



**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

Fernando Mauro Barrueco

A NÃO CUMULATIVIDADE NO ICMS

SÃO PAULO

Fernando Mauro Barrueco

A NÃO CUMULATIVIDADE NO ICMS

Trabalho de Monografia Jurídica apresentado ao Curso de Mestrado, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Tributário sob orientação do Professor Dr. JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES

**São Paulo
Dezembro/2013**

À Cleonice e Thomaz, meus pais, que sempre me incentivaram e me apoiaram nas minhas decisões, e que me ensinaram o verdadeiro valor do conhecimento.

A Claudinei Giardulli, meu saudoso tio, que me ensinou os valores da vida e que me despertou a paixão pelo Direito, mesmo não sendo um profissional da área.

À Ana Carolina, minha mulher, que sempre paciente me deu todo o suporte para seguir trilhando, com felicidade, carinho e amor.

AGRADECIMENTO

Na entrevista de aprovação para o mestrado da PUC/SP em 2012, com os Professores Paulo de Barros Carvalho e Robson Maia Lins, fui questionado de quanto tempo teria para me dedicar ao curso de Mestrado, prontamente respondi que no início da minha carreira, três coisas não poderiam estar juntas, que eram o conhecimento, o dinheiro e o tempo, e, que no momento da minha vida profissional eu estava em busca do conhecimento. Não sabia que o tempo se tornaria algo de tanto valor.

A esse valor intangível dedicado aos estudos, pude perceber a sua importância e o quanto é valioso, ainda mais podendo desfrutar desse tempo na presença do querido Professor Dr. José Artur Lima Gonçalves, pessoa que admiro e de inteligência impar, de qualidades irretorquíveis e amigo de longa data, pois em seu escritório iniciei minha carreira jurídica como estagiário há mais de 15 anos.

As aulas no decorrer do semestre se tornaram leves, simples e de fácil compreensão, pois de todos os professores que já tive até hoje, sem dúvida José Artur Lima Gonçalves tem uma das melhores didáticas de raciocínio lógico, com extrema concisão, que facilitam o aprendizado. Simplesmente uma pessoa brilhante e de espírito elevado, com humor apurado, o que deixavam as aulas mais leves e interessantes.

Assim, agradeço imensamente o semestre proporcionado pelo Professor Dr. José Artur Lima Gonçalves, que foi o meu guia orientador para que eu pudesse chegar ao final deste curso, com todo o estímulo, capaz de levar a me empenhar cada vez mais na busca da excelência no Direito Tributário.

“Não há, numa Constituição, cláusulas, a que se deva atribuir meramente o valor geral de conselhos, avisos ou lições. Todas têm força imperativa de regras, ditadas pela soberania nacional ou popular a seus órgãos”. (Ruy Barbosa)

“Sejam as lei claras, uniformes e precisas; porque interpretá-las é o mesmo, quase sempre, que corrompê-las”. (Voltaire)

RESUMO

BARRUECO, Fernando Mauro. A não cumulatividade no ICMS. 2º Semestre de 2013. Trabalho de Conclusão do Crédito para o Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário, Matéria de Direito Tributário, Dimensão Constitucional do Tributo Delimitação da Atividade Estatal – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP.

O presente trabalho busca trazer o entendimento da aplicabilidade da não cumulatividade no ICMS perante o Direito Constitucional Tributário Brasileiro, constante do dispositivo do art. 155, 2.º, I e II, “a” e “b” da Constituição Federal de 1988. O trabalho analisa de forma direta o instituto da não cumulatividade, passando-se primeiramente pelas noções de sistema, norma jurídica, competência jurídica impositiva e as restrições da não cumulatividade, bem como o mecanismo de apuração ou dedução e seus desafios encontrados perante a Constituição Federal Brasileira de 1988.

Palavras-chave: Direito Constitucional Tributário, noções de sistema, norma jurídica, competência tributária impositiva, não cumulatividade, restrições, ICMS, Constituição Federal de 1988, art. 155, 2.º, I e II, alíneas “a” e “b”

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

CAPÍTULO I – SISTEMA, NORMA E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA IMPOSITIVA

I.1 – Noções de Sistema
I.2 – Norma Jurídica
I.3 - Princípios informadores do Direito Tributário
I.4 - Competência tributária impositiva
I.5 - Regra Matriz de Incidência Tributária como instrumento de estudo analítico do Direito

CAPÍTULO II – O ICMS NO SISTEMA JURÍDICO

CAPÍTULO III – HISTÓRICO DA NÃO CUMULATIVIDADE NO ICMS

CAPÍTULO IV - A NÃO CUMULATIVIDADE NA CARTA MAGNA ATUAL

IV.1 – Noções Gerais
IV.2 – O mecanismo das deduções
IV.3 - O direito de crédito e a efetiva cobrança nas operações anteriores .
IV.4 - A desnecessidade da “efetiva cobrança” nas anteriores operações ou prestações

CAPÍTULO V - RESTRIÇÕES CONSTITUCIONAIS À NÃO CUMULATIVIDADE

V. 1 - Exceções da não cumulatividade – isenção e não incidência (Art. 155, § 2.º, II, da CF).....
V. 2 – Diferimento
V. 3 - Créditos de ICMS relativos a bens que se destinam ao ativo permanente
CONCLUSÃO
BIBLIOGRAFIA



**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

INTRODUÇÃO

Para o estudo da não cumulatividade no ICMS, necessário se faz passar pelos entendimentos sobre noções de Sistema consoante à Teoria dos Sistemas, pela Regra Matriz de Incidência Tributária e pela competência tributária impositiva. Conhecer a Teoria dos Sistemas é essencial para o entendimento do Sistema Jurídico Brasileiro, enquanto Direito Positivo, e, enquanto Ciência do Direito.

Iniciar qualquer análise sem a noção de sistema pode resultar em um amontoado desordenado de elementos, como adverte TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR.: “(...) o resultado da prevalência dessa concepção será a desordem, a insegurança, a imprevisibilidade, a liberação do arbítrio. O estímulo à prepotência. Será a negação do direito, no que ele tem de mais essencial, que é a sua significação normativa.”¹

Quando se estuda a Teoria dos Sistemas, deve-se atentar para a diferença entre a linguagem do Direito Positivo e a Ciência do Direito.

Enquanto o Direito Positivo tem seu caráter prescritivo a Ciência do Direito se ocupa em analisar o direito em textos descritivos sob a visão da dogmática

¹ FERRAZ JR, Tércio Sampaio, *Conceito de Sistema de Direito*, p. 173

jurídica e de estabelecer uma ordem, ambos os sistemas devem provocar vínculos de subordinação entre si.

Assim, conhecidas as noções de Sistema, Regra Matriz de Incidência Tributária e a Competência Tributária Impositiva, iniciar-se-á o estudo sobre o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), cuja competência encontra-se fundamento na Constituição Federal Brasileira de 1988 (CF), em seu artigo art. 155, 2º, I e II, “a” e “b”², em que estabeleceu sua característica principal, que é a não cumulatividade.

CAPÍTULO I – SISTEMA, NORMA E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA IMPOSITIVA

I.1. Noções de Sistema

Como toda palavra, Sistema apresenta seus vícios de ambiguidade. De forma figurativa, pode-se citar como exemplo, uma classe de aula, a qual é composta por mesa, carteiras, lousa, giz, suas quatro paredes, porta, janelas, com alunos, professor e todo material necessário para que se possa ocorrer as aulas.

² Art. 155 (...)

2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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, uma sala de aula é um Sistema, pois aglutina elementos que se harmonizam para criar a ideia de uma totalidade.

Nos ensinamentos da AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, “Na sua significação mais extensa, o conceito de sistema alude à ideia de uma totalidade construída, composta de várias partes – um conglomerado. A esta concepção conjugamos o sentido de organização, de ordem interna, para entendermos como ‘sistema’ o conjunto de elementos que se relacionam entre si e se aglutinam perante um referencial comum. Assim, onde houver a possibilidade de reunirmos, de forma estruturada, elementos que se conectam sob um princípio unificador, está presente a noção de sistema”³.

Para JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, “sistema jurídico compõe-se, pois de elementos aglutinados em torno de um conceito fundamental. Trata-se da reunião harmônica, ordenada e unitária de princípios e regras em torno de um conceito fundamental, formando o sistema jurídico, Dentro desse sistema jurídico gravitam subsistemas erigidos a partir de seus próprios conceitos aglutinantes”.⁴

O sistema é composto por um conjunto harmônico, dentro de um critério unificador, composto de elementos reunidos em torno de um conceito fundamental.

³ CARVALHO, Aurora Tomazini de, *Curso de teoria geral de direito: o construtivismo lógico-semântico*, Ed. Noeses, 2010, p. 122.

⁴ GONÇALVEZ, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda, Pressupostos Constitucionais*. 1^a Ed. 2^a. Tiragem, São Paulo: Malheiros Editores, p. 41

Também, nas palavras de HANS KELSEN, “trata o sistema de normas como uma ordem na qual uma norma retira seu fundamento de validade de outra norma, e assim sucessivamente, até encontrar-se a norma fundamental, que funciona como vínculo e origem comum de todas as normas integrantes do sistema”⁵.

5.

Pode-se dizer que o conceito de sistema é mais complexo do que o conceito das classes. As classes buscam a conotação comum entre os elementos, para se formarem, como por exemplo, as classes dos insetos, das aves, das estrelas, dos planetas etc. No caso de um sistema, os elementos que fazem parte, devem-se encontrar vinculados uns aos outros conforme as suas relações de subordinação e coordenação.

Um elemento para fazer parte de um determinado sistema deve satisfazer critérios de existência do sistema, diferentemente das classes que se atêm somente a critérios comuns entre os elementos. Como por exemplo, se o elemento “x” fizer parte do sistema “S”, para que seja parte integrante, “x” somente integrar-se-á o sistema “S” se “x” for pertinente ao sistema dentro de uma relação de coordenação e subordinação, caso “x” não se adeque aos critérios de existência e pertinencialidade do sistema, “S”, “x” não poderá fazer parte desse sistema.

Tal referência é importante, pois o fato da realidade social, do direito positivo e da Ciência do Direito se interagirem, não significa que um poderá modificar a situação diretamente do outro, pois os elementos que compõe um e

⁵ KELSEN, Hans, *Teoria Geral del Derecho y Estado*, pp. 129 e ss.

outro são diferentes e não se misturam. Assim, é importante de se trabalhar cada sistema desses como corpos de linguagem.

Para que uma realidade social, que pertence ao plano do “ser”, venha a fazer parte do plano do direito positivo, ou seja, do “dever ser”, necessário será a linguagem competente. Como por exemplo, se um indivíduo atravessar o sinal vermelho de um cruzamento, de madrugada, e, não existir naquele momento um agente policial que venha a autuá-lo, tal evento não terá qualquer significado para o mundo fenomênico, ou seja, não terá qualquer importância para o plano do direito positivo do “dever ser”, pois carecerá de linguagem competente.

A presente colocação, quanto à interação dos sistemas, pode ser concluída que a norma jurídica não é automática e infalível, afastando-se o posicionamento de PONTES DE MIRANDA quanto à sua posição de que a norma introduzida no ordenamento jurídico recebe tais características, diferentemente da posição defendida por PAULO DE BARROS CARVALHO de que a norma necessita de linguagem competente para ser automática e infalível.

Assim, no Brasil o ordenamento jurídico é composto por normas jurídicas, cuja organização em sistema é efetuada pelo jurista. O sistema jurídico brasileiro se insere no sistema social, que por sua vez abrange outros sistemas, como por exemplo, o político, o econômico, o religioso etc. No sistema jurídico positivado, é importante que seus limites sejam respeitados, para que o jurista siga a sua coerência interna de sentido, visando obter a sua compreensão global.

Seguir os limites do Sistema é importante para os aplicadores do direito, uma vez que extrapolados tais limites, pode-se deparar com distorções na aplicação da norma jurídica. Como mencionado, a interação entre os sistemas devem existir, mas sempre visando a linguagem competente para que se trabalhe cada um como corpo de linguagem.

I.2. Norma Jurídica

Dentro do Sistema jurídico brasileiro, o Direito é positivado em normas válidas, que compõem o sistema e se baseam em linguagem prescritiva, construída pelo próprio homem, na regulamentação do seu comportamento dentro da sociedade.

É justamente esta rede de normas jurídicas (construções linguísticas prescritivas) que se denomina sistema empírico do direito positivo.

Dentro desse sistema empírico do direito positivo, encontram-se normas de estrutura e normas de conduta: as normas de estrutura são aquelas que dizem respeito à atribuição de competências, ao método de produção de outras normas e à forma de organização e relacionamento das normas jurídicas entre si, ao passo que as de conduta são as que contém prescrições dirigidas ao comportamento humano.

Para se evitar ambiguidades que a expressão impõe, PAULO DE BARROS CARVALHO distingue (i) “norma jurídica em sentido amplo”, para aludir aos enunciados prescritivos, como significações que seriam construídas pelo intérprete, e (ii) “norma jurídica em sentido estrito”, para designar a composição

articulada dessas significações de modo a produzir mensagens com sentido deôntico-jurídico completo, isto é, normas que emanam a mensagem jurídica com sentido completo (se ocorrer o fato F, instalar-se-á a relação deôntica R entre os sujeitos S e S'). Uma coisa é falar em “enunciados prescritivos”, usados na função de prescrever condutas; outra, em “normas jurídicas”, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas de acordo com a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de proposições prescritivas.⁶

AURORA TOMAZINI DE CARVALHO faz a ressalva de que a norma não é um simples juízo, como a significação que se constrói de um enunciado isolado, mas um juízo estruturado na forma hipotético-condicional (estrutura mínima para se construir um sentido deôntico). Ainda para essa Autora⁷, o conceito ambíguo de norma jurídica é superado na medida em que o hermeneuta toma como evidentes os planos de manifestação do direito. O sistema jurídico positivo é composto de quatro subsistemas: S1 – plano dos enunciados prescritivos; plano material do direito; dado físico; S2 – planos das proposições isoladas; ou plano das significações isoladas do direito; ou plano da estrutura sintático-gramatical; S3 – plano das normas jurídicas em sentido estrito; ou significações jurídicas estruturadas na forma hipotético-condicional; S4 – plano da sistematização das normas. Caso o exegeta se restrinja aos planos S1 e S2 não estará apto a classificar normas jurídicas em sentido estrito, mas apenas em classificar enunciados e proposições isoladas. Para se classificar

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3^a ed., São Paulo: Noeses, 2009, p. 129.

⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de, *Curso de teoria geral de direito: o construtivismo lógico-semântico*, Ed. Noeses, 2010, p. 338.

normas jurídicas em sentido estrito o hermeneuta deve se voltar ao plano S3 (das significações deonticamente estruturadas).

Assim, com o escólio em PAULO DE BARROS CARVALHO⁸, “que os requisitos essenciais para que possamos falar em norma jurídica são a existência de uma norma deonticamente estruturada e a validade dessa norma perante um sistema jurídico específico. Por entendermos validade como um conceito de pertencialidade de uma norma perante um sistema, afirmamos que ela, validade, diz respeito à norma jurídica, em sentido estrito, porque só assim se atingirá o plano da sistematização das normas (S4), percorrendo-se todo o sistema jurídico na busca de sentidos.”

A construção da norma para o aplicador do direito dependerá da linguagem competente para que a norma seja aplicada e ocorra a construção de sentido.

A partir de proposições descritivas, em face desse sistema, desenvolve-se outra camada de linguagem. Trata-se do sistema da Ciência do Direito.

O sistema do direito posto pode ensejar a existência de lacunas e contradições entre as unidades do conjunto, independentemente da criação de meios tendentes a eliminá-los.

Todavia, isso não ocorre no Sistema da Ciência do Direito. No plano científico, a figura da contradição não existe, afinal vigora a observância estrita da lei lógica da não contradição. Tal sistema, portanto, é isento de contradições.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3^a ed., São Paulo: Noeses, 2009, p. 440.

Na visão da doutrina tradicional, lacuna no sistema do direito positivo é a ausência de norma que regula determinado caso concreto. Em TÁCIO LACERDA GAMA⁹, “necessário se faz analisar a questão da existência ou não de lacunas à luz da perspectiva dos sujeitos participante e observador. O observador, que tem liberdade para analisar o sistema jurídico segundo a linguagem descritiva, convive bem com a ideia de sistemas não unitários, contraditórios e incompletos, e consequentemente admite a existência de lacunas. Já, o sujeito participante, que está adstrito à linguagem prescritiva no mister de sua competência para criar normas individuais e concretas, adota a unidade, a coerência e a completude como pressupostos operacionais do sistema jurídico, porque não lhe é dado deixar de decidir sob o argumento de que não há norma disciplinando o caso concreto”.

AURORA TOMAZINI DE CARVALHO¹⁰, citando Hans Kelsen, ensina que a questão da existência ou não de lacunas está ligada à ideia de completude do sistema, apontando que há duas correntes principais: 1 - a que entende que não há lacuna no sistema, por haver no ordenamento jurídico regulação para todos os comportamentos humanos; e, 2 – a que defende a existência de lacunas, sob o argumento de este não poder prever todas as situações.

A primeira corrente entende que não há lacunas no sistema porque este é fechado e completo em termos de conjunto de casos e condutas, sendo que os

⁹ GAMA, Tácio Lacerda. Competência Tributária – Fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2011, p. 162.

¹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico). São Paulo: Noeses, 2010, p. 485.

comportamentos que não estiverem proibidos são permitidos. Com esse pressuposto o juiz sempre poderá aplicar uma resposta ao caso concreto.

A segunda corrente, embora defenda a ideia de que haja lacunas no sistema, também assevera que o juiz não deixa de aplicar o direito ao caso concreto, porque utiliza de meios para integrar a ausência de normas.

AURORA TOMAZINI DE CARVALHO¹¹ cita ainda Tércio Sampaio Ferraz Junior, que concluiu ser a “plenitude do sistema uma ficção”. Uma ficção de ordem prática no sentido de que é permitido ao juiz criar direito sem que este encontre no sistema uma norma que lhe satisfaça no ato de aplicação; uma ficção doutrinária de ordem prática que facilita ao jurista vencer os problemas de decidibilidade com o máximo de segurança.

Várias são as classificações adotadas para lacunas, conforme nos ensina a Autora, que cita a de Maria Helena Diniz: (i) lacunas normativas – ausência de norma no sistema que regule certos casos; v.g., crimes virtuais; (ii) lacunas ontológicas – a norma existe, mas não se aplica mais devido a mutações sociais, a exemplo do crime de adultério; (iii) lacunas axiológica – em que há ausência de norma justa, não obstante exista a norma, mas que o aplicador do direito a considera injusta, como no caso de proibição de aborto nos casos de anencefalia. Outras classificações são mencionadas pela Autora, quais sejam: (1) a de Alchourron e Buliygin, que vislumbraram as espécies de lacunas em (i) lacunas normativas, para significar ausência de prescrição normativa que se aplique a determinado caso

¹¹ *Idem, ibidem*, p. 486.

concreto; (ii) lacuna de reconhecimento, decorrente da vaguidade semântica dos conceitos normativos; (2) a de Tércio Sampaio Ferraz Junior, apoiado nas ideias de Zitelmann: (i) lacunas autênticas, como sendo a ausência de resposta na lei; e, lacunas não autênticas, para significar a falta de solução considerável justa; (ii) lacunas patentes e latentes, citando Canaris. Sendo que a primeira refere-se à falta de norma e a segunda ao caráter muito amplo da norma.; (iii) lacunas originárias e posteriores, com esteio nos entendimentos de Engish, as primeiras verificáveis desde o nascimento da lei e as segundas verificáveis em decorrência de modificações nas situações de fato ou valores pertinentes à ordem jurídica.

AURORA TOMAZINI DE CARVALHO¹², utilizando-se da visão da teoria do construtivismo jurídico lógico-semântico e da filosofia da linguagem, leciona que “[...] as lacunas, neste contexto, são problemas hermenêuticos enfrentados pelo intérprete quando da aplicação do direito”. Ensina ainda que a hermenêutica tradicional divide a interpretação do direito em duas vertentes: (i) uma declaratória, que diz o sentido do texto; (ii) outra integrativa, que serve para solucionar as lacunas. Para Autora, “[...] o intérprete não declara o sentido existente, mas apenas constrói de acordo com suas vivências linguísticas”. O que a hermenêutica tradicional chama de integração, a concepção doutrinária lógico-semântica a considera como um elemento substantivo contido no complexo processo interpretativo desenvolvido pelo sujeito cognoscente. Nesse sentido, o que há não são lacunas no direito positivo, mas lacunas existentes no processo de construção do sentido dos textos normativos, por não satisfazerem os ideais do aplicador. A

¹² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*. São Paulo: Noeses, 2010, Idem, ibidem, p. 487.

temática das lacunas não se caracteriza pela ausência de normas do direito positivo, mas por problemas de valoração do aplicador do direito na interpretação dos textos jurídicos-positivos, ou seja, quando o aplicador “[...] não encontra uma significação que satisfaça seus anseios axiológicos com ralação ao caso concreto”. Diante disso, deve o aplicador se socorrer de nova interpretação e de outra fundamentação jurídica.

Ainda na esteira dos ensinamentos de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO¹³, o sistema jurídico positivo é completo a favorecer solução jurídica ao caso concreto por meio do processo interpretativo. Tanto que, o sistema de direito positivo autoriza que o interprete aplique princípios para solucionar essas insatisfações interpretativas, a exemplo de: artigo 4º da Lei de Introdução do Código Civil (analogia, costumes e princípios gerais de direito); artigo 126 do Código de Processo Civil (analogia, costumes e princípios gerais de direito); artigo 108, do Código Tributário Nacional (analogia, princípios gerais de direito tributário, princípios gerais de direito público e equidade).

Portanto, pode-se pensar que a solução vai depender, mais uma vez do sistema de referência adotado. Para o observador, o cientista, o sistema de direito positivo não é completo; já para o aplicador, participante do direito positivo, o sistema apresenta-se completo, não se admitindo lacunas e contradições. As lacunas normativas e as antinomias reais para o aplicador, participante do sistema, serão sanadas por meio da utilização, confronto, sopesamento de valores e princípios, previstos e autorizados pelo sistema de direito positivo; quanto ao

¹³ *Idem, ibidem*, p. 491.

participante, cientista, este se caracterizará, não pela solução dada ao caso concreto, mas pela verdade ou não de suas críticas e proposições científicas.

Diante da noção de sistema jurídico, que via de regra significa o Sistema da Ciência do Direito ou o Sistema do Direito Positivo, as normas jurídicas, independentemente de sua natureza, em última análise buscam seu fundamento de validade na Constituição Federal. Esta, por sua vez, constitui o mais importante subsistema, pois está no ápice do ordenamento.

I.3. Princípios informadores do Direito Tributário

As proposições do Sistema constitucional tributário, por se encontrar no mesmo veículo introdutor, estão no mesmo nível hierárquico.

O Sistema tributário brasileiro é rígido, define competências, garantias aos contribuintes, e princípios tributários.

Os princípios aparecem na Constituição como diretrizes a ser observadas na compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO,¹⁴ no direito: “Utiliza-se o termo ‘princípio’ para (...) apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usado, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 7^a ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 1995. p. 90

estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma. Assim, nessa breve reflexão semântica, já divisamos quatro usos distintos: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estimula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma".

CELSO ANTÔNNIO BANDEIRA DE MELLO,¹⁵ trata os princípios no sentido que, se: "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 irremessível e seu arcabouço lógico e corrosão de uma estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que sustêm e alui-se toda a estrutura nelas esforçadas".

Dentre os princípios constitucionais gerais, podem ser citados como os mais expressivos: segurança jurídica, justiça, igualdade, legalidade, universalidade da jurisdição, ampla defesa e o devido processo legal, liberdade de trabalho, isonomia das pessoas constitucionais, direito de propriedade, irretroatividade das

¹⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *Curso de Direito Administrativo*, p. 546

leis, indisponibilidade dos interesses públicos, direito de petição, supremacia do interesse público ao do particular, entre outros.

Quanto aos princípios informadores do Direito Tributário, merecem destaque os seguintes princípios: estrita legalidade, anterioridade, irretroatividade da lei tributária, tipologia tributária, proibição de tributo com efeito de confisco, capacidade contributiva, uniformidade geográfica, não discriminação tributária, territorialidade da tributação, e indelegabilidade da competência tributária.

Quanto à “não cumulatividade”, muitos juristas entendem ser de ordem técnica e não um princípio do Direito Tributário. Deve-se entender nesse sentido, pois se trata de um comando constitucional técnico para que os tributos não sejam considerados cumulativos, permitindo-se o seu aproveitamento e compensação dos valores recolhidos na operação anterior na operação subsequente. Este comando técnico é o objeto deste estudo, o qual se deixa esclarecido que não se trata de um princípio, ou seja, passível de ser alterado na Constituição Federal se assim bem entender o legislador.

I.4. Competência tributária impositiva

No Brasil em virtude da rigidez de sua Constituição Federal, o legislador é pautado pelo catálogo constitucional dos tributos possíveis. Então, conforme a competência tributária impositiva, que são os limites de tributar aos entes políticos, não se pode dizer que exista uma hierarquia, pois cada ente tem o seu “catálogo constitucional de tributos possíveis”.

Para JOSÉ ARTUR DE LIMA GONÇALVES,¹⁶ “a respeito da repartição de competência tributária impositiva, relembrando que a Constituição toma o espectro total das possibilidades de criação de tributos e o reparte em três compartimentos estanques e confundíveis, segundo critérios material e territorial, outorgando-os à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Assim, cada uma das pessoas políticas recebe competência impositiva, podendo dela, utilizar-se ou não, sem interferência das demais pessoas políticas”.

Portanto, a República busca conferir segurança jurídica, criando um sistema absolutamente incompatível com a surpresa, em prol da proteção da confiança.

Dentro do sistema jurídico, pautado no direito positivo, cujas normas buscam validade na Constituição Federal, cujo Poder Constituinte elegeu o sistema republicano, todas as normas jurídicas ingressam no sistema do direito positivo por intermédio de uma outra norma, a qual é denominada de “veículo introdutor de norma”. É neste contexto que a expressão “fontes do direito” deve ser compreendida. Daí porque se diz que no sistema existem “normas introdutoras” e “normas introduzidas”.

Partindo das premissas acima, tem-se que as fontes do direito consistem nos fatos sociais, vertidos em linguagem competente, aptos a produzirem normas

¹⁶ GONÇALVEZ, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda, Pressupostos Constitucionais*. 1^a Ed. 2^a. Tiragem, São Paulo: Malheiros Editores. p. 89

introdutoras. Ou seja, são fontes do direito o conjunto de fatos aos dotados de juridicidade (tomado, aqui, a qualidade de enunciação e não como enunciados).

Os “fatos-fontes” são os fatos pela perspectiva da enunciação, ou seja, pelo processo, e não do enunciado, pelo resultado, que tomamos como as próprias normas introdutoras, construídas pelo órgão competente do sistema.

Consideram-se fontes do direito positivo os eventos sociais revertidos em linguagem competente, ou seja, as fontes materiais.

Assim, as fontes são os acontecimentos jurídicos produtores de normas jurídicas.

Em outras palavras, as fontes da Ciência do Direito advém do conjunto de elementos que auxiliam na interpretação e na compreensão do fenômeno jurídico, tomado como a linguagem prescritiva em que se verte o direito.

Conforme definição das fontes do direito, as normas são introduzidas no ordenamento jurídico, respeitando-se os limites da Competência tributária impositiva.

A Competência tributária impositiva é a parcela de poder legislativo outorgada às pessoas políticas para descrever legislativamente regras matrizes de incidência tributária, competência essa que, em um Estado organizado, sob forma federativa, deve ser objeto de repartição entre estas diversas e simultâneas competências inaugurais existentes no mesmo território.

A Constituição Federal impõe repartição rígida e exaustiva da competência tributária impositiva, por meio da referência à materialidade das regras matrizes de incidência tributária passíveis de serem criadas pelos legisladores competentes.

Não se deve confundir Capacidade Tributária com Competência Tributária, uma vez que esta se situa no campo constitucional.

Assim, pelo Princípio da indelegabilidade da competência tributária, não seria possível a alteração sem que pudesse alterar o pacto federativo, que por sua vez é protegido pelo artigo 60 da Constituição Federal de 1988, como cláusula pétreia. Todavia, a capacidade tributária ativa é transferível.

I.5. Regra Matriz de Incidência Tributária como Instrumento de estudo analítico do Direito

Diante da competência tributária que é tarefa soberana e exclusiva do Poder Legislativo, compete-lhe a descrição completa e acabada da regra matriz de incidência tributária, não podendo ser suprida ou complementada por qualquer outro titular do poder público.

A Regra Matriz de Incidência Tributária, que é instrumento para o estudo analítico do Direito, definiu-se de “hipótese de incidência” a descrição legal do fato e suas circunstâncias gerais e de “fato imponível” sua efetiva ocorrência, num determinado tempo e lugar. Para fins de incidência, então, há dois momentos lógicos e cronológicos: a descrição legal dos fatos potenciais de criar relações jurídicas de

natureza tributária (hipótese de incidência) e a realização efetiva desse fato (fato imponível).

Nesse contexto, é importante frisar que não raramente o termo “fato gerador” é utilizado nos dois contextos, ou seja, às vezes como sinônimo de “hipótese de incidência” e às vezes como sinônimo de “fato imponível”, razão pela qual cabe ao intérprete enquadrá-lo na situação técnica apropriada.

A hipótese de incidência, conforme visto, descreve legalmente um fato. Ou seja, ela formula hipoteticamente situações prévias e genéricas. É o espelho do fato; sua imagem conceitual; seu desenho. Trata-se, assim, de um conceito abstrato criado pelo legislador, possuindo status de uma “categoria jurídica”. Como tal, a h.i. é una e indivisível.

Esses aspectos, na verdade, compõe o próprio caráter de unicidade da hipótese de incidência e são imprescindíveis para o fenômeno da incidência tributária. Na prática, tais aspectos não vêm necessariamente expressos na lei, podendo estar presentes de forma esparsa no texto legal, ou até mesmo de forma implícita no sistema jurídico. É tarefa do intérprete reconhecer e identificar os aspectos, que são designados por: 1) aspecto pessoal; 2) aspecto material; 3) aspecto temporal; 4) aspecto espacial; e 5) aspecto quantitativo.

Determinada a Regra Matriz **de** Incidência Tributária do tributo, muitos juristas os classificam com o objetivo de estudá-los. Por sua vez o ato de classificar constitui tarefa subjetiva e depende diretamente dos critérios definidos pelo agente classificador.

CAPÍTULO II – O ICMS NO SISTEMA JURÍDICO

Conhecer e saber dos limites do Sistema jurídico é essencial para os aplicadores do direito. A obediência desses limites, para que os elementos de cada sistema não se misturem, faz com que a segurança jurídica e a previsibilidade possam coexistir de forma harmônica, obedecendo-se o ordenamento jurídico, em total consonância com os mandamentos constitucionais. Não respeitas tais limites é possível se deparar com distorções na aplicação da norma jurídica. Sem dúvida a interação entre os sistemas deve existir, mas sempre visando a linguagem competente para que se trabalhe cada um como corpo de linguagem.

Diante do Sistema jurídico com todos os seus elementos, as normas jurídicas, independentemente de sua natureza, devem buscar seu fundamento de validade na Constituição Federal. Esta, por sua vez, constitui o mais importante subsistema, pois está no ápice do ordenamento.

Assim, o Sistema tributário brasileiro é rígido, define competências tributárias impositivas, garantias aos contribuintes, e princípios informadores do Direito Tributário.

Portanto, os princípios aparecem na Constituição como diretrizes a ser observadas na compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas, seguindo-se todo o construtivismo lógico semântico para a formação do sistema jurídico que conhecemos.

Na Constituição Federal Brasileira de 1988 (CF), em seu artigo art. 155, 2º, I e II, “a” e “b”, de que trata da competência tributária impositiva aos Estados e Distrito Federal, o Constituinte concedeu a competência para a criação do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), cuja principal característica é a não cumulatividade.

A competência dos Estados e do Distrito Federal estabelece que esses entes políticos, a eles competirão instituir impostos sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

O ICMS é um tributo indireto, eis que o contribuinte de direito recolhe o tributo, mas transfere o ônus financeiro para o contribuinte de fato, com diversas peculiaridades e norteado por diferentes princípios, dentre os quais se destaca o comando da não cumulatividade.

Antes de se adentrar ao enfoque do presente estudo sobre a não cumulatividade, vale a pena demonstrar, em consonância com os ensinamentos do Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, a Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS, que se desdobra em antecedente e consequente:

ANTECEDENTE

- 1) Critério Material: realizar operações relativas à circulação de mercadorias e serviços;
- 2) Critério Espacial: qualquer lugar do território do Estado ou do Distrito Federal;

3) Critério Temporal: saída das mercadorias do estabelecimento e serviços.

CONSEQUENTE

1) Critério Pessoal:

- a) Sujeito ativo: é o Estado ou Distrito Federal,
- b) Sujeito passivo: aquele que promoveu a realização do fato.

2) Critério Quantitativo:

- a) Base de cálculo: é o valor da operação que deu causa a saída das mercadorias;
- b) Alíquota: $x\%$ (o percentual da alíquota é estabelecido por cada ente federado).

O comando da não cumulatividade constitui uma limitação ao poder de tributar e, portanto, uma garantia do contribuinte que deve ser observada pelos entes federados competentes.

O ICMS em decorrência da não cumulatividade, em cada operação de circulação de mercadoria ou de prestação de serviço, os quais constam do art. 155, inciso II da CF, determinará o surgimento de crédito em favor dos contribuintes.

Como será desenvolvido neste trabalho, é essência da não cumulatividade, que o contribuinte final pague o valor da alíquota determinada pelo legislador, recuperando-se todos os créditos do imposto pago nas cadeias ou operações anteriores. Isto ao final gerará o real valor do imposto pago pelo contribuinte, na condição de consumidor final, sobre o preço praticado no encerramento da cadeia fiscal. Se no decorrer dessa cadeia fiscal, um dos contribuintes intermediários pagar o imposto, que não seja utilizado como crédito na

operação posterior, estar-se-á diante do pagamento do tributo "em cascata", com infração direta ao comando constitucional da não cumulatividade.

Esse fundamento deixado pelo legislador acerca do aproveitamento do crédito anterior em restrita obediência à não cumulatividade, foi bem observado pelo Professor ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹⁷, que assim pontuou:

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

A cumulatividade era uma das características do tributo que originou o ICMS, diferentemente do que é previsto atualmente na Constituição Federal vigente, conforme histórico abaixo.

CAPÍTULO III – HISTÓRICO DA NÃO CUMULATIVIDADE NO ICMS

O antecessor do ICMS, o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), era um tributo plurifásico e cumulativo que incidia "em cascata" sobre todas as fases da circulação das mercadorias, desde a produção até o consumo. A exação onerava sobremaneira o consumidor final, que com a incidência a cada venda, acabava por arcar com uma elevada carga tributária.

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio, "ICMS", 4^a ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p.173

O imposto não cumulativo surgiu na França, com a criação da *taxe sur la valeur ajoutée*¹⁸, pelo fato de este ter sido o primeiro país industrializado a ter notado os prejuízos trazidos pela cumulatividade de um imposto.

A criação francesa foi reproduzida no Brasil em 1965. Nesse contexto, também com uma Reforma Tributária, instituiu-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) – ainda sem o S – substituindo o IVC, e criando uma sistemática que buscava eliminar os efeitos perniciosos da cobrança cumulativa do imposto sobre o consumo.

Assim, com a Emenda Constitucional 18/65 a não cumulatividade foi elevada à condição constitucional. Contudo, a definição dos limites que tal comando representava, não foram tratados pela emenda, que delegou a lei complementar tal dever.¹⁹

Ato contínuo, com a vigência da Constituição de 1967, manteve-se a técnica, cabendo o disciplinamento ainda à lei infraconstitucional, através dos art. 24, § 5º e posteriormente modificada a matéria no art. 23 pela Emenda Constitucional 23/83²⁰.

¹⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 368.

¹⁹ POMMORSKY, Eduardo Fuser. A não-cumulatividade na nova Reforma Tributária (PEC nº 233). Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2106, 7 abr. 2009 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/12585>>. Acesso em: 22 jun. 2013.

²⁰"Art. 24. (...)

§ 5º - O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior."

Finalmente, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a não cumulatividade ganhou contornos definitivos, estabelecendo-se exaustivamente o conteúdo do direito ao abatimento, sem qualquer menção a lei infraconstitucional, sendo: "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."

CAPÍTULO IV - A NÃO CUMULATIVIDADE NA CARTA MAGNA ATUAL

IV.1. Noções Gerais

Explicitada a origem da não cumulatividade, cumpre elucidar sua função no ICMS.

Diz-se que o ICMS é um tributo indireto porque não é suportado economicamente pelo contribuinte de direito, eis que este transfere o encargo financeiro para o contribuinte de fato.

Em razão da não cumulatividade, o contribuinte de direito compensa com o ICMS devido na operação ou prestação atual o imposto estadual cobrado nas

"Art. 23. (...)

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

operações ou prestações anteriores do processo de circulação de mercadorias ou prestação de serviços.

A não cumulatividade leva em consideração o ciclo produtivo como um todo e tem por função distribuir, de maneira equitativa, a carga tributária de maneira que cada contribuinte suporte a parte que lhe cabe no ciclo.

Em sendo assim, o caráter não cumulativo do ICMS proporciona a observância dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da livre iniciativa, eis que impõe ao legislador infraconstitucional a instituição de imposto que seja uniforme e observe a capacidade econômica de todos os que se encontrem na mesma situação.

Releva notar que o professor JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, com a maestria que lhe é peculiar, relaciona os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da proibição do efeito confiscatório com a não cumulatividade, apesar de tratar o comando técnico como princípio constitucional, consoante se infere da transcrição abaixo:

Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva mantêm congruência com o princípio da não cumulatividade. O objetivo último da produção e circulação de mercadorias e prestação de serviços é o consumidor final. É para a satisfação de suas necessidades que está direcionada a atividade dos produtores, das empresas industriais, comerciais, prestadoras de serviços etc. Estes, por sua vez, no

desenvolvimento de suas atividades, submetem-se irrestritamente ao comando constitucional contido nos arts. 170 e seguintes, que lhes impõem o dever de observância à valorização do trabalho, da existência digna e da justiça social. Obriga-lhes, ainda, o respeito e a defesa do consumidor.

Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, por seu turno, são comandos constitucionais endereçados ao legislador ordinário. A ele incumbe a tarefa de instituir impostos que sejam uniformes e que respeitem a capacidade econômica de todos aqueles que estejam na mesma situação jurídica. Assim, deverá o legislador impor aos agentes do ciclo de produção/comercialização/prestação de serviços, uma única regra de comportamento, para que a carga tributária incorporada ao preço das mercadorias seja uniforme. Sendo referidos tributos submetidos ao postulado da não cumulatividade, não será possível que algumas pessoas sejam mais beneficiadas do que outras no transcorrer do ciclo produtivo/comercial.

Outrossim, alinhando o princípio da proibição do efeito confiscatório dos tributos com o princípio da não cumulatividade, pode-se observar que os mesmos se tocam e se complementam. Supondo-se que em algum momento, ou em determinada operação, o ente tributante venha a estabelecer a proibição total ou parcial do dever-poder do contribuinte de creditar-se do imposto incidentes nas operações anteriores, estará ele, a um só tempo, provocando o efeito cumulativo, condutor de um aumento

artificial no preço das mercadorias, produtos e serviços em prejuízo do consumidor final.

Do mesmo modo, também estará acarretando um efeito confiscatório, porque sobre o mesmo preço está ocorrendo mais de uma incidência do mesmo imposto, a retirar de cada um dos agentes do ciclo, mais imposto do que o efetivamente devido.²¹

Extrai-se do contexto acima que a não cumulatividade possui estreita relação com os basilares princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e da proibição do efeito confiscatório.

A não cumulatividade caracteriza-se como um verdadeiro imperativo constitucional, que deve ser observado pelo Estado. Tal comando faz parte das garantias fundamentais do contribuinte em relação ao Estado Fisco, e por constar na Constituição Federal, deve ser respeitado como regra constitucional.

É de se destacar a posição do professor HUGO DE BRITO MACHADO, que defende que a não cumulatividade do ICMS constitui um grave defeito do sistema tributário brasileiro:

O grande número de dispositivos introduzidos na Constituição na tentativa de normatizar adequadamente a compensação do imposto em cada operação é expressivo da inadequação dessa técnica para um imposto

²¹ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e Prática*. 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 210-211.

estadual numa Federação com enormes desigualdades econômicas entre as suas diversas unidades e com a dimensão territorial de nosso País.²²

O referido autor tributarista arremata o seu posicionamento apontando as seguintes desvantagens da técnica da não cumulatividade:

- 1^a. Torna complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram tanto o fisco como os contribuintes.
- 2^a. Enseja o cometimento de fraudes praticamente incontroláveis.
- 3^a. Exige normatização minudente, que não consegue evitar situações nas quais se revela flagrantemente injusta.
- 4^a. Atinge mais pesadamente a atividade agropecuária, e em seguida a atividade industrial, ou, em outras palavras, faz o imposto mais pesado exatamente para aquelas atividades que mais produzem riqueza.
- 5^a. Com alíquotas elevadas, de até 25% (vinte e cinco por cento), estimula fortemente a evasão do imposto.
- 6^a. Praticamente impede a outorga de isenções, que restaram, com a vedação do crédito respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento de incidência.
- 7^a. Tem gerado fortes atritos entre o fisco e os contribuintes, sendo responsável pela quase-totalidade das questões levadas a juízo nos últimos vinte anos.²³

²² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 398.

²³ *Ibidem*, p. 398.

Em que pese o entendimento do nobre tributarista, a não cumulatividade é de suma importância, tendo em vista que proporciona o direito a crédito a favor do contribuinte e a sua retirada do sistema tributário brasileiro causaria sérios problemas à estrutura do Estado, onerando o consumidor final.

A cumulatividade do ICMS geraria um custo exacerbado aos preços dos produtos e serviços comercializados. Isto, certamente, aumentaria o custo de vida da população e tornaria mais caro o processo produtivo e comercial.

Para se dimensionar a importância desse conteúdo constitucional, contido no art. 155, 2º, I, vale a lição do Professor ROQUE ANTONIO CARRAZZA²⁴, segundo o qual:

(...) a dicção constitucional "compensando-se o que for devido (...)" confere, de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS o direito de abatimento, oponível, "*ipso facto*", ao Poder Público no caso de este agir de modo inconstitucional, seja na instituição (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do tributo.

No mesmo sentido, manifesta-se o Professor PAULO DE BARROS CARVALHO²⁵:

²⁴ CARRAZZA, Roque Antônio, "ICMS", 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 172

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, "A Regra-Matriz do ICM", inédita, 1981.

O primado da não-cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Pública. E tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICMS e ao IPI consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo ‘contribuinte’, de considerar-lhe os créditos, ainda que contra sua vontade.

Assim, o *status* constitucional do conceito da não cumulatividade confere ao contribuinte o direito amplo de fruir do abatimento sem reservas ou condições além daquelas estritamente previstas no texto da Constituição.

ODMIR FERNANDES, acerca do assunto, explicita que:

O princípio constitucional da não-cumulatividade pode ser entendido também como uma técnica de crédito e débito: crédito pelas entradas e débito pelas saídas. As entradas de mercadorias destinadas à comercialização ou emprego na industrialização geram um crédito do imposto destinado a *compensar, abater, ou deduzir* com o mesmo imposto que for devido pelas operações com as mesmas mercadorias ou com os produtos então resultantes.²⁶

²⁶ FERNANDES, Odmir. Arts. 52 a 58. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 300.

Sob esse prisma, cabe consignar a lição de VITTORIO CASSONE que entende que a não cumulatividade é um princípio, porque constitui parte integrante do imposto estadual em cotejo:

A não cumulatividade é, mais do que uma regra, um princípio, porque parte integrante da própria moldura desse imposto, porquanto, se é verdade que ele incide sobre "operações de circulação" e de "prestação de serviços", não é menos verdade que suas múltiplas e seqüenciais incidências recaem sobre o que poderíamos chamar de "campo residual da base de cálculo. No STF é tido como técnica de tributação (...) ²⁷

Insta salientar que a não cumulatividade, para HUGO DE BRITO MACHADO, caracteriza-se como princípio e como técnica. Trata-se de um princípio quando mencionada pela Constituição no artigo acima e, de uma técnica, quando se considera o modo pelo qual se operacionaliza o princípio:

É um princípio, quando enunciada de forma genérica, (...) como está no dispositivo que se reporta ao ICMS dizendo que esse imposto "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." Em tais enunciados, embora já esteja de certa forma definido o que se deva entender por não-cumulatividade, não se estabelece exaustivamente o modo pelo qual esta será efetivada. Não se estabelece

²⁷ CASSONE, Vittorio. Arts. 52 a 62. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional* (arts. 1º ao 95). 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, 1v, p. 511.

a técnica. Tem-se simplesmente o princípio. A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio.²⁸

Ao tratar do conteúdo constitucional conferido pela atual redação da Magna Carta ao que diz respeito à não cumulatividade, o ilustre Professor ROQUE ANTONIO CARRAZZA²⁹ pontua que:

Não estamos, na hipótese, diante de simples recomendação do legislador constituinte, mas de norma cogente que, por isso mesmo, nem o legislador ordinário, nem o administrador nem, muito menos, o intérprete podem desconsiderar.

Assim, não pode o legislador infraconstitucional, muito menos o administrador público, disciplinar sobre o instituto da não cumulatividade. Qualquer norma dessa categoria que venha a ampliar ou a restringir o comando, estará infringindo a Carta Magna, mesmo que o fiscal ao seu contragosto não queira aceitar crédito de operação anterior, a primazia da técnica Constitucional deverá imperar, de forma plena e eficaz, apesar que o entendimento deste trabalho é de que o comando constitucional não se trata de um princípio constitucional e sim de uma técnica de mecanismos de deduções, a qual foi elevada a *status* constitucional.

IV.2. O mecanismo das deduções

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e Defeitos da Não-Cumulatividade do Tributo no Sistema Tributário Brasileiro. In: GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Fundamentos do PIS e da Cofins e o regime jurídico da não-cumulatividade*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 217-218.

²⁹ CARRAZZA, Roque Antônio, "ICMS", 4^a ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 174

O sistema adotou o mecanismo de abatimento, ou se quiser assim definir, de deduções.

O ICMS não será cumulativo por que em cada operação ou prestação é devido ao contribuinte a dedução ou abatimento, correspondente ao montante cobrado nas operações praticadas anteriormente na cadeia fiscal.

Atualmente existem várias Repercussões Gerais no Egrégio Supremo Tribunal Federal que discutem situações de não aceitação pela Fazenda Pública Estadual de créditos de ICMS em total desrespeito a não cumulatividade. Somente para ilustrar o presente trabalho, a matéria encontra-se em discussão no Recurso Extraordinário 635688, autuado em 2011, em que tem como Ministro Relator Gilmar Mendes, cujo objeto é o aproveitamento integral de créditos do ICMS pagos na operação antecedente em hipóteses de redução parcial da base de cálculo na operação subsequente³⁰.

O que se espera de Repercussões Gerais que tratam matérias nesse sentido, como a mencionada, que sejam nesses casos, respeitado a não cumulatividade e o contribuinte possa se valer dos créditos de operações anteriores, de forma ampla e plena.

Assim, são as lições de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, em sua obra emblemática “ICMS”, *in verbis*:

³⁰ STF, RE 635688, disponível em:
<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4034956>

(...) a garantia constitucional do abatimento – que deflui diretamente do art. 155, 2º, I, da CF – é que, portanto, confere ao ICMS o chamado “caráter não-cumulativo”. Esta propriedade se perde quando, sob pretextos vários (salvo os apontamentos no art. 155, 2º, II, da mesma Lei Maior), é negado ao contribuinte a faculdade constitucional de realizar, ‘in concreto’ tal abatimento.

Nas operações de dedução ou abatimento, leva-se em conta, nas operações realizadas, certo período de tempo (30 dias). Se créditos forem maiores que débitos, inexiste imposto a pagar, senão créditos a transferir para o próximo período de apuração.

As operações de dedução ou abatimento são operadas através de pagamentos em dinheiro e, ou, créditos, decorrendo-se por meio de compensação, feita pelo próprio contribuinte, entre débitos e créditos, na escrituração fiscal, ou conta corrente fiscal como é conhecida.

IV.3. O direito de crédito e a efetiva cobrança nas operações anteriores

Para compreensão do texto constitucional, importante é fixar entendimento sobre o termo utilizado empregado, ou seja, o termo “cobrados”, que é adotado quando é tratado o princípio na não cumulatividade.

Diante de uma leitura apressada do texto constitucional, pode-se interpretar que o montante cobrado somente poderia ser abatido na operação posterior, caso tivesse efetivamente sido cobrado nas operações anteriores pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Também, há quem sustente que a não cumulatividade somente poderia ser aplicado nos casos em que o ICMS fosse cobrado em relação à mesma mercadoria ou ao mesmo serviço. Ledo engano. Assim, será demonstrado que não é esse o mecanismo adotado diante da melhor interpretação da Carta Maior.

IV.4. A desnecessidade da “efetiva cobrança” nas anteriores operações ou prestações

ALCIDES JORGE COSTA entende que o termo “cobrado”, no antigo ICM, plenamente aplicável ao atual ICMS, deva ser interpretado como “incidido” e não “exigido”.³¹

Em uma cuidadosa leitura do texto constitucional, para que o contribuinte tenha direito ao crédito, independe que na operação anterior, para surgir, tenha ocorrida a efetiva cobrança do ICMS.

Não consta qualquer restrição na Constituição Federal Brasileira de 1988 quanto à efetivação da cobrança do crédito nas operações anteriores para que o contribuinte se valha dos créditos na operação posterior. Não será por conta disso,

³¹ COSTA, Alcides Jorge, “ICM na Constituição e na Lei Complementar, Resenha Tributária, 1978, p. 156

que a lei infraconstitucional poderá restringir esse direito. Fato este que esbarrará na não cumulatividade.

Nas palavras de ROQUE ANTONIO CARRAZZA³², “isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes, deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lança-lo (salvo é claro por motivo de isenção ou não incidência). Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido.”

Está-se diante da norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata, que independe para repercutir seus efeitos, de edição de normas inferiores que explicitem os seus efeitos e o seu alcance já determinado em seu texto.

CAPÍTULO V - RESTRIÇÕES CONSTITUCIONAIS À NÃO CUMULATIVIDADE

V.1. Exceções da não cumulatividade – isenção e não incidência (Art. 155, § 2.º, II, da CF).

Em julgamento marcante do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 174.478-2/SP,³³ ocasião em que se equiparou o benefício da redução da base de cálculo do imposto a uma espécie de isenção parcial, é importante conceituar, ainda que de maneira superficial, os institutos da imunidade,

³² CARRAZZA, Roque Antônio, "ICMS", 4^a ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 176

³³ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 174.478-2/SP. Relator Ministro Marco Aurélio, Redator para o acórdão o Ministro Cezar Peluso, Tribunal Pleno, data do julgamento 17/03/2005, publicado no DJ em 30/09/2005.

da não incidência, da isenção e da redução da base de cálculo, para melhor entendimento do assunto.

Repisa-se, é importante compreender os conceitos desses institutos, bem como suas diferenças para que se possa analisar a posição dos Ministros da Corte Suprema.

O fenômeno da imunidade, em breve síntese, afasta desde sempre qualquer mecanismo de incidência, vale dizer, qualquer captura de fato jurídico.

Frise-se que o constituinte não outorgou competência tributária e, posteriormente, retirou-a dos entes federados. Ele já conferiu a competência delimitada e, portanto, a imunidade é um recorte desde sempre da competência tributária.

Por outro lado, a incidência é o fenômeno que capta fatos do mundo real e os tornam jurídicos.

A não incidência, por sua vez, ocorre quando o legislador infraconstitucional competente, podendo decretar o imposto, abstém de fazê-lo.

Costuma-se dizer que a imunidade é uma forma constitucional de não incidência, pois quando há imunidade, não há incidência. A frase é verdadeira, mas contém um defeito de tautologia. Ora, é impossível incidir quando é imune. Dizer que na imunidade não incide não se acrescenta em nada.

Vale a pena citar a distinção feita entre isenção, não incidência e imunidade pelo professor HUGO DE BRITO MACHADO:

- a) Isenção é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação;
- b) Não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o seu suporte fático (...)
- c) Imunidade é o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas.³⁴

PAULO DE BARROS CARVALHO, por sua vez, aduz que é praxe da doutrina tributária brasileira estudar os institutos da imunidade e da isenção em conjunto, ressaltando pontos comuns entre as duas figuras normativas.

Porém, de acordo com ele, essa visão não se conforma com o papel que as normas de imunidade e de isenção desempenham no sistema tributário brasileiro.

O festejado autor sublinha tão somente três sinais comuns entre esses institutos: “a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária.”³⁵

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 252.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 204-205.

No restante, existe uma grande diferença entre a imunidade e a isenção.

Merce transcrição a exposição do autor sobre o assunto:

O preceito da imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo.³⁶

Feitas essas breves comparações entre os institutos tributários, cumpre abordar com mais cautela o instituto da isenção.

Inicialmente é de se registrar que existem inúmeras posições doutrinárias para explicar o fenômeno isenção. Apesar de o estudo aprofundado delas não ser o foco do presente trabalho, é importante trazer algumas premissas acerca do tema.

A corrente tradicional ou clássica, influenciada pelos ensinamentos de RUBENS GOMES DE SOUSA e de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, considera que a isenção é um favor legal que consiste na dispensa do pagamento do imposto.

1. ³⁶ *Ibidem*, p. 205.

Para quem perfilha dessa corrente, há uma ordem cronológica de normas, ou seja, primeiro surge a norma jurídica tributária e depois a norma de isenção.

Assim, com a ocorrência do fato gerador, haveria a incidência da norma jurídica tributária, com o consequente nascimento da relação jurídica tributária e a posterior dispensa do pagamento em razão da isenção.

Inclusive, o Código Tributário Nacional no artigo 175 adotou essa posição ao disciplinar que a isenção exclui o crédito tributário:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II – a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

ALFREDO AUGUSTO BECKER, numa outra linha de pensamento, explica que quando há norma de isenção a regra de tributação não incide, inexistindo, portanto, relação jurídica tributária. Segundo o renomado autor, a norma de isenção incide para que a norma de tributação não consiga incidir.

Por seu turno, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, trilhando o caminho aberto por Becker, caracterizou a isenção tributária como hipótese de não incidência legalmente qualificada.

PAULO DE BARROS CARVALHO, com a disciplina que lhe é peculiar, elenca as várias teses acima sintetizadas acerca da isenção:

Clássica é a tese de que a isenção é um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo devido. Sensível a reclamos de ordem ética, social, econômica, política, financeira etc., a autoridade legislativa desonera o sujeito passivo da obrigação tributária de cumprir o dever jurídico de recolher o gravame, mediante dispositivo expresso de lei. Toma-se como premissa que o fato jurídico ocorre, normalmente, nascendo o vínculo obrigacional. Por força da norma isentante, opera-se a dispensa do débito tributário. Essa posição doutrinária teve em RUBENS GOMES DE SOUSA (o principal co-autor do Anteprojeto do Código Tributário Nacional) seu grande patrono (...)

Insurgindo-se contra os fundamentos da postura clássica, ALFREDO AUGUSTO BECKER, inspirado na divisão das normas jurídicas de PONTES DE MIRANDA (normas juridicizantes, desjuridicizantes e não-juridicizantes) e em postulados da Teoria Geral do Direito, procurou demonstrar o inconsistente artifício sobre que se levantava a tese da isenção como favor legal que desobrigava o sujeito devedor do cumprimento da prestação tributária, dizendo que a lógica dessa definição estaria correta apenas no plano pré-jurídico da política fiscal, quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica de isenção. Termina por afirmar que o conceito isentante tem por fim justamente negar a existência da relação jurídica tributária. A regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES aprofundou as investigações de Becker, provando, por diversas maneiras, o descabimento jurídico da vertente tradicional (...) Sua proposta conduz o pensamento para ver nas isenções tributárias hipóteses de não incidência legalmente qualificadas.

Outra teoria científica de peso, no caminho descritivo das isenções tributárias, enxerga o instituto como *fato impeditivo*, encartado normativamente na regra isencial, e que teria a virtude de impedir que certas situações fossem atingidas pelo impacto da norma que institui o tributo.³⁷

O renomado tributarista, PAULO DE BARROS CARVALHO, tece críticas a todas as correntes expostas, concluindo que a isenção ataca qualquer um dos critérios que compõem a regra matriz de incidência tributária, atingindo o critério material, espacial, temporal, pessoal ou quantitativo.

Merecem destaque as palavras do Autor:

(...) a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, *parcialmente*. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente.³⁸

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 519-520.

³⁸ *Ibidem*, p. 525.

Com exceção da doutrina clássica, independentemente das premissas adotadas, as correntes atuais acabam por entender que a isenção não provoca o nascimento da relação jurídica tributária.

Parece mais coerente o entendimento contemporâneo, segundo o qual a isenção obstaculiza o surgimento da relação entre o Fisco e o contribuinte.

Explicado o efeito que a norma de isenção provoca, cumpre agora elucidar no que consiste a redução da base de cálculo.

A redução da base de cálculo é um benefício conferido pelo Fisco que ameniza a carga tributária, abatendo-se no valor pecuniário da obrigação tributária. Nada mais é do que a diminuição do valor a ser pago ao Estado, que se verifica no critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária.

Cumpre ressaltar que aqui na redução da base de cálculo ocorre o fato gerador e a incidência da norma jurídica, bem como nasce a obrigação tributária e a constituição do crédito tributário pelo Fisco.

Sendo assim, na redução da base de cálculo há crédito tributário a ser pago, porém com o valor reduzido.

Cotejando os institutos da isenção e da redução da base de cálculo extrai-se que a isenção corresponde à perda de um dos critérios da regra-matriz de

incidência tributária, ao passo que na redução da base de cálculo a regra-matriz de incidência tributária produz seus efeitos normalmente, isto é, ocorre o surgimento da relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, verificando-se apenas diminuição do valor a ser pago pelo contribuinte.

A respeito do assunto, SACHA CALMON NAVARRO COELHO pontifica que:

As reduções de base de cálculo e de alíquota não são isenções, nem mesmo parciais. São *reduções do quantum debeatur* e, portanto, pressupõem a ocorrência do fato gerador da obrigação. Atuam na consequência da norma de tributação. A diversidade é material.³⁹

Esboçadas essas considerações, torna-se mais fácil a compreensão quanto às restrições Constitucionais à não cumulatividade através da isenção e não incidência (Art. 155, § 2.º, II, da CF).

V.2. Diferimento

Em complemento às restrições Constitucionais da não cumulatividade, é importante mencionar o Diferimento, que nada mais é um Adiantamento ao contribuinte. Nota-se que os efeitos do diferimento são os mesmos da isenção. Nele não há incidência legalmente qualificada. Dessa forma, o diferimento não resultará em crédito na operação subsequente.

³⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 854.

Existe para favorecer o comerciante mais fraco, como no caso do agricultor, pois não tem condições reais de manter sua escrita fiscal em dia.

V.3. Créditos de ICMS relativos a bens que se destinam ao ativo permanente.

O artigo 33 da Lei Complementar 87/1996, que regulamentou o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), proíbe a aplicação retroativa da compensação do imposto, no caso de entrada de bens para o ativo permanente de empresa. Com base no dispositivo, já há decisões perante o Egrégio Superior Tribunal de Justiça negando aos contribuintes a possibilidade de utilizar créditos de ICMS relativos à aquisição de bens para seu ativo permanente ou para uso e consumo do próprio contribuinte.

Nesses casos, o contribuinte deseja aproveitar os créditos correspondentes a operações feitas antes da edição da lei. O ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, relator de um dos recursos sobre a matéria, destacou que, antes da vigência da Lei Complementar 87/96, inexistia o direito ao creditamento do ICMS recolhido em razão da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e ao uso e consumo. A 1^a Seção do STJ já tem esse entendimento consolidado.

Atualmente no Estado de São Paulo a Portaria 14, de 2.2.2012, regulamenta os créditos relativos a bens que se destinam ao ativo permanente.

CONCLUSÃO

O Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços, de competência estadual, é orientado pela não cumulatividade.

A não cumulatividade, inserida no texto constitucional pela Emenda Constitucional n.º 18 de 1965, traduz a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o que for cobrado nas anteriores pelos Estados ou Distrito Federal.

Apesar da sua essencialidade constitucional, a não cumulatividade não pode ser considerada um princípio, porque explicitada como tal pela Constituição Federal é uma técnica porque importa na compensação do valor cobrado de ICMS nas operações ou prestações anteriores com o devido nas operações ou prestações posteriores, o que nada mais é que um desejo exposto pelo Constituinte que, sem o qual, não prejudicaria a competência tributária impositiva, tão pouco interferiria em restringir qualquer direito do contribuinte, pois evidente, que a sua existência, proporciona uma técnica importante para se suportar o tributo na cadeia fiscal da sua hipótese de incidência na Regra Matriz de Incidência Tributária.

Conforme mencionado, a não cumulatividade deve ser entendida nos ditames da Magna Carta, não sendo correto o intérprete utilizar-se de conceitos econômicos para se aferir o verdadeiro conteúdo do aludido comando constitucional.

O direito a crédito de ICMS, existente por conta da não cumulatividade, nasce do próprio texto constitucional e, desse modo, não pode ser desconsiderado pelo legislador ordinário.

A partir do momento em que há incidência de ICMS, surge o direito a crédito, oponível em face do Poder Público.

O direito a crédito no ICMS não depende para surgir da cobrança efetiva do imposto estadual nas operações ou prestações anteriores, bem como não é necessário o recolhimento do tributo pelo contribuinte aos cofres públicos.

Verifica-se, portanto, que o direito a crédito não impõe condições para existir, sendo um direito subjetivo do sujeito passivo do ICMS, que não pode ser mitigado pelo Estado.

Somente em duas situações, expressamente estabelecidas pela Constituição Federal, o direito a crédito sofre restrições. São os casos de isenção e não incidência em uma das etapas de circulação de mercadorias ou prestação de serviços.

Assim, de acordo com o Texto Maior, se os institutos tributários isenção e não incidência ocorrerem na operação ou prestação anterior o contribuinte não poderá compensar o crédito na operação seguinte, ao passo que se ocorrerem na operação posterior anulam o crédito obtido na operação antecedente.

Há quem sustente que essas hipóteses de limitação ao crédito na verdade não excepcionam a não cumulatividade, mas apenas a confirmam.

O fato é que o constituinte somente determinou essas duas possibilidades de mitigação ao direito a crédito de ICMS, não sendo permitido ao legislador infraconstitucional ou ao Poder Judiciário ampliá-las.

Conforme restou explanado, a isenção impede o nascimento da obrigação tributária, ao passo que a redução da base de cálculo somente diminui o montante devido, tendo a obrigação tributária nascida normalmente.

Verifica-se a improriedade de se falar em isenção parcial, eis que não há como admitir a existência de uma isenção que permita o nascimento da obrigação tributária apenas de forma parcial.

Frise-se ou a isenção é total, impedindo o nascimento da relação jurídica tributária ou não se pode falar em isenção.

Se a redução da base de cálculo fosse uma espécie de isenção não haveria imposto a recolher, eis que a norma de isenção impede totalmente a incidência da norma de tributação do ICMS.

Assim, resta claro que a redução da base de cálculo não pode ser comparada à isenção e, portanto, não se enquadra nas hipóteses de mitigação do direito ao crédito do ICMS, enumeradas pela Constituição Federal de 1988.

O Supremo Tribunal Federal ao ampliar as hipóteses de vedação ao direito a crédito de ICMS atuou em descompasso com a Constituição Federal brasileira.

O texto constitucional ao estatuir que as limitações constitucionais ao direito a crédito poderão ser afastadas por legislação em contrário; atribuiu competência ao legislador infraconstitucional apenas para ampliar o direito a crédito e não para mitigar esse direito.

O constituinte, quando da elaboração da Lei Maior, esgotou as hipóteses de vedação ao direito a crédito, não podendo o Poder Judiciário no caso, a Corte Suprema, incluir hipótese de vedação não mencionada pelo texto constitucional.

Sendo a não cumulatividade uma garantia constitucional conferida ao contribuinte, os operadores do direito devem pugnar pela sua efetividade e não ampliar as limitações impostas pela Carta Magna ao direito a crédito.

De todo o exposto, conclui-se que o Supremo Tribunal Federal andou mal ao proferir decisão no sentido de que a redução da base de cálculo enquadra-se em uma das hipóteses de limitação constitucional ao direito a crédito de ICMS, determinando o estorno proporcional do crédito pelo contribuinte ao Fisco.

A festejada não cumulatividade, constitucionalmente prevista, teve sua eficácia restringida por conta da decisão da Suprema Corte brasileira.

A não cumulatividade caracteriza-se como um verdadeiro imperativo constitucional, que deve ser observado pelo Estado. Todavia, se um dia a decisão for de eliminação por Emenda Constitucional, por se tratar de um comando técnico, é de se entender que não se estará infringido quaisquer garantias fundamentais do contribuinte em relação ao Estado Fisco, podendo ser eliminado do sistema jurídico vigente, ao contrário do que pensam alguns juristas, apesar de toda a sua importância dada pela Constituição Federal Brasileira de 1988 e pela sua tecnicidade no sentido econômico, a favorecer toda a cadeia comercial e fiscal de mercadorias e serviços em circulação no Brasil pelos Estados e pelo Distrito Federal.

BIBLIOGRAFIA

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)*. 2^a Ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3^a ed., São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 7^a ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 1995.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio, *Conceito de Sistema de Direito*, Editora RT, São Paulo, 1976

MAXIMILIANO, Carlos, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Editora Freitas Bastos, São Paulo, 5^a. Edição

GONÇALVEZ, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda, Pressupostos Constitucionais*. 1^a Ed. 2^a. Tiragem, São Paulo: Malheiros Editores.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – Fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2011.

KELSEN, Hans, *Teoria Geral del Derecho y Estado*

MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *Curso de Direito Administrativo*

VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o Sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2002. “Capítulo VIII”.

MOUSSALLEM, Tárek. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005 - capítulo I (“Problemas de Teoria Geral do Direito”) – Itens 1.09 e 1.10”.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros, 1981 apud MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 33.

CASSONE, Vittorio. Arts. 52 a 62. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional* (arts. 1º ao 95). 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. 1v.

CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 28^a. Ed. São Paulo, Ed. Malheiros, 2012

CARRAZZA, Roque Antônio, *ICMS*,. 4^a ed., São Paulo: Malheiros, 1998,

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DERZI; COELHO, 1997 *apud* CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FERNANDES, Odmir. Arts. 52 a 58. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional Comentado*: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e Defeitos da Não-Cumulatividade do Tributo no Sistema Tributário Brasileiro. In: GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO,

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e prática*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.