

CASSIANO ANDRÉ KAMINSKI

O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

**CURITIBA
2002**

CASSIANO ANDRÉ KAMINSKI

O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Monografia apresentada ao Curso de Direito do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Betina Treiger Gruppenmacher

**CURITIBA
2002**

TERMO DE APROVAÇÃO

CASSIANO ANDRÉ KAMINSKI


O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel no Curso de Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

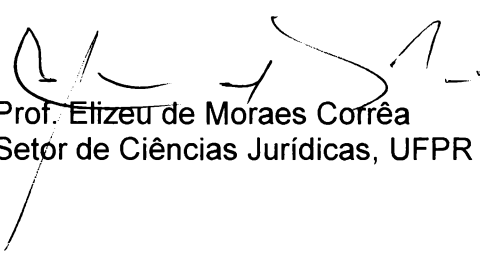
Orientadora:



Prof.ª Dr.ª Betina Treiger Gruppenmacher
Setor de Ciências Jurídicas, UFPR



Prof. Dr. José Roberto Vieira
Setor de Ciências Jurídicas, UFPR



Prof. Elizeu de Moraes Corrêa
Setor de Ciências Jurídicas, UFPR

Curitiba, 28 de novembro de 2002

Não hei de pedir pedindo, senão protestando e argumentando; pois esta é a licença e liberdade que tem quem não pede favor, senão justiça. Se a causa fora só nossa, e eu viera a rogar só por nosso remédio, pedira favor a misericórdia. Mas, como a causa, Senhor, é mais vossa que nossa, e como venho a requerer por parte de vossa honra e glória, e pelo crédito de vosso nome... razão é que peça só razão, justo é que peça só justiça. (Padre António Vieira – Sermão pelo Bom Sucesso das Armas de Portugal Contra as de Holanda, 1640.)

SUMÁRIO

RESUMO	iv
1 INTRODUÇÃO	1
2 RETROSPECTIVA HISTÓRICA	3
2.1 EXPERIÊNCIA BRASILEIRA	4
3 A QUESTÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE	8
4 IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO – IVA, ICMS E IPI: DISTINÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO	10
5 A TÉCNICA NÃO-CUMULATIVA	12
5.1 TIPOS DE IMPOSTO NÃO-CUMULATIVO.....	12
5.2 REGIME DE DEDUÇÃO FÍSICA OU FINANCEIRA	12
5.3 CÁLCULO DO IMPOSTO NÃO-CUMULATIVO.....	14
5.4 LIMITAÇÕES AO DIREITO DE DEDUÇÕES	15
6 NATUREZA JURÍDICA DOS CRÉDITOS	17
7 PRINCIPAIS PROBLEMAS RELACIONADOS À NÃO-CUMULATIVIDADE	18
7.1 EXCEÇÃO À NÃO-CUMULATIVIDADE	18
7.1.1 Diferimento	21
7.1.2 Alíquota Zero	23
7.1.3 Dilação do Prazo para o Pagamento do Imposto	24
7.2 BENS DE USO, CONSUMO E DO ATIVO PERMANENTE	27
7.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PROGRESSIVA”	29
7.4 CORREÇÃO MONETÁRIA DO CRÉDITO EXTEMPORÂNEO	32
7.5 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS	34
7.6 CÁLCULO DA ALÍQUOTA “POR DENTRO”	36
7.7 INIDONEIDADE DO DOCUMENTO FISCAL E O DIREITO DE CRÉDITO	38
8 CONCLUSÃO	41
REFERÊNCIAS	44

RESUMO

O objetivo do presente estudo é demonstrar o perfil e a abrangência do Princípio da Não-Cumulatividade em matéria tributária. A análise será desenvolvida a partir do exame dos principais aspectos da não-cumulatividade no âmbito dos impostos que recaem sobre o consumo. Busca-se, a princípio, descrever a origem e a experiência da utilização da técnica não-cumulativa. Em um segundo momento, passa-se a analisar a questão do Princípio da Não-Cumulatividade, a divergência quanto à classificação do ICMS e do IPI como impostos sobre o valor agregado, a técnica da não-cumulatividade e a natureza jurídica dos créditos decorrentes da não-cumulatividade. Posteriormente, parte-se para uma imprescindível e minuciosa avaliação dos principais problemas decorrentes da exceção constitucional à não-cumulatividade (art. 155, § 2º, II, “a” e “b”, da C.F.). Por fim, discorre-se sobre aspectos polêmicos relacionados à não-cumulatividade, como o regime de substituição tributária “progressiva”, a correção monetária dos créditos extemporâneos, o diferencial de alíquotas nas operações interestaduais, o problema do cálculo da alíquota “por dentro” do ICMS e a questão do direito de crédito em operações com documentação inidônea.

Palavras-chave: Não-Cumulatividade; Princípio; Técnica; Imposto.

1 INTRODUÇÃO

Nas discussões sobre a tributação indireta no Brasil e sua eventual reforma é notória a crítica aos efeitos cumulativos provocados por alguns tributos incidentes sobre a totalidade do faturamento das empresas.

Os tributos de incidência plurifásica e não-cumulativa, no entanto, são os que melhor contribuem para a justiça fiscal, na medida em que distribuem os encargos tributários, adequadamente, para cada contribuinte que integra o ciclo de circulação de mercadoria ou serviço, evitam que o preço final dos produtos seja aumentado pelo acúmulo dos encargos tributários decorrentes da sobreposição destes, não provocam a verticalização ineficiente da produção, aumentam a competitividade dos produtos nacionais, tanto no mercado externo como no doméstico e facilitam a formação de blocos econômicos como o Mercosul.

Nenhum país que pretenda uma participação relevante no âmbito do comércio internacional pode se permitir a prática da tributação cumulativa. Até mesmo países com participação inexpressiva na economia global já perceberam os malefícios dessa prática e estão substituindo seus impostos cumulativos por impostos não-cumulativos.

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS, e o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, respectivamente, de competência estadual e federal, podem ser tecnicamente classificados como impostos não-cumulativos. Tratam-se de tributos de incidência plurifásica e não-cumulativa; sendo que, em relação aos mesmos, apesar de quase cinco décadas de experiência, até o momento não se estabeleceu claramente, quer na doutrina, quer na jurisprudência, a abrangência e o alcance da não-cumulatividade. Tanto é verdade, que inúmeras demandas decorrentes de divergência de interpretação da norma pertinente à não-cumulatividade remanescem nos Tribunais pátrios.

Enquanto se discute a abrangência da não-cumulatividade, relativamente ao ICMS e IPI, fortalecem-se os movimentos políticos no sentido de, gradativamente, passar-se a utilizar a técnica não-cumulativa nas contribuições destinadas à seguridade social. Tal movimento vem se apresentando como alternativa ao Projeto de Emenda Constitucional nº 175/95 – Reforma Tributária – onde se discute a possibilidade de implantação do imposto não-cumulativo de base ampla, com a eliminação dos tributos cumulativos, bem como a impossibilidade de futura criação de

outros tributos com tal característica. Entretanto, tendo em a vista importância arrecadatória dos tributos cumulativos, o projeto enfrenta grande resistência do governo federal, que tem se mostrado pouco receptivo a mudanças no sistema da cumulatividade das contribuições.

O modelo de incidência cumulativa dessas contribuições sobre a totalidade do faturamento das pessoas jurídicas, desorganiza vários setores importantes da economia nacional e estimula a supressão de etapas de circulação de bens e serviços (processo de integração vertical das empresas). Conseqüência desse processo é o fechamento de pontos de distribuição e de venda, eliminação de postos de trabalho, redução das atividades produtivas e geração menor de renda, principalmente no setor terciário da economia, com o inevitável agravamento dos problemas sociais.

Todavia, para que se possa concordar com as vantagens da utilização da técnica não-cumulativa, é preciso entendê-la. O presente estudo visa justamente a demonstrar o perfil e a abrangência da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro, a partir da análise dos seus principais aspectos em impostos que recaem sobre o consumo.

2 RETROSPECTIVA HISTÓRICA

A forma de cálculo não-cumulativa de impostos surgiu como uma alternativa aos inconvenientes causados pelos antigos impostos sobre vendas multifásicos cumulativos.

Os impostos sobre vendas, denominação genérica que compreende impostos sobre o tráfico de mercadorias, são muito antigos. Ensina Alcides Jorge COSTA¹ que a difusão dos impostos sobre vendas ocorreu após a Primeira Guerra Mundial, quando países como a França e a Alemanha, pressionados por dificuldades financeiras, passaram a utilizar este tipo de tributo porque geravam grande arrecadação, apesar de seus efeitos perniciosos sobre a economia.

Nas palavras de COSTA, os impostos multifásicos cumulativos são aqueles “cobrados em cada uma das transações pelas quais a mercadoria passa desde a fonte de produção até entrega ao consumidor. O imposto pago numa transação não é levado em conta nas subseqüentes, de modo que o ônus tributário se vai acumulando.”²

Explica Alcides Jorge COSTA³, que os inconvenientes dos impostos sobre vendas multifásicos cumulativos chamaram a atenção de estudiosos e homens de governo a partir do momento em que foram criados. Em 1918, Carl Friedrich VON SIEMENS - industrial e assessor do governo alemão - propôs ao governo de seu país a tributação do consumo mediante a implantação de um imposto que incidiria sobre o valor acrescido das mercadorias. Sua proposta foi recusada. Posteriormente, em 1921, veio a ser publicada a monografia intitulada *Imposto de Vendas Refinado*⁴, onde Siemens justifica melhor a sua proposição.

Na mesma época, nos Estados Unidos, Thomas S. ADAMS, economista da Universidade de Yale e assessor fiscal do Tesouro, também apresentou uma idéia de imposto sobre negócios do tipo não-cumulativo, que garantiria um alívio ao excesso de pressão fiscal causado pela *Corporation Tax*. Segundo Paulo Celso Bergstron

¹ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, p. 1.

² *Ibid.*, p. 5.

³ *Ibid.*, p. 13.

⁴ O título original, em alemão, da monografia de VON SIEMENS é *Veredelte Umsatzsteuer*.

BONILHA⁵, não se tratava de um imposto sobre vendas, mas de uma forma de incidência destinada a tributar o rendimento das sociedades.

Conforme COSTA⁶, apesar dos estudos existentes desde o fim da Primeira Guerra Mundial, o maior impulso para a difusão dos impostos não-cumulativos veio de sua adoção pelos países do Mercado Comum Europeu. Esta, por sua vez, deu-se principalmente graças ao êxito da experiência francesa com este tipo de imposto.

2.1 EXPERIÊNCIA BRASILEIRA

Paulo Celso Bergstron BONILHA⁷ ensina que, no Brasil, encontra-se no antigo Imposto sobre o Consumo o embrião da técnica não-cumulativa. Como demonstra o autor, as modificações introduzidas nas disposições do Decreto-Lei nº 7.404, de 22 de março de 1945, pela Lei nº 2.974, de 26 de novembro de 1956, modificaram o sistema de recolhimento desse tributo - devido sobre produtos importados - que passou a ser pago em dois momentos distintos: a) no desembaraço aduaneiro sobre o preço de importação, acrescido das despesas de frete, seguro e mais direitos aduaneiros; b) na etapa de venda das mercadorias importadas, com o pagamento quinzenal sobre o valor dessa operação, deduzindo-se o *quantum* pago na primeira etapa.

A introdução propriamente dita da técnica não-cumulativa no nosso ordenamento jurídico, deu-se, contudo, somente com a Lei nº 3.520, de 20 de dezembro de 1958, quando se permitiu que do valor do imposto devido, apurado quinzenalmente, fosse deduzido o valor do imposto sobre matérias-primas e outros produtos empregados na fabricação e acondicionamento, incidente no mesmo período.

Amplia-se e consolida-se, dessa forma, a aplicação da técnica não-cumulativa no direito brasileiro, assegurando ao contribuinte do Imposto de Consumo de Mercadorias, na venda do produto final, o direito à dedução do imposto que incidiu, anteriormente, sobre matérias-primas e outros produtos adquiridos de fabricantes e importadores, ou importados diretamente, para emprego na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados, consoante a literalidade do art. 148 do Regulamento do Imposto de Consumo, aprovado pelo Decreto 45.422, de 12

⁵ BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *IPI e ICMS – Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*, p. 28.

⁶ COSTA, op. cit., p. 14.

⁷ BONILHA, op. cit., p. 62.

de fevereiro de 1959, que deu efeito prático ao preceito da Lei nº 3.520/58, conforme relato de BONILHA⁸.

Tal disciplina, desde o início, provocou controvérsia entre o fisco federal, que passou a admitir somente a dedução de impostos provenientes de matérias-primas, demais insumos e material de embalagem, que integrassem fisicamente os produtos, enquanto que os contribuintes defendiam o direito de dedução mais ampla.

O legislador ordinário, por intermédio da Lei nº 4.153, de 28 de novembro de 1962, acabou por assegurar a prevalência do entendimento do fisco, fundado na teoria do “crédito físico” e, em adição, desvinculou do direito de dedução do imposto operações que não resultassem em entrega a consumo de mercadorias tributadas, como segue:

Art. 34: O artigo 148 do atual Regulamento do Imposto de Consumo, aprovado pelo Decreto nº 45.422, passa a vigorar com as seguintes alterações:

a) As palavras “nas vendas de mercadorias tributadas” são substituídas pelas seguintes: “nas entregas a consumo de mercadorias tributadas”;

b) Para os fins do art. 148, entendem-se como adquiridos para emprego na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados:

1 – na fabricação – as matérias-primas ou artigos e produtos secundários ou intermediários que, integrando o produto final ou sendo consumida total ou parcialmente no processo de sua fabricação, sejam utilizados na sua composição, elaboração, preparo, obtenção e confecção, inclusive na fase de apresto e acabamento;

2 – no acondicionamento – os materiais ou artigos de que dependem a proteção, conservação, aplicação, manuseio e uso do produto na sua entrega ao consumo.

Apesar dos avanços e dos retrocessos da técnica de não-cumulatividade no Imposto sobre Consumo, essas experiências colocaram em maior evidência as conseqüências danosas da incidência em cascata do Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC.

Esse tributo, originalmente de competência do governo federal sob a denominação de Imposto de Vendas Mercantis (Decreto nº 22.061, de 09 de novembro de 1932), com o advento da Constituição Federal de 1934 passou a designar-se Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC, transferindo-se a competência impositiva para os Estados.

Conforme BONILHA⁹, Alcides Jorge Costa foi quem pela primeira vez analisou a viabilidade ou não de se aplicar, no imposto de vendas estaduais, a fórmula utilizada no Imposto de Consumo, quando concluiu pela impossibilidade prática de os Estados-

⁸ BONILHA, loc. cit., p. 66.

⁹ Ibid., p. 70-71.

membros exercerem fiscalização eficiente sobre as deduções de imposto pago em outras unidades da Federação, o que só viria a ser contornado com o surgimento do ICM.

Com a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, foi alterada a denominação do Imposto de Consumo para Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e instituído o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICM, em substituição ao IVC, tendo-lhes sido atribuído o caráter não-cumulativo a nível constitucional.

Além de atenuar os inconvenientes efeitos econômicos da incidência cumulativa do IVC, acreditava-se que o novo sistema viria eliminar a disputa entre as unidades da Federação nas operações interestaduais (remessa para filiais, agência, representante ou depósito), já que o ICM propiciava a cobrança por mais de uma unidade da Federação, mediante fixação de alíquota-teto para essas operações.

Ressalte-se que o IPI é cobrado apenas no ciclo de produção industrial, enquanto que o ICM é cobrado desde o ciclo da produção industrial, agrícola, pecuária e da indústria extrativa ao ciclo de comercialização, até o nível de varejo, inclusive.

Quanto à disciplina de dedução do crédito no ICM, por imposição constitucional foi reservada ao legislador complementar, haja vista, diferentemente do IPI, tratar-se de tributo de competência das unidades da Federação, que requer regramento em legislação nacional.

A Constituição Federal de 1967 e as alterações decorrentes da Emenda Constitucional nº 1, de 1965, preservaram a regra de não-cumulatividade no IPI e ICM, incluindo-se no campo de incidência deste as operações de circulação de lubrificantes e combustíveis líquidos.

Com a Emenda Constitucional nº 23, de 1983, criou-se no âmbito do ICM a exceção ao Princípio da Não-Cumulatividade, no intuito de assegurar a arrecadação do imposto nas aquisições de matérias-primas com isenção e, principalmente, evitar a chamada “guerra fiscal” entre os Estados.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, ampliou-se a base de incidência do ICM sobre a circulação de combustíveis derivados ou não de petróleo, minerais do país, energia elétrica e serviços de transporte e de comunicação, passando a denominar-se Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS.

No que se refere à não-cumulatividade, tanto no IPI quanto no ICMS, na leitura da doutrina predominante, estes impostos passaram de não-cumulativos do tipo produto bruto para do tipo consumo.

Entretanto, em relação ao ICMS, o crédito do imposto sobre as aquisições de bens de uso, consumo e do ativo permanente, só passou a ser admitido a partir da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Quanto ao IPI, tais créditos estão expressamente vedados no Regulamento do IPI.

3 A QUESTÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Celso Antônio Bandeira de MELLO, embora com uma visão voltada para o direito administrativo, com muita propriedade formulou um conceito de princípios, o qual pode ser transportado para o direito tributário: “Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, dispositivo fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.”¹⁰

Seguindo adiante em seu raciocínio, o autor tece algumas considerações sobre a ofensa aos princípios, assim pronunciando:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada.¹¹

Transportando a teoria de Celso Antonio Bandeira de MELLO para a questão da não-cumulatividade em matéria tributária, José Eduardo Soares de MELO e Luiz Francisco LIPPO¹² consideram que o regime de incidência não-cumulativa de tributos resulta na diminuição dos custos de produção e de comercialização e estimula o investimento na atividade produtiva; caso fosse suprimida do Texto Constitucional, poderia prejudicar as relações de consumo e o sistema de produção de bens e prestação de serviços, com graves reflexos nas relações de emprego, em função do aumento artificial dos custos, gerando um sério abalo em toda a estrutura do Estado. Por tais razões, os autores classificam a não-cumulatividade como um princípio constitucional.

¹⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, p. 747.

¹¹ *Ibid.*, p. 748.

¹² MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A Não-Cumulatividade Tributária*, p. 92-93.

Segundo José Souto Maior BORGES¹³, não obstante ser tratada como princípio, a não-cumulatividade não se caracteriza como tal, mas sim como uma simples regra. Argumenta que se a não-cumulatividade fosse um princípio, estaria permeando todo o subconjunto das normas constitucionais sobre a matéria tributária, condicionando-lhes a exegese.

Para Paulo de Barros CARVALHO¹⁴, o Princípio da Não-Cumulatividade é um “limite objetivo” e dista de ser um valor; no entanto, mediatamente, presta-se para a realização de certos valores, tais como: o da justiça na tributação, o do respeito à capacidade contributiva e o da uniformidade na distribuição da carga tributária.

Hugo de Brito MACHADO¹⁵ considera que a não-cumulatividade pode ser vista como princípio e também como técnica. O Princípio da Não-Cumulatividade é o que está enunciado de forma genérica na Constituição. Tal enunciado limita-se a definir o princípio e não explica exhaustivamente como será efetivada a não-cumulatividade.

A técnica da não-cumulatividade “é o modo pelo qual se executa, ou se efetiva o princípio.”¹⁶ Segundo o autor, a técnica é que define o regime jurídico do princípio da não-cumulatividade do imposto. Regime jurídico este que pode ser o do crédito físico, o do crédito financeiro, ou ainda de uma terceira espécie, que albergaria elementos daqueles dois regimes jurídicos.

O entendimento que prevalece na doutrina e na jurisprudência é o de que a não-cumulatividade é um princípio constitucional. Neste trabalho, seguindo a orientação de Hugo de Brito MACHADO, ora se adota a designação da não-cumulatividade como técnica, ora como princípio. Feita esta consideração, reafirma-se o objetivo deste trabalho de se estudar o perfil e a abrangência do Princípio da Não-Cumulatividade, ressaltando-se a impossibilidade de fazê-lo sem uma análise minuciosa da técnica não-cumulativa.

¹³ BORGES, José Souto Maior. Crédito de IPI Relativo ao Insumo Isento. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 48, p. 159-171.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-cumulatividade*, p. 155-156.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. p. 132-133.

¹⁶ MACHADO, op. cit., p. 133.

4 IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO - IVA, ICMS E IPI: DISTINÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO

Antes de iniciar o estudo da técnica não-cumulativa, é importante estabelecer a diferença entre a base de cálculo dos impostos que incidem sobre o valor agregado ao produto ou serviço, típicos do sistema tributário europeu, e a base de cálculo do ICMS e do IPI brasileiros, que são os impostos que norteiam o presente estudo.

Mencionando lições de Geraldo ATALIBA e Cléber GIARDINO, José Roberto VIEIRA¹⁷ lembra que, apesar de o ônus econômico sofrido pelos contribuintes europeus em função dos impostos sobre o valor agregado ser semelhante ao do contribuinte do ICMS e do IPI no Brasil, estes não podem ser classificados como impostos sobre o valor adicionado. Isto porque:

O imposto sobre o valor agregado caracteriza-se juridicamente como tal por incidir efetivamente sobre a parcela acrescida [grifo do autor], isto é, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em seqüência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem. **Não é o caso do IPI ou do ICMS, que gravam o valor total da operação** [grifo do autor].¹⁸

Continuando seu raciocínio, José Roberto VIEIRA afirma:

O Princípio da Não Cumulatividade [grifo do autor], conquanto hábil para fazer do nosso IPI um tributo economicamente similar àqueles estrangeiros, **não tem o dom de transformar a natureza jurídica do tributo** [grifo do autor], fazendo-o o que não é. E isto se dá porque a diretriz constitucional da compensação do imposto das operações anteriores só irá gerar efeitos em momento posterior ao do desempenho da base de cálculo.¹⁹

No mesmo sentido é o pensamento de Paulo de Barros CARVALHO:

Uma coisa há de ser a base de cálculo, qualidade ínsita ao fato jurídico tributário; outra, o regime de deduções, que a *Lex Legum* impõe, para a realização do princípio da não cumulatividade. Confundir-se as duas realidades denota irreparável detrimento para a apreensão do fenômeno jurídico do imposto, porquanto o esquema dos abatimentos corresponde a estágio ulterior à pesquisa da base de cálculo, quando se cura de determinar os valores que devem ser recolhidos, em lapso temporal considerado.²⁰

¹⁷ VIEIRA, José Roberto. *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*, p. 122.

¹⁸ Id.

¹⁹ Ibid., p. 123.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra-Matriz do ICM*, apud MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Franciso. *A Não-Cumulatividade Tributária*, p. 69.

Alcides Jorge COSTA²¹, por seu turno, ao tratar do antigo ICM, classificou-o como sendo imposto sobre o valor agregado, tornando-se voz minoritária na doutrina pátria.

Todavia, considerando que Alcides Jorge COSTA foi um dos autores que melhor descreveu os diversos aspectos da técnica não-cumulativa no direito tributário brasileiro, o próximo tópico deste trabalho discorrerá sobre tal técnica, principalmente sob a óptica deste autor, somente adequando suas lições ao entendimento da doutrina dominante.

²¹ COSTA, op. cit., p. 1-184.

5 A TÉCNICA NÃO-CUMULATIVA

5.1 TIPOS DE IMPOSTO NÃO-CUMULATIVO

Tendo, entre outras, a finalidade de evitar a incidência cumulativa dos impostos que recaem sobre o consumo, adota-se a técnica não-cumulativa de cobrança de impostos.

Com base nos ensinamentos de Alcides Jorge COSTA²² diz-se que, em cada empresa, o valor do imposto não-cumulativo a ser pago é a diferença entre o valor do imposto incidente sobre os bens e serviços produzidos, diminuído do valor do imposto que incidiu sobre os bens e serviços adquiridos para o emprego no processo de produção.

Essa seria a idéia básica central da não-cumulatividade, sendo que as variantes decorrem do tratamento dado aos bens instrumentais de produção (bens do ativo permanente). Quanto ao tipo do imposto não-cumulativo, pode ser de consumo, renda ou produto bruto, como segue:

- a) tipo consumo – admite a dedução do valor correspondente à totalidade do imposto incidente sobre os bens instrumentais, dentro do período de apuração do imposto em que se verificar a aquisição dos bens;
- b) tipo renda – admite a dedução do valor do imposto proporcionalmente à depreciação dos bens instrumentais, no período considerado;
- c) tipo produto bruto – não admite a dedução do valor do imposto incidente sobre os investimentos em bens instrumentais nem de sua quota de depreciação. A base global do imposto, nessa modalidade, recai sobre o valor total de vendas de varejo mais as vendas de bens instrumentais.

5.2 REGIME DE DEDUÇÃO FÍSICA OU FINANCEIRA

O regime de dedução física consiste no abatimento ou compensação do imposto incidente nas operações ou prestações anteriores de matérias-primas, insumos, materiais secundários e de acondicionamentos que constituam ingredientes físicos do produto tributado, ou nas entradas de mercadorias destinadas à revenda. A

²² COSTA, op. cit., p. 23-25.

dedução física identifica-se com o imposto não-cumulativo do tipo produto bruto, visto no item anterior.

Hugo de Brito MACHADO²³ assevera que, pelo regime de crédito físico é assegurado ao contribuinte o direito de creditamento do imposto incidente na operação anterior que resulte na entrada de bens no estabelecimento do contribuinte, destinados à revenda ou que integrem, fisicamente, os produtos industrializados destinados à comercialização. Trata-se, segundo o autor, de um regime de não-cumulatividade relativa.

Lembra o autor, que o ICM tributava apenas a circulação de mercadorias. A sistemática da época vinculava-se ao denominado crédito físico que permitia a dedução apenas em relação às entradas de mercadorias que iriam sair, fisicamente, do estabelecimento, ainda que integrada a outras mercadorias.

Quanto à dedução financeira, esse método identifica-se com o imposto não-cumulativo do tipo consumo ou renda, em que se admite a dedução do crédito do tributo que recai sobre os bens instrumentais.

Nesse método, portanto, a dedução é mais ampla que a do crédito físico, haja vista assegurar ao contribuinte o direito de crédito do imposto pago, nas operações e prestações anteriores, que constituam o custo do estabelecimento, independentemente de os bens ou serviços comporem os produtos ou serviços a serem vendidos. É um regime de não-cumulatividade absoluta, conforme Hugo de Brito MACHADO²⁴.

No ICMS, com a aprovação da Lei Complementar nº 87/96, diz-se que, em termos práticos, esse tributo passou de um imposto não-cumulativo do tipo produto bruto para do tipo consumo.

Todavia, apesar de a Lei Complementar nº 87/96 ter ampliado a abrangência da não-cumulatividade, sucessivas alterações²⁵ desta Lei Complementar têm adiado o início de sua vigência em relação ao creditamento do imposto cobrado nas operações

²³ MACHADO, Hugo de Brito. *Créditos de Entradas de Bens de Consumo ou de Ativo Permanente e a Não-Cumulatividade do ICMS*, p. 3. Disponível em: <<http://www.temis.com.br/artigos/creditos.html>> Acesso em: 26 jan. 2002.

²⁴ Id.

²⁵ A última alteração da Lei Complementar 87/96, neste ponto, foi estabelecida pela Lei Complementar nº 99 de 20 de dezembro de 1999, que assim definiu em seu artigo 1º: "O inciso I do art. 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte alteração: 'I- somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2003';"

que tenham resultado na entrada de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento.

5.3 CÁLCULO DO IMPOSTO NÃO-CUMULATIVO

A partir das lições de Alcides Jorge COSTA²⁶ conclui-se que o cálculo do imposto não-cumulativo pode ser efetuado de duas formas: a pura ou sobre a base real e a forma de cálculo sobre a base financeira.

Através da forma de cálculo sobre a base real, a base de cálculo do imposto se obtém “mediante a dedução do valor da produção de um determinado período (quer vendida, quer mantida em estoque) do montante dos gastos de aquisição das matérias primas, materiais secundários e equipamento (ou quota de depreciação deste, tal seja o tipo de imposto) utilizados na produção.”²⁷ Segundo COSTA²⁸, esse método de cálculo não é utilizado na prática por ser muito complexo.

Pelo sistema da base financeira, a base de cálculo é estabelecida mediante dedução, do total das vendas de um período (quer de bens produzidos no período, quer já existentes em seu início), das aquisições de matérias primas e materiais secundários no mesmo período (quer utilizadas, quer as existentes em estoque ao fim do período).

O sistema de cálculo do imposto sobre a base financeira, por sua vez, subdivide-se em dois métodos distintos de cálculo: o método da adição e o método da subtração.

Pelo método da adição, o cálculo do imposto sobre a base financeira é efetuado pela soma de todos os componentes do preço do produto ou serviço, tais como: lucro líquido, salários, juros, depreciação etc.

Pelo método da subtração, o cálculo do imposto sobre a base financeira pode ser realizado mediante adoção de dois sistemas: o da base sobre base ou o do imposto sobre imposto.

De acordo com o sistema da base sobre base, a base de cálculo é obtida pela subtração do montante das aquisições do montante das vendas, de um determinado período; enquanto que, pelo sistema imposto sobre imposto, o imposto a ser pago é

²⁶ COSTA, op. cit., p. 25.

²⁷ Id.

²⁸ Id.

obtido pela dedução do valor do débito do imposto do valor do imposto incidente sobre os bens adquiridos no período considerado.

Na prática, o sistema do imposto sobre imposto é o mais utilizado.

Esclarece Alcides Jorge COSTA²⁹ que só haverá equivalência entre os dois métodos em análise se existir uniformidade das alíquotas. Sobre esta não equivalência transcreve-se a demonstração do autor francês Jean-Jacques PHILIPPE:

O contribuinte B compra de A, por 100, determinado produto que revende por 200. Eis as hipóteses:

a) alíquota uniforme de 10%

cálculo base sobre base: $(200-100) \times 10\% = 10$

cálculo imposto sobre imposto: $(200 \times 10\%) - (100 \times 10\%) = 10$

b) alíquota de 5% nas vendas de A e de 10% nas vendas de B

cálculo base sobre base: $(200-100) \times 10\% = 10$

cálculo imposto sobre imposto: $(200 \times 10\%) - (100 \times 5\%) = 15$

c) alíquota de 15% nas vendas de A e de 10% nas vendas de B

cálculo base sobre base: $(200-100) \times 10\% = 10$

cálculo imposto sobre imposto: $(200 \times 10\%) - (100 \times 15\%) = 5$ ³⁰

Observa o autor, que no sistema do imposto sobre imposto, uma alíquota inferior ou a desoneração nas etapas anteriores de circulação do bem ou do serviço não beneficiam o consumidor ou usuário final, em vista do denominado efeito de recuperação.

Em decorrência desse fenômeno as eventuais diferenças são recuperadas nas operações posteriores. De outra forma, caso a alíquota aplicável na última etapa de circulação da mercadoria ou do serviço seja menor que a aplicada anteriormente, esse método permite que o valor cobrado a maior seja compensado. Tal não ocorre no método base sobre base, no qual as alíquotas inferiores ou isenções, no ciclo a que está sujeito o produto, beneficia o consumidor final.

5.4 LIMITAÇÕES AO DIREITO DE DEDUÇÕES

Explica Alcides Jorge COSTA³¹ que as deduções, quer limitadas a produtos que integram o produto final, quer extensivas ao equipamento usado na fabricação ou instalações comerciais, podem sofrer limitações, conforme as seguintes regras:

²⁹ COSTA, loc. cit., p. 26.

³⁰ PHILIPPE, Jean-Jacques. *La taxe sur la valeur ajoutée*, apud *ibid.*, p. 26-27.

³¹ COSTA, op. cit., p. 27-29.

- a) regra de reversão ou mecanismo de regularização – aplica-se nos casos em que o contribuinte credita-se de imposto relativo à aquisição de bens que, por circunstâncias supervenientes (revenda com isenção, furto, destruição ou deterioração), fica sujeito à regularização por meio da regra da reversão, isto é, o crédito correspondente é estornado (anulado) na escrituração do contribuinte, ou o imposto creditado é devolvido ao fisco mediante recolhimento;
- b) regra “pro rata” – esta regra diz respeito apenas à questão das deduções financeiras. A chamada regra do “pro rata” no espaço regula as deduções no caso de empresas que produzam mercadorias tributadas e isentas. Nestes casos, o imposto só será deduzido na proporção percentual dos bens cuja saída é tributada.

Caso o imposto que incidiu sobre bens do ativo fixo seja deduzido em sua totalidade, no período em que ocorreu a aquisição destes bens, a proporção da utilização destes na fabricação de produtos tributados e de produtos isentos pode variar durante o período de depreciação de tais bens. Neste caso, faz-se um reajuste da proporção inicial da dedução; se o crédito do imposto é aproveitado, na medida em que os bens são amortizados, não há necessidade de se reajustar o valor dos créditos. Esta última situação, segundo Alcides Jorge COSTA³², denomina-se regra do “pro rata” no tempo;

- c) regra do teto – por essa regra o valor do crédito é limitado ao valor do débito das operações ou prestações subseqüentes. Os valores de créditos que excederem aos débitos não podem ser objeto de manutenção (restituição indireta) ou de devolução (restituição direta).

Esta regra, segundo BONILHA,³³ incluída inicialmente no Decreto de 25 de setembro de 1948, que instituiu o sistema de pagamentos fracionados na França, persistiu até a promulgação do Decreto nº 72-102, de 4 de fevereiro de 1972 e sempre foi alvo de críticas, visto que, ao limitar a utilização do imposto proveniente de compras tributadas, fazia desaparecer o caráter não-cumulativo em relação ao imposto bloqueado.

³² COSTA, loc. cit., p. 29.

³³ BONILHA, op. cit., p. 37.

6 NATUREZA JURÍDICA DOS CRÉDITOS

Geraldo ATALIBA e Cléber GIARDINO sustentam que a natureza jurídica do crédito referente à não-cumulatividade não é tributária. Sustentam os citados autores que “estamos diante de uma relação jurídica obrigacional (porque dotada de conteúdo econômico), constitucional (porque disciplinada exhaustivamente na Constituição) e que se pode qualificar como financeira, em oposição a tributária, no sentido de que, embora envolvendo valores econômicos, nada tem a ver com as relações tributárias”³⁴. Em resumo, entendem que a matéria tributária envolvida limita-se, unicamente, à regra-matriz de incidência tributária.

O mesmo entendimento foi manifestado por Gilberto de Uilhôa CANTO ao afirmar que:

as normas que asseguram a prevalência da não-cumulatividade nada têm a ver com a obrigação tributária, pois não incidem em nenhum dos elementos que a integram.

(...)

É uma relação jurídica de índole financeira, que tem por objeto, tão-somente, permitir que o montante global do ICM não ultrapasse em termos percentuais a relação que existe entre a alíquota real e o preço de venda ao consumidor, mesmo que o ciclo não se concentre numa operação só.³⁵

Melhor conclusão tiveram José Eduardo Soares de MELO e Luiz Francisco LIPPO³⁶, para quem a regra-matriz de incidência tributária abrange todo o ciclo, do nascimento da obrigação tributária à sua extinção pela compensação ou pelo pagamento. A não-cumulatividade, para esses autores, está circunscrita ao âmbito da extinção do crédito tributário. Portanto, se a fase de extinção do crédito é abrangida pela regra-matriz de incidência tributária, a natureza jurídica do crédito é tributária.

³⁴ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM – Abatimento constitucional: Princípio da Não-Cumulatividade. *Revista de Direito Tributário* nº 29/30, p. 122.

³⁵ CANTO, Gilberto de Uilhôa. ICM – Não Cumulatividade: Abatimento Constitucional. *Revista de Direito Tributário* nº 29/30, p. 205.

³⁶ MELO; LIPPO, op. cit., p.132.

7 PRINCIPAIS PROBLEMAS RELACIONADOS À NÃO-CUMULATIVIDADE

7.1 EXCEÇÃO À NÃO-CUMULATIVIDADE

Com a Emenda Constitucional nº 23, de 1983, instituiu-se a exceção ao Princípio da Não-Cumulatividade, com o acréscimo da segunda parte do inciso II do artigo 23 da Constituição Federal de 1967, *in verbis*: “A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito do imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.”

Essa exceção foi criada com o intuito de afastar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que segundo Mizabel Abreu Machado DERZI e Sacha Calmon Navarro COELHO³⁷, apesar de correta e adequada, era contrária aos interesses arrecadatórios dos Estados-membros, que concediam crédito em relação às operações isentas.

Desde então, o Supremo Tribunal Federal passou a reconhecer o direito de lançamento a crédito do imposto isento somente em relação às importações de matérias-primas, em data anterior à do início de vigência da exceção ao Princípio da Não-Cumulatividade.

Todavia, deve-se considerar que, além de assegurar a arrecadação decorrente de isenção, a exceção à não-cumulatividade teve por objetivo evitar a chamada guerra fiscal entre os Estados-membros, considerada ruínosa às Fazendas respectivas.

Nesse sentido, José Souto Maior BORGES faz o seguinte comentário:

A hermenêutica histórica demonstra que a origem das atuais restrições constitucionais à compensação do ICMS, nas hipóteses de isenções, decorre da inconformação dos Estados destinatários com o direito ao creditamento na aquisição de produtos isentos nos Estados de origem.

A CF/88 incorporou restrições advindas da Emenda Constitucional nº 23/83.³⁸

Na verdade, a exceção ao Princípio da Não-Cumulatividade não só foi incorporada, mas também ampliada com a promulgação da Constituição Federal de 1988, como se verifica:

³⁷ DERZI, Mizabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário Aplicado – Estudos e Pareceres*, p. 22.

³⁸ BORGES, op. cit., p. 164.

Art. 155. (...)

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

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

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

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

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

Assim, a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, além de não implicar crédito para compensação com o montante devido nas operações e prestações posteriores, passou a acarretar a anulação do crédito das operações anteriores.

A referência às prestações decorre da ampliação da base de incidência do ICMS, em comparação à do ICM, haja vista aquele incidir também sobre a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, combustíveis e minerais do país.

Observe-se, contudo, que o comando pertinente à anulação do crédito (art. 155, § 2º, II, b) restringe-se aos créditos de ICMS das operações anteriores. Não há qualquer referência aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação prestadas anteriormente.

Para José Eduardo Soares de MELO e Luiz Francisco LIPPO³⁹, as considerações primárias extraídas do Texto Constitucional levam a supor que nos casos de isenção ou não-incidência, o ICMS seria cumulativo, posto que estaria sendo vedado o direito-dever de creditamento; em contradição, portanto, com o Princípio da Não-Cumulatividade assegurada constitucionalmente que, segundo os autores, trata-se de ordem constitucional auto-aplicável.

Todavia, entendem os autores que, sendo a Constituição Federal um sistema harmônico de princípios e normas, a explicação que elucida essa aparente incongruência encontra-se no próprio sistema, na hierarquia das normas constitucionais.

É Tércio Sampaio FERRAZ Jr. que embasa o pensamento destes autores ao afirmar que a Constituição é uma unidade articulada de sentido que, tal como o ordenamento jurídico

³⁹ MELO; LIPPO, op. cit., p. 159-160.

também conhece a estrutura da ordem escalonada, não estando todas as suas normas postas horizontalmente uma ao lado da outra, mas, verticalmente, uma sobre a outra. Concebê-la sem escalonamento é implodir aquele articulado, tornando-a destituída de unidade. Perdendo-se a unidade, perde-se a dimensão da segurança e da certeza, o que faria da Constituição um instrumento de arbítrio.⁴⁰

Em seguida, MELO e LIPPO⁴¹ concluem que o comando constitucional que estabelece o Princípio da Não-Cumulatividade é norma hierarquicamente superior àquelas que estipulam as supostas exceções. Isto porque, caso o legislador constituinte derivado pretendesse eliminar tal comando do Texto Constitucional, haveria evidente desorganização da estrutura econômica e tributária que orientam o sistema normativo constitucional.

Mais adiante, FERRAZ Jr. conclui que as hipóteses das alíneas *a* e *b*, do inciso II, do § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal “devem ser interpretadas estritamente em função daquelas situações que, se não excepcionadas, criariam uma desigualdade não desejada em face da generalidade do princípio.”⁴²

Na esteira da lição de Tércio Sampaio, concordam os autores⁴³ que as alíneas *a* e *b*, do inciso II, do § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal, sendo veiculadas por meio de normas constitucionais hierarquicamente inferiores ao princípio que as rege, devem ser interpretadas com restrição.

Dessa forma, segundo Tércio de Sampaio FERRAZ Jr., a exceção aplica-se para isenção e não-incidência no início ou no final do ciclo: “caso ocorra uma isenção ou não incidência no meio do ciclo, o disposto nas citadas alíneas *a* e *b* só vale para aquela operação do ciclo, portanto para créditos imediatamente anteriores e posteriores, não, porém, para subseqüentes, sob pena de produzirem-se insuportáveis cumulatividades em cascata.”⁴⁴

É o mesmo entendimento de Roque Antonio CARRAZZA, conforme se pode compulsar adiante:

se a isenção ou a não-incidência ocorrerem no meio do ciclo de circulação da mercadoria, o crédito de ICMS só deixará de ser compensado, devendo ser anulado, apenas para as operações imediatamente posteriores e anteriores.

⁴⁰ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio de. ICMS: Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário* nº 48, apud loc. cit., p. 160.

⁴¹ MELO; LIPPO, op. cit., p. 160.

⁴² FERRAZ Jr., Tércio Sampaio de. ICMS: Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário* nº 48, apud id.

⁴³ MELO; LIPPO, op. cit., p. 161.

⁴⁴ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio de. ICMS: Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário* nº 48, apud ibid., p. 160.

Esta é, segundo pensamos, a melhor maneira de interpretar as exceções constitucionais em tela, para que não se frustrasse a não-cumulatividade do ICMS (que, tornamos a insistir, foi consagrado, pela Constituição, como sendo um tributo plurifásico e não-cumulativo). Do contrário, bastaria haver, no meio do ciclo, uma operação isenta para que o Estado arrecadasse mais, em detrimento dos contribuintes e do consumidor final.⁴⁵

7.1.1 Diferimento

Com o objetivo de simplificar a atividade de fiscalização e arrecadação e facilitar as operações de pequeno porte, ou realizadas por contribuintes de proporções modestas ou mesmo sem efetivo estabelecimento, como nas operações com produtos agrícolas que servem de matérias-primas das indústrias em geral, sucatas, leite, cana-de-açúcar em caule etc, aplica-se o chamado “diferimento” nas várias etapas de circulação de mercadorias, até que ocorra uma das hipóteses, previstas na lei, de encerramento do diferimento. Tal disciplina aplica-se também em relação à prestação de serviço de transporte dessas mercadorias.

No momento da ocorrência do fato previsto na norma, como de encerramento da fase do diferimento, torna-se exigível o ICMS incidente em todas as etapas anteriores. A responsabilidade pelo pagamento desse tributo recai sobre o sujeito que promover o encerramento da fase de diferimento.

Para Roque Antonio CARRAZZA⁴⁶, o sentido do termo “diferimento” na legislação do ICMS é o de adiamento. Segundo este autor, é comum, em face das dificuldades fiscalizatórias, a legislação dos Estados e do Distrito Federal permitir que o pagamento do imposto incidente sobre operações de pequenos produtores ou comerciantes seja postergado e recolhido por outrem. Para esclarecer seu entendimento, diz: “o novo contribuinte pagará o ICMS devido pela operação mercantil que efetivamente realizou e, também, o ICMS referente à operação mercantil anterior, beneficiada pelo diferimento.”⁴⁷

Assim, em um primeiro momento, o diferimento apresenta-se como uma espécie de isenção, tendo em vista o fato de produzir os mesmos efeitos. Isto porque, tanto no diferimento quanto na isenção, não há o pagamento do imposto pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. p. 167-168.

⁴⁶ *Ibid.*, p. 154.

⁴⁷ *Id.*

José Eduardo Soares de MELO e Luiz Francisco LIPPO⁴⁸ observam que doutrina e jurisprudência andam em desacerto quanto ao direito de crédito do ICMS diferido e quanto à análise dessa questão face ao Princípio da Não-Cumulatividade.

Observam os autores que a Constituição Federal, a Lei Complementar nº 87/96 e a Lei Estadual nº 6.374/89, instituidora do ICMS em São Paulo, nada falam a respeito do diferimento. Somente o Regulamento do ICMS daquele Estado trata do tema, reportando-se aos dispositivos da lei estadual que cuidam da substituição tributária. Todavia, para MELO e LIPPO, “os institutos do diferimento e da substituição tributária (seja regressiva, seja progressiva) não se tocam.”⁴⁹

Geraldo ATALIBA e Cléber GIARDINO também chegaram a esta conclusão. Conforme estes autores, o substituto tributário paga tributo alheio; paga tributo do substituído. Pelo diferimento, “tem-se a não incidência do ICM sobre as operações do produto (sucateiro etc). Pelo conteúdo das disposições legais sobre o diferimento, o ICM não incide sobre a operação (ou operações) do produtor (ou produtores).”⁵⁰

Quanto ao Princípio da Não-Cumulatividade, ATALIBA e GIARDINO⁵¹ sustentam que o direito de crédito do industrial na hipótese do diferimento do imposto nas operações anteriores é inegável; pois, estando o diferimento relacionado com o nascimento da obrigação tributária e a não-cumulatividade relacionada com o direito de abatimento, aquele não tocaria com o tema constitucional da não-cumulatividade.

José Eduardo Soares de MELO e Luiz Francisco LIPPO⁵² reconhecem ser o diferimento uma técnica impositiva de deslocamento de exigência do tributo para momento posterior à ocorrência do originário fato gerador, atribuindo-se a responsabilidade pelo pagamento a uma terceira pessoa. No âmbito da regra-matriz de incidência tributária, todavia, comparam o diferimento à isenção, em que os aspectos pessoal e temporal são parcialmente mutilados.

Por fim, concluem MELO e LIPPO pela impossibilidade de o destinatário efetuar o crédito do ICMS nas aquisições com diferimento, devido ao valor do imposto não ter sido incluído no preço da mercadoria. Tal impossibilidade, portanto, segundo os autores, não configuraria contrariedade ao Princípio da Não-Cumulatividade.

⁴⁸ MELO; LIPPO, op. cit., p. 153-156.

⁴⁹ Ibid., p. 153.

⁵⁰ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM – Linhas mestras constitucionais – O diferimento. *Revista de Direito Tributário* nº 23/24, apud *ibid.*, p. 154.

⁵¹ Ibid., p. 155.

Roque Antonio CARRAZZA faz a seguinte consideração sobre o tema:

os efeitos do *diferimento* são os mesmos da isenção. Nele há uma não-incidência legalmente qualificada. O tributo nasce 'ex vi legis'. Portanto, podemos dizer que *diferimento* é uma modalidade de isenção.

Sendo assim, salvo determinação em contrário da legislação, também o *diferimento* "não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes". Se o *diferimento* for concedido no meio do ciclo de circulação da mercadoria, o crédito de ICMS deverá ser anulado apenas para as operações imediatamente anteriores e posteriores.⁵³

Em que pese a farta discussão doutrinária sobre esta questão, o Supremo Tribunal Federal⁵⁴ pacificou a controvérsia considerando que o diferimento do ICM não gera direito ao crédito do tributo, nem ofende o Princípio da Não-Cumulatividade.

7.1.2 Alíquota Zero

A questão da alíquota zero surge com a faculdade, estabelecida em lei, que o Poder Executivo tem de alterar a alíquota ou a base de cálculo do Imposto sobre produtos estrangeiros e sobre produtos industrializados.

De acordo com Paulo de Barros CARVALHO, a manipulação da alíquota tem em mira a manutenção do princípio da igualdade e do respeito ao não-confisco. Assim, "ao manipular os sistemas de alíquotas, implementa o político suas intenções extrafiscais e, por reduzi-las a zero (alíquota zero), realiza uma das modalidades de isenção"⁵⁵.

Dessa forma, em relação ao Princípio da Não-Cumulatividade, caso haja hipótese de alíquota zero, aplicam-se os mesmos efeitos da isenção no início, no meio e no final do ciclo.

⁵² MELO; LIPPO, op. cit., p. 154-156.

⁵³ CARRAZZA, op. cit., p. 168.

⁵⁴ EMENTA: ACÓRDÃO QUE ENTENDEU PELA LEGITIMIDADE DA PRÁTICA DO DIFERIMENTO DO ICM. PRETENZA AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA COISA JULGADA. Acórdão que se encontra em consonância com a jurisprudência desta Corte, segundo a qual o diferimento do ICM não gera direito ao crédito do tributo, nem ofende ao princípio da não-cumulatividade, não havendo que falar, ainda, em coisa julgada se a decisão invocada se refere a exercícios anteriores (Súmula 239 do STF). Agravo Regimental Improvido. (Brasil. STF. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 189.787/SP. Relator Min. Ilmar Galvão. Julgado em 17 dez. 1996. Publicado no DJU de 04 abr. 1997. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 21 set. 2002.)

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 240-241.

Geraldo ATALIBA e Cléber GIARDINO⁵⁶, ao contrário, entendem ser possível o creditamento do imposto relativo às etapas anteriores à que ocorreu a incidência da alíquota zero, para utilização em momento oportuno.

Semelhante é o posicionamento de José Eduardo Soares de MELO e Luiz Francisco LIPPO⁵⁷, para quem nada impede o creditamento do imposto referente às etapas anteriores à que ocorreu com incidência da alíquota zero, pois, do contrário, seriam evidentes os efeitos cumulativos para os preços dos bens ou serviços.

Em relação ao ICMS, atualmente, não é adotada a alíquota zero; entretanto poderá ser adotada por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

Quanto ao IPI, com a Lei nº 9.779/99 foi reconhecido o direito de utilização, pelos contribuintes, dos créditos referentes a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de acondicionamentos empregados na industrialização de produtos isentos ou tributados com a alíquota zero.

Trata-se de regra de manutenção de créditos que prestigia o Princípio da Não-Cumulatividade.

7.1.3 Dilação do Prazo para o Pagamento do Imposto

Outro problema no âmbito da exceção constitucional à não-cumulatividade tributária está relacionado a um dos aspectos da chamada “guerra fiscal” entre os Estados-membros. Trata-se da concessão de prazo especial para o pagamento do ICMS, a título de incentivo ao investimento na implantação ou ampliação de plantas industriais.

Lembra Gilmar Mendes LOURENÇO⁵⁸ que pela Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988 (art. 155, § 2º, X, “g”), as isenções só poderão ser concedidas mediante convênios, aprovados por unanimidade, celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, integrado por Secretários da Fazenda ou Tributação das unidades da Federação e presidida pelo Ministro da Fazenda.

⁵⁶ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM e IPI – Direito de crédito: Produção de mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota “zero”, *Revista de Direito Tributário* nº 46, p. 88.

⁵⁷ MELO; LIPPO, op. cit., p. 180.

⁵⁸ LOURENÇO, Gilmar Mendes. *Raízes e Contradições da Guerra Fiscal*. Disponível em: <<http://www.ipardes.gov.br>> Acesso em: 29 set. 2002.

Tal procedimento, segundo essa Lei Complementar, aplica-se à redução na base de cálculo, à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; à concessão de créditos presumidos; à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto sobre Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus.

Caso alguns desses benefícios sejam concedidos unilateralmente, a mencionada Lei Complementar dispõe acarretar a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria e a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Ocorre que o regulamento do ICMS do Estado do Paraná, com base na Lei Estadual nº 9.985/92, concede, a título de incentivo à atividade produtiva, prazo especial de 48 meses para o pagamento de até 100% (cem por cento) do ICMS novo que vier a ser gerado, em decorrência de implantação ou expansão da planta industrial, com correção monetária plena.

A princípio, tal disposição não implica renúncia tributária, direta ou indireta e não se amolda à exceção à não-cumulatividade prevista na Carta Constitucional, bem como na relação de benefícios, cuja concessão dependem de celebração de convênios.

Mesmo assim, com base no prazo máximo de quarenta dias do mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador, estabelecido na Cláusula Primeira, I, do Convênio ICM nº 38/88, para o pagamento do ICMS, o Estado de São Paulo não vem reconhecendo o direito de creditamento do imposto incidente na operação anterior, nas aquisições feitas junto a indústrias localizadas em outras unidades da Federação, beneficiárias de programas semelhantes ao do Estado do Paraná.

Sobre esta questão, Heron ARZUA, consultor jurídico da Associação Comercial do Paraná, faz a seguinte consideração:

O incentivo paranaense consiste na prorrogação do pagamento de parte do imposto novo gerado (80%, por via de regra), com a obrigação de se quitá-lo mais tarde (normalmente, após quatro anos), inclusive com correção monetária plena. Sob a ótica jurídico-tributária, o imposto estadual incide normalmente sobre todas as operações mercantis que as indústrias contempladas com o benefício realizem. O Estado não oferece qualquer isenção, parcial ou total, do ICMS incluído no preço das mercadorias, qualquer estímulo fiscal-financeiro que redunde na eliminação ou redução do imposto, inclusive pela via indireta da supressão de parte ou de toda a atualização monetária que lhes seja exigível por pagamento postergado. O montante do imposto diferido virá à burra da Fazenda inteirinho, sem perda de seu poder liberatório.

Se assim é, o mecanismo de estímulo aos investimentos no Paraná não assume a configuração de incentivo fiscal, estando fora do conteúdo e do alcance dos preceitos da Lei Complementar nº 24, de 1975. E daí fora também do decreto baixado pelo Governo de São Paulo. Em nenhum instante o Paraná abdica do imposto integral que incide nos negócios concretizados por seus contribuintes. Exercita, isto sim, sua autonomia constitucional para definir em que tempo deseja encaixado o valor financeiro do imposto compreendido no preço faturado pelos seus contribuintes. E este é assunto que se alberga nos braços do direito financeiro e não da lei complementar requerida pela Constituição. Enganam-se, pois, aqueles que pensam que os incentivos dados pelo Paraná podem ser anulados por São Paulo sob a égide da Lei Complementar nº 24, de 1975. De *lege lata*, não podem.⁵⁹

Em um passado recente, o Estado de São Paulo propôs no Supremo Tribunal Federal, uma Ação Direta de Inconstitucionalidade⁶⁰ questionando a Lei nº 2.273/94, do Estado do Rio de Janeiro que concedia prazo especial para pagamento do ICMS e redução da correção monetária.

A Corte Constitucional, entendendo presentes a relevância do pedido e o perigo de dano, suspendeu liminarmente a aplicação da Lei atacada. Entretanto, essa decisão não serve de precedente para o caso em análise, haja vista a Lei do Rio de Janeiro contemplar o pagamento do ICMS com redução parcial da correção monetária, o que implica a renúncia parcial de crédito tributário.

Portanto, o direito de crédito de ICMS nas aquisições de mercadorias junto às indústrias beneficiadas pela simples dilação de prazo para pagamento do ICMS, é assegurado constitucionalmente pelo Princípio da Não-Cumulatividade.

⁵⁹ ARZUA, Heron. *Guerra Fiscal e o Paraná*. Disponível em: <<http://www.sepl.pr.gov.br>> Acesso em: 29 set. 2002.

⁶⁰ EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMINAR. BENEFÍCIO FISCAL. Exsurgindo, ao primeiro exame, a relevância do pedido formulado e o risco de manter-se com plenos efeitos o diploma atacado, impõe-se a concessão de liminar. Isto ocorre relativamente a Lei do estado do Rio de Janeiro de nº 2.273, de 27 de junho de 1994, no que disciplinou benefício fiscal, prevendo prazo especial para pagamento do ICMS – Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e redução da percentagem de correção monetária, a margem, em princípio, do disposto na alínea “g”, inciso XII, par. 2º, do artigo 155, da Carta Política da República, recepcionada a Lei Complementar Federal nº 24/75. Precedente: ação direta de inconstitucionalidade nº 1.247-9/PA, relatada pelo Ministro Celso de Mello, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça de 8 de setembro de 1995, Ementário nº 1.799-01. (Brasil. STF. ADI-MC nº 1179-SP. Relator Min. Marco Aurélio. Sessão do Tribunal Pleno. Julgado em 29 fev. 1996. Publicado no DJ de 12 abr. 1996. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 29 set. 2002.)

7.2 BENS DE USO, CONSUMO E DO ATIVO PERMANENTE

Conforme analisado anteriormente, a técnica não-cumulativa introduzida no nosso ordenamento jurídico, no antigo Imposto de Consumo e, posteriormente, no ICM, era do tipo produto bruto, haja vista não admitir o crédito do imposto incidente sobre bens instrumentais.

Trata-se de sistema de dedução de créditos de impostos incidentes nas etapas anteriores pelo sistema de “crédito físico”, em contraposição ao do “crédito financeiro”, que agrega, além dos componentes que integram fisicamente os produtos, os referentes aos bens instrumentais.

Contudo, segundo Paulo Celso Bergstron BONILHA⁶¹, o modelo do tipo produto bruto, adotado no Brasil, não é puro, em vista de atenuações expressivas, mediante desonerações específicas, admitindo crédito em relação a vários bens instrumentais de produção.

A adoção do sistema de crédito físico, que representa a vitória da posição conservadora do fisco, gerou muita controvérsia em relação aos bens materiais que, não se integrando fisicamente no produto acabado, desgastam-se no processo produtivo. Essa discussão remanesce ainda hoje, em relação ao ICMS.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a maior parte da doutrina, em relação ao ICMS, passou a entender que na aquisição de bens para uso, consumo ou ativo permanente, é assegurado ao contribuinte o direito de se beneficiar com a utilização de crédito do ICMS incidente nessa operação.

Inúmeras ações judiciais, no entanto, encontram-se em tramitação no Poder Judiciário à espera de manifestação definitiva sobre o direito de creditamento do ICMS incidente nessas aquisições; sendo que, a partir da edição da Lei Complementar nº 87/96, as medidas judiciais deixaram de ter objeto, em face da admissão expressa do direito desses créditos.

Para Roque Antonio CARRAZZA⁶², a Lei Complementar não inovou ao declarar o direito de crédito na entrada de mercadorias destinadas ao uso e consumo e ao ativo permanente. Para ele, “operando sobre uma base constitucional, o legislador não pode manipular livremente o *princípio da não-cumulatividade* [grifo do autor].”⁶³ E conclui:

⁶¹ BONILHA, op. cit., p. 146.

⁶² CARRAZZA, op. cit., p. 169.

⁶³ Id.

“Não há – e nem pode haver – limites infraconstitucionais à não-cumulatividade do ICMS. Ou estão na Constituição Federal, ou, simplesmente, limites não existem. Voltamos a insistir: se a lei integrativa reproduz as normas contidas no art. 155, § 2º, I e II, da CF, é inócua; se as amplia ou restringe, inconstitucional.”⁶⁴

CARRAZZA socorre-se nos ensinamentos de Heron HARZUA e José Eduardo Soares de MELO. Para o primeiro, “o conteúdo do princípio da não-cumulatividade está posto, rigidamente, na Constituição. A mesma Lei Maior, entretantes, incumbiu à lei complementar tão-só a fixação do mecanismo, do método, da forma pela qual se implementa o regime de compensação (período considerado, soma algébrica de fatos geradores ocorridos em um determinado período, ‘v.g.’).”⁶⁵ Para o segundo, “À lei complementar cabe, exclusivamente, “disciplinar o regime de compensação do imposto” (art. 155, XII, c), isto é, estabelecer um procedimento que objetive operacionalizar a sistemática “não-cumulatividade”; jamais torpedeá-la ou limitar, restringir ou cercear os direitos públicos subjetivos (constitucionais), erigidos como um autêntico estatuto do contribuinte.”⁶⁶

Pelo raciocínio desses autores, no sistema da Constituição Federal de 1988 passou a ser adotado o regime de crédito financeiro, cuja eficácia plena decorre da supremacia constitucional.

Ao contrário, Hugo de Brito MACHADO⁶⁷ ensina que, conforme a Constituição, à lei complementar cabe disciplinar o regime de compensação do imposto, competindo, conseqüentemente, ao legislador complementar, adotar o regime de crédito financeiro ou o regime de crédito físico.

Destarte, a Lei Complementar nº 87/96, em relação ao direito de crédito na entrada de bens de uso ou consumo e do ativo permanente, não se aplica a fatos pretéritos.

Não haveria, portanto, como entender que essa norma é meramente interpretativa da Constituição Federal, razão pela qual os adiamentos do termo de início para creditamento do ICMS incidente nas entradas de materiais de uso e consumo, para o autor, são válidas.

⁶⁴ CARRAZZA, loc. cit., p. 173.

⁶⁵ HARZUA, Heron. Créditos de ICMS e IPI. *Revista de Direito Tributário* nº 64, apud *ibid.*, p. 169.

⁶⁶ MELO, José Eduardo Soares de. Questões. *Revista de Direito Tributário* nº 64, apud *ibid.*, p. 171.

⁶⁷ MACHADO, *Créditos...*, p. 3.

7.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PROGRESSIVA”

O regime de substituição tributária é uma modalidade de cobrança do ICMS através da qual a lei atribui a um contribuinte, em geral o fabricante, a responsabilidade pelo pagamento do imposto referente às diversas etapas de circulação de uma determinada mercadoria. A substituição tem como escopo centralizar e simplificar a cobrança do tributo, reduzindo o nível de sonegação.

As discussões relacionadas à constitucionalidade do regime de substituição tributária, em que pese a oposição da maioria da doutrina⁶⁸, restam pacificadas pelo STJ e pelo STF, que decidiram favoravelmente a este regime.

Todavia, permanece a controvérsia no âmbito do Princípio da Não-Cumulatividade, pois a antecipação da cobrança do imposto a partir da utilização de base de cálculo estimada ou presumida, pode não coincidir com o preço verdadeiramente praticado na última etapa de circulação da mercadoria ou da prestação do serviço.

Sobre a substituição tributária e a sua relação com o Princípio da Não-Cumulatividade, José Eduardo Soares de MELO e Luiz Francisco LIPPO⁶⁹ comentam que, pela sistemática do Princípio da Não-Cumulatividade, em que o contribuinte se credita justamente do imposto que está incluído no preço da mercadoria ou do serviço e que será posteriormente abatido dos débitos do imposto incidente sobre as suas operações, a substituição tributária para frente só respeitará o Princípio da Não-Cumulatividade se seus efeitos forem tais que não acarretem em aumentos no preço do contribuinte substituído, quando da saída dos bens ou serviços.

E continuam:

no mesmo período em que o contribuinte substituído recebe os bens ou serviços do seu fornecedor, já entrega para o Estado, através do contribuinte substituto (o próprio fornecedor),

⁶⁸ Sintetizando o pensamento da doutrina contrária ao regime de substituição tributária, Marçal JUSTEN FILHO, apud Roque Antonio CARRAZZA, *ICMS*, p. 146, faz o seguinte comentário: “Tal como se prevê a futura ocorrência de um fato incerto, o Fisco também ‘estima’ um preço a ser praticado. Inexiste qualquer certeza sobre a efetiva concretização do futuro fato imponible. Mas também não há qualquer dado acerca do preço que será praticado. O Fisco impõe, como necessário, um preço que pode ou não ser praticado (...) isso se, algum dia, vier a ocorrer o fato imponible”. *Tudo isso se configura como uma enorme ficção normativa. Não há ‘fato gerador’, não há base de cálculo, não há ‘riqueza’* [grifo do autor]. Embora seja pacífica a inexistência de fato-signo presuntivo de riqueza, a lei tributária pretende falsificar sua existência e impor aos sujeitos passivos o dever de pagar tributos. Não é facultado ao Estado criar, de modo arbitrário, uma base imponible para efeito tributário, distinta daquela realmente praticada.”

⁶⁹ MELO; LIPPO, op. cit., p. 151.

parte do imposto que incidirá sobre as suas posteriores e eventuais saídas tributadas. Quando aquele momento se tornar presente e certo, apurado o efetivo valor do imposto incidente sobre a operação, o contribuinte substituído, por si próprio deverá recolher ao Fisco apenas a diferença entre este valor e aquele que fora antecipado.⁷⁰

Assim, para os autores, sob a óptica jurídico-tributária a substituição não gera qualquer ação cumulativa nos preços, vez que atualmente não se vive sob os efeitos perniciosos da correção monetária. Sob a óptica econômica, todavia, admitem que a antecipação do prazo para o pagamento de parte do imposto acaba gerando custos financeiros que são incorporados ao preço pelo contribuinte substituído. Mesmo assim, não visualizam claramente violação à não-cumulatividade.

Roque Antonio CARRAZZA⁷¹, por seu turno, lembra que o Princípio da Não-Cumulatividade garante ao operador mercantil o direito de creditar-se de todo o montante de ICMS cobrado nas operações anteriores, o que assegura a distribuição do ônus tributário a cada um dos contribuintes até que a mercadoria chegue ao consumidor final.

E continua, sob o escudo da doutrina de Marçal JUSTEN FILHO, Geraldo ATALIBA e de Aires BARRETO, afirmando que:

a substituição tributária para frente frustra a regra da não-cumulatividade, a que, por imperativo constitucional, o ICMS deve obedecer, garantindo – repetimos – o aproveitamento dos créditos do imposto incidente nas operações anteriores.

(...)

Sendo obrigadas a pagar o ICMS devido nas operações subseqüentes (que podem até não se realizar e cujos valores são incertos), as empresas distribuidoras não têm como beneficiar-se do direito de crédito que o *princípio da não-cumulatividade* [grifo do autor] lhes confere.⁷²

Em síntese, para estes autores, o regime de substituição tributária progressiva viola explicitamente o Princípio da Não-Cumulatividade.

Outra questão importante diz respeito ao disposto no parágrafo 7º do artigo 3º da Lei Complementar nº 44/83, que transferia ao legislador estadual a fixação de mecanismos de ajuste do imposto cobrado pelo regime de substituição tributária, *in verbis*: “A lei estadual poderá estabelecer que o montante devido pelo contribuinte em determinado período, seja calculado com base em valor fixado por estimativa, garantida, ao final do período, a complementação ou a restituição em moeda ou sob forma de utilização de crédito fiscal, em relação, respectivamente, às quantias pagas

⁷⁰ MELO; LIPPO, loc. cit., p. 151.

⁷¹ CARRAZZA, op. cit., p. 148.

⁷² Id.

com insuficiência ou em excesso.” Tal procedimento homenageia o Princípio da Não-Cumulatividade ao garantir a devolução ou o direito de creditamento do imposto pago a maior.

Posteriormente, com a edição da Emenda Constitucional nº 3/93⁷³, passou a ser assegurada constitucionalmente a imediata e preferencial restituição do imposto pago antecipadamente, por substituição tributária, caso não se realize o fato gerador presumido. A referida emenda, porém, não fez qualquer referência sobre a complementação ou restituição das quantias pagas com insuficiência ou em excesso.

Então, o Conselho Nacional de Política Fazendária aprovou o Convênio ICMS 13/97, nos seguintes termos:

Cláusula Primeira – A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequente à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.

Cláusula Segunda – Não caberá restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

A controvérsia quanto à constitucionalidade da cláusula segunda do convênio ICMS 13/97, em vista de sua suposta afronta ao § 7º, do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, foi recentemente resolvida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1851-5, proposta pela Confederação Nacional do Comércio – CNC, em face do Governador do Estado de Alagoas, do Ministro de Estado da Fazenda e dos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados signatários do Convênio.⁷⁴

A decisão de mérito da mencionada Ação Direta de Inconstitucionalidade, julgada em 08 de maio de 2002, ainda pendente de publicação, julgou improcedente o pedido formulado na inicial e declarou a constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, revertendo a decisão liminar de 03 de setembro de 1998.

⁷³ Redação do § 7º acrescentado ao art. 150 da Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional nº 3/93: “§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

⁷⁴ São signatários do Convênio ICMS 13/97 todos os Estados da Federação exceto: Paraná, Pernambuco, Santa Catarina e São Paulo.

Tal decisão se baseia no fato de o artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, assegurar a imediata e preferencial restituição da quantia paga somente na hipótese em que o fato gerador presumido não se realiza.

Analisando decisão⁷⁵ semelhante do próprio Supremo Tribunal Federal, Heleno Taveira TÔRRES⁷⁶ afirma ser refutável o fundamento em que se baseou o Pretório Excelso. Isto porque o fato gerador (no substituído) não deixa de se realizar apenas quando o fenômeno não acontece na sua plenitude; não se realiza também quando diverge, no aspecto quantitativo, para menos, daquele verificado no substituto tributário.

E conclui o autor:

fazer prosperar tamanha inconstitucionalidade, por legitimação processual, tergiversando com princípios tão caros à segurança jurídica em matéria tributária, como o princípio da certeza do direito, do não-confisco, da isonomia, da tipicidade, gera um grave precedente, além de macular o próprio modelo de justiça e de democracia que a Constituição Federal tenta preservar.⁷⁷

7.4 CORREÇÃO MONETÁRIA DO CRÉDITO EXTEMPORÂNEO

Lembra Hugo de Brito MACHADO⁷⁸ que, apreciando questão em que se discutia o direito do contribuinte à correção monetária de créditos do ICMS lançados extemporaneamente, decidiu o Superior Tribunal de Justiça que: “Não se tratando de simples crédito escritural, mas de créditos que dependiam de regulamentação por parte do fisco, uma vez reconhecido o direito ao creditamento, impõe-se a atualização pela correção monetária.”⁷⁹

⁷⁵ EMENTA: TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E VALOR REAL DA OPERAÇÃO. DIFERENÇAS APURADAS. RESTITUIÇÃO. 1.(...)

2. Base de cálculo presumida e valor real da operação. Diferenças apuradas. Restituição. Impossibilidade, dada a ressalva contida na parte final do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, que apenas assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga somente na hipótese em que o fato gerador presumido não se realize. (Brasil. STF. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 266523/MG. Relator Min. Maurício Corrêa. Segunda Turma. Julgado em 08 ago. 2000. Publicado no DJ de 17 nov. 2000. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 02 out. 2002.)

⁷⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária – Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (Materiais e Processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 70, p. 90-91.

⁷⁷ *Ibid.*, p.91.

⁷⁸ MACHADO, *Aspectos...*, p. 151-152.

⁷⁹ (Brasil. STJ. Recurso Especial nº 90.063/SP. Relator Min. Hélio Mosimann. Segunda Turma. Julgado em 08 mai. 1997. Publicado no DJU de 09 jun.1997. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em: 05 out. 2002.)

Ocorre que, em julgamento da mesma data, a mesma Turma, em processo do mesmo Relator, decidiu que: "Tratando-se de crédito escritural, sem oposição do fisco, tendo o contribuinte deixado de fazer o lançamento no período estabelecido para sua efetivação, a inércia não gera direito a correção monetária."⁸⁰

Anota o autor que, prevalecendo tais entendimentos, a aplicação da correção monetária ou não do crédito de ICMS adquire contornos de sanção. Se o contribuinte, por inércia, deixar de fazer o crédito de ICMS na época oportuna, é penalizado pela exclusão da correção monetária e se o creditamento foi obstado por ação ou omissão do fisco, então, este é penalizado pela sua inclusão.

Hugo de Brito MACHADO⁸¹ repudia a distinção feita pelo Superior Tribunal de Justiça. Entende o autor que a correção monetária é pura e simplesmente um instrumento de atualização do valor da moeda para manter o equilíbrio das relações jurídicas. Não é sanção, nem pode ser utilizada como tal, independentemente da causa da demora. Em síntese, entende que a correção monetária do crédito extemporâneo nada mais é do que uma fórmula pela qual é respeitado o Princípio da Não-Cumulatividade.

Contudo, a controvérsia foi resolvida no âmbito do Supremo Tribunal Federal⁸² que firmou entendimento no sentido de não reconhecer ao contribuinte o direito de correção monetária dos créditos extemporâneos.

A discussão, segundo MACHADO⁸³, situa-se nas questões do princípio da legalidade, da natureza jurídica do crédito, do alcance da não-cumulatividade e do princípio da isonomia.

Quanto à natureza do crédito, a tese favorável ao fisco sustenta que o crédito do ICMS, enquanto simples registro escritural e não integrante da relação jurídica

⁸⁰ (Brasil. STJ. Recurso Especial nº 72.074/SP. Relator Min. Hélio Mosimann. Segunda Turma. Julgado em 08 mai. 1997. Publicado no DJU de 09 jun.1997. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em: 05 out. 2002.)

⁸¹ MACHADO, *Aspectos...*, p. 152-153.

⁸² EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. SALDO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA PRETENDIDA PELO CONTRIBUINTE. INADMISSIBILIDADE. RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de não reconhecer, ao contribuinte do ICMS, o direito à correção monetária dos créditos escriturais excedentes, enfatizando, ainda, que essa recusa não configura hipótese caracterizadora de ofensa aos postulados constitucionais da não-cumulatividade e da isonomia. Precedentes. (Brasil. STF. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 231.195/SP. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Julgado em 09 out. 2001. Publicado no DJ de 09 nov. 2001. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em 05 out. 2002.)

⁸³ MACHADO, *Aspectos...*, p. 156-161.

obrigacional, não se confunde com o crédito tributário; aí estaria a razão de este poder ser corrigido monetariamente e aquele não.

Entretanto, segundo o autor, tais argumentos são irrelevantes, vez que da correção monetária depende a eliminação de distorções causadas pelo desgaste do valor da moeda, sob pena de apuração do valor de tributo maior que o devido e de desvirtuamento do Princípio da Não-Cumulatividade.

Observa, ainda, que a não-cumulatividade tem por finalidade fazer com que o resultado da aplicação da alíquota sobre o valor da última operação seja igual à soma do imposto pago nas diversas etapas de circulação, cuja equação pressupõe estabilidade da moeda. Havendo inflação, o equilíbrio tem que ser restabelecido com a aplicação da correção monetária. Entendimento diverso seria gerar enriquecimento ilícito para o Fisco, aumentar a carga do imposto sem a observância do princípio da legalidade e distorcer o Princípio da Não-Cumulatividade.

O autor enfatiza que a correção monetária apenas faz com que o imposto efetivamente pago, nas operações anteriores, seja considerado pelo seu valor real. Para exemplificar, Hugo de Brito MACHADO⁸⁴ compara o lançamento de créditos extemporâneos com o pedido de restituição de tributo indevidamente pago.

Um crédito de ICMS não lançado implica pagamento do imposto a maior no período consecutivo. Constatado o fato alguns meses depois, o contribuinte poderá, em vez de lançar crédito extemporâneo, pedir a restituição do que pagou a mais. E neste caso, certamente terá, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, direito de haver com correção monetária o que indevidamente pagou. Todavia, a atitude reprovável sob todos os aspectos, da Fazenda, diante dos pedidos de restituição de indébito, impede o contribuinte de utilizar tal via.

⁸⁴ MACHADO, loc. cit., p. 161.

7.5 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS

Nas palavras do professor Pedro DINIZ⁸⁵, a Constituição Federal de 1988 introduziu uma nova hipótese de fato gerador no ICMS: o diferencial de alíquotas.

Dispõe a Carta Política, em seu artigo 155:

§ 2º - O imposto previsto no inc. II atenderá ao seguinte:

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea 'a' do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

Segundo o autor, este dispositivo, cuja importância decresceu após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 87/96, permanece sendo exigido até hoje. Lembra que, antes de 1988, nas operações interestaduais com bens e mercadorias destinadas à industrialização ou comercialização, a tributação ocorria apenas parcialmente. Isto significa que, quando uma mercadoria transitava de um Estado para outros, era tributada por uma alíquota de menor percentual do que a alíquota interna: 12% ou 7%, ao invés de 18% ou 17%. Quando a mercadoria passava por uma fase posterior de comercialização, este valor era compensado, pois o adquirente obtinha um crédito inferior ao que teria recebido se tivesse optado por comprar dentro do Estado. No caso desta mercadoria ou bem encerrar sua circulação com este contribuinte, para ativação ou consumo, este ajuste não era feito. Tal disciplina tinha por objetivo a transferência de parte da receita do ICM do Estado produtor para o Estado consumidor.

Ocorre que a Constituição de 1988, ao introduzir a figura do diferencial entre alíquotas interna e interestadual, obrigou o adquirente das mercadorias a efetuar o pagamento, em prol de seu Estado, do valor relativo à aplicação da diferença de alíquotas sobre o total da operação ou prestação. Extinguiu-se, assim, seu direito de utilizar o crédito referente à diferença das alíquotas.

Sendo o ICMS informado pela regra da não-cumulatividade, entenderam alguns tributaristas que o direito a crédito dessa parcela, equivalente ao diferencial de alíquotas, estaria assegurado constitucionalmente.

⁸⁵ DINIZ, Pedro. *Diferencial de Alíquotas*. Disponível em: <<http://www.geocities.com>> Acesso em: 06 out. 2002.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal⁸⁶, pacificando a divergência, entendeu diferente ao decidir que as mercadorias adquiridas de outra unidade federativa sob o regime da alíquota reduzida não gera direito a crédito pela diferença, não se podendo alegar desvirtuamento ao Princípio da Não-Cumulatividade.

7.6 CÁLCULO DA ALÍQUOTA “POR DENTRO”

A Lei Complementar nº 87/96, que regulamenta o ICMS, em seu artigo 13, dispõe:

“§ 1º - Integra a base de cálculo do imposto:

I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;”

Ocorre que a obrigação tributária nasce, como se sabe, no momento da ocorrência em concreto do fato previsto na hipótese de incidência.

Conceitualmente, a hipótese de incidência, em seu aspecto material, configura-se pelos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhes servem de suporte.

No que se refere ao ICMS, a hipótese de incidência configura-se basicamente com a prática de operações mercantis e com a prestação de serviços de transporte e de comunicação.

Segundo Roque Antonio CARRAZZA⁸⁷, a Lei Complementar nº 87/96, ao estabelecer que, no caso do ICMS, o montante do próprio imposto integra sua base de cálculo, extrapolou os limites constitucionais. Ofendeu a regra-matriz do tributo ao utilizar-se de artifício para determinar a cobrança de ICMS sobre grandezas que não compõem a materialidade de sua hipótese de incidência.

⁸⁶ EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CREDITAMENTO DO IMPOSTO CORRESPONDENTE À DIFERENÇA DECORRENTE DO SISTEMA DE ALÍQUOTA REDUZIDA, INTRODUZIDO PELA RESOLUÇÃO Nº 07/80 DO SENADO FEDERAL. ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E AO ART. 5º, CAPUT, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

Ausência de prequestionamento da alegada afronta ao art. 5º, caput, da C.F. Matéria análoga à debatida no RE 135.189, em que decidiu a Turma que a mercadoria adquirida de outra unidade federativa sob o regime da alíquota reduzida não gera direito ao crédito pela diferença, não havendo que se falar em afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS. Recurso Extraordinário não conhecido. (Brasil. STF. Recurso Extraordinário nº 267.910-1/SP. Relator Min. Ilmar Galvão. Primeira Turma. Julgado em 16 jun. 2000. Publicado no DJ de 06 out. 2000. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em 06 out. 2002.).

⁸⁷ CARRAZZA, op. cit., p. 121.

E ampare-se nas lições de Alfredo Augusto BECKER, para quem:

O critério de investigação da natureza jurídica do tributo, que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da *base de cálculo* [grifo do autor] para chegar ao conceito de tributo. Este só poderá ter uma *única* [grifo do autor] base de cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: ou peso e/ou medida e/ou valor. Quando o método é o do valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que constituirá, logicamente, *outra* [grifo do autor] base de cálculo e com isto, 'ipso facto' desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo. *Haverá tantos distintos gêneros jurídicos de tributo, quantas diferentes bases de cálculo existirem* [grifo do autor].⁸⁸

O montante do imposto em causa, portanto, não apenas destoa dos fatos passíveis de dar suporte a sua hipótese de incidência, mas, mais que isso, sequer diz respeito a qualquer situação relativa ao sujeito passivo, seus bens ou atividades, eis que constitui receita do Estado; portanto, uma “não renda do contribuinte”, não podendo, conseqüentemente, integrar a base de cálculo.

Prossegue CARRAZZA⁸⁹ afirmando que a regra matriz de um tributo, uma vez prevista na Constituição, não pode ter seus contornos modificados por Lei Complementar. Dessa forma, no caso do ICMS, não é aceitável que a Lei Complementar altere sua base de cálculo, vez que prevista no próprio Texto Constitucional.

Revela que, havendo descompasso entre a hipótese de incidência e base de cálculo, o tributo não foi corretamente instituído e, conseqüentemente, não pode ser exigido.

E completa seu raciocínio com as observações de Paulo de Magalhães da Costa COELHO, que ensina: “Se a Carta Magna não contempla esta hipótese de imposto incidente sobre imposto, de forma alguma o legislador infraconstitucional poderia tê-lo instituído, ainda que fazendo-o integrar sua própria base de cálculo.”⁹⁰

Portanto, para a maioria da doutrina, o cálculo da alíquota “por dentro” é inconstitucional, pois ao fazer incidir o imposto sobre ele mesmo, na própria operação tributada, está-se praticando um *bis in idem* tributário, contrariamente à finalidade do princípio da não-cumulatividade, consagrado na Constituição, com o fim precípua de evitar o efeito cascata do imposto e a tributação excessiva daí decorrente.

⁸⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, apud loc. cit., p. 116.

⁸⁹ CARRAZZA, op. cit., p. 120.

⁹⁰ COELHO, Paulo de Magalhães da Costa. A base de cálculo do ICMS nas operações de consumo de energia elétrica e telefonia. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 11, apud ibid., p. 127.

Também, segundo CARRAZZA⁹¹, não se pode dizer que a Lei Complementar nº 87/96 é clara ao exigir o cálculo “por dentro” do ICMS e que, portanto, deve ser cumprida. Ora, se a lei que define tal fórmula de cálculo é inconstitucional, por agredir o “estatuto do contribuinte”, deve ser repudiada.

Todavia, em que pesem as lúcidas razões apresentadas pela melhor doutrina, o Supremo Tribunal Federal⁹² decidiu pela constitucionalidade de a base de cálculo do ICMS corresponder ao valor da operação ou prestação somado ao próprio tributo.

Observe-se que, no âmbito da União Européia, onde a tributação não-cumulativa foi vital para o sucesso da integração do continente, não se adota o regime de cálculo da alíquota “por dentro”.

7.7 INIDONEIDADE DO DOCUMENTO FISCAL E O DIREITO DE CRÉDITO

Em função do Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade, o contribuinte tem o direito de creditar-se de todo o montante do ICMS cobrado nas operações ou prestações anteriores. Tal só não ocorre em caso de isenção e não-incidência.

Ocorre que o artigo 23 da Lei Complementar nº 87/96 traz a seguinte disposição: “Art. 23 – O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.”

Para Roque Antonio CARRAZZA⁹³, é inconstitucional condicionar o creditamento do ICMS, previsto na Constituição, a exigências formais relacionadas à documentação.

Para o autor, embora a documentação fiscal seja necessária, eventuais vícios, falhas ou omissões, caso existentes, não bastam para impossibilitar o exercício do

⁹¹ CARRAZZA, op. cit., p. 129.

⁹² EMENTA: IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO PRÓPRIO VALOR.

Na dicção da ilustrada maioria, entendimento em relação ao qual guardo reservas, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é calculado com a integração do valor dele resultante. Precedente: Recurso Extraordinário nº 212.209-2/RS, por mim relatado no âmbito do Plenário, e julgado em 23 de junho de 1999, havendo sido designado Redator para o acórdão o Ministro Nelson Jobim. (Brasil. STF. Recurso Extraordinário nº 254.202/SP. Relator Min. Marco Aurélio. Segunda Turma. Julgado em 14 mar. 2000. Publicado no DJ de 04 ago. 2000. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em 06 out. 2002.).

⁹³ CARRAZZA, op. cit., p. 174.

direito constitucional à compensação, sob pena de flagrante ofensa ao Princípio da Não-Cumulatividade.

E vale-se do entendimento de diversos autores, entre os quais destaca-se o de Mizabel Abreu Machado DERZI, para quem:

é inconstitucional o direito de abatimento do crédito. A Constituição Federal não admite restrições na matéria, que amesquinhem o princípio da não-cumulatividade, como, por exemplo, a 'idoneidade' da documentação emitida pelo promotor da operação na etapa anterior ou escrituração feita sob certa condição ou prazo (...). É que o imposto que deve incidir na etapa anterior, ensejando o direito à compensação, não decorre do cumprimento de formalidade, do acerto na emissão de documentos ou do erro da escrituração. O direito à compensação é mandamento constitucional que nasce com a ocorrência dos pressupostos legais do tributo, exigível na operação anterior.⁹⁴

Logo, segundo CARRAZZA⁹⁵, não se pode impedir o contribuinte de desfrutar do Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS se: as operações ou prestações ocorrerem regularmente; os fornecedores, no momento da realização do negócio, estavam inscritos no Cadastro Nacional dos Contribuintes; as mercadorias foram fornecidas ou os serviços prestados; os documentos emitidos aparentavam regularidade; e todos agiram de boa-fé.

No mesmo sentido é o pensamento de José Eduardo Soares de MELO e Luiz Francisco LIPPO⁹⁶. Para estes autores, desde que agindo legalmente e de boa-fé, o adquirente deverá levar a registro o crédito oriundo de transação com documentação inidônea, para que se opere o Princípio da Não-Cumulatividade em sua plenitude. Afirmam que a presunção é a de boa-fé; a má-fé deverá ser comprovada pelo Fisco.

No caso de nota fiscal emitida por empresa cuja inscrição foi declarada inidônea, segundo Fernando Augusto Monteiro PEREZ⁹⁷, faz-se necessária a publicação da declaração de inidoneidade de tal empresa, para que o adquirente do bem ou do serviço possa proceder ao estorno de crédito. A necessidade da publicação nada mais é do que uma decorrência do artigo 37, *caput*⁹⁸, da Constituição Federal de 1988, que consagra o princípio da publicidade dos atos administrativos.

⁹⁴ DERZI, Mizabel Abreu Machado. Notas ao livro *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, de Aliomar Baleeiro, apud loc. cit., p. 175.

⁹⁵ CARRAZZA, op. cit., p. 245.

⁹⁶ MELO; LIPPO, op. cit., p. 158.

⁹⁷ PEREZ, Fernando Augusto Monteiro. Créditos de ICMS e a Idoneidade do Contribuinte Emissor da Nota Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 76, p. 24-25.

⁹⁸ Art. 37, *caput*: "A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:"

Lembra PEREZ, ainda, que a publicação da declaração de inidoneidade de uma empresa somente produz efeitos *ex nunc*, ou seja, somente pode alcançar fatos futuros, sem prejuízo aos contribuintes de boa-fé.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça⁹⁹ tem sido favorável aos contribuintes, tanto para permitir o aproveitamento dos créditos decorrentes de operações com notas fiscais inidôneas, quanto para exigir a publicação da declaração de inidoneidade de empresa irregular.

⁹⁹ EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. INIDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS.

1. As operações realizadas com empresa posteriormente declarada inidônea pelo Fisco devem ser consideradas válidas, não se podendo penalizar a empresa adquirente que agiu de boa-fé.

2. Recurso Especial provido. (Brasil. STJ. Recurso Especial nº 176.270/MG. Relatora Min. Eliana Calmon. Segunda Turma. Julgado em 27 mar. 2001. Publicado no DJ em 04 jun. 2001. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em 06 out. 2002.).

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO DECORRENTE DE NOTA FISCAL EMITIDA POR EMPRESA CUJA INSCRIÇÃO FOI DECLARADA INIDÔNEA.

A inidoneidade da inscrição do vendedor só gera efeitos contra terceiros depois de publicada;... (Brasil. STJ. Recurso Especial nº 77.631/SP. Relator Min. Ari Pargendler. Segunda Turma. Julgado em 18 ago. 1997. Publicado no DJ em 08 set. 1997. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em 06 out. 2002.).

8 CONCLUSÃO

A técnica de cálculo do imposto não-cumulativo surgiu com a insatisfação dos contribuintes com os efeitos perniciosos causados pelos impostos cumulativos, principalmente após a Primeira Guerra Mundial.

A técnica não-cumulativa foi aperfeiçoada na França e difundiu-se no âmbito da União Européia, tornando-se, desde então, uma tendência mundial. No Brasil, a introdução propriamente dita da técnica não-cumulativa deu-se com a Lei nº 3.520/58. Posteriormente, com a Emenda Constitucional nº 18/65, a não-cumulatividade ganhou contornos de princípio constitucional.

Os tributos de incidência plurifásica e não-cumulativa são os que melhor contribuem para a justiça fiscal, na medida em que distribuem os encargos tributários entre todos os contribuintes que integram o ciclo de circulação da mercadoria ou serviço.

No contexto da economia globalizada e organizada em blocos econômicos, o imposto não-cumulativo do tipo consumo, calculado sobre a base financeira e pelo método de “imposto sobre imposto”, facilita a compatibilização dos sistemas tributários, por ser de fácil desoneração e neutro em relação às leis naturais que regem o mercado de livre concorrência.

Nos impostos que recaem sobre o consumo, a sua incidência cumulativa provoca efeitos negativos sobre a economia, aumentando artificialmente os preços das mercadorias e dos serviços, desorganizando o mercado e interferindo nas relações de trabalho.

Conforme a doutrina e a jurisprudência dominante, a não-cumulatividade é um princípio constitucional, embora o termo possa também ser utilizado para designar a técnica de não-cumulatividade.

A não-cumulatividade só se completa na fase de extinção do crédito tributário. Esta fase, por sua vez, é abrangida pela regra-matriz de incidência tributária. Logo, a natureza jurídica do crédito decorrente da não-cumulatividade é tributária.

Antes da Carta Política de 1988, competia ao legislador complementar autorizar ou não as deduções do imposto das operações anteriores, bem como determinar a sua abrangência. Depois, com o sistema de dedução financeira, passou a prevalecer o sistema da não-cumulatividade absoluta. Todavia, permanece na jurisprudência a discussão de questões relacionadas ao aproveitamento do crédito físico e financeiro.

Dentre os principais problemas decorrentes do Princípio da Não-Cumulatividade, destaca-se o da exceção constitucional (art. 155, § 2º, II, “a” e “b”, da C.F.), que foi instituída para evitar a “guerra-fiscal” entre os Estados. Essa exceção deve ser interpretada restritivamente. A sua aplicação deve restringir-se ao início e ao final do ciclo de circulação da mercadoria ou serviço. Quanto à operação na fase intermediária do ciclo, deve ser aplicada somente para a operação imediatamente anterior ou posterior, sob pena de afronta ao Princípio da Não-Cumulatividade.

O diferimento apresenta-se como uma técnica através da qual procede-se ao deslocamento da exigência do tributo para momento posterior à ocorrência do fato gerador originário, atribuindo-se a responsabilidade pelo pagamento a uma terceira pessoa. Configura-se como uma espécie de isenção. Portanto, não implica crédito compensável com o montante devido nas operações subseqüentes, nem agride ao Princípio da Não-Cumulatividade.

Em relação à alíquota zero, atualmente não é adotada em relação ao ICMS. Quanto ao IPI, a Lei nº 9.779/99 fortaleceu o entendimento de ser o crédito das operações anteriores amplo e irrestrito. É irrelevante tratar-se de aquisição de bem isento, não tributado ou tributado com alíquota zero. Tal entendimento prestigia o Princípio da Não-Cumulatividade.

Outra questão polêmica relacionada ao Princípio da Não-Cumulatividade diz respeito à possibilidade do contribuinte de creditar-se do ICMS na aquisição de mercadorias junto às indústrias beneficiadas pela dilação de prazo para pagamento deste tributo. Neste caso, o direito de crédito do ICMS, em que pese as disputas judiciais entre os Estados, é assegurado constitucionalmente pelo Princípio da Não-Cumulatividade.

Quanto à substituição tributária progressiva, é notável sua afronta ao Princípio da Não-Cumulatividade. Sendo obrigado a pagar o ICMS devido nas operações subseqüentes, cujos valores são incertos e que podem até não se realizar, o substituto tributário não tem como se beneficiar do direito de crédito que lhe é constitucionalmente garantido. Também despreza o Princípio da Não-Cumulatividade pensar que não cabe restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subseqüente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, realizar-se com valor inferior ou superior ao previsto.

A correção monetária dos créditos extemporâneos apenas faz com que o imposto efetivamente pago, nas operações anteriores, seja considerado pelo seu valor real, em respeito ao Princípio da Não-Cumulatividade.

Uma das dificuldades de operacionalização do Princípio da Não-Cumulatividade, no ICMS, sobretudo nas operações interestaduais, decorre do fato de esse imposto ser de competência estadual e distrital, quando esse tipo de tributo possui vocação nacional. No caso da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais do ICMS, a jurisprudência, apoiada na Constituição Federal de 1988, decidiu pela impossibilidade do creditamento pela diferença.

Ao instituir o cálculo da alíquota “por dentro”, o artigo 13, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/96, modificou os contornos da regra matriz do ICMS prevista na Constituição. Tal fórmula de cálculo confere ao tributo o “efeito cascata”, ferindo, portanto, o Princípio da Não-Cumulatividade.

A inidoneidade do documento fiscal, por si só, não obsta o creditamento do tributo, no caso da operação de circulação de produtos, mercadoria ou a prestação do serviço ter ocorrido efetiva e licitamente.

Quanto às outras fontes de custeio e manutenção da seguridade social (art. 195, § 4º, C.F.) e aos impostos de competência residual (art. 154, I, C.F.), os quais também devem obedecer ao Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade, o seu estudo resta prejudicado, em vista da pouquíssima experiência e mesmo inexistência de impostos de competência residual ou contribuições instituídos com base nesse princípio.

REFERÊNCIAS

- ARZUA, Heron. *Guerra Fiscal e o Paraná*. Disponível em: <<http://www.sepl.pr.gov.br>> Acesso em: 29 set. 2002.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM – Abatimento constitucional: Princípio da Não-Cumulatividade. *Revista de Direito Tributário* nº 29/30. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.
- _____. ICM e IPI – Direito de crédito: Produção de mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota “zero”. *Revista de Direito Tributário* nº 46. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *IPI e ICMS: Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.
- BORDIN, Luís Carlos Vitali. *A Reforma Tributária, o ICMS e o Pacto Federativo*. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>> Acesso em: 02 out. 2002.
- BORGES, José Souto Maior. Crédito de IPI Relativo ao Insumo Isento. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 48. São Paulo: Dialética, 1999.
- CANTO, Gilberto de Uihôa. ICM – Não Cumulatividade: Abatimento constitucional. *Revista de Direito Tributário* nº 29/30. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- _____. Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 33. São Paulo: Dialética, 1998.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *ICM: Competência Exonerativa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.
- _____. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.
- COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- CRETTON, Ricardo Aziz. *Um IVA à Brasileira para a Integração Econômica?* Disponível em: <<http://www.estacio.br/direito/revista/revista2/artigo10.htm>> Acesso em: 02 out. 2002.
- DERZI, Mizabeu Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário Aplicado: Estudos e Pareceres*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

____. *Direito Tributário Atual: Pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

DINIZ, Pedro. *Diferencial de Alíquotas*. Disponível em: <<http://www.geocities.com>> Acesso em: 06 out. 2002.

GASPAR, Walter. *ICMS Comentado*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 1995.

JURISPRUDÊNCIAS: tribunais, Brasil. *Site do Superior Tribunal de Justiça*. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Acessos em: 05 out. 2002 e 06 out. 2002.

JURISPRUDÊNCIAS: tribunais, Brasil. *Site do Supremo Tribunal Federal*. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acessos em: 21 set. 2002; 29 set. 2002; 02 out. 2002; 05 out. 2002 e 06 out. 2002.

LOURENÇO, Gilmar Mendes. *Raízes e Contradições da Guerra Fiscal*. Disponível em: <<http://www.ipardes.gov.br>> Acesso em: 29 set. 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *A Guerra Fiscal*. Disponível em: <<http://www.temis.com.br>> Acesso em 02 out. 2002.

____. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

____. *Créditos de Entradas de Bens de Consumo ou de Ativo Permanente e a Não-Cumulatividade do ICMS*. Disponível em: <<http://www.temis.com.br/artigos/creditos.html>> Acesso em: 26 jan. 2002.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Lei Complementar nº 87/96. Operações Interestaduais com Bens Destinados ao Consumo ou ao Ativo Fixo do Contribuinte. Diferencial de Alíquota. Inexigibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 74. São Paulo: Dialética, 2001.

MELO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. ICMS: da Impossibilidade de Restituição/Complementação Originada de Diferença entre Preço Presumido e o Preço Real na Substituição Tributária "Para Frente". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 71. São Paulo: Dialética, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1996.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A Não-Cumulatividade Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

MORATO, Roberson Lobato; SILVA, Marcelo Abdala da. *O ICMS e o Princípio da não-cumulatividade: Um Seriado Americano de Inconstitucionalidades Brasileiras*. Disponível em: <<http://www.jus.com.br/doutrina/icmscum.html>> Acesso em: 26 jan. 2002.

PEREZ, Fernando Augusto Monteiro. Créditos de ICMS e a Idoneidade do Contribuinte Emissor da Nota Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 76. São Paulo: Dialética, 2002.

POLONI, Antonio. *ICMS: Lei Complementar 87/96*. Disponível em: <http://www.widesoft.com.br/users/poloni/artigo_icms.html> Acesso em: 26 jan. 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária: Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (Materiais e Processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 70. São Paulo: Dialética, 2001.

VARSANO, Ricardo. *A Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde*. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>> Acesso em: 02 out. 2002.

VIEIRA, José Roberto. *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.