

A EXONERAÇÃO TRIBUTÁRIA E O DIREITO DE CRÉDITO NOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO

9

DANIEL SANTOS PRADO

Pós-graduando em Direito Tributário pelo Centro de Atualização em Direito. Advogado.

ÁREA DO DIREITO: Tributário

Recebido em: 22.08.2011
Aprovado em: 04.09.2011

RESUMO: O presente trabalho tem o objetivo de discutir, primeiramente, as concepções e princípios acerca do poder de tributar e como ele é aplicado no contexto dos impostos sobre consumo no Brasil, considerando o princípio da não cumulatividade. De acordo com o princípio da capacidade contributiva, devem ser concedidas exonerações tributárias para casos específicos. Por outro lado, existe o direito de crédito ao longo da cadeia produtiva para aqueles que são contribuintes de ICMS e IPI. Mas a legislação vigente não protege esse direito nos casos em que são garantidas isenções, por exemplo, e as consequências podem ser drásticas. Apesar de isso representar aumento na arrecadação, é, por outro lado, prejuízo para a sociedade, tanto para o consumidor como para o produtor.

PALAVRAS-CHAVE: Poder de tributar – Exoneração – Princípio da não cumulatividade – Impostos sobre consumo – Direito de crédito.

ABSTRACT: The present work has the objective of discussing, first of all, the conceptions and principles that regulate the power to tax and how they are applied in the context of the consumption's taxes in Brazil, considering the non-cumulative principle. According to the principle of the contributive capacity, there must be exonerations in certain cases. On the other hand, there is the right of having credit in the productive process for those who are obligated to pay ICMS and IPI. But this legislation does not protect the right of having credits in the cases that the law grants an exemption, for example, and the consequence can be drastic. Although it may represent an increasing in the tax collection there's a harmful act against society, namely, the consumers and the corporations.

KEYWORDS: Power to tax – Exoneration – Non-cumulative principle – Consumption's taxes – Right of crediting.

SUMÁRIO: 1. Introdução – 2. Da definição da situação brasileira quanto à tributação – 3. A exoneração tributária nos impostos plurifásicos e não cumulativos: 3.1 O princípio da não cumulatividade – 4. A posição jurisprudencial acerca do creditamento em exoneração de IPI e ICMS: 4.1 O direito de crédito no IPI; 4.2 O direito de crédito em relação ao ICMS; 4.3 Uma proposição acerca da técnica da não cumulatividade em favor do direito de crédito – 5. Conclusão – 6. Referências.

1. INTRODUÇÃO

A carga tributária brasileira, termo que muitos lutam para delinear é notoriamente excessiva. E isso é confirmado principalmente pelo fato de ter o cidadão comum que suportar esse encargo, mesmo que indiretamente, por meio dos impostos sobre consumo – IPI, ICMS e ISS. Esses tributos, por representarem grande fonte de recursos para o Estado, são responsáveis também pela inegável movimentação do mercado.

Com a interdependência de diversos fatores (política, economia e direito), como poderia haver melhora no sistema tributário? O Estado assumiu o compromisso de promover o bem de todos, sem qualquer distinção, para a construção uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3.º, I e IV, da CF/1988). Também com relação ao sistema econômico tem o fito de valorizar o trabalho humano, para assegurar a todos existência digna, nos termos do art. 170 da CF/1988.

Nesse sentido, deve ser analisada a contradição entre as concepções e os métodos utilizados. Em se tratando de impostos sobre consumo, um instituto em tese benéfico, a exoneração, pode ser aplicado como meio de aumento arrecadatório quando se trata de impostos não cumulativos, o que viola toda a principiologia constitucional pertinente, usurpando sua função de promover o bem de todos.

Deve ser debatido, portanto, se os impostos sobre consumo seguem essas diretrizes e, se não as cumprem, qual seria o melhor caminho para a estruturação do sistema tributário e financeiro, tendo em vista os princípios constitucionais atualmente vigentes.

2. DA DEFINIÇÃO DA SITUAÇÃO BRASILEIRA QUANTO À TRIBUTAÇÃO

“Na vida tudo é incerto, à exceção da morte e dos impostos”, já dizia Benjamin Franklin, um dos fundadores do Estado americano, querendo indicar, que além da morte, ainda temos que suportar a penúria imposta pelo Estado para administrar a coisa pública.

É de grande valia expressar que a carga tributária brasileira, já conhecida por ser elevada, é de 35% do PIB,¹ o que significa dizer que 35% de tudo que se produz no Brasil é destinado ao Estado, que tem o dever de aplicar esses recursos com eficiência para a promoção do bem-estar coletivo. Mas qual a implicação disso?

Antes de responder à pergunta, seria melhor estabelecer comparação com outros Estados, a fim de verificar a possível justificação para esse fenômeno, que certamente tem seus reflexos na economia. Nos Estados Unidos a carga tributária é de 28,3% do PIB e o da Alemanha, semelhante ao Brasil, é de 39%. Importante lembrar que ambos são países desenvolvidos. Lado outro, em países emergentes como Chile, Argentina e China, a carga tributária é, na média, de 20% do PIB.²

Ante as comparações, é possível concluir que ou (1) é necessária uma grande arrecadação de tributos, porquanto a despesa pública é elevada (fato que também deve ser discutido) ou; (2) a aplicação dos recursos se dá de maneira inábil.

Essas são informações com as quais o operador do direito tem a obrigação de lidar, o que vai muito além da discussão do rigor das normas postas, inclusive as constitucionais, considerando que estas, pela posição hierárquica que ocupam, autorizam a criação de impostos ou o aumento de alíquotas, que vêm ocorrendo de maneira irresponsável. É válido discutir até mesmo a destinação da arrecadação, que muitas vezes tem servido para justificar ideologias, atuando, portanto, na esfera política, que não é sua finalidade prima, faltando com sua função social.

A doutrina de direito tributário é praticamente uníssona em afirmar que este ramo do direito surgiu com a finalidade de limitar o poder de tributação do Estado.³ Em que pese a legitimação e ser a soberania do povo, muitas vezes a situação apresentada não é a desejada e merece estudo e controle.

Em brilhante obra, o cientista político Alberto Carlos Almeida expõe que a situação tributária no Brasil é desfavorável ao produtor e ao consumidor. Segundo ele, se a tributação se fosse menor, incentivaria o consumo, a produção se tornaria mais barata e a arrecadação não seria prejudicada. Não obstante,

1. Dado de 2009, segundo o IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário).

2. ALMEIDA, Alberto Carlos. *O dedo na ferida – Menos imposto, mais consumo*. Rio de Janeiro: Record, 2010. p. 21.

3. Nesse sentido, vide MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 29.

menciona que os impostos sobre consumo (IPI – regulado pela Lei 4.502, de 30.11.1964, e ICMS – regulado pela LC 87, de 13.09.1996) oneram mais as classes mais baixas da sociedade. Em outras palavras, não atendem ao princípio constitucional da igualdade, aumentando ainda mais o distanciamento entre ricos e pobres.

Ora, nesse sentido, é claro e evidente que os impostos podem servir como instrumento político, inclusive para o fortalecimento ideológico, não apenas política.⁴ Isso ocorre, principalmente, quando as alíquotas de produtos básicos, como alimentos, são maiores que artigos de luxo, como joias.

Coincidentemente, a redução de impostos atenderia tanto aos mais liberais quanto aos marxistas. A minoração de alíquotas, medida tipicamente liberal, favoreceria as classes mais baixas, que era o cerne da ideologia de Marx. Nesse sentido, Almeida menciona que se trata de nossa jabuticaba – fruta que só existe no país – fiscal. O Brasil é tão injusto que os impostos, usados em todos os lugares do mundo como elemento de redistribuição de riqueza, retirando recursos dos mais ricos e levando-os para os mais pobres, aqui são fatores geradores de desigualdade. É vergonhoso! Marx ficaria estarecido e defenderia medidas inspiradas em Adam Smith.⁵

É lamentável que a defesa de ideologias tenha sido utilizada em prejuízo de certas classes.

Entretanto, a manutenção do sistema e a resistência à inovação, em termos políticos, têm desconsiderado posição que efetivamente atenderia ao objetivo estabelecido no art. 3.º, I, da CF/1988: “construir uma sociedade livre, justa e solidária”, que seria respeitado se houvesse redução de alíquotas, por exemplo.

Esse efeito é uma lástima, principalmente pela implicação dos tributos no campo econômico, que interfere em diversos setores. Conforme estatísticas elaboradas pelo Instituto Análise, do qual Almeida faz parte, 71% da população tem conhecimento dos impostos que pagam. Quando perguntados sobre produtos específicos, essa porcentagem aumenta para a média de 91%.

4. Nesse sentido, a posição de Tercio Sampaio é que “a ideologia atua no discurso normativo como elemento estabilizador. Valorando os próprios valores, ela os fixa, quer justificando sua função modificadora, quer modificando sua função justificadora. Com isso, a ideologia mesma exerce a função importantíssima de organizar os valores, possibilitando a sua sistematização, a construção de hierarquias o que, em última análise, significa a possibilidade de integração de interesses e de sua realização, bem como a possibilidade de sistematização do próprio discurso normativo” (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Teoria da norma jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 156).

5. ALMEIDA, Alberto Carlos, op. cit., p. 34.

Relevante mencionar que, de acordo com o trabalho apresentado pelo autor, a população, de maneira geral, não pouparia suas rendas caso houvesse redução dos impostos sobre consumo. Pelo contrário, 51% dos entrevistados informaram que comprariam mais se esse fosse o caso, dentre os quais 81% informaram que gastariam mais com gêneros alimentícios,⁶ pois têm conhecimento (60% da população) que a redução de alíquotas implicaria redução de preços e geração de emprego, tendo em vista que o empresário também se beneficia.⁷

A título de exemplo, considere-se a crise que afetou o mundo inteiro entre 2008 e 2009. A produção estava desestimulada, o consumo também reduzia: a economia começava a dar sinais de fraqueza. Contudo, em maio de 2009 o governo federal adotou a redução de alíquota de IPI sobre determinados produtos. Tanto o produtor como o consumidor se beneficiaram, a economia foi estabilizada novamente. Superada a crise, as alíquotas tornaram a aumentar.

Eis a situação do contribuinte, tanto consumidor final quanto empresário: dependentes de boa vontade política. Em termos de proteção constitucional, não há o que ser questionado, muito embora haja legislações complexas e tantas vezes confusas: não há proibição à majoração de tributo (à exceção das imunidades e limitações expressas tanto na Constituição quanto no Código Tributário Nacional). Ademais, o movimento legislativo não se esforça e não debate, da maneira como deveria, as medidas a serem adotadas.

Posto isso, vale analisar o problema sob o ângulo da Administração Pública. Afinal, qual a finalidade da fixação de uma carga tributária tão elevada? Seria correto pensar, num primeiro momento, que uma arrecadação que impressione tanto à primeira vista seja compatível com a qualidade da prestação de serviços públicos, como a saúde e a educação.

Em solo tupiniquim, entretanto, essa afirmativa se torna falsa. Ou seja, a carga tributária elevada não representa boa aplicação desses recursos. Mesmo assim a linha de discurso política adotada no Brasil enfatiza que é benéfico para a população quando há maior investimento em segurança pública, hospitais e escolas.

Considere-se então o exemplo da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), voltada para a obtenção de mais recursos para a área da saúde. Todavia, o que foi demonstrado, na prática, é que tal tributo não serviu para trazer benefícios nem a curto nem a longo prazo. A situação do

6. *Idem*, p. 48-49.

7. *Idem*, p. 51-53.

serviço público de saúde não se tornou melhor nem pior, o que demonstra que os recursos arrecadados foram mal empregados.

Além disso, há de se frisar que mais da metade da população (54% – no setor de saúde essa porcentagem aumenta para 58%)⁸ prefere que os impostos sejam reduzidos para que, tendo mais recursos em mãos, pudessem pagar por serviços particulares, de mais qualidade.

Soma-se, obviamente, a esse fator, as despesas do Estado com o funcionalismo público e com o sistema previdenciário. São dois setores em que há reivindicações diversas em busca de aumento do valor recebido pelo governo. Sobre esse aspecto, 66%⁹ da população demonstram que o brasileiro “nunca se aposenta”, o que quer dizer que os rendimentos percebidos não são suficientes para manter o padrão de vida compatível com aquele anterior à inatividade. Por conseguinte, uma maior arrecadação, por mais que aumente os recursos para servidores públicos e aposentados, tecnicamente, não apresentaria vantagens.

Os dados que a Organização Mundial de Saúde (OMS) demonstram é que o gasto com saúde pública sobre os gastos totais do setor público, infelizmente, não é o desejável. Conforme demonstrado pela Organização, esses gastos são de 7,2% das despesas de todos os níveis de governo, enquanto nos países do G7 essa proporção sobe para 17,1%.¹⁰

Outro setor, a educação, apresenta dado mais estarrecedor, segundo a Global Education Digest, órgão da Unesco. Em relação aos gastos com o setor público, o Brasil gastou, em 2007, aproximadamente 17% na área, enquanto o G7, em torno de 12%. Impressiona notar também que os investimentos em alunos que cursam ensino superior é quase sete vezes maior se comparado com os ensinos fundamental e médio, o que não se repete em nenhum outro país incluído na pesquisa.¹¹

O que pode ser notado com as estatísticas acima é que o poder de tributar do Estado, diretamente ligado à área de finanças públicas, é abusivo, posto que a arrecadação, mesmo que aumente, não atende às necessidades da população, que acaba desamparada, pois não possui recursos para contratar serviços particulares de qualidade. Portanto, deve ser estudada a finalidade das normas tributárias e como elas devem se adequar a esses modelos.

8. ALMEIDA, Alberto Carlos, op. cit., p. 131.

9. Idem, p. 124.

10. Idem, p. 176-177.

11. Cf. Idem, p. 180-181.

3. A EXONERAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS IMPOSTOS PLURIFÁSICOS E NÃO CUMULATIVOS

Primeiramente, deve-se conhecer qual a matéria sujeita à limitação no direito tributário, sendo essencial a reflexão sobre as funções do tributo. Afinal, qual a sua finalidade? Como já mencionado, a razão de haver tributos, desde a sua origem, é a de manter a coisa pública. Vale ressaltar, nos dizeres de Hugo de Brito Machado, que:

“No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente os efeitos mais diversos na economia. Aliás, registros existem da utilização do tributo, desde a Antiguidade, com a finalidade de interferir nas atividades econômicas; mas os autores em geral apontam o uso do tributo com essa finalidade como um produto do moderno intervencionismo estatal. A esta função intervencionista do tributo dá-se o nome de função extrafiscal.”¹²

O Estado, portanto, não visando apenas e tão somente arrecadar, afeta o domínio econômico por meio da atividade tributária. A interferência econômica, por conseguinte, afeta a área social; daí é possível mencionar que o tributo possui função social e econômica.

Por esse motivo, a função social do tributo deve ser aplicada também no sentido de impor limites ao poder de tributar, atendendo, mormente, o princípio da razoabilidade. Para tanto, a máxima “no taxation without representation” deve vir à tona, para expressar que o contribuinte, na condição de cidadão, tem de ter sua vontade devidamente espelhada na legislação vigente.

Esse ideal só pode ser concretizado, todavia, se tiver em vista o princípio da solidariedade, colocado no art. 3.º, I, da CF/1988. Douglas Yamashita, ao discorrer sobre a solidariedade genérica no direito tributário, menciona ser esta a matriz conceitual da capacidade econômico-contributiva e, inspirado em Klaus Tipke, afirma que enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial, não existe capacidade contributiva. Em outras palavras “o Estado não pode, como Estado tributário, subtrair o que, como Estado social, deve devolver”.¹³

Pode ser extraído dessa acepção que a norma tributária, considerada a função social, atende uma finalidade, que é a de concretizar os objetivos

12. MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p. 67-68.

13. YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 60-61.

do Estado brasileiro, como a redução de desigualdades. Outro aspecto a ser considerado é a constância¹⁴ da atividade, pois não é suficiente apenas um ato para caracterização de certo exercício. Desse modo, para fins de especificação da problemática deste trabalho, é importante considerar os tributos mais presentes no cotidiano do cidadão, que geram maior impacto do ponto de vista financeiro.

Isso implica na necessidade de refrear o impulso arrecadatório do Estado. Existem situações em que é preciso a benesse estatal para amenizar a tributação: o indivíduo não pode viver em função do Estado. Essa finalidade se manifesta por meio de procedimentos e, no caso brasileiro, existem hipóteses constitucionalmente previstas. A carga tributária que recai sobre bens industrializados, desde a produção até o consumo (nos casos de incidência do ICMS e do IPI) é, por isso, objeto do presente estudo.

Trata-se do ideal fundamento da teoria da exoneração tributária. A Constituição Federal, como o Código Tributário Nacional, previram as seguintes modalidades de exoneração: imunidades (em que não há possibilidade de tributação, conforme o art. 150, VI, da CF/1988), isenção (total ou parcial), não incidência e alíquota zero. É imprescindível o estudo dessas figuras, considerando sua verdadeira função que, se ignorada, podem trazer prejuízos à economia e ao social.

Devem ser esmiuçados os tipos exonerativos. A imunidade é matéria eminentemente constitucional, e está abordada no art. 150, VI, da CF/1988. São esses casos em que é vedada a instituição de impostos. De acordo com Aliomar Baleeiro:

“As limitações constitucionais ao Poder de tributar funcionam por meio de imunidades fiscais, isto é, disposições da Lei Maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim situações que define.”¹⁵

A imunidade, para praticamente a totalidade da doutrina, é limitação de competência, tendo em vista que se a regra que imuniza participa da fixação de competência, ela naturalmente intervirá nesta.¹⁶ Seu efeito, por conseguinte, é o de impedir a fixação de hipóteses de incidência, protegendo o cidadão.

14. GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação: uma visão funcional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 63.

15. BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças e à política fiscal*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964. p. 262.

16. MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p. 284.

Contudo, é importante diferenciar a figura da imunidade com as da isenção e não incidência. Em relação àquela, salienta Hugo de Brito Machado¹⁷ que a “isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação”.

Assim, em paralelo com a imunidade, esta veda que o Estado crie tributos. A isenção, ao contrário, é posterior: já existe norma em que há determinado fato gerador; todavia, o legislador, por meio de lei complementar ou ordinária, de acordo com a conveniência, informa que o sujeito passivo da obrigação está dispensado de pagar o tributo ou parte dele.

Há ainda confusão por parte do legislador quanto à isenção e a não incidência. Contudo, a diferença é nítida. Isso porque a não incidência engloba tudo aquilo que não faz parte de qualquer hipótese legalmente prevista. A isenção, por meio de lei, afasta a hipótese de incidência. Na não incidência, não há qualquer hipótese; o fato ocorrido simplesmente não subsume a nenhuma tipologia legal.

Existe a figura também da alíquota zero em que, havendo obrigação, a alíquota zero determina que o *quantum* devido é zero; a obrigação é mantida. Contudo, essa é modalidade que só pode ser adotada por meio de lei, conforme a previsão do art. 97, VI, do CTN. A Administração Tributária, por seu turno, tem se valido da alíquota zero para quebrar esse requisito, não dependendo de instrumento legal para a concessão do benefício, aplicando-o por meio de decreto do Executivo, constitucionalmente autorizado pelo art. 153, § 1.º, da CF/1988.

Por fim, vale considerar a figura do diferimento, que será abordado de maneira mais ampla posteriormente. Esse instituto tem a finalidade de diferir (adiar) a incidência da tributação para evento/situação futura. É o exemplo dos impostos plurifásicos e não cumulativos, em que o fato gerador, apesar de ocorrer em determinado momento da produção, só é tributado posteriormente. Não é figura tipicamente exonerativa, mas tem efeito semelhante, vez que beneficia certo setor produtivo, transferindo a obrigação tributária para outro, presumidamente em melhores condições.

Tanto a doutrina como a jurisprudência buscam distinguir a isenção da alíquota zero. Embora sejam conceitos aproximados, Sacha Calmon reitera que:

“A isenção, é de ver, distingue-se da alíquota zero pelo fato de a previsão isencional relacionar-se com a hipótese de incidência da norma (construção

17. *Idem*, p. 229.

jurídica do fato gerador) e a alíquota zero ligar-se à descrição do dever tributário, atribuindo-lhe conteúdo de gratuidade.”¹⁸

Essa diferenciação (também em relação a não incidência) será de extrema valia quando discutidos os seus efeitos práticos na cadeia produtiva, como na concessão ou não de créditos tributários (por exemplo o disposto no art. 155, § 2.º, II, da CF/1988, que trata do crédito de ICMS).

Como o objeto do presente trabalho envolve o efeito da exoneração e do crédito tributário, tendo em vista sua função social em sentido amplo, por tornar o consumidor contribuinte de fato, é preciso estudar a exoneração tributária sob o prisma de alguns princípios. O que deve ser considerado, principalmente em âmbito de ICMS e IPI, é que muitas vezes a exoneração tributária aumenta a tributação ao longo da produção, influenciando diretamente nos preços do mercado, prejudicando o consumidor.

Por esse motivo, alguns princípios devem ser observados, uma vez que, conforme menciona Alfredo Augusto Becker, “cumprir lembrar que a tributação extrafiscal serve tanto para a reforma social, como para impedi-la”.¹⁹ O primeiro deles, a legalidade, vincula os atos da Administração Tributária, impedindo-a de tributar sem que lei anterior a preveja, como previsto no art. 97 do CTN. Mais que imprescindível, constitui uma das bases do Estado de Direito, pelo bem da segurança jurídica.

No entanto, de nada valeria a segurança jurídica se não houvesse o emprego do princípio da solidariedade. Em direito tributário, portanto, é preciso balizar quais os melhores meios para efetivação desse princípio, tendo em vista que o foco é o consumo, que é realizado em diferentes níveis em uma sociedade plural.

É certo, todavia, que nos impostos em que o consumidor é contribuinte de fato, o tributo não serve de base para medir poder econômico. Isso mostra a necessidade de averiguação de quais tipos de produto são consumidos pelas classes mais baixas, quais consumidos pelas mais altas e quais são consumidos de maneira genérica pela sociedade. Nessa linha, existe o princípio da seletividade.

Além disso, é sempre válido fixar que a ordem econômica, na Constituição Federal, tem como um de seus princípios a “redução das desigualdades regionais e sociais” (art. 170, VII, da CF/1988). E a Administração Tributária

18. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1982. p. 157.

19. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 544.

não pode se esquivar dessa finalidade. Considerar-se-á inconstitucional, dessa maneira, todo e qualquer tributo que lhe seja incompatível ou estiver ausente a capacidade contributiva.

3.1 *O princípio da não cumulatividade*

Em geral, a doutrina menciona que o principal motivo da adoção do princípio da não cumulatividade em relação a alguns impostos é para que seja evitada a chamada incidência em “cascata”. Quer dizer que, dentro de uma cadeia de produção que afeta também o consumo, a Constituição adotou princípio (também considerado técnica de tributação) em que o ônus tributário fosse dividido ao longo do processo.

O método cumulativo, muito criticado pela doutrina, apresenta algumas desvantagens, como menciona Tercio Sampaio Ferraz Junior:²⁰

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

(…)

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

O constituinte originário, seguindo a tradição europeia do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), adotou esse critério tanto em relação ao IPI (art. 153, § 3.º, II) quanto em relação ao ICMS (art. 155, § 2.º, I), que incidem de maneira

20. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. ICMS – Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário* 48/19.

mais frequente da produção ao consumo. A tributação operada de acordo com esse princípio estabelece que cada contribuinte calcule o valor das vendas realizadas, deduzindo o valor das compras para dedução do respectivo imposto.

No que toca à forma de cálculo do valor agregado, existem dois tipos: o que tem base real e o de base financeira.²¹ O primeiro modelo – também conhecido como “base sobre base”, estabelece que o valor do imposto se obtém a partir da dedução do valor da produção em certo período, que foi gasto na aquisição de matérias-primas e, de acordo com o caso, o valor dos instrumentos de produção adquiridos. É a modalidade menos utilizada.

Já o segundo método, obtém o valor do imposto a ser pago a partir da dedução do valor acrescido ao produto em relação ao valor das vendas, matérias-primas, materiais secundários e investimentos. Outra maneira de aplicar essa forma de cálculo é mediante o método da subtração ou “imposto sobre imposto”, caso em que é deduzido o imposto a pagar das vendas realizadas em certo período do imposto incidente sobre matérias-primas, materiais secundários e investimentos, adquiridos no mesmo período. É o mais utilizado na prática.

É de relevo que seja lembrado que a forma de cálculo expressa técnica da não cumulatividade, que em direito tributário é tratada também como princípio. Ora, em qualquer sistema jurídico, os princípios possuem aplicabilidade diferente das utilizadas pelas técnicas, o que não significa que um mesmo conceito não possa assumir as duas facetas.

A não cumulatividade, como técnica, representa uma regra jurídica que deve ser aplicada pela Administração Tributária; como princípio, a conotação é diferente.

Atribuir a aplicação da não cumulatividade, sob esse ângulo, a impostos plurifásicos como o IPI e o ICMS, significa dizer, primeiramente, que essa é garantia, um direito do contribuinte, inclusive de fato. O que se pretende com a sua aplicação, basicamente, é que o contribuinte pague apenas pelo valor acrescido ao produto/mercadoria/atividade objeto da arrecadação. Se existem exceções, deve haver somente em função da essencialidade do produto tributado, sensível à capacidade contributiva.

Como técnica, a não cumulatividade deve observar o que dispõe como princípio. Como assevera Paulo Roberto Coimbra Silva:

“(...) o princípio da não cumulatividade, não obstante sua inegável carga axiológica, identificável pelos inúmeros motivos determinantes de sua elaboração e imperativa aplicação, é o mais técnico de todos os princípios cons-

21. *Idem*, p. 231.

titucionais tributários e, ao direcionar a tributação para recair sobre o valor agregado, tem o escopo de fazer com que o imposto pago nas diversas fases da circulação da mercadoria corresponda à aplicação da alíquota devida sobre o valor da última operação.”²²

Assim, o princípio deve balizar a técnica, de modo a não figurar enriquecimento do Estado à custa do contribuinte.

Imprescindível estudar a técnica para compreender a dinâmica dos impostos rígidos pela não cumulatividade. Cada etapa da produção de certo produto corresponde a acréscimo de valor – ou valor agregado, sendo apenas esta margem tributada. Dessa maneira, na ocorrência de fato gerador em alguma etapa do ciclo, o valor devido é transformado em crédito no momento seguinte. A título de exemplo, considerem-se operações sucessivas em que a alíquota é de 10% do valor da mercadoria ou do serviço.

	Operação 1	Operação 2	Operação 3	Operação 4
Valor da operação	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00	R\$ 400,00
Débito tributário	R\$ 10,00	R\$ 20,00	R\$ 30,00	R\$ 40,00
Crédito	_____	R\$ 10,00	R\$ 20,00	R\$ 30,00
Total pago	R\$ 10,00	R\$ 10,00	R\$ 10,00	R\$ 10,00

Como pode ser visto, a primeira operação não possui crédito algum pelo fato de não haver processo produtivo que a anteceda. Nas operações subsequentes, o crédito é constituído com base no *quantum* devido anteriormente, uma vez que é aplicada a técnica do imposto sobre imposto. Assim, a alíquota da segunda operação, também de 10% do valor, incide sobre R\$ 200,00 e o valor devido é de R\$ 20,00. Portanto, havendo crédito de R\$ 10,00 decorrentes da primeira operação, o valor a ser pago é de R\$ 10,00. O mesmo ocorre até o final da cadeia.

O valor final arrecadado é, portanto, de R\$ 40,00. Fosse o critério cumulativo, o resultado seria o mesmo: a tributação apenas recairia sobre aquele que finalizou o ciclo da produção. Nesse caso, a alíquota de 10% recairia somente no preço final, ou seja, R\$ 400,00. Como essa opção traria consequências negativas, como supracitado, o sistema adotado divide o encargo tributário. Mas, em suma, o resultado é o mesmo. A arrecadação não é prejudicada.

22. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 112.

Não pode ser olvidado que a aplicação da não cumulatividade gera direito de crédito. Nesse sentido, o crédito deve ser constituído independentemente de haver ou não pagamento do tributo na operação anterior. O que deve prevalecer é o direito à compensação, que deve ocorrer não com base no que foi efetivamente pago, mas, sobretudo com lastro no valor devido, no crédito fazendário, como sustenta tanto a doutrina como a jurisprudência.

Na mesma linha, e em comentário ao ICMS, Ives Gandra da Silva Martins sustenta que:

“O crédito a que se refere o constituinte não é o crédito tributário do art. 139 do CTN, mas o crédito escritural do imposto. Tal crédito escritural é que se compensa do imposto incidente nas operações de circulação e saída de mercadorias ou nas hipóteses de prestação de serviços.”²³

A compensação, portanto, é categoria jurídica que se enquadra na esfera constitucional, porque prevista pelo legislador originário. No caso do ICMS, Aires Barreto, citando Cleber Giardino, aduz que:

“(…) é direito constitucional reservado ao contribuinte do ICMS; é direito público subjetivo de nível constitucional, oponível ao Estado pelo contribuinte do imposto estadual e distrital. O próprio texto constitucional que outorgou ao Estado o poder de exigir o ICMS deu ao contribuinte o direito de abatimento.”²⁴

A hipótese é a mesma àquela reservada ao IPI por força do art. 153, § 3.º, II, da CF/1988. A compensação é, por isso, um direito do contribuinte, que deve ser exercido no momento de quantificação, na liquidação da obrigação tributária previamente determinada. Retomando ao ICMS, é no mesmo sentido que o professor afirma que:

“(…) não parece acertado afirmar, a respeito do art. 155, § 2.º, I, que o conteúdo da palavra constitucional ‘compensando-se’ (no impessoal) não apontaria para um direito subjetivo ao abatimento constitucional outorgado ao contribuinte do ICMS (esses ensinamentos são do mestre Geraldo Ataliba). E, mais ainda, não é correto dizer que direitos subjetivos, nessa matéria, só podem surgir quando a legislação infraconstitucional opta por franquear ao contribuinte o procedimento de dedução. É evidente que semelhante inteligência

23. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990. vol. 6, t. I, p. 407.

24. GIARDINO, Cléber. ICM – Abatimento constitucional – Princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Tributário* 29-30/116-117. São Paulo: Malheiros apud BARRETO, Aires F. O princípio da não-cumulatividade na esfera estadual. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: Ed. RT, 2004. p. 181.

é influenciada muito mais pela textura gramatical da locução constitucional, do que pelo sentido lógico e pela dimensão que ganha no contexto sistemático da Constituição (...).”²⁵

Seguindo a mesma posição, urge relevar que o princípio da não cumulatividade deve guiar a técnica. Esta é apenas uma maneira de aplicação do direito, enquanto aquele serve como guia que protege o contribuinte. O direito à compensação é, por esse motivo, fundamental ao contribuinte. Para tanto, o que deve ser considerado é que tal norma se enquadra no Estado Democrático de Direito, devendo haver interpretação sistemática também com os princípios de ordem econômica.

Afinal, a matéria sujeita a não cumulatividade cumpre os preceitos de facilitar a livre concorrência e efetivar a redução das desigualdades regionais e sociais, como predispõe o art. 170, IV e VII, da CF/1988? Esse tema se torna um tanto quanto obscuro e conturbado quando a discussão envolve matéria desonerativa em âmbito de IPI e ICMS. Isso porque muitas vezes as técnicas de exoneração são desfavoráveis ao contribuinte em determinados casos.

Aplicando no ciclo quaisquer das figuras desonerativas, conforme será demonstrado, o que pode ser constatado é que em diferentes etapas da produção os efeitos da exoneração são diferentes, o que implica na necessidade de refletir sua melhor utilização.²⁶ Aproveitando o exemplo acima, em que a alíquota é de 10%, considere-se isenta a primeira operação:

	Operação 1 (isenta)	Operação 2	Operação 3	Operação 4
Valor da operação	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00	R\$ 400,00
Débito tributário	_____	R\$ 20,00	R\$ 30,00	R\$ 40,00
Crédito	_____	_____	R\$ 20,00	R\$ 30,00
Total pago	_____	R\$ 20,00	R\$ 10,00	R\$ 10,00

Nesse caso, isenta a primeira operação, não há débito tributário. Portanto, o crédito não é constituído para a segunda operação, que tem a alíquota de 10% incidindo sobre R\$ 200,00. Nesse caso, a segunda operação foi mais onerada em decorrência da isenção. A arrecadação não foi prejudicada, pois arrecadou os mesmos R\$ 40,00, mas o obrigado da segunda etapa da produção foi prejudicado.

25. *Idem*, p. 182.

26. Esses são exemplos adotados por Aires Barreto, em matéria de ICMS (*idem*, *ibidem*).

No próximo exemplo, a isenção ocorre no meio da cadeia:

	Operação 1	Operação 2 (isenta)	Operação 3	Operação 4
Valor da operação	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00	R\$ 400,00
Débito tributário	R\$ 10,00	_____	R\$ 30,00	R\$ 40,00
Crédito	_____	_____	_____	R\$ 30,00
Total pago	R\$ 10,00	_____	R\$ 30,00	R\$ 10,00

O que se infere dessa situação, primeiramente, é que, ao longo da cadeia, as operações 2 e 3 perderam seu direito de crédito: aquela por estar isenta e esta por suceder operação isenta. Não havendo qualquer débito tributário, a operação 3 é possibilitada de creditar. O resultado é a arrecadação do montante de R\$ 50,00, à custa do terceiro contribuinte, que pagou três vezes o que pagaria caso não houvesse isenção na cadeia.

Por fim, considere-se caso em que a isenção é concedida na última operação:

	Operação 1	Operação 2	Operação 3	Operação 4 (isenta)
Valor da operação	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00	R\$ 400,00
Débito tributário	R\$ 10,00	R\$ 20,00	R\$ 30,00	_____
Crédito	_____	R\$ 10,00	R\$ 20,00	_____
Total pago	R\$ 10,00	R\$ 10,00	R\$ 10,00	_____

Isenta a última operação, a arrecadação final foi de R\$ 30,00. Nada mais justo, essa foi a única circunstância em que a exoneração não prejudicou outro contribuinte. Ademais, entre os exemplos, foi a única ocasião em que a Administração Tributária de fato abriu mão de parte do tributo para beneficiar o contribuinte. À luz dos princípios e normas tributárias, essa seria, portanto, a única que justificaria a vedação de aproveitamento de crédito.

4. A POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL ACERCA DO CREDITAMENTO EM EXONERAÇÃO DE IPI E ICMS

Antes de discorrer sobre o tema, importante frisar que a tributação sobre consumo, no Brasil, é feita pelos Municípios (ISS), Estados (ICMS) e União (IPI). O primeiro não será objeto de análise neste trabalho em razão de não gerar controvérsias acerca da não cumulatividade.

Para justificar o não creditamento em operações de IPI e ICMS, a lógica estabelecida pelo legislador firma que, em caso de não haver tributação em etapa do ciclo, não há que se falar em crédito para a operação seguinte, por isso o ônus deve ser suportado por este. E esse efeito é produzido por outro instituto jurídico tributário: o diferimento.

Tanto os modelos exonerativos quanto o diferimento, tem uma única finalidade: beneficiar o setor produtivo quando necessário. Aqueles incidem de maneira mais ampla, pretendendo liberar o pagamento de certo tributo. O segundo libera uma operação do pagamento da obrigação tributária, mas onera a produção na fase posterior, por presumir ter esta melhor condição de suportar o encargo.

De qualquer forma, as exonerações aplicadas ao IPI e ao ICMS possuem efeitos diferentes, merecendo estudo mais detalhado, pois há grande divergência jurisprudencial.

4.1 O direito de crédito no IPI

Antes de tudo, é importante mencionar que o ordenamento jurídico brasileiro tratou de maneira idêntica o IPI e o ICMS (à época ICM) até o advento da EC 23/1983 (Emenda Passos Porto). Tal alteração constitucional impôs restrições ao alcance do mecanismo de créditos, no que toca ao imposto de competência dos Estados, mas não alterou disposição alguma referente ao imposto federal, o que foi mantido até a Constituição de 1988.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre o alcance do direito ao crédito em matéria de IPI, determinou, no art. 49, que “o imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados”. Segue o parágrafo único fixando também que “o saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes”.

Ao contrário do que estabelece o Código Tributário Nacional em relação a essa matéria, o direito a crédito não se efetiva apenas quando houver o *pagamento* do tributo. Prevalece, lado outro, a disposição da Constituição no art. 153, §3º, II, que menciona apenas o valor *cobrado*, e não o pago. Como aduz Eduardo Domingos Bottallo, “observe-se que o preceito constitucional que trata da não cumulatividade é norma de eficácia plena e, assim, independente, para produzir efeitos, da existência de regras de hierarquia inferior”.²⁷

27. BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI – Princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 39.

A legislação que regula o IPI é vasta e confusa. Em 30.11.1964 foi promulgada a Lei 4.502, dispondo sobre o Imposto de Consumo, que se aplica atualmente em relação ao IPI. Tratando de processo industrial, o art. 3.º definiu, no parágrafo único, que “(...) considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto (...)”, estabelecendo, outrossim, algumas exceções.

O fato gerador ocorre, de acordo com o art. 2.º, quanto: (1) aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro e; (2) aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor. O § 1.º desse dispositivo, por seu turno, dispõe que “quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial”.

O direito de crédito em matéria de IPI não sofreu restrições, como se depreende da redação do art. 153, § 3.º, II, CF/1988: “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. Não há exceções, em que pese o legislador ordinário infringir essa regra absoluta. Qualquer norma que dispusesse o contrário incorreria em plena e óbvia inconstitucionalidade.

Os créditos decorrentes do processo produtivo constituem direito do contribuinte. E isso se aplicaria inclusive se em determinado momento os créditos superassem os débitos, hipótese em que o que remanescer é transferido para o(s) período(s) subsequente(s) de apuração.²⁸

O primeiro caso em que paira discussão sobre o direito de crédito diz respeito à matéria-prima e aos insumos isentos. Por conseguinte, qual a razão a isenção retiraria o direito de crédito garantido constitucionalmente? Basicamente, o argumento utilizado é que a isenção, por afastar a obrigação de pagar, não gera débito para o contribuinte, não autorizando que a fase seguinte se aproveite de qualquer valor para fins de dedução.

Ante a impossibilidade de creditamento, diversas demandas foram propostas, presumindo a inconstitucionalidade da vedação de crédito. O deslinde da questão ocorreu em 1998, quando o STF julgou o *leading case* do RE 212.484-2/RS, reconhecendo o direito ao crédito decorrente de insumos e matéria-prima isentos. Em seu voto, salienta o Min. Marco Aurélio:

“Ora, isenta-se de algo, de início, devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a

28. Idem, *ibidem*.

isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo.

Na contabilidade alusiva a crédito e débito, no campo do ICM, inexistente a especificação da mercadoria. A conta é única, abrangente. Não há como, depois de produzida certa mercadoria, separar-se do valor dessa mercadoria a quantia referente à matéria-prima que lá atrás se diz isenta.”²⁹

Em sua posição, o Min. Néri da Silveira, no mesmo julgamento, sustentou em seu voto que sendo a operação seguinte tributada, esta não merece a isenção conferida à etapa anterior. Mencionou também o teor da Súmula 591 do STF, que esclarece que “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

Fundamentou, na mesma toada que, sendo o instituto desonerativo aplicado apenas em uma etapa, não há razões para que não haja crédito na etapa seguinte (esta tributada), motivo pelo qual não conheceu do recurso extraordinário interposto pela União.

O crédito fora reconhecido por força do art. 153, § 3.º, II, da CF/1988 que, de maneira ampla, conferiu o direito de crédito ao contribuinte. Partindo do pressuposto que a Constituição limita o legislador ordinário, não pode vigorar norma que viole tal pressuposto, vez que haveria inovação no ordenamento jurídico, extinguindo direito subjetivo.

Era o caso da Lei 4.502/1964, após a redação dada pela Lei 7.798/1989 e do art. 82, I, do Dec. 4.544/2002. Dispunha o art. 25, § 3.º, da Lei 4.502/1964 que “o regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada à exportação ressalvados os casos expressamente contemplados em lei”.

No ano seguinte à decisão supramencionada, o legislador pareceu dar fim ao imbróglio sobre a matéria por meio da Lei 9.779, de 19.01.1999, que também revogou os dispositivos acima. Dispõe, para tanto, o art. 11 desta norma que:

“O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte

29. RE 212.484-2/RS, Pleno, j. 05.03.1998, rel. Min. Ilmar Galvão, redator p/ acórdão Min. Nelson Jobim, DOU 27.11.1998.

não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal – SRF, do Ministério da Fazenda.”

Obedecendo ao dispositivo legal, a Secretaria da Receita Federal editou a IN SRF 33, de 04.03.1999, regulamentando como deve ser o crédito aproveitado. Nos termos do art. 2.º da Instrução:

“Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:

I – quando do recebimento da respectiva nota fiscal, na hipótese de entrada simbólica dos referidos insumos;

II – no período de apuração da efetiva entrada dos referidos insumos no estabelecimento industrial, nos demais casos.”³⁰

A dúvida, portanto, parecia sanada, o que levou tanto o STF como o STJ a manter o direito de crédito, como pode ser verificado pela jurisprudência, por exemplo, no AgRg no REsp 462.900/PR (2002/01111255-9), rel. Min. Luiz Fux, que menciona o seguinte:

“(…) nas ações que visam ao recebimento do crédito-prêmio do IPI, por não se referir às hipóteses de restituição, na qual se discute o pagamento indevido ou a maior, mas sim, de reconhecimento de aproveitamento de crédito, decorrente da regra da não cumulatividade, estabelecida pelo texto constitucional, não há que se cogitar da aplicação do art. 168 do CTN, sendo aplicável o Dec. 20.910/1932, que estabelece o prazo prescricional de cinco anos, contados a partir do ajuizamento da ação.”³¹

Todavia, a matéria continuou a ser debatida, e a jurisprudência tornou a oscilar, ora pendendo para a concessão de crédito, ora negando-o. Como se não bastasse, em 2003 o Procurador-Geral da Fazenda Nacional emitiu parecer³²

30. Apesar de não ter vedado a aquisição de crédito, essa Instrução Normativa, no § 3.º do art. 2.º determinou que devem ser estornados os créditos referentes a insumos utilizados em produtos não tributados (NT).

31. REsp 462.900/PR (2002/01111255-9), 1.ª T., j. 09.03.2004, rel. Min. Luiz Fux, *DOU* 03.05.2004. No mesmo sentido, vide a decisão concernente ao REsp 501.754/PR (2003) e RE 350.446-1/PR.

32. Parecer PGFN 405/2003: aquisição de insumos tributados à alíquota zero (0%) não confere direito ao crédito presumido do IPI, quer por força de lei (art. 11 da Lei

no sentido de que a aquisição de insumos tributados à alíquota zero não geram direito ao crédito presumido de IPI, quer em razão da Lei 9.779/1999, quer em razão do princípio da não cumulatividade, constitucionalmente considerado. Esse é o segundo caso discutido.

Em texto confuso, o Procurador-Geral da Fazenda buscou empecilhos minuciosos para barrar a constituição de crédito nos casos de alíquota zero aplicada a insumos. Tentou igualmente diferenciar os efeitos práticos entre a isenção e à alíquota zero, mesmo tendo a lei abarcado as duas situações no *caput* do art. 11 e a jurisprudência do STF reconhecido que em ambos os casos o efeito é o mesmo:

“Constitucional. Tributário. IPI. Creditamento. Insumos isentos. Sujeitos à alíquota zero. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime da isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitir o crédito. Recurso não conhecido.”³³

A matéria, apesar da jurisprudência mencionada, não foi pacificada até a presente data. Em decisão mais recente, já decidiu o STF, por unanimidade, no RE 561.676/SC, que não há direito de crédito nem por força de dispositivo constitucional. É o que pode ser verificado na ementa:

“Constitucional. Tributário. IPI. Crédito. Operações com energia elétrica. I. Na sistemática que rege o princípio constitucional da não cumulatividade, a operação desonerada de IPI impede o reconhecimento do imposto pago na operação anterior e não gera crédito para a seguinte, raciocínio que deve ser aplicado de forma indistinta aos casos de alíquota zero, isenção, não incidência e de imunidade. II. Inexistente direito constitucional ao crédito de IPI decorrente da aquisição de energia elétrica empregada no processo de fabricação de

9.779/1999), quer em face da técnica da não cumulatividade (art. 153, § 3.º, II, da CF/1988). DOU 26.03.2003.

33. RE 350.446-1/PR, Pleno, j. 18.12.2002, rel. Min. Nelson Jobim. No mesmo sentido, vide também o RE 353.688/PR, RE 357.277/PR e RE 358.493/SC. Em decisões posteriores, todavia, esse entendimento não foi mantido, como pode ser verificado no RE 353.657/PR e RE 370.682/SC, em que houve tratamento diferenciado em relação às figuras desonerativas.

produtos industrializados que são onerados pelo imposto em suas saídas. III. Agravo regimental improvido.”³⁴

Essa oscilação, todavia, não é comum na doutrina que, em sua maioria, sustenta que deve ser concedido crédito ante a garantia constitucional, sem distinção no que diz respeito à isenção e à alíquota zero. Citando Eduardo Domingos Bottallo:

“(…) o direito de crédito de que o contribuinte do IPI é titular, em razão do princípio da não cumulatividade, permanece íntegro, ainda que não ocorra o pagamento do tributo nas operações anteriores, ou que a União deixe de arrecadá-la por motivo de isenção, alíquota zero ou não tributação (NT).

(…)

A jurisprudência do STF não reconhece o direito ao creditamento em operações anteriores sujeitas a alíquota zero ou não tributados (NT) em total contradição com seu próprio entendimento em relação às operações isentas, uma vez que a isenção, alíquota zero ou NT são apenas diferentes fórmulas verbais utilizadas para definir o mesmo fenômeno jurídico.”³⁵

Em suma, existem diversos obstáculos para a real efetivação do direito de crédito, constitucionalmente garantido, que são criados ora pelo legislador ordinário, por meio de legislação confusa, ora pelos intérpretes dessas normas.

4.2 *O direito de crédito em relação ao ICMS*

A questão atinente ao ICMS, diferentemente daquela que envolve o IPI, envolve dispositivo constitucional sobre o qual não recai dúvida. Aliás, existe vedação ao crédito escritural em relação à matéria na própria Constituição Federal. Dispõe o art. 155, § 2.º, II, da CF/1988 que “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”.

Nos termos constitucionais, portanto, é vedada a compensação bem como o aproveitamento de qualquer crédito, o que dá azo ao entendimento de que até mesmo os créditos adquiridos anteriormente à concessão da isenção deverão ser descartados.

34. RE 561.676/SC, 1.ª T., j. 01.06.2010, rel. Min. Ricardo Lewandowski. Igualmente negando o direito de crédito, vide o RE 566.551/RS e 371.898/PR.

35. BOTTALLO, Eduardo Domingos, op. cit., p. 48-49.

O tratamento diferenciado que toca ao ICMS deveu-se à Emenda Passos Porto (EC 23/1983) que, alterando a Constituição de 1964, vedou o crédito ao imposto no caso de isenção e não incidência.

Mantida a posição adotada desde 1983, o constituinte originário de 1988 não titubeou e manteve o mesmo dispositivo. Na jurisprudência também, predominantemente, não há dúvida: a Constituição é clara ao dispor sobre a proibição de crédito de ICMS quando há isenção ou não incidência, se também não houver disposição contrária em lei, como pode ser observado em decisão recente do STF:

“Ementa: Processual civil. Agravo regimental. Constitucional. Tributário. Imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços. ICMS. Serviços de transporte intermunicipal ou interestadual. Cumulatividade. Regime opcional de apuração do valor devido. Vantagem consistente na redução da base de cálculo. Contrapartida evidenciada pela proibição do registro de créditos. Impossibilidade da manutenção do benefício sem a permanência da contrapartida. Estorno apenas proporcional dos créditos. Impossibilidade. 1. Segundo orientação firmada pelo STF, as figuras da redução da base de cálculo e da isenção parcial se equiparam. Portanto, ausente autorização específica, pode a autoridade fiscal proibir o registro de créditos de ICMS proporcional ao valor exonerado (art. 155, § 2.º, II, *b*, da CF/1988). 2. Situação peculiar. Regime alternativo e opcional para apuração do tributo. Concessão de benefício condicionada ao não registro de créditos. Pretensão voltada à permanência do benefício, cumulado ao direito de registro de créditos proporcionais ao valor cobrado. Impossibilidade. Tratando-se de regime alternativo e facultativo de apuração do valor devido, não é possível manter o benefício sem a contrapartida esperada pelas autoridades fiscais, sob pena de extensão indevida do incentivo. Agravo regimental ao qual se nega provimento.”³⁶

Uma das situações de permissão está prevista no art. 20, § 6.º, da LC 87, de 13.09.1996, que autoriza o aproveitamento de crédito em relação a produtos agropecuários e menciona, como na Constituição, outras hipóteses previstas em lei, o que abarca deliberação dos Estados-membros – § 3.º do mesmo dispositivo. É preciso atentar, porém, para o fato de que é dever do sujeito passivo estornar o crédito tributário de mercadoria ou serviço que for objeto de saída ou prestação não tributada ou isenta (art. 21, I, LC 87/1996) e que o regime de apuração pode ser substituído, nos moldes do art. 26 da mesma lei complementar.

36. AgRg no AgIn 481.314/RS, 2.ª T., j. 10.08.2010, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 01.10.2010.

É tema que merece reflexão, considerando o dever atribuído ao contribuinte de fato de suportar o encargo econômico decorrente da não cumulatividade. Existe o direito de o contribuinte, no caso dos impostos plurifásicos e não cumulativos, anotar o crédito escritural, como já mencionado. E isso decorre da própria não cumulatividade que, no sistema brasileiro, como no europeu, reflete na economia, posto que influi no preço final do produto ou serviço.

Nos dizeres de José Eduardo Soares de Melo:

“A existência de negócio jurídico (...) é fundamental para o gozo dos créditos do ICMS.”

Tratando-se de “operações e prestações” realizadas e comprovadas pelo contribuinte, que estejam inseridas numa cadeia negocial, não há que se impedir o direito ao crédito (...).”³⁷

Desse modo, o que é importante relevar é que a tributação plurifásica representa *cadeia negocial*, em que cada etapa, sendo tributada, assume ônus exclusivamente seu. Não devendo tomar para si o ônus imposto pela Fazenda, o contribuinte, ao longo da cadeia, não deve pagar a mais por fato que tenha gerado o crédito do fisco. E, como já explanado, havendo isenção ou não incidência sobre determinada etapa da produção, o prejuízo é de quem executa a operação seguinte, como se diferido fosse.

É preciso, portanto, adotar visão crítica primeiramente em relação à Constituição. O crédito escritural não é permitido em operações isentas e não tributadas, salvo disposição de lei em contrário. Entretanto, o STF decidiu recentemente que pode haver apropriação de crédito escritural nos casos em que um Estado concede benefício de maneira irregular, sem convênio realizado no Confaz, conforme pode ser verificado na decisão abaixo:

“Inconstitucionalidade. Ação direta. Lei 11.393/2000, do Estado de Santa Catarina. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Benefícios fiscais. Cancelamento de notificações fiscais e devolução dos correspondentes valores recolhidos ao erário. Concessão. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do Confaz, nos termos da LC 24/1975. Expressão da chamada “guerra fiscal”. Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6.º; 152 e 155, § 2.º, XII, g, da CF/1988. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo

37. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 235-236.

ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do Confaz.”³⁸

Por outro lado, em sede de princípio, a não cumulatividade representa direito inafastável do contribuinte em pagar tributo apenas e tão somente sobre o valor que foi agregado ao produto ou serviço.

A sistemática lógica da Constituição em matéria de ICMS, nesse ponto, foi falha. O princípio da não cumulatividade não deve ser limitado por mera figura desonerativa. Sobre esse aspecto, não há que se confundir institutos em direito tributário, que comportam aplicação ampla e genérica. Por exemplo, o legislador, ao conceder benefício fiscal, se atento a grande diferença entre as capacidades contributivas de duas espécies de contribuintes ligados a uma cadeia produtiva comum deve, ao invés de exonerar, aplicar o diferimento. Não há perda para o fisco, nem prejuízo em demasia para o contribuinte que assumiu o encargo, se sua condição for nitidamente melhor.

Isso porque se não for observada pelo legislador (ou mesmo em determinado convênio do Confaz) a capacidade contributiva do sujeito passivo, quando houver exoneração, que em tese beneficia a cadeia, na verdade aplicará diferimento, resultando em prejuízo nítido para o ciclo de produção, o que já foi demonstrado anteriormente. A Constituição, nessa matéria especificamente, equiparou claramente a exoneração ao diferimento, se considerada a não cumulatividade como princípio. A técnica, entretanto, foi valorizada em favor do fisco, em desrespeito à capacidade contributiva.

Em suma, o constituinte falhou ao manter a alteração da Emenda Passos Porto na Carta de 1988. A não cumulatividade (leia-se o direito de aproveitar crédito escritural) não deve ser passível de restrições, por se tratar de princípio. A exoneração, constituindo favor do Estado, não deve limitá-la, como regra, o que ocorreu no art. 155, § 2.º, II, CF/1988. Se há alguma necessidade de postergar o pagamento do tributo devido, essa deve ser suprida por meio do diferimento.

Isso se dá por dois motivos: o primeiro, pelo desforço necessário para demarcar, em lei, em quais situações a exoneração é necessária, bem como em qual hipótese deve o contribuinte anotar o crédito pertinente. Em outro plano, o diferimento seria uma exceção plausível para a regra da não cumulatividade,

38. ADIn 2345/SC, Pleno, j. 30.06.2011, rel. Min. Cezar Peluso, DJe 05.08.2011.

onerando apenas uma fase da cadeia. Ademais, o trabalho legislativo/de convênio, seria mais cômodo.

Também existe a necessidade de reflexão sobre a aplicação da não cumulatividade enquanto *técnica*, que constitui solução tanto para o ICMS como para o IPI.

4.3 *Uma proposição acerca da técnica da não cumulatividade em favor do direito de crédito*

Antes de aprofundar sobre a matéria, urge mencionar, que os impostos em análise são os que apresentam maior impacto econômico. Isso significa que devem ser *seletivos*, respeitando a capacidade contributiva do público a que é destinado produto ou serviço.

Paulo Caliendo, em sua obra *Direito tributário e análise econômica do Direito*, ao mencionar o princípio da capacidade contributiva, ressalta a tributação como indutora da igualdade social, havendo duas correntes básicas:

a) *igualdade de sacrifícios como confirmação do resultado de mercado*: segundo a qual o resultado econômico alcançado no mercado é justo e a tributação pela capacidade contributiva visa buscar meios para o financiamento do Estado, sem alterar a ordem econômica e social vigente;

b) *igualdade de sacrifícios como correção ou anulação do resultado de mercado*: em que o resultado econômico alcançado no mercado é considerado injusto e a tributação pela capacidade contributiva visa alterar a ordem econômica e social vigente. Os meios de arrecadação devem ser combinados com os meios de dispêndio que produzam uma sociedade diferente, mais igualitária, daquela produzida pelo mercado.³⁹

Entre as duas teorias econômicas mencionadas, fica claro que a que deve ser observada no Brasil é a segunda, considerando que a carga tributária apesar de excessiva para todos, representa prejuízo mais concentrado nas classes sociais mais baixas. Tendo essa necessidade em vista não pode ser olvidado que a tributação deve ser aplicada de maneira diferenciada.

Mas como proceder a essa modificação de estrutura, tendo em vista que o ICMS e o IPI são umas das principais fontes de renda tanto dos estados como da União? Um ponto a ser levantado sobre esse tema refere-se ao problema da equidade horizontal, mencionado por Caliendo em sua obra. Enfatiza o autor que:

39. CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. São Paulo: Campus/Elsevier, 2008. p. 275.

“A equidade horizontal significa que os indivíduos com a mesma renda e na mesma condição devem ser tratados fiscalmente da mesma forma e devem sofrer com a mesma carga de incidência fiscal (...).

Um dos casos mais relevantes de violação da equidade vertical e horizontal está na concessão de benefícios fiscais sob a forma de isenções ou subsídios. Caso ocorram tratamentos fiscais distintos para contribuintes que possuem a mesma condição tributária, iremos denominar essas tributações de iniquidades horizontais.”⁴⁰

Tendo reflexos econômicos os impostos não cumulativos aqui discutidos devem observar o princípio da *neutralidade*, ou seja, não devem desequilibrar a livre concorrência, não onerar o contribuinte de direito, nem influenciar a formação de preços.⁴¹ A atividade econômica se manifesta independentemente do Estado; logo, este deve se amoldar aos ditames daquela, interferindo apenas pontualmente sobre seus parâmetros.

Entretanto, na prática, o sistema tributário, no que toca à transferência do encargo para o consumidor final, existe certo desequilíbrio, em que este fica prejudicado. Visando colocar fim a este imbróglio, alguns doutrinadores passaram a defender a substituição tributária progressiva (prevista no art. 150, § 7.º, da CF/1988) como solução para o impasse. Como bem observa Paulo Roberto Coimbra Silva:

“Ilustre-se por um exemplo bastante próximo da realidade observada no mercado atual: na substituição tributária para frente, sugerindo a montadora corresponder o preço de um certo veículo a R\$ 20.000,00, o valor do ICMS antecipadamente recolhido ao fisco equivaleria a R\$ 2.400,00 (considerando-se a alíquota de 12%), já embutido em seu preço de venda à concessionária adquirente – substituída. Se esta, por contingência dos tempos de recessão e estagnação comercial ou mesmo por benevolente desconto vendê-lo ao consumidor final por R\$ 17.000,00, abaixo, portanto, do valor presumido, o montante do gravame terá sido superior ao que resultaria da aplicação da mesma alíquota sobre a operação da venda que promoveu (12% x R\$ 17.000,00 = R\$ 2.040,00). Observa-se que, vendendo a mercadoria por preço inferior ao presumido, após assumir o ônus do imposto recolhido pela substituta, ficou a substituída impedida de repassar ao consumidor o encargo financeiro relativo ao excesso da carga tributária calculada e cobrada pela substituta, equivalente, *in casu*, a R\$ 360,00, gerando-lhe indesviável direito à sua imediata e preferencial restituição.”⁴²

40. *Idem*, p. 277.

41. SILVA, Paulo Roberto Coimbra, *op. cit.*, p. 34.

42. *Idem*, p. 97-98.

Há de ser notado no exemplo dado pelo professor mineiro que existe o risco de o substituto tributário ser injustamente onerado, o que pode ser sanado somente pela restituição aos substituídos dos valores pagos a mais por aqueles, que não são repassáveis ao consumidor final pela superestimação da base de cálculo presumida.⁴³

Ora, para que o sistema econômico seja saudável e equilibrado, todos os contribuintes (de fato e de direito) devem responder proporcionalmente à sua capacidade de contribuir. Já destacou o Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho à época da EC 3/1993, que inseriu esta técnica, que existem três ordens de providências para os que sofrem a tributação antecipada:

“*Primus* – a imediata recuperação, indexada, se for o caso, do imposto que compulsoriamente o substituto lhe cobrou, no caso de não vir a realizar o fato gerador suposto.

Secundus – a compensação imediata do imposto retido a maior, se menor for o valor da operação antes suposta.

Tertius – o direito de o adquirente do substituto – se contribuinte for – aproveitar o crédito daquele imposto pago pelo substituto, para preservar o princípio da não cumulatividade.”⁴⁴ Essa técnica, portanto, não corresponde à melhor alternativa para garantir ao contribuinte de fato o repasse mais justo do ônus econômico gerado pelo tributo. Em um Estado Democrático de Direito não deve haver favorecimento de um lado à custa de prejuízo alheio. O que deve ser respeitado, como já mencionado, é a igualdade em conformidade com a capacidade proporcional que cada contribuinte possui para pagar determinado tributo, devendo sempre ter em vista a situação do momento.

Isso quer dizer que, no quadro de desigualdade social, com concentração de rendas, os impostos não cumulativos devem servir de instrumento para mitigar ou reduzir esse abismo (arts. 3.º, III e 170, VII, CF/1988). Trata-se de aplicar a seletividade, que é obrigatória para o IPI (art. 153, §3.º, I, CF/1988) e facultativo para o ICMS (art. 155, § 2.º, III, CF/1988).

Observada a seletividade, que deve estar acompanhada da *essencialidade* do produto ou serviço, a tributação plurifásica deve respeitar a não cumulatividade. E, no contexto do presente trabalho, isso não significa apenas reduzir

43. Idem, p. 99.

44. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *A substituição tributária por fato gerador futuro: Emenda 3 à Constituição de 1988*. Repertório IOB de Jurisprudência, p. 319 apud SILVA, Paulo Roberto Coimbra, op. cit., p. 100.

alíquotas ou aplicar isenções em determinado momento da cadeia produtiva: o resultado será certamente mais vantajoso para o Estado.

Vale indagar: qual seria a técnica mais proveitosa para aproveitamento de crédito tributário dentro da cadeia produtiva quando há exoneração? Tanto para o ICMS como para o IPI, foi adotada a mesma regra, que se expressa melhor nas palavras de Roque Antonio Carrazza:

“(…) a Constituição, ao aludir à “compensação”, consagrou a ideia que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte a título de ICMS é o *resultado* de uma subtração em que o *minuendo* é o montante de imposto devido e o *subtraendo* é o montante do imposto anteriormente cobrado ou cobrável.

(…) O contribuinte, se for o caso, apenas recolhe, em dinheiro, aos cofres públicos, a *diferença* resultante desta operação matemática.”⁴⁵

Nesses termos, a técnica aplicada é a do *imposto sobre imposto*, que considera, para fins de creditamento, o imposto devido na operação anterior. A desvantagem originada a partir dessa concepção é que se não há tributo, ou se há exoneração (principalmente se esta é considerada um meio de afastar a hipótese de incidência, não dando nascimento nem mesmo à obrigação tributária) é que a operação subsequente suporta indevidamente ônus tributário que não deveria, a princípio ser pago ao Estado. A cadeia produtiva sofre as consequências, que são, por conseguinte, repassadas ao consumidor.

Há quem sustente, nesse caso, que seja afastado o prejuízo do contribuinte por meio do sistema de créditos presumidos, que passam a ser utilizados como moeda de pagamento dos impostos. Todavia, como salienta Carrazza, é de prima importância que não haja restrição ao princípio da não cumulatividade, nem que cause detrimientos ao contribuinte.⁴⁶ Deve representar, portanto, maiores vantagens para o sujeito passivo da obrigação tributária, sob pena de ser considerado inconstitucional.

Observa-se, por ora, que o sistema de créditos presumidos também pode causar demasiado embaraço legislativo, devido à sua complexidade e pelo fato de ter que sempre acompanhar lei/convênio que exonera, para que não haja prejuízo no setor produtivo ou para o consumidor final.

Pois bem. O que resta então para que a exoneração em impostos não cumulativos ocorra de maneira mais simplificada, sem prejuízo do contribuinte? O que resta, por consequência, é interferir na maneira em que os créditos são

45. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 380.

46. *Idem*, p. 389.

escriturados. Demonstrado que tanto a substituição tributária como a concessão de créditos presumidos são por demais desvantajosas, é preciso alterar o cerne da não cumulatividade, observando, não obstante, o fito arrecadatório do Estado e sua finalidade extrafiscal.

O prejuízo gerado pela exoneração tributária em ICMS e IPI advém do fato de não haver tributação (ou havendo, a menor) na etapa anterior, não dando direito ao crédito. O problema reside, portanto, no objeto que gera o crédito: a parcela devida ao fisco.

Tratando-se de não cumulatividade, como já exposto, os impostos correspondentes incidem sobre o *valor agregado* ao produto/serviço de acordo com o nível de produção. O melhor seria, dessa maneira, seria concentrar a técnica no valor da mercadoria/serviço: é a técnica da *base sobre base*.

Considerando o valor inerente de cada operação, ou seja, aquilo que foi agregado ao bem objeto de tributação, a não cumulatividade seria respeitada da mesma maneira e não haveria prejuízo para qualquer etapa na produção. Igualmente, a arrecadação estatal não seria atingida. É o que se demonstra (em alíquota de 10%):

	Operação 1	Operação 2	Operação 3	Operação 4
Valor da operação	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00	R\$ 400,00
Débito tributário	R\$ 10,00	R\$ 20,00	R\$ 30,00	R\$ 40,00
Crédito	_____	R\$ 10,00	R\$ 20,00	R\$ 30,00
Total pago	R\$ 10,00	R\$ 10,00	R\$ 10,00	R\$ 10,00

Na tabela acima, a técnica aplicada é a do *imposto sobre imposto*, em que a soma da arrecadação de todo o processo produtivo é R\$ 40,00. No sistema de *base sobre base* o resultado é o mesmo:

	Operação 1	Operação 2	Operação 3	Operação 4
Valor da operação	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00	R\$ 400,00
Crédito	_____	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00
Débito tributário	R\$ 10,00	R\$ 10,00	R\$ 10,00	R\$ 10,00
Total pago	R\$ 10,00	R\$ 10,00	R\$ 10,00	R\$ 10,00

O valor do crédito, nesse caso, é diferente, vez que se baseia na diferença de valores entre uma operação e outra, mas o resultado, para o fisco, é o

mesmo: R\$ 40,00 sobre toda a produção, em que os produtores participaram de maneira igualitária e em correspondência com o valor que agregaram à mercadoria/serviço.

Havendo qualquer espécie de exoneração, no sistema imposto sobre imposto, o resultado é bem diferente. Vale revisar:

	Operação 1	Operação 2 (isenta)	Operação 3	Operação 4
Valor da operação	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00	R\$ 400,00
Débito tributário	R\$ 10,00	_____	R\$ 30,00	R\$ 40,00
Crédito	_____	_____	_____	R\$ 30,00
Total pago	R\$ 10,00	_____	R\$ 30,00	R\$ 10,00

Houve nesse caso aumento de arrecadação: a isenção a uma das etapas favoreceu o Estado na quantia de R\$ 10,00, triplicando o valor a ser pago pelo agente da operação 3, caso não houvesse isenção. Note-se que nem o diferimento traria esse prejuízo para essa etapa. Se na segunda etapa fosse diferido o débito para com o fisco, considerar-se-ia o montante devido por este industrial (R\$ 10,00), transferindo-o para o momento subsequente, que teria este somado ao seu débito (R\$ 10,00 + R\$ 10,00 = R\$ 20,00).

	Operação 1	Operação 2 (diferida)	Operação 3	Operação 4
Valor da operação	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00	R\$ 400,00
Débito tributário	R\$ 10,00	R\$ 20,00	R\$ 30,00	R\$ 40,00
Crédito	_____	R\$ 10,00	R\$ 20,00	R\$ 30,00
Total pago/a pagar	R\$ 10,00	R\$ 10,00 (diferido)	R\$ 20,00 (R\$ 10,00 devido + R\$ 10,00 diferido)	R\$ 10,00

Entretanto, é sempre bom lembrar que diferimento não é exoneração tributária, conquanto não representa medida em que o Estado abre mão de seu crédito, tanto que a arrecadação, nesse caso, foi a mesma: R\$ 40,00.

Menciona Ricardo Lobo Torres que na não cumulatividade, o que interessa é tão somente o fato de que o tributo incide sobre o valor de cada etapa.⁴⁷ Com

47. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. vol. IV, p. 299.

atenção a esse critério, a isenção, no sistema base sobre base não gera tributação indevida:

	Operação 1	Operação 2 (isenta)	Operação 3	Operação 4
Valor da operação	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00	R\$ 400,00
Crédito	_____	R\$ 100,00 (não aproveitável)	R\$ 200,00	R\$ 300,00
Débito tributário	R\$ 10,00	_____	R\$ 10,00	R\$ 10,00
Total pago/a pagar	R\$ 10,00	_____	R\$ 10,00	R\$ 10,00

Da maneira explanada, cada sujeito passivo da obrigação tributária responde pelo fato gerador a que deu causa. Tendo o Estado explicitamente (por meio de lei, segundo o art. 97, I e II, do CTN, ou convênios – art. 100, IV, do CTN) afastado seu direito de receber de certo contribuinte, natural que o valor final arrecadado diminua, como diminuiu – R\$ 30,00. Sendo a base de cálculo o valor agregado, não há excesso na aplicação do imposto. Logo, a norma corresponde verdadeiramente com os ditames do Estado Democrático de Direito, cumprindo sua função extrafiscal de favorecer os agentes econômicos, sem demonstrar preferência por este ou aquele sujeito.

Nos dizeres de Paulo Caliendo:

“A exigência de não cumulatividade está na base de uma tributação neutra, justa e eficiente do mercado de consumo e, portanto, a manutenção de tributos em cascata somente pode decorrer de políticas fiscais arrecadatórias que violam os princípios básicos do ordenamento jurídico.”⁴⁸

Está claro que a exoneração, em qualquer de suas formas, pelo sistema do imposto sobre imposto, viola o princípio da não cumulatividade, fazendo o tributo incidir em cascata.

A adoção do sistema base sobre base, portanto, favoreceria o consumidor final. Tratando-se de tributação indireta, por óbvio que se o setor produtivo é beneficiado, o contribuinte de fato também o é. Todavia, devem existir critérios, como a seletividade e a capacidade contributiva que, servindo de balizadores, informarão qual a medida da tributação e quando ela deve ser afastada.

Em suma, se atento a isso, o administrador ou o legislador não prejudicarão as finanças públicas, o que possibilitará maior desenvolvimento do Estado, da economia e do consumidor como cidadão de uma democracia.

48. CALIENDO, Paulo, op. cit., p. 333.

5. CONCLUSÃO

O sistema tributário brasileiro, no que concerne aos impostos sobre consumo – IPI e ICMS, é claramente falho quando, junto ao tema, se insere o instituto jurídico da exoneração, em quaisquer das suas formas. Existe, por um lado, um conjunto de princípios concernentes ao direito tributário que devem ser observados, tais como a neutralidade, a seletividade e o respeito à capacidade contributiva. Estes, por sua vez, são colocados em segundo plano, gerando, muitas vezes, prejuízo para os contribuintes.

Há dano porque a Constituição – e o sistema normativo como um todo – demonstra contradição. Tanto o IPI como o ICMS são impostos plurifásicos e não cumulativos: quer dizer que, nas várias fases da produção, até o consumo, existe causa para tributar e que nenhum contribuinte deve pagar além da proporção devida em sua respectiva etapa.

E o prejuízo se torna ainda mais evidente porque qualquer exoneração, um ato de benemerência do Estado, rompe com a não cumulatividade, tornando a produção e o consumo ainda mais caros. O cerne da questão não é a desoneração em si, mas como a técnica não cumulativa responde quando compatibilizada com esse instituto.

Restou demonstrado que, nesse aspecto, é salutar que também a Constituição seja discutida, como um todo, pois sua finalidade é garantir a dignidade humana. Ora, a atividade arrecadatória não é um fim em si mesmo, mas um *meio* para que seja garantida a distribuição de riquezas, fazendo valer a *justiça fiscal*.

6. REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Alberto Carlos. *O dedo na ferida – Menos imposto, mais consumo*. Rio de Janeiro: Record, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças e à política fiscal*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964.
- BARRETO, Aires F. O princípio da não-cumulatividade na esfera estadual. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: Ed. RT, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BOTALLO, Eduardo Domingos. *IPI – Princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009.
- CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. São Paulo: Campus/Elsevier, 2008.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria da exoneração tributária do ICM – Competência exonerativa – Diferimento*. Tese de doutorado, Belo Horizonte, UFMG, 1981.
- _____. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1982.
- ELALI, André. *IPI: aspectos práticos e teóricos*. Curitiba: Juruá, 2005.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. ICMS – Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*. vol. 48. p. 14-24. São Paulo: Malheiros, abr.-jun. 1989.
- _____. *Teoria da norma jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
- _____; GRECO, Marco Aurélio (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação: uma visão funcional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito: introdução à problemática científica do direito*. 3. ed. São Paulo: Ed. RT, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- _____. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990. vol. 6, t. I.
- _____. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- PRADO, Danilo Vilela (org.); ALVES, Maria das Dores C. O. *As dificuldades de aplicação e cumprimento da legislação de nível regulamentar do ICMS/MG*. Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, 1994.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. vol. IV.
- YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrina

- A política fiscal e a tributação sobre o consumo, de Jeferson Teodorovicz – *RTrib* 93/161; e
- A tributação sobre o consumo no direito brasileiro, de Hugo de Brito Machado – *RT* 734/75.

Veja também Jurisprudência

- ICM – Alíquota reduzida – Pretensão de reconhecimento do direito ao crédito: *RT* 705/269.