, especially consumers.

Keywords: Non-cumulation; Restriction; ICMS; Exemption; Tax deductions.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 O PENSAMENTO SISTEMÁTICO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	12
1.1 Sistema, Interpretação Sistemática e Ponderação.....	12
1.2 Limites e Restrições aos Direitos Fundamentais	21
2 O DIREITO FUNDAMENTAL A NÃO-CUMULATIVIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	31
2.1 Origens da Não-Cumulatividade.....	31
2.2 Justiça Fiscal, Neutralidade e Não-Cumulatividade	39
3 A NÃO-CUMULATIVIDADE NA CF-88	44
3.1 A Finalidade da Não-Cumulatividade do ICMS na CF-88	44
3.2 A Natureza Normativa da Não-Cumulatividade do ICMS na CF-88.....	46
3.3 A Não-Cumulatividade como Direito Fundamental.....	49
4 A NÃO-CUMULATIVIDADE E A APLICAÇÃO NO ICMS	55
4.1 A Noção de Não-Cumulatividade e o ICMS.....	55
4.2 A Regulamentação do ICMS por Lei Complementar	63
4.3 Modelos de Aplicação da Não-Cumulatividade e o Critério para a Escolha dos Bens que Geram Créditos de ICMS	65
5 RESTRIÇÕES A NÃO-CUMULATIVIDADE E ICMS	72
5.1 Restrições: Definição, Limites e Possibilidades de Utilização	72
5.2 Não-Cumulatividade, Isenção, Não-Incidência e Aproveitamento de Créditos de ICMS	74
5.3 Redução da Base de Cálculo	93

5.4 Utilização Gradual dos Créditos	99
5.5 Aproveitamento dos Créditos Decorrentes do Consumo de Energia Elétrica	101
CONCLUSÃO.....	104
REFERÊNCIAS.....	106

INTRODUÇÃO

Durante toda a vida, desde o nascimento até a morte, o cidadão se depara com manifestações do poder tributário. Diuturnamente, as pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, observam a atuação estatal que impõe ônus tributários: enfim, a atividade econômica como um todo que gera conseqüências tributárias¹.

A tributação serve para o financiamento da atividade estatal, sendo desnecessária, caso tudo pertencesse ao Estado. Em função disso, Lang e Tipke² afirmam que “Tributação é participação (Teilhabe) na propriedade privada”. Como o Estado atual apresenta não somente uma missão de proteção ao indivíduo, mas também de promoção de condições sociais mínimas, a intervenção do Estado, na propriedade, busca recursos suficientes para a redistribuição de riquezas³. Nesse contexto, observa-se que o direito tributário possui, dentre seus fins, a defesa do contribuinte e o desenvolvimento social.

No entanto, a expropriação não pode ser injusta, arbitrária ou fundamentada em um suposto desenvolvimento do bem comum. Antes, deve estar justificada pela legalidade em seus aspectos formal (elaboração, conforme dispõe a Constituição) e substancial (Justiça Fiscal)⁴. Para o cumprimento de tais objetivos, a exação não pode criar distorções na Economia, em especial, nos preços que serão pagos pelos consumidores. Nesse cenário, está inserida a tradicional noção de não-cumulatividade.

¹ LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. **Direito tributário**. Traduzido por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. v. I. p. 51.

² *Ibidem*, p. 53.

³ *Ibidem*, p. 54.

⁴ *Ibidem*, p. 52-53.

A não-cumulatividade é tema dos mais áridos do direito tributário, já que sua conformação legislativa tem sofrido alterações ao longo do tempo e a sua aplicação é diferenciada em razão do tributo em questão. Ao mesmo tempo em que a Constituição protege o contribuinte, para que, ao longo da cadeia de produção e de circulação, a legislação infraconstitucional vem restringindo o alcance inicial da referida tutela. Esta possibilidade deve ser analisada em profundidade, de acordo com a metodologia contemporânea e crítica de interpretação dos textos legislativos, em especial, no que tange à defesa dos direitos fundamentais.

Não pode a aplicação da não-cumulatividade consistir descumprimento da própria previsão constitucional, quando, em nome da mesma, se reduz ou aumenta indevidamente a carga tributária⁵. Assim, as interpretações a respeito do assunto devem resguardar os interesses juridicamente legítimos tanto dos contribuintes, como da sociedade e, por isto, uma oneração pode ser tida como inconstitucional tanto quanto for demasiado alta ou demasiado baixa⁶.

A regulamentação legislativa deve definir a forma de funcionamento da não-cumulatividade sem descaracterizar o instituto, ou seja, sem violar seu núcleo constitucional. Admitir que se relegue a legislação infraconstitucional a integral definição da não-cumulatividade significa subverter a hierarquia dos diplomas legislativos, permitindo-se que a Constituição seja revogada pela legislação complementar e ordinária, o que é inadmissível no Direito brasileiro atual.

Outra questão que avulta em importância é a da necessidade de aferir se as restrições legislativas atendem à proporcionalidade. Medidas desarrazoadas não podem ser tidas como válidas, especialmente quando gravosas ao contribuinte, que se vê subtraído de seu direito de compensar.

O tema tem merecido a atenção da doutrina nacional, mas é na jurisprudência que se encontram as mais acirradas discussões a respeito da

⁵ SILVA, Roberto Camargo da. **Não-cumulatividade do ICMS: uma abordagem constitucional a partir de um pensamento ético-político**. Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005. p. 15.

⁶ *Ibidem*, p. 16.

essência e da extensão a serem conferidas a noção em tela. Portanto, a maior necessidade que existe é de um exame crítico das decisões jurisprudenciais que não devem ser passivamente aceitas pelos doutrinadores nem criticada de forma açodada, sem que antes se saiba quais os fundamentos apresentados como fundamentação dos julgados.

Uma vez exposta a necessidade do estudo, cumpre registrar que o objeto de análise será circunscrito a não-cumulatividade aplicada ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). As demais hipóteses não serão o centro da atenção do estudo, mas, esporadicamente, serão mencionadas a título de comparação.

Quanto ao desenvolvimento da pesquisa, uma perspectiva, ao mesmo tempo normativa e fática, deverá ser buscada, pois a excessiva abstração não serve para a solução dos casos concretos, e a simples observação do cotidiano forense não é capaz de informar sobre os direitos e os deveres dos contribuintes. Assim, o exame do contexto, no qual está inserida a não-cumulatividade, é medida que se impõe. Dentro desse cenário, no qual se passa a examinar a questão em tela, avulta a importância de três matizes diversos: o hermenêutico, o ético e o econômico.

Do ponto de vista hermenêutico, a não-cumulatividade deve ser entendida como um direito fundamental e como norma informada por uma finalidade, qual seja, a de impedir que a cobrança sucessiva de determinado tributo acabe por criar um preço artificial e, dessa forma, onerando todos os envolvidos, especialmente o consumidor, o contribuinte de fato. A apreensão do instituto sob exame confere os limites da proteção do contribuinte, e isto exige do intérprete uma análise mais apurada do que a mera busca do significado de determinada expressão legislativa, mas antes uma averiguação do sentido da mesma em função de todo o ordenamento jurídico que nesta pesquisa será tratado como um sistema jurídico.

Sob o prisma ético, cabe ter em conta que a não-cumulatividade será apresentada, como instrumento fundamental para a concretização da justiça fiscal e

da neutralidade fiscal. A vedação de exação sobre exação é um meio para que se redistribua riqueza sem que haja uma tributação que impeça o desenvolvimento do setor privado.

Por fim, o terceiro viés relevante para a interpretação é o da justificativa econômica, para adoção da não-cumulatividade, especialmente acerca da anulação dos créditos fiscais quando estiver presente uma isenção. A circulação de riquezas informa o conteúdo da não-cumulatividade e a partir dele é que se devem evitar distorções na aplicação do mesmo, assim como de outros institutos próprios do direito tributário.

A partir dessas três forças será considerada a função da não-cumulatividade, estabelecendo-se em que consiste o sistema jurídico, a noção de sistema jurídico, o desenvolvimento histórico da não-cumulatividade, a situação atual no Direito brasileiro, a posição do contribuinte como titular de um direito fundamental à compensação e, ao final, as situações problemáticas de aplicação da não-cumulatividade que tem sido resolvida pelos tribunais e sobre as quais ainda paira controvérsia. Acredita-se que, depois dessa incursão sobre as origens e a atual aplicação da não-cumulatividade, o direito de abatimento seja visto de forma mais clara e haja maior segurança para o Estado ao definir sua política fiscal e o contribuinte possa se ver melhor guarnecido para a defesa de seus direitos. Por fim, espera-se aclarar o funcionamento do instituto da isenção e da anulação dos créditos fiscais, para que se encontre uma solução mais consentânea com a realidade e que não se continue a invocar a literalidade do texto constitucional.

1 O PENSAMENTO SISTEMÁTICO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

No presente capítulo, ocorrerá a análise de aspectos fundamentais da hermenêutica jurídica, de modo a estabelecer e a explicitar as premissas das quais parte o presente estudo. Somente após assentarem-se as bases interpretativas sobre as quais se funda a pesquisa em tela, será possível o exame dos diplomas legislativos e, conseqüentemente, da construção das conexões adequadas entre não-cumulatividade, neutralidade fiscal e aproveitamento de créditos tributários. Passa-se, assim, à averiguação do conceito de sistema, de interpretação sistemática e da superação das lacunas e das antinomias.

1.1 Sistema, Interpretação Sistemática e Ponderação

A hermenêutica jurídica, como ciência que se preocupa com a interpretação do Direito, tem como objeto de estudo o sistema jurídico. O sistema jurídico é definido por Juarez Freitas⁷ como “uma rede axiológica e hierarquizada topicamente de princípios fundamentais, de normas estritas (ou regras) e de valores jurídicos”. Em sentido análogo, Paulo Caliendo⁸ observa que o próprio conceito de sistema evolui, abandonando um modelo estritamente conceitual para culminar naquilo que se denominou “sistema constitucional tributário”, cujo sentido é o de que esse estágio do direito tributário funda-se em um discurso constitucionalizante e constitucionalizador. Como Paulo Caliendo⁹ aduz em outro ensaio, a mera investigação a respeito dos significados de expressões tributárias tem se mostrado insuficiente para a resolução de questões práticas, uma vez que o discurso jurídico alcançou um grau de desenvolvimento que impõe a análise da compatibilidade de determinada solução com a busca dos valores constitucionais, exigindo-se uma especial coerência na sistematização por parte do aplicador do Direito.

⁷ FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 54.

⁸ CALIENDO, Paulo. Da Justiça Fiscal: conceito e aplicação. **Revista Interesse Público**, Sapucaia do Sul: Notadez, n. 29, p. 165, 2005.

⁹ CALIENDO, Paulo. Princípios e Regras: acerca do conflito normativo e suas aplicações práticas no direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, n. 95, p. 141 ss, 2006.

Para Paulo de Barros Carvalho¹⁰, o sistema é a reunião de todos os elementos normativos do direito posto, cujos elementos devem guardar uma relação de conexão, ora horizontal (coordenação), ora vertical (hierarquia e subordinação). Tal complexo de normas jurídicas serve para prescrever condutas e deve ser visto sempre em face de determinada sociedade, historicamente determinada no espaço e no tempo¹¹.

Segundo Claus-Wilhelm Canaris, as duas características básicas de um sistema são: ordem e unidade¹². A ordem é o atributo necessário para a apreensão de uma adequada extensão da realidade, de modo a atribuí-lhes juridicidade, ao passo que unicidade é a nota distintiva que permite a recondução dos elementos do sistema a uns tantos princípios fundamentais, ainda conforme o ensinamento de Canaris¹³. Consoante o entendimento do mesmo autor¹⁴, a ordem jurídica deriva da própria idéia de justiça, de modo a consubstanciar organização axiológica e teleológica, ultrapassando-se o paradigma lógico-formal, e, ao contrário do quis fazer crer, o pensamento jurídico de outrora, especialmente o Positivismo e a Escola da Exegese.

No mesmo sentido, é o entendimento de Karl Larenz¹⁵, quando sustenta que:

El sistema interno no es, como se desprende de lo ya dicho, un sistema em si acabado sino um "abierto", em el sentido que son posibles câmbios em la clase de armonia de los principios, de su alcance y limitación recíproca, como también el descubrimiento de nuevos principios; ya sea em virtud de câmbios de la legislación, ya sea em virtud de nuevos conocimientos de la Ciencia jurídica o modificaciones de la jurisprudencia de los tribunales.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 10.

¹¹ Ibidem, p. 11.

¹² CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e Conceito de sistema na ciência do direito**. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996. p. 18-21.

¹³ Ibidem, p. 13.

¹⁴ Ibidem, p. 66-67.

¹⁵ LARENZ, Karl. **Metodología de la ciencia del derecho**. 2. ed. Barcelona: Ariel, 2001. p. 478.

Em uma sociedade que representa o Estado Democrático de Direito, só é possível pensar em sistema jurídico como um sistema aberto, seja mediante a positivação de cláusulas-gerais, seja por meio de conceitos jurídicos indeterminados¹⁶, que vai superando uma estrutura estática, dando dinamicidade a um sistema que se propõe a regular a ordem social. Nesse sentido, José Joaquim Gomes Canotilho¹⁷ sustenta que a abertura do sistema jurídico permite um maior contato com a realidade e impede que o Direito perca o contato com a realidade e, dessa forma, torne-se obsoleto.

Na visão de José Joaquim Gomes Canotilho¹⁸, o sistema é aberto na medida em que existe uma contínua mudança das prescrições que acompanham as mudanças ocorridas na sociedade. Por isso, Canotilho¹⁹ atenta para o caráter “dialógico” do sistema e para a “capacidade de aprendizagem” das normas.

Também é necessário que o ordenamento jurídico, como sistema, guarde unidade interior e coerência. Norberto Bobbio²⁰ estabelece por unidade quando “se pressupõe como base do ordenamento uma norma fundamental com a qual se possam, direta ou indiretamente, relacionar todas as normas do ordenamento”. De fato, demonstra preocupação em estudar, não apenas a norma jurídica, que não existe isoladamente, mas também o ordenamento jurídico, que é o conjunto de normas. Bobbio discorre sobre as fontes do direito e a hierarquia da norma fundamental. Entende que somente existirá unidade se houver uma norma fundamental com a qual todas as outras normas do ordenamento possam relacionar-se²¹.

¹⁶ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e Conceito de sistema na ciência do direito**. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996. p. 22 ss.

¹⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e Teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1.159.

¹⁸ Ibidem, p. 1.159.

¹⁹ Ibidem, p. 1.159.

²⁰ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 4 ed. Traduzido por Cláudio de Cicco e Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: UNB, 1994. p. 71.

²¹ Ibidem, p. 71 e 110.

Para Canaris²², todos os conceitos que não se mostram, de algum modo, capazes de exprimir adequação valorativa e emprestar unidade interna à ordem jurídica, apresentam-se, virtualmente, sem utilidade. O mesmo doutrinador²³ aduz ainda que:

A este propósito não revela, em primeiro lugar, o chamado sistema externo no sentido da conhecida terminologia de Heck, que, no essencial, se reporta aos conceitos de ordem da lei; pois esta não visa, em primeira linha, a descobrir a unidade de sentido interior ao Direito, antes se destinando, na sua estrutura, a um agrupamento da matéria e a sua apresentação tão clara e abrangente quanto possível.

Um sistema jurídico que seja apenas normativo, isento de valores, não mais se coaduna com a realidade em que vivemos. Como bem sustenta Paulo Caliendo²⁴, a coerência não resulta, necessariamente, na adequação ética do ordenamento jurídico. Um sistema fechado e que tenha por finalidade o simples estabelecimento de regras de conduta da sociedade, sem ater aos princípios e aos valores que estejam intrínsecos, pode muito bem representar um Estado autoritário.

A partir da matriz, lançada por Canaris, Juarez Freitas²⁵ aduz que o Direito é um sistema aberto de valores e de normas em sentido lato (princípios e regras) e, assim, assume o caráter axiológico inerente às prescrições jurídicas que não se subsumem ao âmbito deontológico, ou seja, do que é devido, mas antes, incorporam aquilo que pode ser definido como bom e desejável. Da mesma forma, embora sem trabalhar expressamente com a idéia de sistema, Robert Alexy²⁶ sustenta a existência de uma dimensão axiológica dos princípios jurídicos, a saber, os valores, confirmando o conceito de sistema anunciado por Canaris e exposto acima. Nessa senda, vislumbra-se a interpretação como atividade em que o intérprete examina o

²² CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e Conceito de sistema na ciência do direito**. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996. p. 25.

²³ Ibidem, p. 26.

²⁴ CALIENDO, Paulo. Da Justiça Fiscal: conceito e aplicação. **Revista Interesse Público**, Sapucaia do Sul: Notadez, n. 29, p. 160-161, 2005.

²⁵ FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 54 ss.

²⁶ ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 138-139.

ordenamento como um todo, sendo a Constituição o centro irradiador de eficácia jurídica, esta, necessariamente valorativa, denotando um Direito permeado pela Ética. Nesses termos, toda concretização do Direito é também aplicação constitucional²⁷.

Assim, quando da interpretação do Direito, está se aplicando o sistema na sua totalidade. Nesse sentido, pode ser dito que a ocorrência de conflito de normas ou de lacunas é aparente, uma vez que a solução é passível de ser encontrada no próprio sistema.

Nessa mesma linha de consideração, posiciona-se o pensamento de Carlos Maximiliano²⁸, quando assinala que:

Em toda ciência, o resultado do exame de um só fenômeno adquire presunção de certeza quando confirmado, *contrastado (sic)* pelo estudo de outros, pelos menos dos casos próximos, conexos; à análise sucede a síntese; do complexo de verdades particulares, descobertas, demonstradas, chega-se até a verdade geral.

Possui todo corpo órgãos diversos; porém a autonomia das funções não importa em separação; operam-se, coordenados, os movimentos, e é difícil, por isso mesmo, compreender bem um elemento sem conhecer os outros, sem os comparar, verificar a verdadeira interdependência, por mais que à primeira vista pareça imperceptível. O processo sistemático encontra fundamento na lei da solidariedade entre os fenômenos coexistentes. O Direito Objetivo não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismos regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma em seu lugar próprio. De princípios jurídicos mais ou menos gerais, deduzem corolários; uns e outros se condicionam e restringem reciprocamente, embora se desenvolva de modo que constituem elementos autônomos operando em campos diversos.

Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso, do exame em conjunto, resulta bastante luz para o caso em apreço. (itálico no original).

²⁷ Correta é a exegese de Juarez Freitas quando observa que “a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação” (FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 70-74).

²⁸ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 104-105.

Uma vez compreendida a natureza de sistema e a necessidade de uma interpretação que respeite a complexidade dos seus elementos, sejam estes axiológicos e deontológicos, assim como das relações entre os mesmos, faz-se importante a análise do processo interpretativo, ou seja, de obtenção das prescrições oriundas dos mesmos, de forma a distinguir-se o texto, também conhecido como preceito, da norma.

Como leciona Paulo de Barros Carvalho²⁹, cabe ao direito positivo lidar com as normas jurídicas válidas em um determinado país, ao passo que à ciência do Direito cabe descrever tal enredo normativo, ordenando-o, hierarquizando-o e, principalmente, oferecendo seus conteúdos de significação. Ainda, segundo o mesmo professor³⁰, as ambigüidades e a vagueza das expressões acabam por tornar mais penoso o trabalho do intérprete, uma vez que termos como não-cumulatividade permitem a atribuição de mais de um significado.

As dificuldades inerentes ao ato de interpretar remetem ao fato de ser o texto algo que toma sentido somente quando sobre ele recai o olhar do intérprete³¹. É a partir da visão de mundo do hermeneuta que se faz possível o texto ganhar a força de uma prescrição, de uma norma, seja regra, seja princípio. O embate entre a visão do operador do Direito e do texto sob exame resulta na condição de possibilidade do acontecer normativo e daí se parte para a análise dos fatos em questão que devem receber o adequado tratamento jurídico.

Não que se possa atribuir qualquer sentido ao texto, pois isto é vedado veementemente, mas não se pode ver na não-cumulatividade, assim como em quaisquer outros termos empregados na legislação, um sentido oculto a ser revelado³². As expressões jurídicas ganham um significado sempre dependente da experiência do intérprete, e, por isso, não se pode afirmar que alguém “descobriu” o verdadeiro significado do que é a não-cumulatividade, a vedação de confisco ou a

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 2.

³⁰ *Ibidem*, p. 6.

³¹ *Ibidem*, p. 8.

³² GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método I: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica**. Traduzido por Flávio Paulo Meurer. 8. ed. Petrópolis: Vozes, 2007. p. 358.

capacidade contributiva. Mas é possível verificar que há certas interpretações mais e menos consentâneas com as razões apontadas pelo sistema jurídico.

Portanto, sustenta-se, no presente estudo, a distinção entre texto e norma e que esta não é algo oculto naquele, mas, sim, o fruto da interpretação do mesmo. Assim, a distinção entre texto e norma figura como um potente instrumento para que o Direito acompanhe a mudança da sociedade e prescreva novas soluções para novos problemas, pois, do contrário, os mandamentos de proibição, de atuação e de permissão restariam imutáveis, sendo admitida tão-somente aquela exegese própria do tempo da edição do diploma legislativo.

Explicando mais detidamente, a premissa, ora estabelecida no presente estudo, assume que não existe o princípio/regra da não-cumulatividade na Constituição Federal como algo em si que fora descoberto pela dogmática jurídica e pelos pretórios nacionais. Antes disso, havia dispositivos a partir dos quais se entende que não pode haver a incidência de ICMS e IPI sobre o acréscimo de preço ocorrido, em virtude de a necessidade do direito tributário não criar distorções na Economia, tal como se vai inferir de outros dispositivos, quando da observação do princípio da neutralidade fiscal, conforme será demonstrado nos capítulos 2 e 3 da presente pesquisa.

Dessa forma, bem entendido o processo de interpretação – como construção de sentidos –, cumpre examinar o que acontece quando há duas prescrições em sentidos opostos (conflito deontológico) que, na verdade, ocultam o embate entre dois valores desejáveis (conflito axiológico). Portanto, passa-se à análise da ponderação como fenômeno jurídico-hermenêutico.

Quando ocorre a colisão de valores, ou seja, de princípios jurídicos, há uma necessidade de restrição, de relativização, em que ambos se limitam reciprocamente, embora um dos lados acabe cedendo mais do que o outro³³. Tal operação deve averiguar até que ponto a restrição revela-se adequada, menos

³³ ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 89.

gravosa dentre aquelas que se mostram adequadas, assim como se o resultado implicará mais ganhos do que perdas, uma vez que, em suma, deve resultar tal construção em uma decisão proporcional, como coloca Robert Alexy³⁴. Veja-se que Alexy admite a ponderação como uma etapa do juízo acerca da proporcionalidade³⁵, mas, há, no entanto, quem diga que estas são coisas diversas³⁶.

Essa questão levou Juarez Freitas³⁷ a formular o que denominou o ‘princípio da hierarquização axiológica’, aduzindo que a própria interpretação sistemática impõe a prevalência, no caso concreto, de uns elementos sobre os outros, sem que haja restrição demasiada ou desproporcional de qualquer deles. Nessa linha, para Freitas, a interpretação literal é apenas o início da atividade hermenêutica que deve culminar na realização da máxima justiça possível³⁸.

A necessidade de ponderação chegou a provocar defesas veementes a ponto de Ricardo Lobo Torres³⁹ sugerir ter se tornado a mesma um “princípio de legitimação de todos os outros princípios constitucionais”. Logo, o sopesamento de valores e, por via de conseqüências, de direitos fundamentais é, para Ricardo Lobo Torres, um fundamento do próprio Estado de Direito que ele chamou ‘Estado de Ponderação’⁴⁰.

Um exemplo⁴¹ de ponderação pode ser encontrado na análise da legislação tributária no que tange à aplicação da multa de mora de 60 % (sessenta por cento), instituída pela Lei Federal n. 8.620/93. O exame da proporcionalidade da reprimenda inicia pelo questionamento acerca da adequação da multa, como um meio de fazer com que os contribuintes paguem em dia os tributos. Caso entenda-se que a multa é

³⁴ ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 111 ss.

³⁵ *Ibidem*, p. 111 ss.

³⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 94, 95, 112-124.

³⁷ FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 185.

³⁸ *Ibidem*, p. 78-79; 140-141.

³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Da ponderação de interesses ao princípio da ponderação. In: **Miguel Reale**: estudos em homenagem a seus 90 anos. Porto Alegre: Edipucrs, 2000. p. 647.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 647.

⁴¹ O exemplo é de Humberto Ávila (ÁVILA, Humberto. Multa de Mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do Estado de Direito**: estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 149-168.

apta a gerar uma maior pontualidade nos pagamentos, deve perguntar-se sobre a onerosidade desse meio da seguinte forma: existe outra via ou até mesmo multa – com menor percentual – igualmente eficaz para impor o adimplemento tempestivo do débito fiscal? Se existir outro meio, incluindo multa menor, a penalização ao atraso terá sido instituída de forma desproporcional por implicar demasiada restrição à liberdade e à propriedade dos contribuintes. Na inexistência de método alternativo à multa de 60 %, deverá ocorrer a averiguação da envergadura dos ganhos trazidos pela represália em face das perdas decorrentes de tal prescrição. Tal hipótese foi objeto de argüição de inconstitucionalidade pelo Juiz Federal convocado, Leandro Paulsen, que resultou no seguinte julgado, o qual passa a ser transcrita a ementa:

TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. PATAMAR DE 60%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. NÃO-OCORRÊNCIA. INCIDENTE DE ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 61, IV, DA LEI Nº 8.383/91 E DO ARTIGO 4º, IV, DA LEI Nº 8.620/93. REJEIÇÃO.

1. Aplicam-se mesmo às multas moratórias o princípio do não-confisco, porque proteção ao direito de propriedade, como garantia contra o desarrazoado agir estatal, que se manifesta não somente na obrigação tributária principal.

2. O critério de proporção, contudo, é completamente diferente. Enquanto se há de ter por confiscatório tributo que atinja mais de 50% dos rendimentos anuais do bem, ou o próprio valor do bem (em cobranças repetitivas), como chegou a propor Geraldo Ataliba em sugestão de norma legal delimitadora do confisco, de outro lado quanto à multa maiores valores deverão ser admitidos.

3. É que, ao contrário do tributo, que incide sobre lícita conduta do cidadão, a multa tem como pressuposto o ato ilícito, penalizando o infrator e fazendo o papel de prevenção geral, evitando novas condutas de infração. Pequenos valores de multa, equiparáveis aos juros de mercado, permitiriam que fosse a multa incorporada ao gasto empresarial e a infração, à lei reiterada.

4. O patamar de 60%, discutido na espécie, não há de ser considerado confiscatório para uma multa moratória. Precedentes doutrinários e jurisprudenciais, inclusive do Supremo Tribunal Federal, que admitiu multa de 80% e implicitamente reconheceu a possibilidade de multas até o limite de 100% do principal⁴².

Dos votos dos magistrados, infere-se acentuada divergência referente ao modo de aplicação dos princípios constitucionais em matéria tributária. Em suma, o

⁴² PORTO ALEGRE. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Argüição de inconstitucionalidade na **Apelação cível nº 2000.04.01.063415-0/RS**. Julgada em: 22/03/2007. Decisão publicada no *D.J.U.* em: 17/04/2007.

voto vencedor, bem como os seus seguidores, fixou-se na inadequação de multa inferior aos 60%, eis que seria infrutífero o estabelecimento de penalidade que conduzisse a quantia inferior aos juros de mercado, de modo que, ao contribuinte, caso declarada a inconstitucionalidade da reprimenda, seria melhor dever ao Estado do que às instituições financeiras. Para aqueles que restaram vencidos, a penalização seria desproporcional na medida em que demasiado gravosa para os inadimplentes, pois, além da multa, já pagariam sobre a mesma juros à razão da taxa SELIC (artigo 34 da Lei Federal n. 8.212). Constitui-se, assim, em restrição à livre iniciativa e incentivo à informalidade. Como colocou o Des. Federal, Antônio Albino Ramos de Oliveira, no seu voto: “É a hiperlegalidade alimentando a ilegalidade”. Ponderou-se, portanto, a existência, de um lado, do interesse fiscal e do tratamento desigual devido aos contribuintes pontuais e aos faltosos e, de outro, da liberdade, da propriedade e da livre iniciativa.

1.2 Limites e Restrições aos Direitos Fundamentais

Uma vez estabelecida a necessidade de ponderação, bem como da utilidade do princípio da hierarquização axiológica, cumpre o estudo dos limites e das restrições aos direitos fundamentais, para a correta compreensão da aplicação do Direito e, especialmente, para a averiguação da compatibilidade das restrições ao aproveitamento de créditos tributários, instituída na legislação brasileira. Uma vez que a atuação dos poderes constituintes derivado e reformador, assim como da legislação comum, implica a alteração daquela eficácia inicialmente irradiada pelo texto original da Constituição Federal e essa intervenção pode ser incompatível com a supremacia formal e material da Lei Maior. Cumpre, portanto, a investigação a respeito dos critérios que conferem legitimidade jurídica a essa atuação, conforme passa a ser examinado.

Conforme Luiz Fernando Calil de Freitas⁴³, pode ser chamado de limites aquilo que a doutrina comumente denomina “limites imanentes”, cuja natureza, segundo Vieira de Andrade⁴⁴, é a de as fronteiras definidas pela própria Constituição em relação a cada direito fundamental. As restrições, diferentemente dos limites, implicam a diminuição da abrangência do direito fundamental, através de lei que provoca uma redução do seu âmbito de atuação⁴⁵. Por sua vez, haveria ainda leis meramente conformadoras que, sem restringir, apenas declarariam o conteúdo do respectivo direito fundamental⁴⁶. A adoção da teoria interna depende da concepção dos direitos fundamentais, como algo bem determinado e depreendido de normas da espécie regras⁴⁷. Para Alexy, a teoria interna nem sequer pode admitir a existência de restrições propriamente ditas, uma vez que o conteúdo do Direito já seria de antemão conhecido, e a legislação comum serviria somente para declarar o conteúdo do respectivo direito fundamental. No entanto, José Carlos Vieira de Andrade⁴⁸, partidário da teoria interna, entende possível a existência de restrições constitucionalmente previstas, embora, em determinado momento, acabe tendo que admitir a pertinência das restrições que não foram expressamente autorizadas pela Constituição.

No entanto, tudo que foi aduzido até agora faz parte da perspectiva daqueles que defendem uma teoria interna dos direitos fundamentais, onde já há uma ampla definição do âmbito de proteção na própria Constituição, e, praticamente, inexistente a ponderação de valores ou de espaço para restrições legislativas. De outra sorte, a teoria externa admite a constante colisão de valores e afirma que, no geral, há sempre uma tensão em que os direitos são restringidos, ora em sede constitucional, ora em sede infraconstitucional. Nessa perspectiva, não haveria meras conformações legislativas nem limites imanentes, já que os direitos fundamentais

⁴³ FREITAS, Luiz Fernando Calil de. **Direitos Fundamentais: limites e restrições**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 78.

⁴⁴ ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2004. p. 292.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 298.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 224-225.

⁴⁷ ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 268-271.

⁴⁸ ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2004. p. 302.

seriam consagrados por normas da espécie princípio que não conferem um caráter definitivo, mas *prima facie* aos mesmos⁴⁹.

Aqueles que adotam a teoria externa dos direitos fundamentais admitem restrições infraconstitucionais, mesmo que não estejam expressamente previstas no texto constitucional. Traz-se, então, o posicionamento de José Joaquim Gomes Canotilho⁵⁰ que admite a existência de restrições não expressamente autorizadas pela Constituição, tal como pode ser inferido da lição que segue citada:

Limites constitucionais não escritos ou restrições não expressamente não autorizadas pela Constituição.

O seu reconhecimento é muito problemático, mas a sua admissibilidade é justificada, no contexto histórico da constituição em nome da salvaguarda de outros direitos ou bens. Estas restrições identificam-se, em alguns sectores doutrinários, com *limites imanes*. Propõe-se a substituição desta fórmula pela de restrições não expressamente autorizadas pela Constituição. A teoria dos limites imanes anda associada à chamada *teoria interna* das restrições aos direitos fundamentais que aqui não é sufragada (cfr., *infra*, IV). Mas o problema de restrições não escritas deve colocar-se. Assim, embora a constituição não admita limites ao direito de greve, justificar-se-iam limites constitucionais não escritos, a fim de se salvaguardar outros direitos ou bens constitucionalmente garantidos (exigência de garantia de serviços mínimos em hospitais, serviços de segurança).

Assim também entende Gilmar Ferreira Mendes⁵¹, quando assevera a possibilidade de restrição infraconstitucional ao direito fundamental mesmo que este seja contemplado no texto constitucional sem a previsão de reserva legal. Isso se dá em virtude da colisão de direitos fundamentais, na qual a restrição legislativa servirá de salvaguarda daquele outro direito fundamental. Veja-se o exemplo de Gilmar Ferreira Mendes: a Constituição consagra o sigilo de correspondências (artigo 5º, XII) – sem condicionar à edição de diploma legislativo –, enquanto a Lei de Execução Penal, em seu artigo 41, XV, assegura a liberdade de correspondência,

⁴⁹ ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 271.

⁵⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e Teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1.277.

⁵¹ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 304.

desde que “não comprometam a moral e os bons costumes” e, à luz dessa restrição operada pela lei ordinária, o STF decidiu pela legitimidade da interceptação de correspondência pela administração prisional, quando houver motivo para desconfiança de perigo da segurança pública ou da disciplina daquele estabelecimento.

No mesmo sentido, Luiz Fernando Calil de Freitas⁵² admite as restrições, mesmo que não expressamente previstas na Constituição, pois a resolução das colisões deve passar pelo crivo do legislador que, diante de uma verdadeira teia de pretensões em sentidos antagônicos, deve disciplinar as relações jurídicas. A questão a ser debatida, então, não seria a possibilidade de restrição, mas como fazê-la, tal como se passa a analisar no presente estudo.

Como bem coloca Gilmar Ferreira Mendes⁵³, a existência de um núcleo irreformável da Constituição, especialmente no que tange aos direitos e às garantias individuais (artigo 60, § 4º, IV), já denuncia a existência de uma parcela inegociável, intangível dos direitos fundamentais que está fora da órbita de transformação pela atividade legislativa. Trata-se de um núcleo essencial de cada direito que permanece alheio ao jogo democrático e às necessidades conjunturais da sociedade brasileira, até mesmo porque, conforme Gilmar Mendes⁵⁴, “A não-admissão de um limite ao afazer legislativo tornaria inócua qualquer proteção fundamental”. Segundo Gilmar Mendes⁵⁵, um exemplo de afetação do núcleo duro de um direito fundamental teria sido a violação ao direito à individualização da pena no caso da impossibilidade de progressão de regime nas condenações por ‘crimes hediondos’, tal como estabelecida na Lei Federal n. 8.072/90. Nesse sentido, é a atual posição do STF⁵⁶.

⁵² FREITAS, Luiz Fernando Calil de. **Direitos fundamentais: limites e restrições**. Porto Alegre: 2007. p. 157-158.

⁵³ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 309.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 309.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 310-311.

⁵⁶ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Pleno, Hábeas corpus 82.959. Julgado em: 23/02/2006.

Luiz Fernando Calil de Freitas⁵⁷ também assume posição no sentido da impossibilidade de restrição do núcleo dos direitos fundamentais. Segundo o mesmo autor⁵⁸, deve ser advogada a existência de um núcleo essencial imodificável e não passível de invasões. Dessa forma, a restrição só deve ser admitida na parte que extrapole o conteúdo mínimo, ou dito de outro modo, só pode ser ponderado e reduzido aquele âmbito do direito fundamental que não seja essencial para a caracterização da proteção do titular.

O entendimento de Casalta Nabais⁵⁹ é que o doutrinador advoga que há desrespeito ao direito fundamental, quando o suposto exercício de outro direito atinge o seu núcleo intangível. Curiosamente, o autor entende que, em sede de uma restrição de direito fundamental, acaba ocorrendo uma violação aos limites imanentes do suposto direito.

A proporcionalidade também é um critério importante quando se examina uma restrição ao direito fundamental. No entanto, para o exame da aplicabilidade do mesmo no que tange às restrições, cumpre a investigação de sua natureza e operacionalidade.

Segundo André Ramos Tavares⁶⁰, a proporcionalidade:

[...] sempre esteve presente nos diversos ramos do Direito, seja na aplicação da pena criminal, na noção do abuso civilista ou, ainda, como meio de conter a discricionariedade do poder estatal no âmbito administrativo.

A proporcionalidade, numa primeira aproximação, é a exigência de racionalidade, a imposição de que os atos estatais não sejam desprovidos de um mínimo de sustentabilidade. Assim compreendida a proporcionalidade, é correto afirmar que a preocupação em observá-la vem de longa data.

⁵⁷ FREITAS, Luiz Fernando Calil de. **Direitos fundamentais: limites e restrições**. Porto Alegre: 2007. p. 204.

⁵⁸ Ibidem, p. 204-205.

⁵⁹ NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre direitos e deveres fundamentais**. Coimbra: Coimbra, 2007. p. 27.

⁶⁰ TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 678.

Para Robert Alexy⁶¹, a proporcionalidade é um princípio jurídico que conceitua esta espécie normativa como um mandado de otimização. A proporcionalidade exige a averiguação acerca de três condições a serem cumpridas, sucessivamente, pelo ato examinado, a saber, a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. Note-se que, para Alexy, a terceira etapa compreenderia o exame de ponderação⁶².

A restrição, como ato legislativo, deve ser compatível com a Constituição, e nesse diapasão é que a proporcionalidade afigura-se uma baliza fundamental, sob pena de o legislador avocar-se mandatário de poderes próprios dos legisladores constituintes. Assim, uma vez visto que a restrição deve preservação ao núcleo essencial de cada direito fundamental, certo é que, mesmo que se esteja restringindo a parte de fora daquele cerne intangível, não é justificável a relativização caprichosa, arbitrária ou inútil de um direito. Nesse sentido, bem colocadas são as palavras de Luiz Fernando Calil de Freitas⁶³:

[...] em face de um direito fundamental que sofre uma afetação desvantajosa, superando o exame da ofensa ao núcleo essencial com resposta negativa, ainda assim não se poderá afirmar que a restrição ou a limitação é, desde logo, constitucionalmente adequada. Mesmo quando comprovadamente não afete o núcleo essencial, a restrição à parte do conteúdo considerada não essencial deve pautar-se pela diretriz hermenêutica do princípio da proporcionalidade.

Como defende Alexy⁶⁴, caso o legislador pudesse restringir, de maneira arbitrária, qualquer direito fundamental, isso significaria que ele nem sequer estaria vinculado por ele. Somente uma atuação adequada, a menos gravosa dentre aquelas aptas ao fim a que se destinam e que produza mais efeitos benéficos do

⁶¹ ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 111-112.

⁶² Ibidem, p. 111 ss.

⁶³ FREITAS, Luiz Fernando Calil de. **Direitos fundamentais: limites e restrições**. Porto Alegre: 2007. p. 205.

⁶⁴ ALEXY, *op. cit.*, p. 125.

que males, poderá ser vista como legítima, sob pena de afrouxar-se indevidamente o controle jurídico sobre a atuação legislativa.

A razoabilidade, de outro lado, impõe uma relação de congruência entre a medida adotada e a razão que a justifica. Assim, a restrição legislativa só é constitucional, se houver um liame lógico entre a redução do âmbito de proteção de determinado direito fundamental e o aumento da eficácia de outro.

Da jurisprudência do STF⁶⁵, pode ser colhido o exemplo de aplicação da razoabilidade, quando averiguada a admissibilidade de cobrança de IPVA com alíquotas inferiores para aqueles casos em que os veículos fossem movidos a combustíveis menos agressivos ao meio ambiente. O STF decidiu pela razoabilidade da medida (alíquota diferenciada), em razão do critério (maior respeito ao meio ambiente), em atenção à extrafiscalidade⁶⁶, que pode ser atribuída à exação. Também, em julgamento acerca da possibilidade de conferir-se tratamento mais favorecido aos contribuintes de IPVA, o Plenário, capitaneado pelo Min. Marco Aurélio Mello, vencido o Min. Nelson Jobim, entendeu incabível a concessão de medida liminar para a declaração da inconstitucionalidade do desconto concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul aos motoristas que não tenham cometido infração no ano anterior⁶⁷.

Ainda, no que tange à razoabilidade, o STF se ocupou do tratamento discriminatório instituído pela Lei Federal n. 9.317/96 (SIMPLES), quando esta vedou a inclusão de sociedades que tenham por objeto a prestação de serviços de engenharia, de advocacia, de fisioterapia, de publicidade, etc., quando do julgamento da ADIn n. 1.643, na sessão do dia 5/12/2002 (acórdão publicado no D.J.U. de 14/03/2003). Veja-se a ementa do acórdão:

⁶⁵ Recurso Extraordinário n. 236.931, acórdão publicado no *D.J.U.* em: 29/10/1999.

⁶⁶ A extrafiscalidade caracteriza-se como a nota distintiva da exação motivada por fins que não sejam o de mera arrecadação (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 88; PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 19).

⁶⁷ ADIn-MC, 2.301. Relator: Min. Marco Aurélio Mello. Julgada em: 27/09/2003 e publicada no *D.J.U.* e, 21/11/2003. Importantíssima a observação, ainda que polêmica, do Min. Marco Aurélio Mello no sentido de que a isenção não precisa guardar vinculação com o fato gerador, tendo nominalmente expressado sua divergência em face do doutrinador Roque Antonio Carrazza.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E DE CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. LEGITIMIDADE ATIVA. PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS DE OPTAR PELO REGIME. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Há pertinência temática entre os objetivos institucionais da requerente e o inciso XIII do artigo 9º da Lei 9317/96, uma vez que o pedido visa à defesa dos interesses de profissionais liberais, nada obstante a referência a pessoas jurídicas prestadoras de serviços. 2. Legitimidade ativa da Confederação. O Decreto de 27/05/54 reconhece-a como entidade sindical de grau superior, coordenadora dos interesses das profissões liberais em todo o território nacional. Precedente. 3. Por disposição constitucional (CF, artigo 179), as microempresas e as empresas de pequeno porte devem ser beneficiadas, nos termos da lei, pela "simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas" (CF, artigo 179). 4. Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.

A maioria dos ministros que compuseram o Plenário entendeu haver razão para o óbice ao acesso ao regime fiscal diverso, uma vez que tais profissões não precisariam de incentivos próprios àquelas sociedades que concorrem com grandes conglomerados econômicos. Para a corrente majoritária, o fato de ser profissional liberal já coloca em situação de concorrer isonomicamente no mercado, tal como incorreria com as atividades de caráter eminentemente empresarial que precisam enfrentar outros agentes econômicos com maiores condições de dominar o setor e de excluir os pequenos negócios. No entanto, para os Ministros, Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio Mello e Carlos Velloso, inexistiriam congruência entre critério e medida, visto que esta última deve ser determinada, ou seja, uma consequência, exclusivamente do pequeno faturamento e não da natureza da atividade ou de suposta falta de competitividade. Nas palavras do Ministro Carlos Velloso, a inconstitucionalidade da Lei teria ocorrido em razão da dissonância entre a vedação aos profissionais liberais, ignorando que eles também merecem a proteção destinada aos pequenos empreendimentos e, para tal averiguação, o faturamento é o critério e não a espécie de serviço prestado ou de bem produzido, tal como se depreende do seguinte excerto de seu voto:

Ora, se o dado básico fundamental é não ter receita bruta superior a um determinado quantum, não poderia a lei discriminar firmas ou pequenas empresas constituídas por profissionais liberais [...].

No mesmo sentido entendeu o Ministro Marco Aurélio, que assim fundamentou seu voto:

Na espécie, não encontro uma justificativa maior para distinção, para simplesmente cogitar de suspeição, quanto ao recolhimento, submetendo essas pessoas – os enumerados no inciso XIII do artigo 9º – ao regime comum.

Conforme Marciano Seabra de Godoi⁶⁸ – ao analisar tal questão sob o prisma da proporcionalidade –, a falta de submissão da questão ao cânone da necessidade (fase da aplicação da proporcionalidade), certamente implicaria a conclusão de que a vedação revela-se inútil ao fim das normas do SIMPLES, a saber, o fomento de pequenos empreendimentos no Brasil, ou seja, a vedação seria despropositada em face dos fins da Lei.

Ainda em se tratando de razoabilidade, o STF⁶⁹ foi chamado a examinar a razoabilidade da exigência de dois anos na condição de Bacharel em Direito/Ciências Jurídicas e Sociais para o ingresso na carreira de Promotor de Justiça e decidiu que o critério (2 anos de bacharelado) é um requisito que guarda íntima conexão com a medida adotada (investidura no cargo).

Tal evolução hermenêutica é importante e tem efeitos práticos. Veja-se que, quando o Ministro Eros Grau deu provimento de plano a recurso extraordinário⁷⁰, que visava à reforma de decisão que negou o reconhecimento do direito à compensação de créditos do contribuinte junto à autarquia estadual (IPERGS), em face de tributos estaduais, devidos ao Estado do Rio Grande do Sul, acabou por

⁶⁸ GODOI, Marciano Seabra de. **Questões atuais do direito tributário na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2006. p. 38.

⁶⁹ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADIn 1.040. Julgada em: 11/11/2004.

⁷⁰ Recurso Extraordinário 550.400. Julgado em: 28/08/2007.

entender inexistente qualquer restrição constitucional ao direito fundamental do contribuinte à compensação e atribuiu ao artigo 78, *caput* e § 2º, do ADCT da Constituição Federal, poder liberatório em face dos débitos perante a Fazenda Pública. Dessa forma, prevaleceu o entendimento de que a Administração Pública não pode se beneficiar da própria torpeza consistente no inadimplemento contumaz, bem como preponderou o interesse do contribuinte em face da divisão do Estado (expressada através da autonomia administrativa e financeira do IPERGS) que, para os efeitos do caso, foi considerado um só. Veja-se o teor da decisão:

Discute-se no presente recurso extraordinário o reconhecimento do direito à utilização de precatório, cedido por terceiro e oriundo de autarquia previdenciária do Estado-membro, para pagamento de tributos estaduais à Fazenda Pública. 2. O acórdão recorrido entendeu não ser possível a compensação por não se confundirem o credor do débito fiscal --- Estado do Rio Grande do Sul --- e o devedor do crédito oponível --- a autarquia previdenciária. 3. O fato de o devedor ser diverso do credor não é relevante, uma vez que ambos integram a Fazenda Pública do mesmo ente federado [Lei n. 6.830/80]. Além disso, a Constituição do Brasil não impôs limitações aos institutos da cessão e da compensação e o poder liberatório de precatórios para pagamento de tributo resulta da própria lei [artigo 78, *caput* e § 2º, do ADCT à CB/88]. 4. Esta Corte fixou jurisprudência na ADI n. 2851, Pleno, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 3.12.04, no sentido de que: "EMENTA: CONSTITUCIONAL. PRECATÓRIO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO COM DÉBITO DO ESTADO DECORRENTE DE PRECATÓRIO. C.F., artigo 100, artigo 78, ADCT, introduzido pela EC 30, de 2002. I. - Constitucionalidade da Lei 1.142, de 2002, do Estado de Rondônia. - Constitucionalidade da Lei 1.142, de 2002, do Estado de Rondônia, que autoriza a compensação de crédito tributário com débito da Fazenda do Estado, decorrente de precatório judicial pendente de pagamento, no limite das parcelas vencidas a que se refere o artigo 78, ADCT/CF, introduzido pela EC 30, de 2000. II. - ADI julgada improcedente." Dou provimento ao recurso extraordinário, com fundamento no disposto no artigo 557, § 1º-A, do CPC. Custas *ex lege*. Sem honorários. Publique-se. Brasília, 28 de agosto de 2007. Ministro Eros Grau – Relator.

Com certeza, haveria muito mais a ser dito a respeito dos limites e das restrições jusfundamentais. Porém, aquilo que foi até aqui exposto serve ao propósito de exposição e de estruturação das premissas fundamentais à análise da não-cumulatividade, da neutralidade fiscal e do aproveitamento de créditos tributários.

2 O DIREITO FUNDAMENTAL A NÃO-CUMULATIVIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Neste capítulo, serão examinadas as origens da não-cumulatividade, sendo feitas incursões no Direito estrangeiro, na medida do necessário, de modo a demonstrar a trajetória até sua consagração na CF-88. Posteriormente, serão demonstradas as relações entre justiça fiscal, neutralidade fiscal e não-cumulatividade.

2.1 Origens da Não-Cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade tem como marco inicial a experiência francesa. A França foi o primeiro país industrializado a perceber as desvantagens de imposto cumulativo, incidente em todas as fases da circulação. Como noticia Ives Gandra Martins⁷¹, alguns remetem ao longínquo ano de 1917, quando da criação do *Taxes Générales sur les affaires et taxes uniques sociales*, a raiz histórica da noção de não-cumulatividade. Já em 1936, são feitas as primeiras tentativas de mudança e, apenas no ano de 1954, é que foi criada a *Taxe sur la Valeur Ajoutée*, ainda vigente⁷².

A França, em meados de 1949-1955, havia desenvolvido diversos programas buscando a melhor organização do trabalho, bem como foi dada grande ênfase à produtividade, dentro de um clima de cooperação com empresários franceses. Surgiu, então, a necessidade de harmonizar a fiscalidade com a produtividade. A preocupação maior era com o principal imposto sobre o volume de negócios, a chamada *taxe à la production*, que recaía duplamente sobre todos os

⁷¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Questões atuais de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 32.

⁷² DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS: comparação com o IVA Europeu. In: COELHO, Sacha Calmon N., *et al.* **Temas de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1988a, p.112.

elementos e a fabricação que não eram incorporados fisicamente ao produto fabricado⁷³.

Desde 1925, a França vinha substituindo o efeito cascata do imposto sobre transações por diversos impostos monofásicos – *taxes uniques*. Entretanto, a proliferação desses impostos únicos havia se tornado um fator complicador. Assim, em 1936, a maior parte desses impostos únicos foi substituída pela *taxe à la production*. Diversamente, esta era devida no momento em que o produto era fabricado e vendido a um não contribuinte – comerciante ou particular. Ou seja, tratava-se de um imposto único, pois incidia uma só vez, já que as fases anteriores eram feitas com suspensão do imposto. Contudo, a suspensão beneficiava apenas as matérias-primas ou os produtos que fossem utilizados na composição dos produtos a serem tributados, assim como as matérias ou os produtos que não pudessem ser configurados como ferramentas e que, sem entrar no produto acabado, fossem distribuídas ou perdessem suas qualidades específicas no curso de uma só operação. Surge o chamado critério de deduções físicas, ou seja, o crédito decorre do imposto incidente apenas sobre os bens ou os insumos utilizados no processo produtivo⁷⁴.

Em 1948, os problemas orçamentários fizeram com que o sistema de suspensão do imposto fosse substituído por uma cobrança sob a forma de pagamentos fracionados, permitindo apenas a dedução do imposto referente aos produtos que fossem incorporados fisicamente à produção. Além disso, a multiplicidade de regimes de exceção fazia com que a *taxe à la production* fosse efetivamente cumulativa, demandando alterações⁷⁵. No regime de suspensão, o último produtor era penalizado pelo pagamento da totalidade do imposto exigido, e os demais participantes do circuito produtivo restavam beneficiados. Logo, no sistema de pagamentos fracionados, todos os produtores pagavam uma parte, calculando o imposto sobre o seu preço de venda e deduzindo aquele que havia gravado suas compras.

⁷³ LAURE, Maurice. **Science fiscal**. Paris: PUF, 1993. p. 229.

⁷⁴ ÀVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008. p. 75 ss.

⁷⁵ LAURE, *op. cit.*, p. 228.

Embora já tivesse avançado e proporcionado um processo de deduções, esse ainda não era completo, já que somente os créditos físicos eram aceitos, o mantinha, então, um regime cumulativo. Maurice Lauré defendeu a instituição da TVA (*Taxe sur la Valeur Ajoutée*), cujo projeto de lei contava com o apoio dos empresários, sendo remetido ao Parlamento em outubro de 1952. Em 10 de abril de 1954, foi então instituída na França, por lei, a TVA⁷⁶.

Desta vez, a TVA (*Taxe sur la Valeur Ajoutée*) previa a possibilidade de deduções de investimento a fabricante, buscando, assim, consagrar a idéia de neutralidade do sistema.

Dessa forma, surgiu a TVA, um imposto geral sobre o consumo, incorporado ao produto e ao preço dos produtos ou dos serviços, incidindo, igualmente, sobre todos os custos elementares de fabricação e de comercialização de um mesmo produto, de modo a não distorcer os cálculos, para que as empresas pudessem maximizar sua produção.

Atualmente, a TVA aplica-se a atividades industriais, comerciais, agrícolas e não comerciais, devendo destacar que essa generalidade é exatamente parte lógica da TVA, cujo mecanismo fundamental é a dedução do imposto pago nas operações anteriores. Portanto, o que a TVA, o IVA, o ICMS e todos os impostos que seguem este postulado econômico têm em comum é que, economicamente, o tributo é transferido ao adquirente através do mecanismo de preços, sendo suportado, definitivamente, pelo consumidor final. Por essa razão, como bem anota Roque Joaquim Volkweiss⁷⁷, o ICMS é classificado como um imposto indireto, assim como pode ser também definido como real, uma vez que se assenta sobre coisas – ao contrário do que ocorre com o imposto de renda.

No Brasil, após a criação do imposto de consumo no primeiro decêndio da República e do IVC em 1923, a incidência de ambos se fazia *en cascades*, recaindo

⁷⁶ LAURE, Maurice. **Science fiscal**. Paris: PUF, 1993. p. 285-293.

⁷⁷ VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito tributário nacional**. 3. ed. Porto Alegre, 2002. p. 40.

a alíquota em cada operação sobre o valor total da anterior.⁷⁸ Tal qual o regime Francês, o direito brasileiro constatou que o regime cumulativo era inconveniente, agravava o caráter regressivo desses dois impostos, aliás dos mais rendosos do sistema.

Para Aliomar Baleeiro⁷⁹, o antigo imposto trazia inconvenientes graves: a) incidindo em todas as fases de industrialização e de comercialização (da fábrica ao consumidor final). Pelo tributo da venda, o imposto era cumulativo, tornando-se a tributar, na fase subsequente, o mesmo valor que se tributara anteriormente. Isso provocava uma injusta repercussão nos preços, mais acentuada do que o imposto recolhido aos cofres públicos; b) causava a verticalização das empresas, que se integravam, para evitar a incidência do imposto em cascata; c) nem sempre permitia a justa distribuição de sua carga sobre o consumo, nem uma justa participação regional sobre a produção.

Entretanto, após a Segunda Guerra, penetraram as idéias relativas às vantagens do método de tributação *Valeur Ajoutée*, *value-added tax*, ou valor acrescido, pelo qual, de cada operação, para efeitos fiscais, abate-se o custo dos materiais (ou dos impostos a eles relativos) da operação anterior, recaindo o tributo apenas sobre o incremento. Em cada operação nova, o imposto atinge apenas a diferença entre o seu valor e da operação anterior. Este último constitui um “crédito”, que o contribuinte deduz do valor da operação atual, seja nas operações de industrial, abatendo as matérias-primas ou os produtos semi-acabados, seja do retalhista, pagando um ou outro o tributo descontado do custo da mercadoria na venda que lhe fez o atacadista ou o fabricante⁸⁰.

A rica experiência francesa difundiu velozmente a partir da década de sessenta. O Brasil, desde a criação do imposto de consumo, no primeiro decênio da República e do IVC, introduziu na Constituição o princípio da não-cumulatividade

⁷⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 7. ed. 2003. p. 448.

⁷⁹ *Ibidem*, p. 449.

⁸⁰ SOUZA, Rubens Gomes. Imposto sobre valor acrescido no sistema tributário. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo: RDA, v. 110, p. 17, 1972.

com a reforma constitucional nº. 18 de 1965, embora já o tivesse adotado, em legislação ordinária, no imposto de consumo; a Comunidade Econômica Européia adota o imposto sobre o valor adicionado como projeto de primeira diretriz, finalmente aprovada em 1967, sendo paulatinamente implementada pelos seus membros; a Alemanha o introduziu a partir de 1968; a Dinamarca, pela lei de março de 1967; a Inglaterra, em 01.04.1973; a Irlanda, em 1972; Luxemburgo e a Bélgica, em 1969. A partir do final dos anos 60, também esse tipo de tributo sobre vendas líquidas se difunde sobre toda a América Latina (Bolívia, Uruguai, Peru, Equador, Argentina), sendo, recentemente, introduzido no Paraguai, em 1972, para futura harmonização do Mercosul⁸¹.

Portanto, todos os sistemas jurídicos procuram preservar e assimilar certos efeitos econômicos comuns, tanto ao IVA da América Latina, como ao TVA europeu ou ao IPI e ao ICMS brasileiro. É um imposto que, incidindo em todas as fases de produção e de circulação, por meio da dedução do imposto pago na operação anterior, sendo tributado o valor adicionado por cada operação⁸².

Como já havia destacado Aliomar Baleeiro⁸³, há mais de três décadas, o Brasil aderiu aos sistemas tributários mais modernos, procurando eliminar a tributação em cascata, tanto nos impostos sobre a produção industrial (IPI), como sobre a comercialização (ICM). Leis ordinárias introduziram, pioneiramente, o princípio da não-cumulatividade no antigo imposto de consumo, mas a constitucionalização desse princípio veio somente mais tarde⁸⁴.

⁸¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS: comparação com o IVA Europeu. In: CÔELHO, Sacha Calmon N., et al. **Temas de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1988a. p. 100.

⁸² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 368.

⁸³ *Ibidem*, p. 370.

⁸⁴ No Brasil, o primeiro tributo a adotar a não-cumulatividade foi o imposto de Consumo, antecessor do atual IPI (Leis 297/56 e 4502/64 – artigo 25), como já registrado. Era Princípio infraconstitucional. O princípio da não-cumulatividade – o qual só faz sentido se a tributação recair sobre o valor agregado – torna-se princípio constitucional na Constituição de 18.09.1946, em razão da EC nº18, de 1°.12.1965, alcançando já agora o IPI federal e o ICMS estadual [...] O princípio manteve-se intacto na evolução constitucional posterior. Na CF/67, artigo 22, V, §3º, e, para o ICM, no artigo 23,II. (DERZI, Misabel Abreu Machado. ICMS – não-cumulatividade e temas afins. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 107.

Apesar das propostas ao constituinte de fusão do ICM, do IPI e do ISS em um único imposto, as necessidades políticas de um estado federativo, como o nosso, impediram-na, restando a trílice divisão básica.

Desde a emenda n. 18/65 à Constituição de 1946, após o movimento militar de 1964, quando se intentou, simultaneamente, a racionalização do sistema tributário e a codificação do direito tributário (CTN), o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como imposto problemático, tomado de enfermidades que o descaracterizam. Na época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e dos economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações dos Estados (IVC) um tributo avelhantado “em cascata”, propiciado de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da federação e tecnicamente incorreto, resolveu-se substituí-lo por imposto ‘não-cumulativo’, que tivesse como fatos jurídicos não mais negócio “jurídico”, mas a realidade econômica das operações promotoras das circulações de mercadorias e de serviços no país, como um todo. Destarte, surge o ICMS não-cumulativo, em lugar do IVC cumulativo. A idéia era tomar como modelo os impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica, os chamados IVAS. (*La taxe sur la valeur ajoutée, imposta sul valore aggiunto, impuesto sobre el valor añadido*). Duas aporias se apresentaram então. A primeira, a realidade de tais impostos, nos países europeus, se dava em noções de organização unitária, onde inexistiam Estados-membros, e, quando assim não fosse, a competência para operá-los ficava sempre em mãos do poder central. A segunda, no Brasil, Estados Federativos, os Estados-Membros estavam acostumados a tributar o comércio das mercadorias (IVC), e a União, a produção de mercadorias industrializadas (imposto de consumo) e os municípios, os serviços (indústrias e profissões).

Tais dificuldades atrapalham as idéias reformistas e de modernização. Temia-se que as pessoas políticas, traumatizadas pelas reformas tributárias em gestação, demorassem a se adaptar à nova estruturação, pelo despreparo de sua máquina fiscal e, em consequência, sofressem dramáticas perdas de receitas, gerando problemas políticos e sociais de monta. A solução ficou no meio termo,

quebrando os intuitos reformistas. Daí, advieram, logo de início, algumas perversões:

a) O ICM, por sua própria natureza, um imposto global sobre operações de circulação de mercadorias e de serviços de expressão econômica, apequenou-se, para ceder espaço ao IPI federal (ex-imposto de consumo, tributando indiretamente os produtos industrializados) e ao ISS municipal (que conserva, em sua base tributável, partes dos serviços ligados à produção, antes tributados pelo imposto industriais e profissões). A realidade de um país federativo com três ordens de governo impunha-se desafiadora.

O ICM, por ser, na genealogia dos IVAS, um imposto nacional que difunde os seus efeitos pelo território inteiro no país, em razão, principalmente, do seu caráter não-cumulativo, viu-se que o imposto deveria ser da união na contingência de ser retalhado em termos de competência impositiva entre os diversos Estados-Membros da federação, o que antecipou sérias dificuldades no manejo do gravame que deveria 'perfil nacional' uniforme. A conseqüência foi o massacre da competência estadual, já que o imposto teve que submeter-se ao regramento unitário pela União, através de leis complementares e de resoluções do senado. E, para evitar políticas regionais autônomas e objetivas extrafiscais paraninfados pelo Estado de *per se*, foram ideados os convênios dos Estados-Membros, espécie de convívio forçado em que um só podia fazer o que os demais permitissem ou tolerassem.

b) Dado à diversidade nos estágios de desenvolvimento das várias regiões do país e a ânsia generalizada dos estados de se desenvolverem, o ICM já esparramado sobre um mapa de 22 Estados e mais de 4 mil municípios, foi logo agarrado pelas unidades federadas como uma ferramenta hábil para partejar o desenvolvimento econômico, se bem que, em parte, contidos pelos convênios. Oriundo, na sua concepção, de país já desenvolvidos, unitários em sua maior parte, o nosso ICM contorceu-se para conviver com as ânsias do crescimento do estado e a profunda diversidade econômica dos 'países' componentes da federação. Em 1987, advém a Assembléia Nacional Constituinte e nela plantam-se, com extraordinário vigor, os anseios dos estados de 'independência e de autonomias financeiras' na esteira da descentralização do poder central.

Sobre o contexto em que surge o ICMS, bem leciona Sacha Calmon Navarro Cêlho⁸⁵:

Opera-se, então, o maior conglomerado tributário de que tem notícias na história do país, com adesão de deputados expertos' em tributação. As Constituintes modernas, que se seguem a rupturas institucionais, são radicais. As que se seguem a 'acordos de transição' são compromissórias, embora ambas existam sempre o 'elemento radical' e a 'componente compromissória'. Sobre a nossa Constituinte-compromissória aqui e radical

⁸⁵ CALMON, Sacha Calmon Navarro Cêlho. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 220-224.

acólá convergiram pressões altíssimas de todas as partes. Dentre os grupos de pressão, há de se destacar o dos Estados-Membros em matéria tributária, capitaneada pela técnico burocracia das Secretarias de Fazendas dos Estados, que atuavam com uma única e exclusiva preocupação: abocanhar o maior naco de recursos que fosse possível, custasse o que custasse. Esse fisiologismo caiu em solo fértil, qual seja, a necessidade de descentralizar o poder central hipertrofiado. E surge o ICMS, outra vez à revelia das serenas concepções dos juristas nacionais, senhores das experiências européias e já caldeados pela vivência de 23 anos de existência do ICM. Suas proposições não foram aceitas. Prevaleceu o querer dos Estados. A idéia era, à moda dos IVAS europeus, fazer o ICM englobar o ISS municipal ao menos nas incidências ligadas aos serviços industriais e comerciais. A idéia evoluiu no sentido de 'tomar receita' da União e não de racionalizar o imposto. O ISS municipal restou mantido. Em compensação, os três impostos únicos federais a) energia elétrica, b) combustíveis e lubrificantes líquidos e sólidos e c) minerais do país, passaram a integrar o fato gerado do ICM, ao argumento de que são tais bens 'mercadorias' que circulam'. Certo, são mercadorias, mesmo a energia elétrica equiparada com 'coisa móvel' pelo Direito Penal, para tipificar o delito de furto. Ocorre que são mercadorias muitos especiais, com aspectos específicos que talvez não devessem se submeter à disciplina genérica do ICMS e que causarão inúmeros problemas técnicos, operacionais e econômicos. Além de englobar os impostos únicos federais da carta de 1967, o ICM acrescentou-se dos serviços de a) transporte e b) comunicação em geral, ainda que estritamente municipais, antes tributados pela União, tornando-se ICM + 2 serviços = ICMS. A rigor, o ICMS é um conglomerado de seis impostos, se computado o antigo ICM, a que se pretende dar um tratamento fiscal uniforme, a partir do princípio da não-cumulatividade, ao suposto de incidência sobre um ciclo completo de negócios (plurifazia impositiva).

Então, na Constituição de 1967, mais precisamente dentro da Emenda Constitucional n. 01/69 (na verdade uma nova Constituição), ficou estabelecido que a não-cumulatividade seria definida por Lei Complementar, conforme a previsão do artigo 23, II, (na redação estabelecida pela Emenda Constitucional n. 23 de 1983) tal como transcrita:

Artigo 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

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

Na CF-88, a não-cumulatividade estava prevista na redação original que, com a Emenda Constitucional n. 3, passou a ter a redação atual, cujo teor é o que segue:

§ 2.º 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 de prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou no outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Conforme leciona Sacha Calmon Navarro Coelho⁸⁶, o regime brasileiro assemelha-se, em larga medida, ao europeu (IVAS), na medida em que permite que todo aquele situado na cadeia obtenha o abatimento do imposto anterior. Assim, após ter sido apresentado, ainda que de forma sucinta, o cenário onde está situada a evolução legislativa da não-cumulatividade.

2.2 Justiça Fiscal, Neutralidade e Não-Cumulatividade

A aproximação do Direito e da Justiça no direito tributário vem sendo efetuada por meio da busca de um ideal de Justiça Fiscal. Na definição de Paulo Caliendo⁸⁷:

A justiça fiscal poderá ser entendida em três sentidos: sintático, semântico e pragmático. Seu *sentido sintático* está na sua afirmação como critério seletor de sentido na composição da estrutura semântica das normas jurídicas. Na presença de duas ou de mais proposições ou sentidos possíveis na composição da norma, a justiça fiscal irá ser critério de seleção (justificação) daquela mais adequada ao caso e ao sistema (coerência).

No *sentido semântico*, justiça fiscal irá designar um mínimo de sentido em determinada sociedade e época. Esse mínimo de sentido será encontrado nas noções de igualdade (capacidade contributiva) e liberdade (limitações ao poder de tributar).

Já no *sentido pragmático*, a justiça fiscal irá significar uma relação de adequação entre a norma e o seu usuário. Nesse sentido, a justiça fiscal irá

⁸⁶ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 302.

⁸⁷ CALIENDO, Paulo. Da Justiça Fiscal: conceito e aplicação. **Revista Interesse Público**, Sapucaia do Sul: Notadez, n. 29, p. 174, 2005.

apresentar uma relação intersistêmica entre Política, Economia e Direito. O conceito de justiça fiscal deverá produzir uma relação virtuosa com a Economia e, especialmente, com a exigência de prosperidade da sociedade. A consagração da justiça fiscal de modo autárquico, ou seja, isolado de preocupações de seus efeitos na Economia e na eficiência geral da sociedade irá produzir somente atuações ineficientes, antieconômicas e, por consequência, uma sociedade injusta, desigual e oprimida. Caso contrário, teremos belas intenções e péssimos resultados.

Para o doutrinador, há três sentidos diferentes para o conceito de Justiça Fiscal: o semântico, o sintático e o pragmático. O primeiro diz respeito ao conteúdo ético que impõe a busca do bem comum da sociedade como um todo e ao mesmo tempo em que se preservam os direitos dos contribuintes. O segundo diz respeito à necessidade de uma interpretação que se compatibilize com o texto constitucional e atenda, na maior medida possível, os interesses juridicamente protegidos. Em outras palavras, o viés sintático impõe a interpretação que, no contexto, maximize a proteção de quem paga tributos e das demais pessoas. O último significado, o pragmático, guarda especial relação com o objeto da dissertação na medida em que impõe uma tributação que não promova distorções econômicas, ou seja, não onere, de forma desproporcional, algum contribuinte, tal como a aplicação da não-cumulatividade impõe. Assim, a ausência do surgimento de créditos, em face de isenção, pode ser um exemplo de descumprimento da Justiça Fiscal, já que onera indevidamente o próximo contribuinte da cadeia de circulação e não permite que o benefício fiscal gere um proveito ao consumidor.

Certo é que, como bem coloca Caliendo⁸⁸, em outro ensaio, o foco do direito tributário não pode ser a simples análise das competências e das limitações ao poder de tributar, mas deve centrar-se no equilíbrio entre o dever de pagar tributos e o direito de auto-organização, seja dos negócios, seja da vida. Logo, como sustenta o doutrinador⁸⁹, a ênfase da pesquisa deve ser na consistência do sistema jurídico e não em apenas como um embate entre Estado e contribuinte.

⁸⁸ CALIENDO, Paulo. Dos três modos de pensar a tributação ou repensar o raciocínio jurídico-tributário. In: ROCHA, Leonel Sevrero; STRECK, Lenio Luiz. (Org.). **Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 99.

⁸⁹ *Ibidem*, p. 103.

A análise dos problemas ligados à não-cumulatividade, questão tributária que é e deve ser permeada pela operacionalidade exigida pela Constituição Federal, especialmente no que toca ao cumprimento dos objetivos que por ela, é anunciada. Não pode a não-cumulatividade ser vista apenas como uma concessão jurídica em favor do contribuinte, mas antes como uma ferramenta tributária a serviço da sociedade e que implique maior efetivação de direitos dos contribuintes e dos demais cidadãos, especialmente dos consumidores. É, nessa perspectiva, que se deve entender a concretização da neutralidade fiscal que proíbe que a tributação promova distorções no ambiente de trocas⁹⁰.

Como bem colocado por Natália de Azevedo Morsch⁹¹, “o direito tributário não é simples técnica jurídica, esvaziada de qualquer conteúdo, mas um ramo do Direito enraizado em valores” e isso leva à discussão a respeito do creditamento tributário para o plano daquilo que é desejável e de como atingir-se tal estado de coisas por meio da exação. Portanto, a não-cumulatividade, o surgimento do crédito de ICMS e o seu eventual não nascimento em face das isenções, tudo isto é matéria que deve ser pensada a partir da realidade na qual se aplicam as normas, bem como são institutos que devem ecoar o valor da neutralidade fiscal sobre o qual se passa discorrer.

Como explica Paulo Caliendo⁹², a neutralidade fiscal é o almejado equilíbrio entre a equidade e a prosperidade (eficiência), permitindo encontrar a medida correta da exação. Será, através da busca da neutralidade fiscal, que podem ser identificados os meios para a promoção da igualdade (redistribuição de riquezas) e, ao mesmo tempo, da liberdade (garantia de atuação dos geradores de riquezas). Ainda, segundo o doutrinador, a exigência de neutralidade é um fim que bem pode ser definido pela seguinte frase “o povo sem justiça é oprimido pelo poder, e um povo sem prosperidade é escravo da miséria”⁹³.

⁹⁰ CALIENDO, Paulo. Da Justiça Fiscal: Conceito e Aplicação. **Revista Interesse Público**, Sapucaia do Sul: Notadez, n. 29, p. 176, 2005.

⁹¹ MORSCH, Natália de Azevedo. **Justiça Fiscal: a questão do ICMS nas operações interestaduais**. Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006. p. 25.

⁹² CALIENDO, *op. cit.*, p. 175-176.

⁹³ *Ibidem*, p. 176.

Como coloca Natália de Azevedo Morsch⁹⁴, a neutralidade impõe uma tributação que não distorça o sistema econômico, ou seja, que não diminua a eficiência ou obstaculize o desenvolvimento. Tal idéia ainda pode ser complementada pela de Paulo Caliendo⁹⁵, quando este assevera que, em certas situações, decerto excepcionais, deve preponderar a justiça fiscal em detrimento do desenvolvimento econômico.

Na mesma direção, apontam os ensinamentos de Casalta Nabais⁹⁶, quando sustenta que se faz necessário um “Estado Fiscal”, cujos alicerces são os valores da liberdade e da igualdade e onde a tributação possua a função de cobrar um “preço” pela garantia de um mínimo de organização social e de desenvolvimento das condições adequadas para a expressão da personalidade dos cidadãos. No entanto, conforme Casalta Nabais⁹⁷, não pode ser cobrado qualquer “preço”, mas aquele que melhor represente o “custo” e a menor restrição possível à liberdade daqueles que pagam e o maior benefício aos que mais precisam de ajuda para viver em condições dignas.

No mesmo sentido, pontificam Joachim Lang e Klaus Tipke⁹⁸, quando advogam que, quanto maior a necessidade financeira do Estado, mais justa deve ser a distribuição da carga tributária. Afinal, quem paga uma quantia vultosa de dinheiro a título de tributos tem um interesse ainda maior em não adimplir aquilo que, na verdade, é devido por outros contribuintes⁹⁹.

Segundo Joachim Lang e Klaus Tipke¹⁰⁰, a própria idéia de justiça fiscal deriva da igualdade. Esse ideal consistiria na exigibilidade prática de igual oneração

⁹⁴ MORSCH, Natália de Azevedo. **Justiça Fiscal**: a questão do ICMS nas operações interestaduais. Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006. p. 37.

⁹⁵ CALIENDO, Paulo. Da Justiça Fiscal: Conceito e Aplicação. **Revista Interesse Público**, Sapucaia do Sul: Notadez, 2005, n. 29, p. 176.

⁹⁶ NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade**. Lisboa: Coimbra, 2007. p. 180-181.

⁹⁷ Ibidem, p. 181-182.

⁹⁸ LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. **Direito tributário**. Traduzido por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. v. I. p. 55.

⁹⁹ Ibidem, p. 55.

¹⁰⁰ Ibidem, p. 191.

de contribuintes em situação análoga¹⁰¹. Por fim, cumpre ter presente que os autores¹⁰², corretamente, ainda enfatizam a importância da segurança jurídica, pois, na ausência desta, é inviável desenvolver qualquer atividade econômica.

Ante aquilo que foi dissertado sobre as exigências da justiça fiscal e da neutralidade, a não-cumulatividade desempenha o importante papel de mecanismo apto a evitar a múltipla incidência de impostos ao longo da cadeia de produção e de circulação e, conseqüentemente, a distorção do preço ao consumidor, mas, ainda assim, servindo a manutenção do Estado. No entanto, a impossibilidade de reconhecimento de crédito, quando a atividade for isenta, acaba por vulnerar a neutralidade e a justiça fiscal, na medida em que não desonera o consumidor, onera excessiva e desproporcionalmente o próximo agente econômico da cadeia e distribui, de forma iníqua, o peso da contribuição devida por cada um ao Estado. Não obstante o que já foi aqui adiantado, tal ponto será objeto de estudo com maior vagar adiante.

¹⁰¹ LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. **Direito tributário**. Traduzido por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. v. I. p. 192.

¹⁰² *Ibidem*, p. 55-56.

3 A NÃO-CUMULATIVIDADE NA CF-88

Neste terceiro momento do estudo, será feita uma síntese de alguns dos aspectos mais relevantes acerca da não-cumulatividade na CF-88. Por fim, haverá a pesquisa sobre os traços característicos da aplicação da não-cumulatividade, quando da aplicação do ICMS, embora sem adentrar em questões específicas, especialmente acerca do direito de crédito, em face de isenções, bem como em outros assuntos debatidos adiante.

3.1 A Finalidade da Não-Cumulatividade do ICMS na CF-88

A não-cumulatividade permite que o crédito fiscal de todas as aquisições de bens e de serviços, direta e indiretamente vinculados ao processo de produção e de circulação de mercadorias e de serviços tributáveis seja oposto ao débito decorrente das operações mercantis de venda e de assemelhados, garantindo a natureza jurídica ontológica dos chamados impostos sobre consumo que devem ser suportados financeiramente pelo consumidor final de mercadorias e de serviços. Vale dizer que o princípio da não-cumulatividade é próprio dos tributos que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, ou seja, é de aplicação para tributos indiretos que, por sua natureza, devem ser não-cumulativos¹⁰³.

A não-cumulatividade possui como finalidade evitar que um ônus econômico atribuído por determinado tributo implique a múltipla oneração dos contribuintes e distorça o custo do produto, quando alcançar o consumidor¹⁰⁴. Do contrário, o consumidor pagaria mais por aquilo que lhe deveria custar menos.

¹⁰³ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Construindo o direito tributário na Constituição uma análise da obra do Ministro Carlos Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

¹⁰⁴ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. A não-cumulatividade do ICMS: uma visão crítica da posição do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo; Dialética, n. 103, p. 126, abr. 2004.

Entre os diversos impostos que compõem o Sistema Tributário Nacional, a Constituição de 1988 atribui aplicação da não-cumulatividade nos impostos de competência da União, no imposto sobre produtos industrializados IPI¹⁰⁵ e, em especial, nos impostos na competência residual¹⁰⁶, às contribuições sociais residuais¹⁰⁷, às contribuições sociais sobre receita ou faturamento¹⁰⁸, às contribuições sociais do importador de bens ou de serviços do exterior, ou de quem a ele equiparar¹⁰⁹ e, na competência impositiva dos Estados e do Distrito Federal, o imposto sobre operações relativas a mercadorias e prestações de serviços ICMS¹¹⁰.

Historicamente, o IPI era denominado, ainda que impropriamente, Imposto de Consumo. Surgiu com a lei nº. 25, de 03 de dezembro de 1958, tendo como fato gerador a saída de produtos do estabelecimento fabril. Por força do DL 34, de 18 de novembro de 1966, passou a ser chamado imposto sobre produtos industrializados. Por sua vez, o ICMS tem como fato gerador a saída da mercadoria de estabelecimento comercial ou industrial ou produtor (artigo 1º do DL 406 de 31/12/68).

A emenda Constitucional nº42, de 16.12.03, introduziu o §12º, no artigo 195¹¹¹, o regime da não-cumulatividade no âmbito das contribuições PIS e COFINS. Diversamente dos impostos nas contribuições, o dispositivo constitucional permite à

¹⁰⁵ Art. 153, § 3º, II, *in verbis* “Artigo 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV - produtos industrializados; [...] § 3º - O imposto previsto no inciso IV: [...] II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;”

¹⁰⁶ Art. 154, I, *in verbis*: “Artigo 154. A União poderá instituir:

I - mediante Lei Complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;”

¹⁰⁷ Art. 195, § 4º, *in verbis*: “§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social, obedecido o disposto no artigo 154, I.”

¹⁰⁸ Art. 195, § 12, *in verbis*: “§ 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.”

¹⁰⁹ Art. 195, § 12, *in verbis*: “§ 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.”

¹¹⁰ Art. 155, § 2º, *in verbis*: “§ 2.º 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 de prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

¹¹¹ A lei definirá os setores de atividade econômica para quais as contribuições incidentes, na forma dos incisos I, b, IV do *caput*, serão não-cumulativas.

legislação infraconstitucional definir os setores da atividade econômica em relação aos quais haverá cobrança não-cumulativa.

A não-cumulatividade se faz sentir, na prática, através da compensação do imposto pago pelo contribuinte que antecede a cadeia de produção (IPI) e de circulação (ICMS). Como bem define Roque Antonio Carrazza¹¹², a compensação é a “essência” da não-cumulatividade.

3.2 A Natureza Normativa da Não-Cumulatividade do ICMS na CF-88

Apresentada a razão de ser da consagração constitucional da não-cumulatividade no ICMS, cumpre o estudo da espécie normativa que a contempla, se princípio ou regra. Antes de chegar-se a um juízo conclusivo, é necessário examinar os respectivos tipos de normas e suas formas de aplicação.

Em um primeiro momento histórico, os princípios eram inferidos a partir das normas (que, na época, não eram um gênero dos quais são espécies os princípios e as regras, consistiam pura e simplesmente em regras) e eram chamados de princípios gerais de direito. O artigo 4º da Lei de Introdução ao Código Civil, datada de 1942, bem representa o paradigma da época, ao prescrever que, na falta de norma específica, deverá o juiz decidir com fundamento na analogia, nos costumes e nos princípios gerais de direito, cuja força normativa era bastante escassa.

O precursor da noção de princípio como norma foi Ronald Dworkin¹¹³ que identificou, ao lado das regras, os princípios que obrigavam os cidadãos e o Estado, de uma forma diversa daquela tradicional, já que estabeleciam finalidades concretizadas por meio das regras e que apresentavam maior grau de abstração. As diferenças entre as espécies normativas radicar-se-iam na forma de aplicação, em

¹¹² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 304.

¹¹³ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Traduzido por Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

que as regras seriam utilizadas integralmente, e, daí adviria a consequência jurídica (*all or not fashion*), enquanto os princípios seriam implementados em maior ou menor medida, dependendo do peso a ser atribuído a cada um e cada ocasião¹¹⁴.

A partir do legado de Ronald Dworkin, Robert Alexy¹¹⁵ formula uma teoria a respeito não somente dos princípios e das regras, mas também acerca da posituação dos direitos fundamentais. Robert Alexy¹¹⁶ mantém as bases do pensamento de Ronald Dworkin, ao sustentar que os princípios funcionam como mandados de otimização que podem ser cumpridos em diferente grau, cuja efetividade dependerá de fatores reais e jurídicos. Estes últimos serão determinados pelos princípios e pelas regras em sentido contrário ao do princípio examinado.

Uma definição contemporânea de princípios e de regras pode ser encontrada na doutrina de Paulo Caliendo¹¹⁷, quando aduz que “Enquanto as regras possuem uma estrutura hipotético-condicional (... se, então ...), os princípios possuem a forma de conceitos e apenas indicam os fundamentos ou razões de decidir do julgador”.

Vistas algumas características dos princípios, interessa ao presente estudo direcionar o foco sobre a não-cumulatividade para saber se trata de princípio ou de regra. Inicialmente, cabe ter presente que a afirmação de que a não-cumulatividade é um princípio é corrente na doutrina, sendo exemplos dessa corrente os juristas: José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo¹¹⁸, Roque Antonio Carrazza¹¹⁹, Roque Joaquim Volkweiss¹²⁰, Ives Gandra da Silva Martins¹²¹, dentre outros. A partir daí é de se questionar o motivo de tratarem como princípio a não-cumulatividade.

¹¹⁴ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Traduzido por Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 39-43.

¹¹⁵ ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

¹¹⁶ *Ibidem*, p. 86.

¹¹⁷ CALIENDO, Paulo. Princípios e Regras: acerca do conflito normativo e suas aplicações práticas no direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, n. 95, p. 141 ss, 2006.

¹¹⁸ LIPPO, Luiz Francisco; MELO, José Eduardo Soares de. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e CONFINS)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. *passim*.

¹¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 302 ss.

¹²⁰ VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito tributário nacional**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 144-145.

¹²¹ MARTINS, Ives Gandra. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 212 ss.

Entretanto, não se pode deixar de trazer a colação do posicionamento de José Souto Maior Borges¹²², que entende ser a não-cumulatividade uma regra. Segundo o doutrinador¹²³:

Posto estudado geralmente como um *princípio*, a não-cumulatividade não o é. Trata-se de simples regra. Se princípio constitucional fora, ela permearia todo o subconjunto das normas constitucionais sobre matéria tributária, condicionando-lhes a exegese. Precisamente porque não o é, tais regras sobre a incumulatividade sequer são aplicáveis indistintamente ao IPI e ao ICMS.

Note-se que o mesmo autor¹²⁴ ainda faz uma ressalva quanto à posição hierárquica da regra consagradora do direito de compensação:

Não ser um princípio em nada afeta a hierarquia constitucional da incumulatividade do IPI. Não pode o legislador, sem interdito constitucional, instituir p. ex. hipóteses constitucionais de denegação do crédito desse imposto, sob o+ pretexto de não ser a não-cumulatividade do IPI princípio, mas regra tópica. Há agravo à Constituição Federal tanto no descumprimento de seus princípios, quanto no de suas normas – algo que soa quase como uma conclusão trivial.

A não-cumulatividade é o ideal a ser buscado, para que não ocorra uma violação da neutralidade tributária, e isto é um indício de seu caráter principiológico. A não-cumulatividade pode ser cumprida ou descumprida de forma cabal, frontal, evidente, de modo a tender a ser caracterizada como uma regra. O direito de compensar efetiva a neutralidade, e tal evidência serve para insinuar sua feição de regra, na medida em que instrumentaliza um princípio. A não-cumulatividade consagra uma posição jurídica ancorada na Constituição Federal que limita a ação estatal, de forma a indicar tratar-se de um princípio. Mas, se a não-cumulatividade

¹²² BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 341.

¹²³ Ibidem, p. 341.

¹²⁴ Ibidem, p. 342.

pode ser vislumbrada ora como princípio ora como regra, será que é possível fixar, de antemão, a espécie normativa que explica sua utilidade?

A melhor resposta parece ser ofertada por Paulo Caliendo¹²⁵, quando, magistralmente, leciona que muito mais relevante do que a tipificação normativa ou a definição de uma supremacia de uma espécie sobre a outra, o fundamental, assim como o fundamento de legitimação do Estado, é a articulação entre as espécies normativas em favor das finalidades definidas axiologicamente para uma maior efetividade do texto constitucional. Por isso, entende-se que, dependendo do olhar que recaia sobre a não-cumulatividade, especialmente quanto ao critério utilizado, poderá configurar princípio ou regra, mas o enquadramento em cada conceito é muito menos importante do que identificação do conteúdo de sua prescrição e de sua capacidade de efetivação da neutralidade e da justiça fiscal.

3.3 A Não-Cumulatividade como Direito Fundamental

A compensação daquilo que foi pago pelo contribuinte anterior na próxima operação é um direito fundamental deste pelas razões que seguem expostas.

Do ponto de vista dogmático, entendido como consagração de direitos na Constituição¹²⁶, o direito a não-cumulatividade (compensação) é um direito fundamental, visto que encontra previsão constitucional nos artigos 153, § 3º, II e 155, § 2º, I, da CF-88 (relativos ao IPI e ICMS), sem mencionar ainda outros dispositivos relativos a outros tributos. Não é possível negar o caráter fundamental ao direito em comento tão-somente a partir da alegação de que o mesmo não se encontra no Título II da Constituição Federal, pois o artigo 5, § 2º, do mesmo diploma, assegura o caráter jusfundamental aos direitos decorrentes das linhas gerais por ela adotada (regime e princípios), sendo óbvia a relação entre direito à

¹²⁵ CALIENDO, Paulo. Princípios e Regras: acerca do conflito normativo e suas aplicações práticas no direito tributário. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 95, p. 144, 2006.

¹²⁶ ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 29.

propriedade, à livre iniciativa e à não-cumulatividade. Nesse sentido, decidiu o Supremo Tribunal Federal em relação à IPMF e à anterioridade tributária, conforme pode ser depreendido da ementa do julgamento:

Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (artigo 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no artigo 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o artigo 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (artigo 5., par. 2., artigo 60, par. 4., inciso IV e artigo 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (artigo 60, par. 4., inciso I, e artigo 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades, impede a criação de impostos (artigo 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em conseqüência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (artigo 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no artigo 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993¹²⁷.

Na terminologia, criada por José Joaquim Gomes Canotilho¹²⁸, o direito a compensação derivado da não-cumulatividade é uma "posição jurídica constitucional" em contraposição à "posição jurídica legal", uma vez que o direito em

¹²⁷ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADin 939**. Relator: Ministro Sydney Sanches. Julgado em: 15/12/1993. Publicado no *D.J.U.* em: 18/03/1994.

¹²⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e Teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1.266.

tela emerge diretamente do texto constitucional e não por intermédio de legislação infraconstitucional. Isso acaba por reforçar a sua auto-aplicabilidade ou, em outros termos, a sua aplicabilidade imediata.

Do ponto de vista material, ou seja, sob um viés filosófico, a não-cumulatividade emerge como uma exigência do bom senso, da equidade, sob pena de admitir-se que o Estado se aproprie indevidamente das riquezas produzidas pela sociedade. A ausência de não-cumulatividade em impostos como o ICMS e o IPI, acaba por vulnerar qualquer ideal de justiça fiscal que e possa ter. Da mesma forma, também, seria aviltante a omissão do Estado na redistribuição do produto da arrecadação e na apropriação indevida dessa riqueza pelos agentes públicos.

Para Ingo Sarlet¹²⁹, os direitos previstos na Constituição são formais e materialmente fundamentais, visto que o artigo 5º, § 2º, da CF-88, permite uma abertura material do catálogo previsto no Título II, de forma a conferir tal *status* inclusive aos direitos previstos de forma esparsa ao longo do texto. Segundo Sarlet¹³⁰, todo direito previsto na Constituição, ainda que de forma implícita, é formal e materialmente fundamental, sendo inclusive reconhecida pelo autor a existência de corrente em sentido contrário. Entretanto, o autor ressalva que é de ser observado que alguns direitos formalmente fundamentais – que se encontram até mesmo dentro do catálogo – não possuem uma relação direta com a dignidade humana, exemplificando com o artigo 7º, XIX, que dispõe a respeito do prazo prescricional para o ajuizamento de reclamatória trabalhista. Certo é que, como pontifica Ingo Sarlet¹³¹, o constituinte optou pela especial proteção de alguns direitos ao inseri-los no texto constitucional, e a eventual maior ou menor proximidade com a dignidade humana não tem o condão de deixá-los vulneráveis à atuação do legislador que poderia, assim, suprimi-los ou restringi-los indevidamente por meio de leis ou mesmo de emenda constitucional.

¹²⁹ SARLET, Ingo. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 95.

¹³⁰ Ibidem, p. 161-62.

¹³¹ Ibidem, p. 162.

No entanto, não se pode dizer que o direito à compensação é materialmente fundamental, se o critério for o da estreita conexão com a proteção da dignidade humana, uma vez que tal relação, apesar de existente, é bastante vaga, porque há um feixe de direitos que se põem entre a não-cumulatividade e a promoção daquele valor constitucional. Nesse sentido, poderia ser aduzido que o direito a não-cumulatividade é formalmente fundamental, mas que não o é materialmente. O problema é que tal entendimento acabaria por retirar a proteção do direito em face de eventual emenda constitucional que visasse a aboli-lo, e, por isso, concordamos com Ingo Sarlet, ao sugerir que todo direito formalmente fundamental também o é materialmente e compartilha do mesmo grau de proteção e de posição hierárquica.

As conseqüências práticas decorrentes dessa fundamentalidade são, conforme leciona Ingo Sarlet¹³²: a) o caráter “supralegal” dos direitos fundamentais que são hierarquicamente superiores ao consagrados nas leis; b) impõe limites à sua restrição e supressão pelo legislador, pois não é viável emenda constitucional sequer tendente a aboli-los; c) submetem-se ao regime de aplicabilidade direta que vincula, de forma imediata, as entidades públicas e privadas. Portanto, é inconstitucional a lei ou até mesmo a emenda constitucional que vise a suprimir tal direito do contribuinte.

Para Paulo Caliendo¹³³, as restrições aos direitos fundamentais somente podem ser restringidas por meio de normas constitucionais ou por autorização da própria Constituição. No primeiro caso, essas restrições serão denominadas diretamente constitucionais e, em segundo lugar, imediatamente constitucionais.

Porém, não se pode concordar com José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo¹³⁴, quando aduzem que: “A regra do artigo 155, § 2º, I, como já tivemos oportunidade de salientar, por tratar-se de princípio constitucional, não

¹³² SARLET, Ingo. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 89.

¹³³ CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e Análise econômica do direito**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 168 ss.

¹³⁴ LIPPO, Luiz Francisco; MELO, José Eduardo Soares de. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e CONFINS)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 108.

poderá ser objeto de proposta de emenda tendente à sua abolição, total ou parcialmente”.

Os autores, na passagem acima, confundem princípio (espécie normativa) com direito fundamental (pretensão daquele que está em determinada posição jurídica), para afirmar que o direito à compensação é uma cláusula pétrea, ou seja, que não pode ser suprimido por emenda constitucional. Na verdade, o direito fundamental a não-cumulatividade não pode ser abolido pela simples razão de que o constituinte originário salvaguardou os direitos fundamentais em geral (e não princípios ou regras) da deliberação legislativa posterior. Mas isso não quer dizer que uma norma que seja da espécie princípio não possa ser alterada ou até mesmo extinta.

O que torna alguma parte da Constituição imutável é seu conteúdo e não a espécie normativa que a consagra. Em geral, os direitos fundamentais são positivados por meio de princípios, mas nem todo princípio contempla um direito fundamental, e o exemplo disso é o princípio republicano, visto que até mesmo houve consulta popular acerca de sua manutenção ou adoção da forma de governo monárquica (veja-se a previsão do plebiscito ocorrido em 1993 no artigo 2º do ADCT). Da mesma forma, nem tudo que é imutável é direito fundamental, sendo exemplo disso a forma de Estado federativa.

Uma vez conhecidas as razões para o reconhecimento do caráter fundamental do direito a não-cumulatividade (compensação), é de ser compreendida sua posição dentro da classificação dos direitos fundamentais.

É direito de primeira geração, ou seja, representa uma limitação ao poder estatal, ao contrário daquelas conquistas sociais tendentes à igualdade (segunda geração) ou aquelas pretensões de titularidade difusa que visam a promover a solidariedade (terceira geração). Como bem salientam José Eduardo Soares de Mello

e Luiz Francisco Lippo¹³⁵, as normas do direito tributário são verdadeiras limitações ao poder de tributar e – por isso – consagram direitos fundamentais de primeira geração.

O direito à compensação é daqueles que impede uma intervenção estatal e, nesse caso, sobre a propriedade, mais precisamente sobre a criação e a circulação de riquezas. Como bem define Robert Alexy¹³⁶, o direito de propriedade não é violado somente com ações concretas do Estado sobre o bem, mas também quando, de forma abstrata, coloca entraves jurídicos para a criação, a manutenção e a circulação de riquezas.

¹³⁵ LIPPO, Luiz Francisco. MELO, José Eduardo Soares de. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e CONFINS)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 19.

¹³⁶ ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 193.

4 A NÃO-CUMULATIVIDADE E A APLICAÇÃO NO ICMS

Neste capítulo, serão examinados a positivação e o funcionamento da não-cumulatividade no imposto sobre circulação de mercadorias e de serviços. Para tanto, serão apontados aspectos substanciais de sua operacionalidade, dentre elas quais produtos geram créditos, quando da sua entrada no estabelecimento e do registro desses créditos fiscais.

4.1 A Noção de Não-Cumulatividade e o ICMS

Inicialmente, cabe recordar que o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS – previsto no artigo 155, inciso II da CF, é de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Roque Antonio Carrazza¹³⁷ aduz que: sigla “ICMS” alberga, pelo menos, cinco impostos diferentes, a) o imposto sobre operação mercantis (operação relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadoria importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviço de comunicação; d) 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.

Como explicam José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo¹³⁸, a técnica da não-cumulatividade visa a evitar distorções no preço final dos produtos e dos serviços, assim como também respeitar a capacidade tributária de cada

¹³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 37.

¹³⁸ LIPPO, Luiz Francisco; MELO, José Eduardo Soares de. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e CONFINS)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 116-117.

contribuinte. A não-cumulatividade do ICMS está prevista na Constituição Federal da seguinte forma:

Artigo 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 prestações se iniciem no exterior;

[...]

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

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

Nas palavras dos autores¹³⁹, pode ser vislumbrada uma preciosa explicitação do funcionamento da não-cumulatividade:

[...] o ICMS se orienta pelo princípio da não-cumulatividade, de forma que os créditos do imposto, oriundos das operações anteriores, serão compensados com os débitos do imposto relativos às operações posteriores [...]

Conforme a definição de José Souto Maior Borges¹⁴⁰, a não-cumulatividade do ICMS opera-se por um sistema de abatimento onde aquilo que foi pago nas operações anteriores fica valendo como crédito para ser deduzido do montante a ser pago na saída do bem do estabelecimento. Nas palavras do doutrinador¹⁴¹, “Abate-se em cada operação mercantil o valor do imposto suportado pela mercadoria na operação anterior.”

¹³⁹ LIPPO, Luiz Francisco; MELO, José Eduardo Soares de. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e CONFINS)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 107.

¹⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 60.

¹⁴¹ *Ibidem*, p. 60.

Na prática, como bem ilustra Roque Joaquim Volkweiss¹⁴², as empresas possuem um livro (pode ainda ser mais de um livro ou até mesmo um registro eletrônico) onde, de um lado, se anotam as entradas dos bens, especificando-se o montante do imposto pago antes de sua chegada até ali, ou seja, aquela quantia destacada na nota fiscal; ao passo que, do outro lado (ou no outro livro), aponta-se o valor a ser recolhido pela saída do bem do estabelecimento e, ao final, faz-se um subtração do primeiro valor ao segundo. Essa conta não acontece automaticamente, mas após cada “período de apuração”¹⁴³.

Note-se ainda que, na opinião de Roque Joaquim Volkweiss¹⁴⁴, mesmo após o período de apuração, o crédito fiscal continua a existir e pode ser utilizado. Perfilhando o mesmo entendimento, Roque Antonio Carrazza¹⁴⁵ sustenta que o crédito só não mais poderá ser utilizado (até porque não mais existirá) até o advento do prazo decadencial de cinco anos, previsto no artigo 23, parágrafo único, da LC 87/96, *in verbis*:

Artigo 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 nas 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.

A não-cumulatividade no ICMS caracteriza o referido imposto que se coloca ao lado de outras técnicas utilizadas excepcionalmente (substituição tributária, exação monofásica e cumulatividade, como explica Leandro Paulsen¹⁴⁶:

¹⁴² VOLWEISS, Roque Joaquim. **Direito tributário nacional**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 144.

¹⁴³ *Ibidem*, p. 145.

¹⁴⁴ *Ibidem*, p. 146.

¹⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 372.

¹⁴⁶ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 405.

A Constituição de 1988 instituiu, para o ICMS, quatro técnicas diversas de arrecadação, ou seja, a não-cumulatividade, a monofásica, a da substituição tributária por antecipação – que pode implicar uma não-cumulatividade nitigada – e a cumulatividade. A técnica geral é a da não-cumulatividade. Não havendo expressa exclusão constitucional, é o regime exposto no I do § 2º do artigo 155... [...] Há três exceções, todavia, à referida forma de exigência. A primeira foi introduzida pela EC. N°3/93 e diz respeito à denominada 'substituição tributária para a frente'. [...] a terceira técnica da arrecadação, prevista na Constituição, é a técnica monofásica, isto é, aquela em que há uma tributação única e exclusiva, sem se prever repercussão ou dedução futura. Encontra-se, por exemplo, na letra 'h' do inciso XII do artigo 155 da Constituição Federal: 'XII. Cabe a Lei Complementar: h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o inciso X., b'. Tal técnica foi induzida pela EC. N°33/01. Por fim, há técnica cumulativa, se encontra exposta no inciso II do § 2º do artigo 155, assim redigido: II. A isenção ou não – incidência, salvo determinação em contrário a legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou nas prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativos às operações anteriores. Como as isenções, no direito pátrio, implica o nascimento da obrigação tributária e não nascimento do crédito tributário respectivo [...] o crédito escritural que corresponde ao nascimento da obrigação não pode ser aproveitado, sendo, neste particular, 'cumulativa' a técnica de arrecadação do ICMS. O certo é, todavia, para concluir este primeiro aspecto, é que a não-cumulatividade é a técnica de imposição e de arrecadação geral – sempre que não excepcionada – de obrigatória imposição ao legislador ordinário, sendo direito do contribuinte usufruir dos seus benefícios.

No tratamento do ICMS, a não-cumulatividade é a regra e encontra-se expressa no artigo 155, § 2º, I da CF-88. A previsão da não-cumulatividade do ICMS também está prevista no artigo 19 da Lei Complementar n. 87/96, cujo teor é este:

Artigo 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

A não-cumulatividade tem por finalidade desonerar o custo da produção e da comercialização de todo o imposto pago na aquisição (seja de insumos, de produtos

intermediários ou de bens do ativo fixo), sob pena de se ter nova tributação sobre estes bens, pois o custo deles integrará o preço do produto no momento da saída¹⁴⁷.

O dispositivo constitucional, que consagra a não-cumulatividade, proporciona, além de outros tantos, os seguintes questionamentos: a norma constitucional, que impõe a não-cumulatividade, poderá ser aplicada diretamente pelo contribuinte e/ou pela autoridade administrativa, ou deverá haver uma regulamentação em nível infraconstitucional? Caso o legislador infraconstitucional se omita na regulamentação da não-cumulatividade, poderá o contribuinte e/ou a autoridade administrativa constituir o débito do Fisco escritural “crédito fiscal”?

Para Geraldo Ataliba e Cléber Giardino¹⁴⁸, a resposta a essas perguntas seria positiva:

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

Segundo Aroldo Gomes de Mattos¹⁴⁹:

O princípio da não-cumulatividade de certos tributos, como o ICMS, tem por objeto impedir que, na composição do preço da mercadoria, nas diversas fases de seu 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. Em suma, previne excessos, resultantes de tributações sucessivas. Opera ele, como disposto no artigo 23 da CF/69 – artigo 155, § 2º, I, da CF-88 –, por meio de compensação do tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido por ocasião da saída, significando, na prática, que a operação

¹⁴⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 310.

¹⁴⁸ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM - abatimento constitucional: princípio da não-cumulatividade, **Revista de Direito Tributário**, n. 29-30, p. 123, 1984.

¹⁴⁹ MATTOS, Aroldo Gomes de. Restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária e as decisões da suprema corte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 66, p. 11, mar. 2001.

de venda é tributada tão-somente pelo valor adicionado ao preço. Evita-se, por esse modo, cumulação do tributo¹⁵⁰ [sem grifo no original].

Conforme leciona Celso Ribeiro Bastos¹⁵¹, quando o texto constitucional afirma que o ICMS é não-cumulativo, acaba por dizer simplesmente que o contribuinte tem o direito de não pagar o valor referente ao imposto em questão que já foi adimplido nas relações antecedentes. Ainda de acordo com o autor¹⁵², é inequívoco que o direito ao crédito, sobre o qual se discorre, tenha como fonte primeira a própria Constituição Federal.

A consagração constitucional do direito à compensação, originado a partir da não-cumulatividade, acaba por conferir-lhe uma eficácia especial que dispensa a intermediação do legislador para que surtam os principais efeitos referentes ao creditamento. Essa conclusão é consequência direta da previsão constante do artigo 5º, § 1º, da CF-88, o qual determina aplicabilidade imediata das normas definidoras de direitos fundamentais.

Essa mesma linha de pensamento é acompanhada por Roque Antonio Carrazza¹⁵³, quando argumenta que:

Sendo assim, o artigo 155, § 2º, I, da CF, confere ao contribuinte do ICMS o direito público subjetivo, oponível ao Estado ou ao Distrito Federal, de fazer o abatimento (quando presentes os requisitos constitucionais). Estamos, pois, diante de típica norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata, que, como quer José Afonso da Silva, independe, para irradiar efeitos, da edição de regras inferiores que lhe explicitem o conteúdo ou o alcance.

¹⁵⁰ MATTOS, Aroldo Gomes de. Restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária e as decisões da suprema corte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 66, p. 11, mar. 2001.

¹⁵¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 262.

¹⁵² *Ibidem*, p. 262.

¹⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 307.

Da mesma forma, pontifica Luiz Mélega¹⁵⁴: “No nosso entendimento, no que concerne ao direito de crédito do ICMS, a norma constitucional que o regula (artigo 155, § 2º) é de eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral [...]”.

Perfilhando o mesmo entendimento, Cid Heraclito de Queiroz¹⁵⁵ advoga:

Portanto, o conteúdo da “não-cumulatividade” é fixado pelas próprias normas constitucionais que a enunciam, as quais, consoante a melhor doutrina, são regras jurídicas bastantes em si para sua incidência, auto-executáveis, “self-executing”, “self-enforcing”.

Compartilharam dessa opinião José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo¹⁵⁶, quando aduzem que a não-cumulatividade “[...] é norma de aplicação, eventualmente regulamentável, e que possui eficácia plena, porquanto não depende de qualquer outro comando de hierarquia inferior para emanar seus efeitos”.

Em sentido diametralmente oposto, Ives Gandra Martins¹⁵⁷ propõe que: “O texto atual não faz menção, como o anterior, à Lei Complementar, mas, à evidência, caberá, portanto, à Lei Complementar fixar os critérios da não-cumulatividade”.

Também opina pela inexistência de um direito subjetivo emanado do próprio texto constitucional o doutrinador Paulo de Barros Carvalho¹⁵⁸, quando sustenta não ser possível que a relação jurídica que origina o “crédito fiscal” derive diretamente da Constituição Federal:

¹⁵⁴ MÉLEGA, Luiz. O princípio da não-cumulatividade do ICMS e a Lei Complementar n 92, de 23.12.1997. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 31, p. 49, abr. 1998.

¹⁵⁵ QUEIROZ, Cid Heraclito de. A nova substância constitucional do princípio da não-cumulatividade do IPI. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 40, p. 13, jan. 1999.

¹⁵⁶ LIPPO, Luiz Francisco; MELO, José Eduardo Soares de. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e CONFINS)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 107-108.

¹⁵⁷ MARTINS, Ives Gandra. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 212.

¹⁵⁸ A regra matriz do ICM, p. 374-375.

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

[...] Ora, se a regra-matriz da incidência tributária vem a lume, no sistema positivo brasileiro pela edição de leis ordinárias, os direitos subjetivos e dos deveres jurídicos porventura emergentes, hão de despregar-se desses diplomas, embora encontrem seus fundamentos de validade no Estatuto Superior. A mais disso, não defluindo o protótipo da relação jurídica do imposto, diretamente do comando constitucional, não seria crível imaginar que, do imperativo da não-cumulatividade, se pudesse extrair o nascimento de um direito subjetivo a favor do “contribuinte”, e de um correlato dever jurídico atribuído ao Estado.

Em que pese as divergências de opiniões, o dispositivo, contido no artigo 155, § 2º, I, da CF-88, é claro a ponto de não deixar margem a possíveis ilações do intérprete da lei fundamental, eis que constitui baliza constitucional imperativa para a legislação infraconstitucional. Não se trata de mera sugestão ou de simples recomendação ao legislador estadual; é comando cuja inobservância equivale à desconsideração da não-cumulatividade do ICMS.

Nesse sentido, o dispositivo é de “aplicabilidade imediata” com relação ao fato de legislar em matéria de ICMS e não com relação ao contribuinte.

O legislador deverá observar tal princípio, assim como deve observar os demais, e as normas constitucionais, sob pena de ser declarada inconstitucional a cobrança do tributo.

Portanto, com a não-cumulatividade¹⁵⁹, merecem tutela constitucional o contribuinte do ICMS particularmente considerado e, de modo mais amplo, o interesse econômico nacional.

¹⁵⁹ Por meio do *princípio da não-cumulatividade* do ICMS, o Constituinte beneficiou o contribuinte (de direito) deste tributo e, ao mesmo tempo, o consumidor final (contribuinte de fato), a quem convêm preços mais reduzidos ou menos gravemente onerados pela carga tributária. (CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 304).

Enfim, o princípio da não-cumulatividade do ICMS não pode ter seu alcance diminuído ou anulado por normas infraconstitucionais, nem, muito menos, pelo labor exegético¹⁶⁰.

Ao legislador infraconstitucional competente para instituição do tributo ficará o encarregado de disciplinar a não-cumulatividade nos moldes prescritos pela Constituição Federal, ou seja, através do sistema de compensação.

A respeito da similitude do tratamento dispensado ao IPI e ao ICMS, Walter Paldes Valério¹⁶¹ aduz que o perfil, conferido ao imposto pela Constituição, acabou por sujeitá-lo ao mesmo regime de não-cumulatividade do IPI, sendo comum a ambos os impostos a existência de conta-corrente, onde os créditos são subtraídos daquilo que é devido à Fazenda Estadual. No entanto, merece registro que não se anulam os créditos decorrentes de isenção no IPI, tal como ocorre com o ICMS.

4.2 A Regulamentação do ICMS por Lei Complementar

Ficou reservada a legislação complementar à disciplina do abatimento dos créditos de ICMS, conforme pode ser visto do artigo 155, § 2º, XII, da Constituição Federal, *in verbis*:

XII – cabe à Lei Complementar:

[...]

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

¹⁶⁰ Tal posição – diga-se de passagem – encontra-se avalizada, de longa data, pelo STF. “A título exemplificativo podemos citar o julgamento do Plenário desta Corte proferido no RE 70.336-SC (DJU 12.5.1971). Do voto do então relator, Min. Aliomar Baleeiro, extraímos a seguinte passagem, que bem esclarece o alcance do princípio da não-cumulatividade no ICMS: “Se, por motivo constitucional, há de ser abatido, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores, Lei Estadual que limita o abatimento a ser feito é, data vênua, às declaradas inconstitucional, inexistindo para convalescê-la qualquer justificativa. De forma alguma, a lei autoriza o Estado a reter o crédito do contribuinte para, quando lhe aprouver, em outra operação, vir fazer compensação. Ao contrário: a Lei Maior determina, peremptória e categoricamente que, em cada operação, abata-se o montante nas anteriores”.

¹⁶¹ VALÉRIO, Walter Paldes. **Programa de direito tributário**: parte especial. 13. ed. Porto Alegre: Sulina, 2000. p. 116.

A interpretação da expressão constitucional “regime de compensação”, implica uma tarefa complexa e que redundará em uma análise, inclusive, dos limites que tem o legislador para realizar a concretização do direito ao abatimento, especialmente no que tange às restrições infraconstitucionais passíveis de serem instituídas pela via da legislação complementar. Com certeza, não pode o legislador fulminar o direito à compensação naquilo que for essencial, mas tão-somente indicar a forma de sua operacionalização prática.

Mas em que exatamente consiste o “regime de compensação do imposto”? A doutrina¹⁶² aponta o seguinte sentido para a expressão:

O que é importante salientar, porém, é que esse regime de compensação (ou, como entendemos, regime de apuração) não altera o conteúdo nuclear do princípio da não-cumulatividade. Esse “regime” comete apenas e tão-somente os aspectos temporal e pessoal da apuração do imposto devido. O núcleo do princípio permanece intacto. É aquele consistente do direito do contribuinte de creditar-se do imposto incidente nas operações anteriores, e que deram entrada no seu estabelecimento, para compensação com o imposto incidente sobre as operações que realizar. O regime somente disciplinará a forma e a periodicidade dessa compensação, sem, contudo, impor qualquer restrição ao direito do creditamento.

Certo é que, como bem identificou Fábio Canazaro¹⁶³, a legislação complementar, em matéria tributária, especialmente no diz respeito às normas gerais tributárias, é uma legislação nacional, ou seja, regula de forma a abranger todos os entes federados, contrapondo-se àquela legislação dita federal. Nas palavras do doutrinador¹⁶⁴: “A questão relativa à competência legislativa merece destaque; em momento algum, poderá ser afirmado que a Lei Complementar tributária é sempre uma lei nacional”.

¹⁶² LIPPO, Luiz Francisco; MELO, José Eduardo Soares de. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e CONFINS)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 107.

¹⁶³ CANAZARO, Fábio. **Lei complementar tributária na Constituição de 1988: normas gerais em matéria de legislação tributária e a autonomia federativa**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 19-20.

¹⁶⁴ *Ibidem*, p. 20.

Destarte, a Lei Complementar 87/96 serviu para a definição do “regime de compensação”, mas é posta em dúvida a validade constitucional do diploma na medida em que adotou inicialmente o critério do crédito físico, bem como quando parcelou a utilização dos créditos. Todavia, esta última temática deverá ser analisada no próximo capítulo.

Assim, após o exame das origens da não-cumulatividade, das suas linhas gerais e da aplicação em relação ao ICMS, passa-se ao derradeiro e mais relevante aspecto do tema: a análise dos casos em que, tradicionalmente, não se reconhece o direito de crédito (isenção e não incidência), bem como das limitações impostas pela legislação infraconstitucional ao aproveitamento dos mesmos.

4.3 Modelos de Aplicação da Não-Cumulatividade e o Critério para a Escolha dos Bens que Geram Créditos de ICMS

Conforme leciona Ives Gandra Martins¹⁶⁵, há três formas de tributação que evitam o efeito “cascata”. O primeiro deles implica a dedução do imposto a pagar daquilo que já foi pago nos componentes do produto ou de serviço a ser comercializado. Tal técnica é denominada *tax on tax*.

A segunda modalidade de tributação consiste na dedução sobre a base de cálculo para o tributo devido a partir da base anterior. Esse sistema chama-se *basis on basis*¹⁶⁶.

A terceira opção e que foi adotada no Brasil é a “conta-corrente”. Essa técnica de não-cumulatividade se dá de imposto sobre imposto, mas correspondendo à totalidade de operações de entrada para a totalidade das operações de saída em um período, mesmo que a mercadoria ou a matéria prima

¹⁶⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Questões atuais de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 33.

¹⁶⁶ *Ibidem*, p. 33.

que entrou incidida não tenha saído ou sido utilizado naquele período¹⁶⁷. Assim, o constituinte adotou o princípio da não-cumulatividade que, no Brasil, é aplicada na modalidade de sistema de “apuração periódica”, devendo o contribuinte creditar-se ou debitar-se, dependendo de ser maior ou menor o imposto incidente sobre matérias-primas, semi-elaboradas ou mercadorias a que der a saída¹⁶⁸.

A Lei Complementar 87/96, em seu artigo 24, dispõe acerca do sistema de “conta-corrente” que caracteriza o modo de apuração dos créditos no Brasil:

Artigo 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou dos períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

A partir da leitura do *caput*, observa-se que a periodicidade é matéria que ficou afeta à legislação estadual. No caso do Estado do Rio Grande Sul, em regra, a apuração é mensal, tal como pode ser vislumbrado no artigo 38 do Decreto estadual 37.699/97, cuja redação é a seguinte:

Artigo 38 - O período de apuração do imposto é mensal, independentemente do prazo de pagamento, encerrando-se no último dia de cada mês.

¹⁶⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Questões atuais de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 33.

¹⁶⁸ Carlos da Rocha Guimarães esclarece: “Assim, o valor acrescido, com o sistema de cobrança, não integra a essência do fato gerador do ICM; no entanto, faz parte integrante dele o seu correlato aritmético: dos débitos apurados pela aplicação da alíquota sobre o valor das operações (preço da operação ou do mercado) devem ser abatidos os créditos decorrentes das operações anteriores, pagos pelos transmitentes das mercadorias” (**Caderno de Pesquisas Tributárias**, n. 3, p. 136, 1978).

A respeito de quais bens adquiridos geram créditos, Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁶⁹ aponta que há dois critérios para a aplicação da não-cumulatividade: a) do crédito físico; e b) do crédito financeiro. O primeiro implica a inclusão na “conta-corrente” apenas daquilo que foi pago a título de ICMS em bens e serviços que venham a integrar fisicamente o bem ou o serviço produzido/prestado pelo contribuinte de ICMS. O segundo admite a inclusão como créditos de ICMS de tudo quanto foi arrecadado quando da aquisição de bens de toda ordem, mesmo que não integrem fisicamente o produto final.

Tradicionalmente, o Supremo Tribunal Federal inclinou-se para a adoção do critério do crédito físico:

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de não reconhecer ao contribuinte do ICMS o direito de creditar-se do valor do ICMS, quando pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, ou de utilização de serviços de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração no ativo fixo do seu próprio estabelecimento¹⁷⁰.

Ainda hoje, quando já há previsão de adoção mitigada (parcial) do critério do crédito financeiro, há julgados que entendem tratar-se de beneplácito do legislador e que tal escolha é norteadada pelos critérios da conveniência e da oportunidade:

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. CRÉDITO DE ICMS. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INTEGRAÇÕES REAL E SIMBÓLICA. BENS DO ATIVO PERMANENTE, DE USO E DO CONSUMO NO ESTABELECIMENTO, ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO (TELEFONIA). PERÍODO ANTERIOR E POSTERIOR 87/96, 92/98, 99/99 E 102/2000. CORREÇÃO MONETÁRIA. SUCUMBÊNCIA. 1. Princípio da não-cumulatividade e as integrações real e simbólica. O conceito de não-cumulatividade, posto no art. 155, § 2º, I, da CF, abrange apenas os bens com integração real aos produtos nas operações de saída, uma vez que o imposto é de circulação de mercadorias e de serviços. Quanto aos bens com integração simbólica, como são os do

¹⁶⁹ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 311-312.

¹⁷⁰ AI 445.278-AgR. Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em 18-4-06, *D.J.*, de 30-6-06.

ativo permanente, os de uso e de consumo no estabelecimento, energia elétrica e os serviços de comunicação (telefonia), tem o legislador complementar a faculdade, conforme a conveniência e a oportunidade, de conceder, ou não, o creditamento, sem receio de violar a Carta Magna, pois trata-se benefício fiscal, e não de garantia constitucional [...] ¹⁷¹.

Compulsando a doutrina, constata-se que há uma forte tendência à adoção do crédito financeiro, independentemente de autorização infraconstitucional. Veja-se que, para Sacha Calmon Navarro Côelho ¹⁷², não se adota no Brasil o critério do crédito físico, uma vez que a CF-88 não fez qualquer ressalva ao princípio da não-cumulatividade nesse sentido. Ainda, segundo o autor, os convênios, firmados pelos Estados no sentido da restrição do princípio, acabaram por violar a Constituição Federal.

Defendendo o reconhecimento dos créditos de ICMS em relação a qualquer aquisição ou serviço tomado feita por determinado contribuinte, Roque Antonio Carrazza ¹⁷³ assevera que:

Não é a destinação que vai dar às mercadorias ou aos bens que adquirir (revenda, uso, consumo, integração no ativo fixo etc.) ou dos serviços de transporte e de comunicações que lhe são prestados que impede o contribuinte de fruir, por inteiro, um direito que a Constituição irrestritamente lhe confere: o direito à não-cumulatividade do ICMS.

Interessante debate acerca do tema pode ser vislumbrado em julgado da 2ª Câmara Cível do TJRS ¹⁷⁴, que passa a ser transcrito, a começar pelo voto do relator, o Des. Adão Cassiano:

¹⁷¹ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Primeira Câmara Cível. **Apelação e Reexame Necessário Nº 70008528051**. Relator: Irineu Mariani. Julgado em: 07/12/2005.

¹⁷² CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 312.

¹⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS – Princípio da não-cumulatividade – Créditos relativos a bens que se destinam ao uso, consumo ou ativo permanente. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 265.

¹⁷⁴ APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. IMPOSTO INFORMADO EM GIA. INSCRIÇÃO COMO DÍVIDA ATIVA. PROCESSO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO ESCRITURAL DE ENERGIA ELÉTRICA, DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, DE OUTROS BENS DE CONSUMO E DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. MULTA, CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS DE MORA. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE. Tratando-se de ICMS informado em GIA pelo sujeito passivo, a inscrição do débito como dívida ativa não depende de apuração em

Disposição semelhante, mas não igual, sobre a não-cumulatividade, havia na Constituição revogada (artigo 23, inciso II). Na nova Constituição, se diz "*compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores*", e na Constituição revogada se dizia que o imposto "*não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em Lei Complementar, o montante cobrado nas anteriores*". Evidente a diferença de redação. Logo, a Carta anterior não dizia que o abatimento era em cada operação, razão pela qual daí não se podia inferir que o imposto acolhido era, constitucionalmente, do tipo produto bruto, exatamente porque não estava pressuposto que o abatimento dependia obrigatoriamente de uma saída posterior do mesmo bem. Mesmo assim, o antigo ICM já era considerado como tendo adotado a dedução ou o crédito físico, conforme claramente se vê pela abalizada opinião de Sacha Calmon Navarro Coelho (*in* Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário, Ed. Forense, 1992, 4ª ed., p. 226): "*Mas os dizeres constitucionais, ao nosso sentir, data venia das opiniões em contrário, estão a indicar que o tipo de tomada de crédito, ou melhor, que o conta-corrente fiscal a ser utilizado é o do antigo ICM, i. é, créditos físicos, pelo valor das mercadorias e serviços adquiridos em função da produção e/ou comercialização das mercadorias e serviços tributáveis*". Com a nova Constituição, o tipo de imposto adotado ficou mais do que claro.

Veja-se, então, o voto dissidente do Des. Arno Werlang:

Tenho posicionamento firmado no sentido da possibilidade da utilização dos créditos decorrentes de todas as entradas de mercadorias, sem exceção, a partir do novo sistema tributário nacional implantado pela Constituição de 1988, em que não mais relegada a definição do direito de crédito à Lei Complementar. A Constituição definiu por inteiro o direito de compensação entre as entradas e as saídas. As únicas exceções restaram também expressas, seja quando a saída posterior estivesse sob o abrigo de isenção ou não-incidência, exceto se a lei conferisse o direito do não estorno, que é o caso dos autos.

O Des. João Armando Campos acompanhou o relator. Nos votos do relator e do vogal, ficou clara a convergência no sentido do critério adotado ter sido o *físico*,

processo administrativo. Precedentes do STJ. Tendo a Constituição adotado o chamado crédito físico, só pode ser abatido o imposto dos produtos adquiridos que venham a sair do estabelecimento ou que se integram em tais produtos que saírem. Mesmo para aqueles que consideram constitucional a LC nº 87/96 na parte em que concedeu o crédito fiscal, no caso concreto, os créditos pretendidos utilizar são anteriores à vigência dos dispositivos dessa Lei atinentes à espécie, sucessivamente prorrogada pelas LCs nºs 92/97, 99/99, 102/2000, 114/2002 e 122/2006, razão pela qual tais créditos são vedados. A cumulatividade da multa com os juros moratórios e a correção monetária é permitida pelo *caput* do artigo 161 do CTN e pelos arts. 1º e 72 das Lei Estaduais nºs 8.913/89 e 6.537/73, respectivamente. Precedentes do STJ e deste TJRS. APELO DESPROVIDO, POR MAIORIA, VENCIDO O REVISOR. (RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Segunda Câmara Cível. **Apelação cível nº 70012468989**. Relator: Adão Sérgio do Nascimento Cassiano. Julgado em: 14/03/2007).

tendo sido invocada a lição doutrinária de Sacha Calmon Navarro Côelho. Porém, este autor é contrário à adoção do crédito físico e, de forma muito clara, posiciona-se pela adoção do crédito financeiro e aponta o que a Constituição Federal indica em tal sentido. Por oportuno, veja-se a passagem de Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁷⁵ em que ele, além de afirmar a opção constitucional feita em favor do crédito financeiro, finaliza, criticando os convênios que se inclinaram pela adoção do crédito físico, inclusive alertando acerca da inconstitucionalidade dos mesmos:

Como se sabe, para a realização do princípio da não-cumulatividade, é possível a adoção de dois sistemas diferentes:

A concessão de crédito financeiro dedutível, que abrange imposto pago relativo a qualquer bem que tenha entrado no estabelecimento, essencial e imprescindível à atividade;

A concessão de crédito físico, o qual restringe o direito à compensação ao imposto pago na aquisição de bens que fisicamente se incorporam ao produto final ou que se consomem no curso do processo de produção, dele se excluindo as máquinas, ferramentas e outros integrantes do ativo fixo.

Não há dúvida de que a Constituição Federal não adota a posição restritiva, porque nenhuma limitação ou exceção impõe o princípio da não-cumulatividade. Não há dúvida de que os convênios interestaduais formados após a CF-88 somente poderiam ter escolhido o primeiro modelo, o único amplo e compatível com o ditado constitucional. Não obstante, o princípio foi amesquinhado em favor dos interesses arrecadatórios dos estados, senhores únicos que são dos convênios definitórios da extensão do princípio constitucional tão relevante, adotando-se o sistema de crédito físico, limitado e restritivo, onerador da produção e violador do ditame constitucional.

Após essa breve incursão doutrinária e jurisprudencial, cumpre a análise da legislação infraconstitucional sobre o regime de não-cumulatividade do ICMS, especialmente no que diz respeito à inclusão da energia elétrica como insumo.

O artigo 20 da Lei Complementar 87/96 acabou por acatar o critério do crédito financeiro ao admitir o creditamento referente aos bens que passem a compor o ativo permanente do estabelecimento, conforme pode ser deduzido da letra do dispositivo que segue citado:

¹⁷⁵ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 311-312.

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

No entanto, o artigo 33 da Lei Complementar 87/96 com a redação que foi conferida ao último pelas Leis Complementares n. 102 e 122 e que culminaram com a criação de um sistema de aproveitamento escalonado, de forma a prostrar o uso dos créditos no tempo e a instituir, de forma indireta, um verdadeiro empréstimo compulsório dos contribuintes, pode ser visto, como tal, no texto legal que segue transcrito:

Artigo 33. Na aplicação do artigo 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou ao 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 de prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou as prestações totais; e
- d) a partir de 1º de janeiro de 2011, nas demais hipóteses.

Adiar o direito ao creditamento é algo não só indesejável e inconstitucional já que tal pretensão jurídica encontra guarida diretamente no texto constitucional.

5 RESTRIÇÕES A NÃO-CUMULATIVIDADE E ICMS

Estabelecida a noção de que o direito à compensação dos créditos de ICMS das operações anteriores na cadeia de circulação é um direito fundamental, cumpre o estudo acerca da possibilidade de restrição do referido direito. Então, neste capítulo, será examinado o conceito de restrição a direito fundamental a partir da doutrina de Robert Alexy. A seguir, serão analisados casos práticos de aplicação da não-cumulatividade em face de restrições de seu alcance, buscando-se utilizar daquelas premissas teóricas sobre hermenêutica jurídica, expostas no primeiro capítulo.

5.1 Restrições: Definição, Limites e Possibilidades de Utilização

Segundo a consagrada teoria de Robert Alexy¹⁷⁶, quando se pensa em direitos fundamentais, deve-se ter claro que são posições jurídicas *prima facie*, sujeitas à definição por meio de restrições. A idéia de direito fundamental, como uma posição ainda não definitiva, ou melhor, pendente de definição, permite uma constante ampliação e restrição do conteúdo da posição jusfundamental, sendo plenamente aceitável a existência de restrições.

O problema não é a existência de restrições, mas a validade das mesmas, pois, se fosse permitida toda e qualquer diminuição da proteção, conferida pelos direitos fundamentais, nem sequer haveria uma supremacia da Constituição, e fulminada estaria sua eficácia jurídica, invertendo-se, assim, a pirâmide normativa.

Há duas espécies de restrições do ponto de vista topológico dentro da hierarquia dos diplomas legislativos: a) as diretamente constitucionais e b) as indiretamente constitucionais. As previsões restritivas ainda podem ser entendidas como expressas ou implícitas.

¹⁷⁶ ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 267-291.

A exceção ao regime da não-cumulatividade, previsto no artigo 155, § 2º, II, a e b, da CF-88, é uma restrição expressa e diretamente constitucional ao direito fundamental à compensação. Diferentemente, as restrições, previstas na legislação federal e estadual, dentre elas as que prevêem quais produtos adquiridos permitem o creditamento e a que limita o percentual de crédito a ser utilizado, caracterizam-se como restrições indiretamente constitucionais e implícitas.

De acordo com José Joaquim Gomes Canotilho¹⁷⁷, o primeiro passo a ser dado, quando se examina a legitimidade de uma restrição, é a definição do âmbito de proteção da norma, que consagra o direito fundamental. No caso da não-cumulatividade, o bem jurídico protegido é a garantia de que o preço pago pelo consumidor não pese o resultado da cobrança de imposto sobre imposto, de modo a vislumbra-se uma vedação de distorção ao longo da cadeia de circulação. Evidentemente, resta fora do âmbito de proteção a acumulação de créditos que poderiam tornar o contribuinte credor do Estado, configurando verdadeiro enriquecimento sem causa.

Posteriormente, assevera José Joaquim Gomes Canotilho¹⁷⁸ que deverá ser averiguado se a lei restritiva observou a proporcionalidade, a não retroatividade, a generalidade e, por fim, se violou o núcleo essencial do direito diminuído. Note-se que a lição do doutrinador é própria do direito português, em que tais limites às restrições estão consagrados expressamente no artigo 18, 3, da Constituição daquele país.

Robert Alexy¹⁷⁹ coloca sobre a proporcionalidade a função de atuar como limite às restrições, chegando a aduzir que a proteção do núcleo essencial é uma manifestação da mesma. Segundo o doutrinador¹⁸⁰, pensar em um núcleo duro intocável acaba por ser uma decorrência da aplicação da proporcionalidade na

¹⁷⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e Teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1.275.

¹⁷⁸ Ibidem, p. 1.275-1.284.

¹⁷⁹ ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 291.

¹⁸⁰ Ibidem, p. 290-291.

medida em que, quanto mais se restringe, maior se torna o ônus para continuar a fazê-lo.

Compulsando a doutrina nacional, pode ser observado que Jairo Gilberto Schäfer¹⁸¹ entende que a igualdade e a proporcionalidade são os grandes limites às restrições de direitos fundamentais. Em sentido similar, Luiz Fernando Calil de Freitas¹⁸² advoga que a lei restritiva deve ser clara, geral, proporcional, razoável, tem que manter incólume o núcleo de todo e de qualquer direito fundamental e respeitar a dignidade humana.

Certo é que o problema da diminuição da proteção, conferida pela não-cumulatividade aos contribuintes por meio de legislação restritiva, é tema corrente nos tribunais e na doutrina. Isso posto, passa-se a análise de exemplos de restrições a não-cumulatividade.

5.2 Não-Cumulatividade, Isenção, Não-Incidência e Aproveitamento de Créditos de ICMS

A problemática sobre a qual se passa a discorrer diz respeito à relação entre a não-cumulatividade e a algumas aparentes exceções a sua operacionalidade, especialmente no que toca aos institutos da isenção e da não-incidência. No entanto, para que tal análise se faça útil ao cumprimento do objetivo do presente estudo (averiguação em face do direito posto), faz-se necessária a colação do artigo 155, II e § 2º, I e II, todos da CF-88:

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

¹⁸¹ SCHÄFER, Jairo Gilberto. **Direitos Fundamentais: proteção e restrições**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 67-110.

¹⁸² FREITAS, Luiz Fernando Calil de. **Direitos fundamentais: limites e restrições**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 189-224.

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

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

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

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

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

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

De início, já se observa que a impossibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS em relação à isenção e à não-incidência pode ser excepcionada pela legislação. Assim, a própria Constituição deixou uma margem para a conformação legislativa, sendo a forma como este aproveitamento se dá objeto de estudo em outro momento da presente pesquisa. Passa-se, então, a analisar as opiniões doutrinárias e posições jurisprudenciais a respeito da impossibilidade de creditamento, quando ocorrer isenção ou não-incidência.

Para os efeitos desta pesquisa, entende-se como isenção “a dispensa, pelo sujeito ativo da relação tributária, do tributo que lhe seria devido, por mera liberalidade, através de lei”¹⁸³. Note-se que, como bem leciona Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁴, a isenção não é norma que prescreve uma conduta, mas define e estrutura as relações entre o Estado e o contribuinte.

Segundo Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁵, na prática, a alíquota zero acaba por ser uma isenção, na medida em que desaparece a obrigação tributária. A não-incidência deve ser caracterizada como a ausência de competência tributária que autorize a exação¹⁸⁶.

¹⁸³ LEITE FILHO, Nelson. **Da incidência, não incidência, isenção e imunidade**. São Paulo: EUD, 1986. p. 105.

¹⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 521-522.

¹⁸⁵ *Ibidem*, p. 524-525.

¹⁸⁶ LEITE FILHO, *op. cit.*, p. 95 ss.

Veja-se a lição de Ives Gandra Martins¹⁸⁷ que, pela clareza e acuidade na comparação com o regime da Constituição anterior, merece ser citada *ipsis literis*:

O dispositivo se justifica em relação à isenção. Como quando há isenção há o nascimento da obrigação tributária, mas não o do crédito, entendeu o constituinte que, nessa hipótese, o ICMS não seria “não-cumulativo”, mas “cumulativo”. Abre exceção negativa ao princípio da “não-cumulatividade”, tornando – para esses efeitos – salvo disposição em contrário, cumulativo o imposto.

Já nos casos de “não-incidência”, porque não há incidência, o que não incide não existe, e o que não existe não gera direito.

O constituinte em relação à hipótese do inciso II, portanto, ao falar, reiterando o erro do texto anterior, que a não-incidência não gera direito ao crédito, adotou fórmula acaciana, como seria a de um dispositivo com a seguinte redação: “o ser humano que não foi concebido não tem direitos garantidos por esta Constituição”.

O que a nova Constituição traz como “acréscimo de pioria” é que a isenção e a “não-incidência” futuras também tornam inexistentes tais isenções e “não-incidências”.

Não há mais, à luz da teoria da não-cumulatividade, isenções e não-incidências nas operações posteriores, posto que sempre terão estas as incidências dos créditos não mantidos nas operações anteriores.

A voracidade fiscal – característica da deformada Federação Brasileira, que transforma o país, não em Federação Real, mas em Estado Unitário Tripartido, sufocando os cidadãos pagadores de tributos – com o inc. II tornou retrógrado o princípio da não-cumulatividade, de tal forma que o ICMS é, em parte, cumulativo e, em parte, cumulativo.

As isenções das operações anteriores não geram direito a crédito, e as isenções e as não-incidências das operações posteriores não permitem a manutenção dos créditos anteriores, com o que não mais há, na maioria dos casos, nem isenções, nem “não-incidências”, nas relações comerciais múltiplas, e, sim, operações mais ou menos tributadas pelo novo texto.

Celso Ribeiro Bastos¹⁸⁸ bem expõe o problema da anulação do crédito de ICMS nas seguintes palavras:

Por seu turno, não pode o legislador ordinário ferir a outorga constitucional do direito de crédito, dispensando do recolhimento de tributo uma determinada categoria de contribuintes para exigir, do que o suceder na cadeia de circulação da mercadoria, em operação subsequente, o tributo correspondente ao valor total da operação. Se tal procedimento for levado a cabo, o novo promovente gozará, com respaldo constitucional, do direito de

¹⁸⁷ MARTINS, Ives Gandra. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 213-215.

¹⁸⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 263.

crédito correspondente à operação anterior, independentemente de qualquer disposição da Lei Estadual. Isto, em se tratando de diferimento do imposto.

Entretanto, é o próprio Texto Constitucional que estabelece que, salvo disposição em contrário da legislação, a isenção ou não incidência não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes, além de acarretar a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Vale dizer, se a isenção ou não-incidência ocorrer em ponto intermediário da cadeia de circulação, o ICMS deixa de ser não-cumulativo.

Sobre a impossibilidade de creditamento, quando ocorrer isenção, Sacha Calmon Navarro Côelho¹⁸⁹ entende que o artigo 155, § 2º, II, da CF-88, “veio para afastar jurisprudência do STF, correta e adequada, porém contrária aos interesses arrecadatórios dos Estados-Membros, que concedia crédito em relação às operações isentas ou imunes.”

Hugo de Brito Machado¹⁹⁰, ao comentar a não-cumulatividade, primeiramente assevera que é princípio indesejável por diversas razões, dentre as quais aponta o aumento da complexidade na cobrança do tributo, incentiva o cometimento de fraudes e exige normatização minudente que leva às soluções injustas, dentre outras. Porém, a razão contra a adoção da não-cumulatividade que mais chama a atenção é a de que, na prática, o sistema impede a outorga de isenções, uma vez que não ocorre o creditamento, apenas diferindo-se a cobrança para o próximo da cadeia, tal como segue transcrita: “Praticamente impede a outorga de isenções, que restaram, com a vedação do crédito respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento de incidência”.¹⁹¹

Sobre o tema, a postura de Roque Antonio Carrazza¹⁹² é dúbia, visto que não expressa claramente seu posicionamento acerca do surgimento ou não do crédito de ICMS. Ora o doutrinador¹⁹³ aduz que basta a incidência do ICMS na operação anterior para o surgimento do crédito, ora refere que tal crédito surge,

¹⁸⁹ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 311.

¹⁹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 388.

¹⁹¹ *Ibidem*, p. 388.

¹⁹² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 305-307.

¹⁹³ *Ibidem*, p. 306.

“salvo, é claro, por motivo de isenção ou não-incidência”¹⁹⁴, bem como a inclinação pela inadmissibilidade do crédito é insinuada quando ele¹⁹⁵ ressalva o artigo 155, § 2º, II, da CF-88 da abrangência do princípio da não-cumulatividade. Posteriormente, Carrazza¹⁹⁶ admite que os beneficiários de benefícios fiscais, dentre os quais inclui a isenção, possuem direito ao crédito, arrematando que o artigo 155, § 2º, I, da CF-88, confere ao contribuinte direito público subjetivo ao abatimento, de modo que a citada previsão constitucional possui eficácia plena e aplicabilidade imediata.

O problema da posição de Roque Antonio Carrazza, ou melhor, da exposição de seu entendimento, está em afirmar que basta a incidência do ICMS para o surgimento do crédito, já que, na isenção, ocorre a incidência, embora sem que surja a consequência jurídica, que é a obrigação tributária. A inclinação pelo não advento do crédito, em face de isenção, tende a uma interpretação literal do artigo 155, § 2º, da CF-88 e acaba por seguir a opinião dominante na doutrina e na jurisprudência.

Não obstante tudo quanto foi dito em relação aos efeitos do dispositivo constitucional em exame, cumpre uma análise mais detida a respeito do instituto da isenção em si, sob pena de excessivo dogmatismo no trato da questão, conforme se passa a discorrer.

Leandro Paulsen¹⁹⁷ entende que as isenções, assim como as imunidades, a seletividade e a progressividade, são manifestações do princípio da capacidade contributiva. Assim, o autor centrou-se no aspecto eminentemente fiscal da questão que, apesar de relevante, não é o único.

As isenções podem ter uma razão fiscal (ausência de capacidade contributiva) ou extrafiscal (estímulo a atividades e situações). Assim, não se há de falar em capacidade contributiva quando o objetivo da ausência de exação for o de

¹⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 306.

¹⁹⁵ *Ibidem*, p. 305.

¹⁹⁶ *Ibidem*, p. 306-307.

¹⁹⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 42, 79, 80-81.

fomentar determinado setor, ou seja, quando a isenção tiver como fim não cobrar daqueles que não podem pagar. Certo é que, quando predominarem razões que não as fiscais, deve ocorrer uma análise à luz da pertinência e da aptidão para a efetivação do fim eleito, de forma a não ser adequada a averiguação da capacidade contributiva. Acrescente-se ainda que a diferenciação, baseada na extrafiscalidade, deve estar alicerçada em fundamentos justificáveis, sob pena de violação da igualdade.

No caso das isenções relativas à produção e à circulação de bens e de serviços é evidente que o benefício fiscal não possui como desiderato desonerar quem não pode pagar pelo tributo, mas antes, atender a uma especial situação do produtor e do consumidor, para que o preço do bem seja menor ao final da cadeia, tal como bem identificou o STJ no seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – PROVA DA NÃO-REPERCUSSÃO (ARTIGO 166 DO CTN) – INAPLICABILIDADE – SÚMULA 282/STF – IPI – AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO – DIREITO AO CREDITAMENTO – INVIABILIDADE – PRONUNCIAMENTO DA SUPREMA CORTE – ALÍQUOTA APLICÁVEL EM SEDE DE CREDITAMENTO – PREVISÃO NA TIPI – CORREÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS ESCRITURAIS DO IPI DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS ISENTOS – INCIDÊNCIA.

1. Nos termos da Súmula 282/STF, inadmissível o recurso especial quanto à questão que não foi apreciada pelo Tribunal *a quo*.

2. A Suprema Corte, no julgamento do RE 353.657/PR e do RE 370.682/SC, afastou a possibilidade de creditamento do IPI na aquisição de insumos e matérias-primas adquiridos sob regime de não-tributação ou alíquota zero sob o argumento de que a não-cumulatividade do IPI pressupõe, salvo previsão contrária da própria Constituição Federal, tributo devido e recolhido anteriormente e que, na hipótese de insumos ou de matérias-primas sujeitos ao regime de não-tributação ou alíquota zero, não existe parâmetro normativo para se definir a quantia a ser compensada.

3. Contudo, em se tratando de insumo ou de matéria-prima adquiridos sob regime de isenção, há direito ao creditamento porque a exclusão do crédito tributário tem por finalidade gerar um benefício para o contribuinte de fato, com vistas a desonerar o produto que chega ao consumidor final.

4. Nos casos de créditos escriturais de IPI decorrentes da aquisição de insumos ou matérias-primas isentos, demonstra-se aplicável, para fins de cálculo do creditamento, a alíquota prevista na tabela do referido tributo.

5. A jurisprudência do STJ e do STF é no sentido de ser indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI, relativos a operações de compra de matérias-primas e de insumos empregados na fabricação de produto isento. Todavia, é devida à correção monetária de tais créditos quando o

seu aproveitamento pelo contribuinte sofre demora em virtude da resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco.

6. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, parcialmente provido¹⁹⁸.

Uma vez compreendida a razão da isenção com caráter extrafiscal, cumpre extremá-la de outra técnica tributária, a seletividade. No entanto, antes é citada a definição doutrinária trazida por Leandro Paulsen¹⁹⁹ “A seletividade implica tributação diferenciada, conforme a qualidade do que é objeto de tributação”, entendendo-se a alusão à qualidade como o grau de necessidade atribuído ao bem.

A finalidade extrafiscal da isenção visa a promover o desenvolvimento de determinada região e permitir o acesso facilitado aos bens pelos consumidores; ao passo que a seletividade visa tão-somente à desoneração para que o produto ou o serviço chegue com menor preço ao destinatário final. Logo, a impossibilidade de creditamento não faz sentido na medida em que onera os consumidores, (não concretizando a finalidade da isenção) e acaba por criar uma distorção na cadeia de produção e de circulação de bens e de serviços, violando a neutralidade fiscal, tal como se passa a demonstrar com os cálculos que simulam uma isenção em etapa intermediária do tráfego comercial.

Quando a isenção ocorrer no início da cadeia, não se falará de anulação de créditos, mas o próximo contribuinte arcará com um imposto maior do que se tivesse havido creditamento, na medida em que deverá pagar a alíquota sobre toda a base de cálculo e sem poder debitar aquilo que – se não houvesse a isenção – seria pago na operação anterior. Para uma melhor compreensão, colaciona-se o quadro exemplificativo, elaborado por Alexandre Rossato da Silva Ávila²⁰⁰:

¹⁹⁸ BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. REsp 663482/RS. Min. Eliana Calmon. Julgado em: 11/12/2007. Publicado no *D.J.U.* em: 17/02/2008.

¹⁹⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 81.

²⁰⁰ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008. p. 80.

Quadro 1 - Em que o imposto não incidisse na operação A ou, se fosse isenta, teríamos:

	A	B	C
Valor da operação	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00
Alíquota	Isento	18%	18%
Débito	R\$ 0,00	R\$ 36,00	R\$ 54,00
Crédito	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 36,00
ICMS a pagar	R\$ 0,00	R\$ 36,00	R\$ 18,00

Havendo a isenção ou não sendo tributada a primeira operação, o imposto total devido ao Estado é de R\$ 54,00, ou seja, exatamente o mesmo resultante de todas as operações tributadas.

No entanto, se a isenção ocorrer na última operação, haverá uma anulação dos créditos sem que isso onere aqueles contribuintes que não gozem de benefício fiscal. Veja-se a aplicação, conforme esquema de Alexandre Rossato da Silva Ávila²⁰¹:

Quadro 2 - Isenção ou não incidência na última operação C, temos:

	A	B	C
Valor da operação	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00
Alíquota	18%	18%	Isento
Débito	R\$ 18,00	R\$ 36,00	R\$ 0,00
Crédito	R\$ 0,00	R\$ 18,00	R\$ 0,00
ICMS a pagar	R\$ 18,00	R\$ 18,00	R\$ 0,00

²⁰¹ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008. p. 81.

Neste caso, o total do imposto devido ao Estado é de R\$ 36,00.

Por fim, apresenta-se a situação mais problemática onde a isenção ocorre em etapa intermediária da cadeia produtiva, de forma a anular-se o crédito anterior e a cobrar-se o tributo sobre o valor de cada operação. Para melhor compreensão, colaciona-se o seguinte quadro de Alexandre Rossato da Silva Ávila²⁰²:

Quadro 3 - Se a isenção ou não incidência for na operação B, o valor total recolhido será de R\$ 72,00:

	A	B	C
Valor da operação	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00
Alíquota	18%	Isento	18%
Débito	R\$ 18,00	R\$ 0,00	R\$ 54,00
Crédito	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
ICMS a pagar	R\$ 18,00	R\$ 0,00	R\$ 54,00

Assim, verifica-se que se dá um mero diferimento (postergação, adiamento) da cobrança do tributo, de modo a onerar injustamente aquele próximo contribuinte da cadeia. Tal situação é de uma iniquidade evidente e deve ser evitada por qualquer intérprete que tenha algum comprometimento com os ideais de justiça fiscal e de neutralidade fiscal.

Caso não existisse isenção nos exemplos acima, a tributação total seria de R\$ 54,00, pois haveria a efetiva cobrança de R\$ 18,00 em cada etapa (isso debitado o crédito proveniente da operação anterior), de forma a cobrar-se de forma igual ou menos do que naquelas situações onde, respectivamente, a isenção ocorre no início ou em etapa intermediária. É que, quando a isenção recai sobre a primeira circulação, a totalidade de ICMS cobrado ao longo da cadeia é de R\$ 54,00; ao

²⁰² ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008. p. 81.

passo que, quando o benefício ocorre no meio, o montante alcança a impressionante soma de R\$ 72,00!

Com excepcional lucidez Aires Barreto²⁰³ vai ao ponto nevrálgico da questão, ao asseverar que não é crível que a isenção redunde em uma tributação global igual ou superior àquela em que inexista o privilégio fiscal. Segundo o doutrinador²⁰⁴, a anulação só faz sentido, quando a isenção ocorrer ao final da cadeia.

Na Lei Complementar 87/96, o entendimento de Aires Barreto foi adotado, mas de forma bastante tímida, quando permitiu o aproveitamento de créditos após operação isenta em relação aos produtos agropecuários e nas demais hipóteses que a legislação do respectivo Estado da Federação autorizar, como bem aponta Roberto Camargo da Silva²⁰⁵. Veja-se o teor do artigo 20, § 6º, da Lei Complementar 87/96:

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:
I – produtos agropecuários;
II – quando autorizado em Lei Estadual, outras mercadorias.

No entanto, chama a atenção que a previsão legal limita-se a permitir o aproveitamento dos créditos anteriores à operação isenta, mas isso implica a oneração do contribuinte posterior em relação à operação beneficiada pelo privilégio fiscal. Na etapa subsequente ao benefício, acaba-se por onerar duplamente o próximo da cadeia de circulação, e isso sem qualquer razão justificável juridicamente.

²⁰³ BARRETO, Aires. O princípio da não-cumulatividade. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Pesquisas tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 177-198.

²⁰⁴ Ibidem, p. 177-198.

²⁰⁵ SILVA, Roberto Camargo da. **Não-cumulatividade do ICMS: uma abordagem constitucional a partir de um pensamento ético-político**. Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005, p. 83.

A respeito da legislação estadual sobre o tema, o Estado do Rio Grande do Sul limitou-se a repetir a previsão federal, sem ampliar o rol de operações onde não se anulará o crédito anterior ao benefício tributário. Veja-se o artigo 16 da Lei Estadual 8.820/89 que tem a seguinte redação:

§ 2º - Operações tributadas, posteriores às saídas de que trata o inciso IV, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a produtos agropecuários.

Certo é que, a despeito do que dispõe a legislação infraconstitucional federal e estadual examinada, várias são as razões que impõem o entendimento de que a anulação só pode ocorrer quando a isenção (ou não-incidência) acontecer ao final da cadeia. A primeira delas é aquela aventada por Aires Barreto, a saber, a de que a tributação total igualará ou excederá aquela verificada em um cenário onde não haja benefício fiscal, de forma a penalizar-se o consumidor que pagará mais pelo bem. Mas a incorreta compreensão a respeito do tema não somente penaliza o consumidor, mas também acaba sendo extremamente indesejável, já que onera pesadamente aquele que for o próximo da cadeia econômica, que terá de pagar o dobro ou o triplo do que se não houvesse a isenção.

Em hipótese alguma a anulação dos créditos referentes à isenção ocorrida no começo ou no meio da cadeia se coaduna com o conjunto de valores, de princípios e de regras constitucionais. Uma sucinta análise, à luz de alguns cânones hermenêuticos, expostos por Canotilho²⁰⁶, já explicita a incorreção do entendimento dominante na matéria.

A interpretação que onera o consumidor e o próximo contribuinte não é razoável, uma vez que admite uma maior intervenção patrimonial sem que exista um critério que informe tal medida e, portanto, revela-se incongruente. Tal entendimento

²⁰⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e Teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1.223-1.227.

também se demonstra desproporcional, porque, dentre diversos meios (soluções quanto à anulação de créditos), adota o mais gravoso aos envolvidos e que menos promove o fim almejado que é o de promoção de determinado setor e menor custo ao consumidor.

A leitura do dispositivo deve conduzir a um entendimento que promova, na maior medida possível, os direitos fundamentais, no caso em tela, o da não-cumulatividade (compensação). Justamente o direito de compensação é que vem sendo sacrificado em prol da arrecadação que (ironicamente) é maior, quando o Estado outorga isenções. Isso porque os outros contribuintes e consumidores acabam pagando esta conta, *rectius*, tributo.

Viola também o núcleo essencial do direito à livre iniciativa, na medida em que é um gravame que inviabiliza a continuidade de certos setores da economia que acabam tendo que cobrar do isento parte do ICMS para continuarem funcionando, e isso acaba frustrando aquela isenção concedida pelo Estado.

A igualdade entre os contribuintes é sacrificada quando se permite o aproveitamento nas operações envolvendo produtos agropecuários e não nas demais. Não existe qualquer fundamento juridicamente importante para permitir essa distinção, bastando pensar que não gozam da mesma prerrogativa aquelas transações que envolvem alimentação humana que, sem dúvida, possuem maior relevância do que a nutrição animal.

Muitas outras razões poderiam ser apresentadas, mas certo é que salta aos olhos a pobreza da interpretação literal que impede uma maior efetivação de diversos valores constitucionais, tal como a solidariedade e a eficiência.

Tudo aquilo que foi exposto no primeiro capítulo a respeito da importância da compreensão do sistema jurídico e da função dos valores, dos princípios e das regras acaba sendo ignorado quando se adota, pura e simplesmente, uma solução exegética, simplista ou formalista, divorciada dos fins do sistema jurídico e da

realidade que subjaz a normatização. Portanto, essa, com certeza, é uma situação em que a justiça fiscal deve sair do papel e transformar a realidade, o que, sem dúvida, depende do Poder Judiciário.

Como corretamente pontifica José Souto Maior Borges²⁰⁷, o ICMS deve ser cobrado sobre o efetivo valor agregado ao bem em cada operação e não sobre todo o valor a cada etapa, pois somente aplicando a primeira hipótese se terá uma concreta verificação da não-cumulatividade tributária. Assim, conclui-se que o instituto da isenção não pode representar um “peso-morto” na cadeia, mas apenas um meio do qual se vale o Estado para atingir determinados fins sociais.

Chegando as mesmas conclusões, mas, por fundamentos diversos, José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo aduzem que o direito fundamental à não-cumulatividade (compensação) é consagrado por um princípio que deve se sobrepor à exceção, que institui a anulação de créditos. Nas palavras dos autores²⁰⁸:

O comando constitucional que estabelece o respeito ao citado princípio (artigo 155, § 2º, I), inequivocadamente, 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.

Após essa fundamentação articulada sobre a supremacia do princípio sobre a exceção que, pelo que se depreende do deduzido pelos doutrinadores, configuraria uma regra, eles²⁰⁹ discorrem sobre os efeitos práticos da revogação da não-cumulatividade, conforme se passa a transcrever:

²⁰⁷ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 60.

²⁰⁸ LIPPO, Luiz Francisco; MELO, José Eduardo Soares de. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e CONFINS)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 170.

²⁰⁹ *Ibidem*, p. 170-171.

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 desordem na estrutura econômica e tributária do sistema constitucional. Isto porque, sem as supostas exceções, todos os participantes do ciclo de comercialização das mercadorias e de serviços estarão procedendo ao creditamento do imposto incidente sobre as operações anteriores para abatê-los das suas operações.

Adiante, depois da exposição das conseqüências da revogação da não-cumulatividade e da exceção a sua aplicação, os autores reafirmam a existência de uma hierarquia que, além de calcar-se no fato de haver, de um lado, um princípio e, de outro, uma regra, parece assentar-se no fato de a compensação ser um direito fundamental, e a anulação dos créditos não sê-lo, tal como pode ser visto no trecho²¹⁰ que segue:

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 Tercio Sampaio Ferraz Jr., 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.

O problema da argumentação de José Eduardo Soares de Melo e de Luiz Fernando Lippo é que tomam a idéia de que a supremacia de um princípio acaba por tornar sem efeito aquelas prescrições originadas a partir de regras.

Em primeiro lugar, a supremacia dos princípios sobre as regras não é um tema pacífico na doutrina, tal como muito bem identificou Paulo Caliendo. Em segundo lugar, mesmo autores entusiastas da prevalência dos princípios sobre as regras não chegam a admitir que haja uma restrição tamanha sobre a força normativa das regras que, segundo Soares de Melo e Lippo, chegaria a quase zero,

²¹⁰ LIPPO, Luiz Francisco; MELO, José Eduardo Soares de. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e CONFINS)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 171.

conforme pode ser visto da posição de Juarez Freitas, que segue exemplificada por duas passagens da mesma obra:

Por princípios fundamentais, entendem-se, por ora, os critérios ou as diretrizes basilares do sistema jurídico, que se traduzem como disposições hierarquicamente superiores, do ponto de vista axiológico, às normas estritas (regras) e aos próprios valores (mais genéricos e indeterminados), sendo linhas mestras de acordo com as quais guiar-se-á o intérprete quando se defrontar com as antinomias jurídicas.²¹¹

[...]

A próxima diretriz ilustrativa de interpretação constitucional sistemática indica que o intérprete deve guardar vínculo com a excelência ou a otimização máxima da efetividade do discurso normativo da Constituição. Sob a égide desse preceito eminentemente integrador, resulta que, havendo dúvida sobre se uma norma apresenta eficácia plena, contida ou limitada, é de preferir a concretização endereçada à plenitude, vendo-se a imperatividade como padrão. Nesta senda, devem-se evitar, entre várias alternativas, as inviabilizadoras de qualquer eficácia imediata. Do contrário estar-se-ia cometendo o contra-senso de admitir norma ou princípio sem eficácia alguma. Nada mais contrário e lesivo à interpretação sistemática, pois, no núcleo essencial, todos os princípios gozam de aplicabilidade direta e imediata.²¹²

Ou seja, não é crível negar vigência e eficácia à exceção à não-cumulatividade tão-somente em virtude da consagração deste último se dar por meio de uma norma de maior grau de abstração. Nem sequer é possível estabelecer, aprioristicamente, uma solução acerca da prevalência de um princípio sobre uma regra e vice-versa, pois, conforme pontifica Paulo Caliendo²¹³, não existe um cânone interpretativo que demonstre, antes do momento da aplicação ao caso concreto, a prevalência dos princípios ou das regras.

Como ensina Paulo Caliendo²¹⁴, em uma situação de antinomia entre princípios e regras de mesma hierarquia, deverá ocorrer a averiguação de qual princípio é concretizado a partir da regra, para, daí, fazer-se uma colisão entre os mesmos, aplicando-se a metodologia da ponderação. Como em um grau mais

²¹¹ FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 56.

²¹² *Ibidem*, p. 197.

²¹³ CALIENDO, Paulo. Princípios e Regras: acerca do conflito normativo e suas aplicações práticas no direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 95, p. 144, 2006.

²¹⁴ *Ibidem*, p. 140.

abstrato estão os valores perseguidos, em última análise, o que existe é uma tensão e restrição mútua entre dois estados de coisas ambicionados pela sociedade e positivados no texto Constitucional, ainda que não de forma expressa.

No problema em exame, pode ser dito que se, de um lado, há a não-cumulatividade como um mecanismo a evitar distorções no preço final do produto, de outro, a regra que veda o aproveitamento de créditos visa a configurar a isenção de forma tal que ela apenas seja um mecanismo de desoneração do contribuinte beneficiado e não um credor do Estado, e tal como ocorreria se fosse possível o aproveitamento de créditos por quem é beneficiado pelo privilégio fiscal. Portanto, longe de se falar em supremacia de uma norma sobre a outra, é de se dizer que a exceção deve ser entendida como uma vedação ao enriquecimento sem causa perante o Estado, sendo excluídas as interpretações que tornam a tributação tão ou mais gravosa, quando houver isenção. Dessa forma, atribui-se eficácia máxima aos princípios em jogo e de maneira a permitir que haja uma congruência entre o critério que justifica a isenção e a medida tomada quanto à compensação e à anulação de créditos.

Mais uma vez avulta a importância da distinção entre texto e norma, uma vez que o entendimento, que consagra a anulação dos créditos, somente ocorre, quando a tributação for inferior àquela que seria vislumbrada em um cenário, onde, ausente a isenção, acaba por atribuir um sentido consentâneo com a Constituição e exclui aqueles outros que culminam com em um resultado absurdo, em que as normas produzidas, a partir da exceção, acabam por desfigurar a *ratio* do dispositivo e transformam em um absurdo em face das diretrizes do sistema, vulnerando qualquer pretensão de razoabilidade ou de proporcionalidade.

Conferir ao dispositivo a interpretação que melhor se coaduna com as prescrições, depreendidas a partir da Constituição Federal, é uma possibilidade hermenêutica que se faz possível a partir da diferenciação entre texto e norma e que, no tema em tela, permite que se anulem os créditos em situações de isenção e de não-incidência. Mas desde que isso não gere uma tributação mais gravosa para

os contribuintes e, em conseqüência, para o consumidor. Na aplicação prática do direito fundamental, a não-cumulatividade acaba resultando na anulação dos créditos tão-somente quando a isenção der-se ao final da cadeia de circulação.

Tal entendimento foi de certa forma, apreendido pelo Superior Tribunal de Justiça, quando a Corte, persuadida por precedente do Supremo Tribunal Federal, entendeu que a isenção visava a desonerar o consumidor e que era possível o creditamento, quando os insumos fossem vendidos sob a égide do referido benefício tributário. Veja-se trecho do voto da Ministra relatora:

Vale ressaltar que a Suprema Corte manteve o direito ao creditamento do IPI, quando se tratar de hipótese de insumo adquirido sob regime de isenção, já que, neste caso, a exclusão do crédito tributário tem por finalidade gerar um benefício para o contribuinte de fato, com vistas a desonerar o produto que chega ao consumidor final²¹⁵.

Em outro julgado, reconhecendo o direito ao crédito fiscal a respeito do IPI, o Superior Tribunal de Justiça destacou que a finalidade dos privilégios fiscais está, em regra, direcionada ao benefício do contribuinte de fato, o consumidor, que pagará o tributo incluído no preço do bem:

MANDADO DE SEGURANÇA. IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS NÃO-TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO AO CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INSUMOS SUJEITOS AO REGIME DE ISENÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO. PRECEDENTES DO STJ E DO STF.

I - O Pretório Excelso, por meio do julgamento do RE nº 370.682/SC, acórdão publicado no DJ de 19/12/2007, e do RE nº 353.657/PR, publicação no DJ de 07/03/2008, reconheceu que não há de se falar em direito ao crédito presumido do IPI, na hipótese de entrada, no estabelecimento industrial, de insumos e de matérias-primas não-tributados e sujeitos à alíquota zero, na interpretação dada aos princípios da seletividade e da não-cumulatividade, eis que inexistente operação anterior tributada, nem parâmetro normativo, suficiente para gerar o aproveitamento do tributo.

II - Com relação à aquisição de insumos isentos, a Corte Suprema reconheceu o direito ao aproveitamento do crédito, por meio da aplicação da alíquota prevista na tabela do IPI, tendo em vista se tratar de um

²¹⁵ BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. **REsp 663482/RS**. Min. Eliana Calmon. Julgado em: 11/12/2007. Publicado no *D.J.U.* em: 17/02/2008.

benefício fiscal com a finalidade de desonerar o consumidor final do pagamento do tributo.

III - Precedente: REsp nº 663.482/RS, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ de 07/02/08.

IV - Recurso especial, parcialmente provido, tão-somente para reconhecer o direito ao creditamento dos insumos adquiridos sob o benefício da isenção²¹⁶.

O regime de não-cumulatividade do IPI acaba por reforçar a postura adotada no presente estudo. Note-se que o artigo que consagra o direito à compensação no IPI não prevê a anulação de créditos, quando houver isenção:

Artigo 153. Compete À União instituir impostos sobre:

[...]

IV – produtos industrializados;

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

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

Não é justificável anular créditos de ICMS, quando presente a isenção em qualquer das etapas da circulação, quando a Constituição Federal não fez essa ressalva em relação ao IPI justamente, porque, neste último imposto, não é plausível uma isenção ao final da cadeia, ao contrário do que ocorre com o tributo estadual. A anulação dos créditos sempre foi pensada em face de uma isenção ao final da cadeia de circulação, tal como não pode ocorrer no IPI.

No entanto, infelizmente, como bem aponta Alexandre Rossato da Silva Ávila²¹⁷, os Tribunais Superiores não compreendem da mesma maneira que Aires Barreto, José Eduardo Soares de Melo, Luiz Francisco. Assim divergem do entendimento defendido na presente dissertação, o que acaba por desvirtuar o sentido adequado a ser conferido ao dispositivo acerca da anulação dos créditos em

²¹⁶ BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. **REsp 1014601/SC**. Relator: Min. Francisco Falcão. Julgado em: 25/03/2008, Publicado no D.J.E. em: 17/04/2008.

²¹⁷ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008. p. 82.

face de isenção. O próprio Alexandre Rossato da Silva Ávila²¹⁸ entende que não é possível, a partir do texto constitucional vigente, adotar a solução preconizada brilhantemente por Aires Barreto.

Tal postura da jurisprudência parece estar motivada por aquilo que Alfredo Augusto Becker²¹⁹ bem definiu como uma das causas da insatisfação social contra a forma pela qual é aplicado o Direito: a ânsia pela simplificação do Direito positivo. Essa tendência à abstração resulta em uma pior aplicação do direito tributário, inclusive da não-cumulatividade.

Essa espécie de acontecimento se deve ao enorme esforço de simplificação do direito tributário que acaba sendo sintetizado em alguns bordões e lugares comuns que se distanciam da própria funcionalidade de cada instituto, o que, por consequência, acaba por prejudicar sua aplicabilidade prática, transformando incentivos fiscais e desestímulos fiscais, tal como ocorre com a anulação dos créditos tributários de ICMS, quando ignorada a posição do contribuinte isento na cadeia de circulação. Então, cabe lembrar a acertada lição de Alfredo Augusto Becker²²⁰, quando aduz que:

A praticabilidade do Direito não significa simplificá-lo mediante sua redução a um conjunto de regras de conduta embrionárias; noutras palavras, a melhor praticabilidade de um instrumento não exige sua involução à forma rudimentar, bem mais simples, mas também menos útil, e, pois, pouco praticável.

O tratamento dado pela jurisprudência, mais uma vez, implica o reconhecimento à violação do direito a não-cumulatividade, seja pela isenção ou até mesmo pela redução da base de cálculo do imposto.

²¹⁸ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008. p. 82.

²¹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 92 ss.

²²⁰ *Ibidem*, p. 97.

5.3 Redução da Base de Cálculo

A segunda questão relativa a restrições ao direito de compensar créditos de ICMS é proveniente da situação em que há um beneficiado por redução da base de cálculo. Antes do exame do tema, cumpre a colação do conceito, no qual vem definido em que consiste a base de cálculo, e, para tanto, é útil o ensinamento de Roque Joaquim Volkweiss²²¹ “valor tributável, que é, no fundo, a expressão ou dimensão do conteúdo econômico-financeiro ou pecuniário de cada fato gerador”. Então, a redução da base de cálculo significa que a legislação diminui aquele campo inicial de incidência do tributo e sobre essa porção residual é aplicada alíquota.

A respeito da possibilidade de reconhecimento de créditos na saída dos bens de estabelecimento que seja beneficiado pela redução da base de cálculo quanto ao ICMS, o Supremo Tribunal Federal entende que deve ocorrer de forma proporcional (em contraposição a integral) daquela quantia cobrada, tal como pode ser visto no seguinte julgado:

Tributo. Imposto sobre circulação de mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados na industrialização de produtos, cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Artigo 41, inc. IV, da Lei Estadual n. 6.374/88, e artigo 32, inc.II, do Convênio ICMS n. 66/88. Constitucionalidade reconhecida [...] Aplicação do artigo 155, § 2º, II, “b”, da CF. Alegação de mudança da orientação da Corte sobre os institutos da redução da base de cálculo e da isenção parcial. Distinção irrelevante segundo a nova postura jurisprudencial [...] O Supremo Tribunal Federal entrou a aproximar as figuras da redução da base de cálculo do ICMS e da isenção parcial, a ponto de as equiparar, na interpretação do artigo 155, § 2º, II, “b”, Constituição da República.” (RE 174.478, Rel. Min. Marco Aurélio Mello, julgamento em 17-3-05).

Tal entendimento, segundo o relator dos embargos declaratórios manejados contra a decisão acima, o Ministro César Peluso, invariava em relação à posição tradicionalmente adotada pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso

²²¹ VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito tributário nacional**. 3. ed. Porto Alegre, 2002. p. 250.

Extraordinário 161.031, cujo exame passa a ser feito a partir de então. O Supremo Tribunal Federal foi instado a se pronunciar sobre situação na qual o Estado de Minas Gerais havia reduzido a base de cálculo da venda de veículos e, por meio do mesmo diploma, determinava a impossibilidade de aproveitamento de créditos tributários originários das etapas anteriores da cadeia. A seguir, o teor do dispositivo esgrimado (artigo 22 do Decreto estadual 24.224/84):

Artigo 22. Nos casos abaixo especificados, a base de cálculo é:

III – na saída de máquina, aparelho, veículo, mobiliário, motores e vestuário, usados, 20% do valor da operação, observados o § 1º e o seguinte:

a – a redução somente se aplica às mercadorias adquiridas na condição de usadas e quando a operação de que houver decorrido a sua entrada não tenha sido onerada pelo ICM;

b – o benefício se aplica igualmente à saída subsequente da mercadoria, quando adquirida ou recebida com o imposto pago sobre a base de cálculo reduzida sob o mesmo fundamento, vedado o aproveitamento do valor do imposto relativo à aquisição da mesma.

O Supremo Tribunal Federal, em julgamento tomado por apenas três Ministros, acabou por posicionar-se, capitaneado pelo voto do relator Ministro Marco Aurélio Mello e acompanhado pelo Ministro Carlos Velloso, tendo sido vencido o Ministro Ilmar Galvão, no sentido da inconstitucionalidade da previsão legislativa mineira, reconhecendo o direito ao abatimento, mesmo que se trate de contribuinte no gozo de benefício tributário. Portanto, não podem os Estados conceder isenção parcial ou redução da base de cálculo e impedir o aproveitamento dos créditos oriundos das etapas anteriores, sob pena de violação da neutralidade fiscal e da não-cumulatividade.

Ao final, o acórdão sob comento restou assim ementado:

ICMS — Princípio da Não-Cumulatividade — Mercadoria Usada — Base de Incidência Menor — Proibição de Crédito — Inconstitucionalidade. Conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas *a* e *b* do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou

não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão²²².

Porém, este julgado não examinou diretamente a questão do quanto deveria ser compensado, se a integralidade do que seria cobrado, caso não houvesse a redução da base de cálculo ou se proporcionalmente ao efetivamente tributado.

Nesse último precedente, ficou assentado apenas que não poderia o Estado de Minas Gerais suprimir o crédito e nada mais. Dessa forma, ter tal julgamento como paradigma, tal como ocorreu quando do julgamento dos embargos declaratórios no Recurso Extraordinário 174.478, é temerário e não se coaduna com os termos dos votos. No sentido do abatimento integral, foi o voto expresso do Ministro Marco Aurélio no Recurso Extraordinário 174.478 e não naquele outro precedente, rotineiramente invocado. Entretanto, certo é que a posição tradicional do STF, acompanhada pelo STJ, era no sentido do abatimento integral, conforme os julgados que seguem assim ementados:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. LEI ESTADUAL: REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO: BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO: PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. C.F., artigo 155, § 2º, I. I. - Vedação do crédito pela Lei Estadual: impossibilidade. Precedentes do STF. II. – Embargos de declaração acolhidos²²³.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTO INTEGRANTE DA CESTA BÁSICA. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CREDITAMENTO PELA ALÍQUOTA MAIOR. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ESTORNO PROPORCIONAL. ILEGALIDADE. 1. A não-cumulatividade do ICMS é norma inserta no Texto Constitucional, artigo 155, § 2º, reproduzida pela Lei Complementar 87/96, que também, a despeito de se tratar de norma regulamentadora, dispõe sobre a forma de compensação do tributo, disciplinando-a. 2. Análise bifronte do aresto recorrido que se fundou em razões constitucionais e infraconstitucionais. A regra da não-cumulatividade comporta, pelo Texto Constitucional, duas exceções, sendo vedado ao legislador infraconstitucional ampliar o alcance das mesmas. São elas as hipóteses da isenção e da não-incidência, casos em que o sujeito passivo deverá estornar o imposto objeto de creditamento. Em consequência, a

²²² RE 161.031. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em: 24-3-97, *D.J.* de 6-6-97.

²²³ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **AI 389871**. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgado em: 10.02.2005.

redução da base de cálculo não se confunde com a isenção. Precedentes do STJ. 3. Assim, decidiu com acerto o Eg. Tribunal a *quo* no sentido de que 'O fato de ter-se redução da base de cálculo, nas operações subseqüentes não autoriza a anulação proporcional do crédito fiscal das operações anteriores'. 4. Partindo-se dessa premissa, o estorno proporcional do imposto creditado não se aplica à hipótese de redução da base de cálculo. Isto porque, conforme já acentuado, as exceções à possibilidade de utilização dos créditos tributários previstas na Constituição da República e na Lei Complementar n. 87/96, como só acontece em matéria tributária, somente comportam interpretação restritiva. Conseqüentemente, 'É de patente ilegalidade a conduta fiscal que determina ao contribuinte estorno proporcional do imposto creditado, sempre que a mercadoria que deu entrada no estabelecimento, quando da operação subseqüente, tiver sua base de cálculo reduzida para fins de incidência do imposto'. (RESP 343.800-MG). Necessidade de uniformização do entendimento no afã de evitar a cognominada 'guerra fiscal' entre os estados federados. 5. Deveras, impõe-se observar que a Lei Complementar 87/96 é posterior ao Convênio 66/88 e que é legislação complementar de hierarquia superior, cuja matéria foi regulada por lei posterior; nesta parte, derogante. Os convênios, como fontes secundárias do Direito Tributário, não podem regular contra *tehorem legis*, devendo-se adstringir aos termos da lei. 6. Recurso Especial desprovido²²⁴.

No Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, podem ser encontrados acórdãos, nos quais foi realizada a aproximação entre os conceitos de isenção parcial e a redução da base de cálculo, para justificar-se o aproveitamento proporcional, tal como pode ser observado em recentes julgados sobre o tema:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. CREDITAMENTO. COMPENSAÇÃO. PRINCÍPIOS DA ESSENCIALIDADE E DA SELETIVIDADE. PROPORCIONALIDADE DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE. A proibição de que o contribuinte faça uso de creditamento do ICMS em razão do uso de base de cálculo reduzida ou base de incidência menor não encontra sustentação na Constituição Federal. Mas, se o princípio é observado pela utilização da proporção entre a base de incidência da entrada das mercadorias em razão da redução da base de cálculo na saída destas, não há de se falar em direito violado. Conflita com o princípio da não-cumulatividade norma que veda integralmente a compensação de valor creditado pela operação anterior de entrada pelo só fato da diminuição quantitativa da base de incidência entendendo-a como isenção ou não-incidência autorizadora da anulação de crédito. O disposto nas alíneas *a* e *b*, do inc. II, do § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal têm aplicabilidade, tão-somente, nos casos que especifica: totalidade de isenção ou não-incidência do tributo, situações inconfundíveis juridicamente com o favor constitucional da não-cumulatividade e compensação. A redução da base de cálculo não só

²²⁴ BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **REsp 615365/RS**. Relator: Min. Luiz Fux. Julgado em: 22.06.2004.

autoriza como exige a redução proporcional do aproveitamento do crédito para uma integral incidência do princípio constitucional da não-cumulatividade e compensação. Inteligência do disposto nos arts. 155, § 2º, I e II, alíneas *a* e *b*, da Constituição Federal. Erva-mate socada não é classificada como produto agropecuário para fins de creditamento integral previsto no artigo 20, § 6º da LC 87/96. NEGADO PROVIMENTO AO APELO²²⁵.

A necessidade de reconhecimento, meramente proporcional, para aquilo que foi cobrado é bem explicada pelo Desembargador Luiz Felipe Silveira Diffini:

Pelo que se vê, é razoável o proceder da administração fazendária ao exigir o estorno proporcional de créditos de ICMS nos casos em que há o benefício da redução da base de cálculo nas operações de saída.

Nesta perspectiva, tem-se que a redução da base de cálculo, prevista na legislação estadual, deve ser enquadrada como hipótese de não-incidência parcial do imposto, uma vez que apenas parte do valor do bem é tributado, sendo a parte não tributada excluída da tributação.

E aqui é uma questão de raciocínio lógico, posto que somente será possível o creditamento na entrada das mercadorias, na mesma proporção que o tributado quanto às mercadorias que saíram no estabelecimento com base reduzida.

Desta forma, entendo que não há de se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade disposto no artigo 155, §2º, inc. I, da Constituição Federal, até porque, em se tratando de não-incidência do imposto inexistente, está a possibilidade de compensação de crédito²²⁶.

Em sentido contrário, foi o julgamento realizado pelo 11º Grupo do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. DIREITO DE CRÉDITO PROPORCIONAL. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. O direito de crédito do ICMS sobre as mercadorias ou os produtos ingressados no estabelecimento é assegurado pela Constituição Federal vigente e não pode ser impedido ou limitado se não pela própria Constituição. À legislação complementar restou apenas o poder de disciplinar o regime de compensação do imposto, sejam a forma, o sistema, ou o modo de reger o exercício do direito à compensação, que não se confundem com direito de compensação do imposto, sendo abusivo o

²²⁵ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Primeira Câmara Cível. **Apelação cível nº 70022673370**. Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal. Julgado em: 27/08/2008.

²²⁶ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Primeira Câmara Cível. **Apelação e Reexame necessário nº 70023416399**. Relator: Des. Luiz Felipe Silveira Difini. Julgado em: 24/09/2008.

avanço legislativo e ineficaz a restrição imposta pela legislação infraconstitucional. Não é dado ao Estado nem ao contribuinte de direito condicionar o direito constitucional de crédito com a opção pelo uso da base de cálculo reduzida, porquanto o contribuinte de fato e a quem a norma se destina é o consumidor final. Desacolheram, unânime²²⁷.

Como pode ser visto, as decisões mais recentes, inclusive as do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, somente vêm reconhecendo o direito a compensar-se na operação seguinte aquilo que foi cobrado a título de ICMS na operação anterior, ou seja, aquela quantia relativa ao ICMS que incidiu sobre uma menor base de cálculo do que de costume.

Merece registro ainda a possibilidade, reconhecida pelo Supremo Tribunal, do creditamento integral, quando o Estado assim legislar. Tal entendimento foi firmado na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.320, cuja ementa é a que segue:

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" 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 de 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 ao 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. (STF, Pleno, ADI 2.320, Rel. Min. Eros Grau, julg. 15.02.06)

²²⁷ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. 11º Grupo Cível. **Embargos infringentes 70004036570**. Relator: Des. Francisco José Moesch. Julgado em: 29.08.2003.

Nessa hipótese, o Supremo Tribunal Federal entendeu que, apesar de, no silêncio do legislador estadual, prevalecer o abatimento proporcional, pode o Estado conceder crédito integral. A disposição em exame foi contrastada com a não-cumulatividade, e entendeu-se pela compatibilidade entre as normas. Porém, o Estado do Rio Grande do Sul não adotou o regime do abatimento integral, tal como se pode inferir do artigo 33, nota 2, do Decreto 37.699 (RICMS), *in verbis*:

Artigo 33. Para o efeito de apuração do montante devido a que se referem os arts. 37 e 38, não é admitido crédito fiscal.

Nota 2 – O disposto neste inciso aplica-se, na proporção que representar, nas hipóteses de saídas de mercadorias ou de prestações de serviços com redução de base de cálculo do imposto.

Do exposto, observa-se que a jurisprudência vem reconhecendo o direito ao abatimento proporcional dos créditos em face de isenções parciais/reduções da base de cálculo.

5.4 Utilização Gradual dos Créditos

Até o advento da Lei Complementar 87/96, não era possível a utilização de créditos oriundos da aquisição de bens relacionados ao ativo permanente do estabelecimento. Veja-se ementa bastante ilustrativa acerca de julgamento do Supremo Tribunal Federal onde foi decidida a matéria:

Compensação de créditos de ICMS resultante da aquisição de bens que integram ao ativo fixo, energia elétrica e serviços de comunicações. Impossibilidade. Precedentes. Período anterior à LC n. 87, de 1996. Compensação. Impossibilidade. Precedentes²²⁸.

²²⁸ AI 618.169-AgR. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento em: 1º-4-08, D.J.E. de 25-4-08.

A Lei Complementar 87/96, ao permitir o cômputo de créditos de ICMS dos bens destinados ao “ativo permanente”, o fez de forma a restringir a utilização dos mesmos no tempo, parcelando o crédito, tal como pode ser visto no artigo que segue citado:

Artigo 20, § 5^º 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 de prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou de 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 de prestações tributadas e o total das operações de saídas e de prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e as prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, de jornais e de periódicos.

O parcelamento dos créditos que só poderão ser utilizados ao longo de 48 meses constitui-se em restrição absolutamente desarrazoada da não-cumulatividade. O crédito surge de uma vez só para o contribuinte e, por força de norma constitucional, é inválido o parcelamento que, sem fundamento jurídico-constitucional algum, acabou por ferir o direito de compensação dos contribuintes.

Qual seria o fundamento para o Estado legitimar o uso lento e penoso dos créditos que já se encontram na esfera de proteção jurídica dos contribuintes? A mera alegação de que do contrário o Estado ficaria em dificuldades financeiras é argumento corrente, mas insustentável. Tratando-se de verdadeiro direito adquirido, a restrição revela-se afrontosa aos contribuintes. Portanto, apesar de vigente, a Lei Complementar 87/96 deve ser declarada inconstitucional no que diz respeito à utilização gradual de créditos. Entretanto, a jurisprudência do Tribunal de Justiça do

Estado do Rio Grande do Sul²²⁹ vem reconhecendo a legitimidade do parcelamento, sem que seja vislumbrada uma discussão a respeito da validade da restrição ao uso do crédito. Pelo contrário, a utilização gradual sequer precisaria respeitar o princípio da anterioridade tributária.

5.5 Aproveitamento dos Créditos Decorrentes do Consumo de Energia Elétrica

A Lei Complementar 87/96 com a redação que lhe foi dada pela Lei Complementar 102/2000 somente permitiu o creditamento de ICMS relativo ao consumo de energia elétrica, quando o estabelecimento realizasse alguma das seguintes atividades:

- Artigo 33. Na aplicação do artigo 20 observar-se-á o seguinte:
- 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 de prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou as prestações totais.

A mesma Lei Complementar 102/2000 relegava a 1º de janeiro de 2003 a utilização de créditos nas demais hipóteses. No entanto, com as Leis Complementares 114/2002 e 122/2006, todos os aproveitamentos foram adiados para 1º de janeiro de 2011. Assim, até hoje, não é possível fazer o aproveitamento dos créditos referente à energia elétrica.

Sobre o tema, exemplarmente discorreu, em voto minucioso, o Des. Adão Cassiano²³⁰, cujo trecho se passa a transcrever:

²²⁹ Exemplificativamente: RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Primeira Câmara Cível. **Apelação e Reexame necessário nº 70005558176**. Relator: Irineu Mariani. Julgado em: 25/06/2003.

²³⁰ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Segunda Câmara Cível. **Apelação cível nº 70021947353**. Relator: Adão Sérgio do Nascimento Cassiano. Julgado em: 26/03/2008.

Assim, o creditamento em relação aos bens de uso e de consumo, cujo direito seria exercido a partir de 01/01/1998, pela redação original da LCP nº 87/1996, passou para janeiro de 2000, depois, para janeiro de 2003, a seguir, para janeiro de 2007 e, por fim, para janeiro de 2011, sendo que, seguindo a mesma lógica, em dezembro de 2010, será editada outra Lei Complementar para prorrogar novamente a vedação do crédito não se sabe para quando. Em resumo: nunca será possível o crédito, a seguir essa lógica que já vigora há dez anos.

Adiante, o mesmo Desembargador, em seu voto, expõe a confusão entre os sistemas de créditos na LC 87/96:

Seja como for, o que se observa é que as sucessivas alterações procedidas transformaram o direito de abatimento do imposto relativo aos bens de uso e de consumo, à energia elétrica e aos serviços de comunicação na mesma esdrúxula mixórdia que a própria LCP 87/1996, na sua versão original, já determinara para a questão do abatimento e do estorno do crédito dos bens do **ativo permanente**, ao adotar para essa hipótese ora a modalidade do **crédito físico**, ora a modalidade do **crédito financeiro**. Veja-se a LCP nº 87/1996, na versão original, e alterações, nos seus arts. 20 e 21, com relação apenas ao tema do ativo permanente, onde a Lei fez uma **confusa barafunda, ora adotando o crédito financeiro, ora adotando o crédito físico**, uma verdadeira mixórdia [...] [grifos do autor].

Já na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.325, ajuizada perante o Supremo Tribunal Federal, foi discutida a constitucionalidade da Lei Complementar 102/2000, que impediu que a maior parte dos contribuintes utilizasse, nas operações, aquilo que já havia sido pago a título de ICMS nas comunicações e na energia elétrica, dentre outras previsões em benefício do Estado. O resultado do julgamento foi no sentido de a maioria entender inexistir qualquer violação ao princípio da não-cumulatividade, já que não teria a Constituição fixado, de forma clara, os contornos do direito ao creditamento.

A análise dessa restrição, diante dos cânones que regem a averiguação da legitimidade constitucional, aponta para a incompatibilidade do direito à compensação, com a utilização gradual dos créditos, bem como para o adiamento da possibilidade de escrituração daquilo que foi pago a título de ICMS no que toca à energia elétrica consumida. Isso porque resta violado o núcleo essencial do direito

ao creditamento, quando se fraciona. Além disso, tal medida veio a representar um verdadeiro retrocesso na efetivação do direito fundamental em questão, tal como também resta vedado pela Constituição Federal.

Mais especificamente acerca da energia elétrica, é de ser notado que a possibilidade de utilização dos créditos, decorrentes do consumo, foi adiada por diversas vezes, ludibriando os contribuintes e fazendo da não-cumulatividade uma promessa irresponsável acerca da qual não podem os operadores do Direito silenciar e tornar sem efeito o direito fundamental à compensação. Invoca-se aqui a boa-fé objetiva a ser guardada pelo Estado que, além de não cumprir com o texto constitucional, volta-se contra seus próprios atos legislativos, de forma a ludibriar expectativas legítimas e a fraudar a crescente adoção do crédito financeiro no Brasil, medida esta que sempre foi ordenada no imperativo constitucional de não-cumulatividade. Como bem coloca Odete Medauar²³¹, o princípio da proteção da confiança impede a alteração abrupta da legislação que acaba em incutir nos cidadãos uma verdadeira decepção em relação às esperanças despertadas pelo Estado.

²³¹ MEDAUAR, Odete. Segurança jurídica e confiança legítima. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do Estado de direito**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 117.

CONCLUSÃO

O direito fundamental à compensação está inserido em um sistema jurídico formado por valores, princípios e regras, que definem os meios para a redistribuição da riqueza, sem que ocorra uma excessiva oneração de alguns contribuintes e prejuízo ao desenvolvimento do país. Nesse sistema, a interpretação deve prestigiar a finalidade dos institutos, o que, no direito tributário, consiste em respeito à justiça fiscal e à neutralidade fiscal. Essas últimas estabelecem uma relação de equilíbrio entre a intervenção estatal e a esfera privada patrimonial de pessoas físicas e jurídicas.

A não-cumulatividade possui a função histórica de evitar que os preços sejam distorcidos pela sucessiva cobrança de tributos, e que isso acabe por resultar em preços impraticáveis para o consumidor, que é o contribuinte de fato. No ICMS, tal responsabilidade é bastante perceptível na medida em que se abate, na etapa posterior da cadeia de circulação, aquilo que foi cobrado na anterior.

Nota-se uma crescente evolução no sentido de considerar-se passível de gerar créditos fiscais não somente aquilo que foi efetivamente utilizado como insumo nas mercadorias, mas também aqueles bens necessários ao funcionamento do estabelecimento como um todo (ativo imobilizado). Entretanto, sucessivas manobras legislativas têm sido utilizadas para postergar a fruição dessa mudança de critérios, pois os governos, ávidos por arrecadar cada vez mais, postergam, ano após ano, o gozo dos benefícios.

Na prática, há diversos problemas relacionados ao funcionamento da não-cumulatividade do ICMS. Destacam-se as temáticas da anulação de créditos em

decorrência de isenção, o reconhecimento em face de redução da base de cálculo e a utilização gradual dos créditos.

A anulação dos créditos, quando houver isenção em alguma etapa da cadeia é, sem dúvida, a questão mais tormentosa. Como a forma com que vem sendo aplicada a anulação resulta em uma excessiva oneração dos demais contribuintes e em uma soma igual ou maior de arrecadação ao final da cadeia, revela-se insatisfatória a interpretação que é conferida pela doutrina majoritária e jurisprudência pacífica. O bom senso e o mínimo de razoabilidade impõem uma visão mais comprometida com os direitos fundamentais do contribuinte (de direito e de fato), de forma a exigir-se que a anulação só ocorra na última etapa da circulação.

A redução da base de cálculo e o aproveitamento de créditos de forma integral ou proporcional é tema que, em decorrência da oscilação jurisprudencial, leva a uma insegurança jurídica insuportável e milhares de casos ao Poder Judiciário. Consolidou-se, no Supremo Tribunal Federal, mas não se sabe até quando, o entendimento de que a redução da base de cálculo gera créditos proporcionais ao montante tributado. Evidencia-se um movimento por parte de todos os demais tribunais no sentido de seguir o entendimento daquela corte.

A utilização gradual de créditos e o adiamento da eficácia da aplicação do critério financeiro acabam por frustrar um direito do contribuinte que já podia ser depreendido do próprio texto constitucional. A postergação do marco inicial do gozo do benefício tributário acaba por frustrar a expectativa legítima criada por legislação que vem a ser revogada antes mesmo de entrar em vigor, de forma a resultar em uma violação à segurança jurídica, em especial, à boa-fé objetiva que deve balizar as relações entre contribuinte e Estado.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Almedina, 2004.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM – abatimento constitucional: princípio da não-cumulatividade, **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 29-30, p. 123, 1984.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. Multa de Mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do Estado de direito: estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva**. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARRETO, Aires. O princípio da não-cumulatividade. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Pesquisas tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 4. ed. Traduzido por Cláudio de Cicco e Maria Celeste C.J. Santos. Brasília: UNB, 1994.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CALIENDO, Paulo. Da Justiça Fiscal: conceito e aplicação. **Revista Interesse Público**, Sapucaia do Sul: Notadez, n. 29, p. 174, 2005.

_____. Dos três modos de pensar a tributação ou repensar o raciocínio jurídico-tributário. In: ROCHA, Leonel Sevrero; STRECK, Lenio Luiz. (Org.). **Constituição, sistemas sociais e hermenêutica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

_____. Princípios e Regras: acerca do conflito normativo e suas aplicações práticas no direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 95, p. 141 ss, 2006.

_____. **Direito tributário e Análise econômica do direito**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e Conceito de sistema na ciência do direito**. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996.

CANAZARO, Fábio. **Lei Complementar tributária na Constituição de 1988: normas gerais em matéria de legislação tributária e a autonomia federativa**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e Teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS – Princípio da não-cumulatividade – Créditos relativos a bens que se destinam a uso, consumo ou ativo permanente. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS: comparação com o IVA Europeu. In: COELHO, Sacha Calmon N. et al. **Temas de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1988.

_____. **Construindo o direito tributário na constituição uma análise da obra do Ministro Carlos Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

FREITAS, Luiz Fernando Calil de. **Direitos fundamentais: limites e restrições**. Porto Alegre, 2007.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método I: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica**. Tradução de Flávio Paulo Meurer. 8. ed. Petrópolis: Vozes, 2007.

GODOI, Marciano Seabra de. **Questões atuais do direito tributário na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2006.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, São Paulo: Resenha Tributária, n. 3, p. 136, 1978.

LARENZ, Karl. **Metodología de la ciencia del derecho**. 2. ed. Barcelona: Ariel, 2001.

LAURE, Maurice. **Science fiscal**. Paris: PUF, 1993.

LEITE FILHO, Nelson. **Da Incidência, não incidência, Isenção e Imunidade**. São Paulo: EUD, 1986.

LIPPO, Luiz Francisco; MELO, José Eduardo Soares de. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e CONFINS)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. A não-cumulatividade do ICMS: uma visão crítica da posição do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 103, p. 126, abr. 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. **Questões atuais de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

_____. **O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MATTOS, Aroldo Gomes de. Restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária e as decisões da suprema corte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 66, p. 11, 2001.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do direito.** Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MEDAUAR, Odete. Segurança jurídica e Confiança legítima. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do Estado de direito.** São Paulo: Malheiros, 2005.

MÉLEGA, Luiz. O princípio da não-cumulatividade do ICMS e a Lei Complementar n 92, de 23.12.1997. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 31, p. 49, abr. 1998.

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

MORSCH, Natália de Azevedo. **Justiça Fiscal: a questão do ICMS nas operações interestaduais.** Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre direitos e deveres fundamentais.** Coimbra: Coimbra, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

_____. **Curso de direito tributário.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

QUEIROZ, Cid Heraclito de. A nova substância constitucional do princípio da não-cumulatividade do IPI. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 40, p. 40, jan. 1999.

SARLET, Ingo. **A eficácia dos direitos fundamentais.** 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SCHÄFER, Jairo Gilberto. **Direitos fundamentais: proteção e restrições.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SILVA, Roberto Camargo da. **Não-cumulatividade do ICMS: uma abordagem constitucional a partir de um pensamento ético-político.** Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

SOUZA, Rubens Gomes. Imposto sobre valor acrescido no sistema tributário. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo: RDA, v. 110, p. 17, 1972.

STRECK, Lenio. Porto Alegre: **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. Da ponderação de interesses ao princípio da ponderação. In: **Miguel Reale**: estudos em homenagem a seus 90 anos. Porto Alegre: Edipucrs, 2000.

VALÉRIO, Walter Paldes. **Programa de Direito Tributário**: parte especial. 13 ed. Porto Alegre: Sulina, 2000.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito tributário nacional**. 3. ed. Porto Alegre, 2002.