

VALÉRIA DO NASCIMENTO YAHN

**DA INCONSTITUCIONALIDADE DA VEDAÇÃO DO
APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO ICMS NOS CASOS
DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL CONSISTENTE
NA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.**

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET
CAMPO GRANDE/MS
2008**

VALÉRIA DO NASCIMENTO YAHN

**DA INCONSTITUCIONALIDADE DA VEDAÇÃO DO
APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO ICMS NOS CASOS
DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL CONSISTENTE
NA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.**

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET
CAMPO GRANDE/MS
2008**

O direito é um dos fenômenos mais notáveis na vida humana. Compreendê-lo é compreender uma parte de nós mesmos. É saber em parte porque obedecemos, porque mandamos, porque nos indignamos, porque aspiramos mudar em nome de ideais, porque em nome de ideais conservamos as coisas como estão. Ser livre é estar no direito e, no entanto, o direito também oprime e nos tira a liberdade. Por isso, compreender o direito não é um empreendimento que se traduz facilmente a conceituações lógicas e racionalmente sistematizadas. O encontro com o direito é diversificado, às vezes conflituoso e incoerente, às vezes linear e conseqüente. Estudar o direito é, assim, uma atividade difícil, que exige não só acuidade, inteligência, preparo, mas também encantamento, intuição, espontaneidade. Para compreendê-lo é preciso, pois, saber e amar. Só o homem que sabe pode ter-lhe o domínio. Mas só que o ama é capaz de dominá-lo rendendo-se a ele. (Tércio Sampaio Ferraz Júnior).

Dedico o presente trabalho a Deus, aos meus pais, irmãos e demais familiares, aos meus professores e em especial aos mestres e amigos Clélio Chiesa e Claine Chiesa, sinônimos de integridade e profissionalismo, a minha profunda gratidão pelo estímulo e apoio que dão ao aprimoramento da minha formação jurídica.

RESUMO

O presente trabalho objetivou verificar a inconstitucionalidade da vedação ao direito ao crédito do ICMS nas operações tributadas com base de cálculo reduzida. Sublinhou-se que, o delineamento do princípio da não-cumulatividade está disposto no artigo 155, §2º, incisos I e II da Constituição Federal e, que o legislador constituinte traçou minuciosamente o procedimento para evitar a cumulatividade do ICMS. Detalhando o assunto, constatou-se que, o contribuinte tem o direito subjetivo de compensar em cada operação o montante devido nas operações anteriores. E ainda que, a regra da não cumulatividade somente admite as exceções constitucionalmente previstas, não podendo ser restringida ou anulada pelo Legislativo ou pelo Executivo. Destarte, realizou-se a pesquisa, por intermédio de uma interpretação pautada no que preceitua o Texto Supremo, procurou-se demonstrar que a redução da base de cálculo não se enquadra em nenhuma das exceções constitucionalmente previstas ao princípio da não-cumulatividade. Neste diapasão, intentou-se evidenciar que o benefício fiscal consistente na redução da base de cálculo não se trata como espécie do gênero isenção, mas sim de mera providência que reduz o “*quantum debeatur*” da obrigação tributária. Deste modo, articulado o raciocínio exposto, posicionou-se pela inconstitucionalidade da vedação ao direito ao crédito, nas hipóteses em que haja a simples redução da base de cálculo.

Palavras-chaves: Princípio da não-cumulatividade – redução da base de cálculo – diminuição do valor tributo – subsistência da obrigação tributária – inconstitucionalidade vedação ao crédito.

SUMÁRIO

RESUMO.....	05
INTRODUÇÃO.....	07-09
1. A RIGIDEZ E A SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	10
1.1.Noções fundamentais.....	10-12
1.2. Sistema do Direito Positivo e Sistema da Ciência do Direito.....	12-13
1.3. A Supremacia da Constituição Federal.....	13-14
2. O FENÔMENO DA TRIBUTAÇÃO NO ÂMBITO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	15
2.1. Definição de competência tributária.....	15-16
3. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS.....	17
3.1. Considerações gerais.....	17
3.2. Hipóteses de incidências.....	17-19
3.3. Sujeitos ativos e passivos.....	19-20
3.4. Base de cálculo.....	20-21
3.5. Alíquota.....	21
4. DELINEAMENTO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.....	22
4.1. Natureza jurídica do princípio da não-cumulatividade.....	22-24
4.2. Considerações gerais sobre o princípio da não-cumulatividade.....	24-26
5. A EXCEÇÃO CONTIDA NO ARTIGO 155, §2º, INCISO II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	27-28
6. ISENÇÃO, NÃO-INCIDÊNCIA E IMUNIDADE.....	29-32
7. DA INCONGRUÊNCIA DO ENQUADRAMENTO DO BENEFÍCIO FISCAL, CONSISTENTE NA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO COMO ESPÉCIE DO GÊNERO ISENÇÃO.....	33-35
8. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	36-37
9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	38-39

INTRODUÇÃO

O presente trabalho procurou focar o estudo do princípio da não-cumulatividade a partir da seguinte premissa: a aplicação de qualquer direito previsto constitucionalmente não pode ser amesquinhada por nenhum preceito de ordem infraconstitucional. E, ainda que eventuais exceções somente podem estar previstas constitucionalmente e devem ser interpretadas de forma restritiva pelos destinatários dos comandos constitucionais, ou seja, os entes federativos.

No primeiro capítulo, objetivou-se a tecer considerações gerais sobre a importância de se entender que o “Direito” é um sistema de normas jurídicas e as implicações do referido posicionamento, quando da sua aplicação pelo intérprete.

Registre-se ainda que, salientou-se a relevância de visualizar o fenômeno jurídico como um fenômeno lingüístico, já que só faz parte do sistema jurídico os fatos vertidos em linguagem competente, tudo o mais deve ser considerado como irrelevante jurídico. A esse respeito, envidaram-se esforços para demonstrar que o Sistema do Direito Positivo e o Sistema da Ciência do Direito, são dois corpos de linguagem que estudam o mesmo objeto, porém sob enfoque diferenciado. O Direito Positivo é composto por uma camada de linguagem eminentemente prescritiva, já a Ciência do Direito é informada por uma linguagem descritiva.

Por fim, com base nessas orientações, definiu-se que o sistema jurídico positivo é estruturado de forma hierarquizada, eis que as normas jurídicas vão haurir seu fundamento de validade em normas superiores, ocupando dentro de derivação, a Constituição Federal o patamar mais elevado, por se consubstanciar no fundamento primeiro e último de todas as normas positivadas.

Já, no segundo capítulo, tratou-se da definição do conceito de competência e do delineamento minucioso realizado pelo legislador constituinte de 1988, ao delinear as regras de competência tributária, em especial no tocante aos impostos. Deveras, procurou-se demonstrar que o legislador infraconstitucional ao construir a norma padrão de

incidência tributária deve se conformar aos princípios constitucionais, em decorrência de que o Sistema Tributário Nacional encontrar-se totalmente delineado no Texto Constitucional.

Posteriormente, tratou-se de forma perfunctória acerca do ICMS, abordando as suas possíveis hipóteses de incidência, sujeitos ativos e passivos, base de cálculo e alíquota. É importante salientar que as sucintas considerações não tiveram a finalidade de exaurir o assunto, mas tão somente oferecer ao leitor subsídios gerais sobre o referido tributo.

Na seqüência, no quarto capítulo, passou-se a delinear sobre o princípio da não-cumulatividade, abordando sobre aspectos atinentes a sua natureza jurídica e a sua compostura dentro do ordenamento jurídico pátrio. Nessa quadra, afirmou-se que a exigência da não-cumulatividade se enquadra como um princípio e não uma simples regra jurídica, que exterioriza um limite objetivo, na medida em que trabalha para realização de valores plasmados na Constituição Federal.

Frisou-se que, no tocante ao Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, o legislador constitucional adotou um mecanismo de débito e crédito, com vistas a evitar que a cada nova operação a carga tributária acumulada fosse acrescida ao preço dos bens e, por via de consequência fosse elevado o custo dos bens para o consumidor, “*ex vi*” do art. 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal.

A par disso, adotou-se o entendimento de que o direito ao crédito possui matiz constitucional, não podendo ser reduzido, condicionado ou excluído, em hipótese alguma, pelo legislador infraconstitucional, salvo a exceção do §2º, II, do art. 155 da própria Constituição Federal. Partindo desse pressuposto, no capítulo seguinte perfilhou-se o entendimento de que as regras preconizadas nas alíneas do artigo acima mencionado, só devem valer os casos excepcionais e, desde que não provoquem uma quebra na uniformidade da carga tributária. Assim, o sentido correto das normas contidas nas referida alíneas só pode ser o de que elas não estão a derogar o princípio da não-cumulatividade, mas sim a caracterizar situação de dano ao Fisco.

Noutro vértice, no sexto capítulo, firmou-se o entendimento de que as normas que veiculam imunidades não teriam o condão de excepcionar a aplicação do princípio da não-cumulatividade, vez que não se confundem com a isenção e da não-incidência. Defendeu-se que as normas imunizantes trabalham em período anterior ao momento da percussão do gravame tributário, notadamente, não atuam no plano da fenomenologia da incidência tributária.

Salientou-se que a não-incidência e a incidência são institutos relacionados a fenomenologia da incidência tributária, ou seja, em momento posterior ao exercício da competência tributária. Nesse passo, consignou-se que a incidência tributária ocorre quando estiverem presentes os pressupostos do fato vertido em linguagem competente fazendo desencadear a incidência da norma tributária em sentido estrito.

A propósito, procurou-se enfatizar que as normas que tratam sobre a incidência e não-incidência destinam a disciplinar conduta e, não a delimitar o processo de elaboração de outras normas, como as delimitam o exercício da competência tributária. Em resumo, adotou-se a premissas de que no caso da isenção em que há apenas a mutilação parcial dos critérios do antecedente ou do conseqüente da regra-matriz de incidência e não a sua destituição por completo.

Por fim, no sétimo capítulo, defendeu-se a idéia de que a simples redução da base de cálculo não impede a utilização dos créditos decorrente das entradas, respeitada a mesma proporção, sob pena de admitir-se a cobrança cumulada do ICMS. Outrossim, consignou-se que na redução da base de cálculo, há mera diminuição monetária do valor do tributo e, não a inoccorrência de tributação, como ocorre nos casos de não-incidência e isenção.

Cerrando o raciocínio, entendeu-se que eventuais óbices impostos pelos entes federativos, não encontra guarida no ordenamento jurídico, eis que o direito o aproveitamento dos créditos do ICMS constitui um direito subjetivo do contribuinte e, tal impedimento traduz desrespeito ao princípio da não-cumulatividade, e, por via oblíqua, aumento de tributo.

CAPÍTULO I

A RIGIDEZ E A SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

1.1. NOÇÕES FUNDAMENTAIS:

É assente que, a idéia de que o Direito é um sistema de normas jurídicas, não suscita grandes discussões no âmbito da dogmática jurídica. Entrementes, a adoção da referida premissa traz inúmeras implicações tanto de ordem teórica como pragmática.

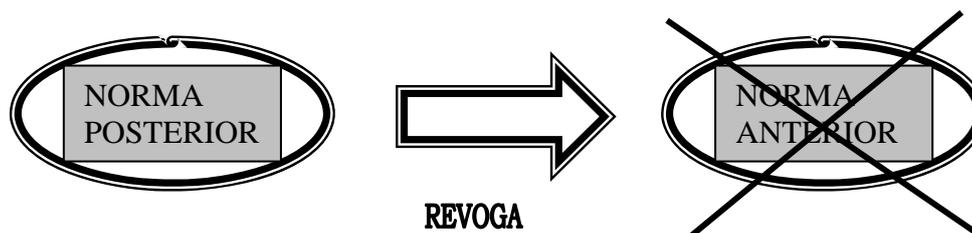
Deveras, afirmar que o Direito é um sistema é o mesmo que admitir que as normas jurídicas que o compõem se completam sem quaisquer contradições.

Nesse vértice, leciona com argúcia Hugo de Brito Machado¹:

É comum a afirmação de que o Direito é um sistema de normas, entretanto, nem sempre são consideradas as conseqüências que naturalmente dela decorrem. Todo sistema é harmonioso, isento de contradições, é desprovido de conflitos, porque a harmonia é inerente à idéia de sistema. Dizer que, o Direito é um sistema de normas, implica, portanto, dizer-se que ele deve ser visto como um conjunto de harmonioso, no qual as normas se completam sem incongruências, sem antinomias, sem conflitos.

Nada obstante, analisando-se de forma perfunctória, o sistema empírico do Direito, verifica-se a existência de lacunas e contradições entre as unidades normativas do sistema (antinomias). Contudo, urge dizer que as eventuais contradições do Sistema do Direito Positivo são resolvidas pelos critérios cronológico, hierárquico e da especialidade, que podem ser exemplificados pelos diagramas abaixo:

a) Cronológico: NP (norma posterior) > NA (norma anterior):



¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. p.9.

b) Hierárquico: NS (norma superior) > NI (norma inferior):



c) Especial: NE (norma especial) > NG (norma geral):



Vê-se, então, que o Sistema do Direito Positivo tenta afastar qualquer hipótese de contradição, por meio da aplicação dos critérios supracitados. Vale dizer, essa preocupação com a coerência do sistema é reflexo da aplicação dos Princípios da Segurança Jurídica e da Justiça nas relações intersubjetivas.

Pela aplicação do critério cronológico prevalece a norma posterior sobre a anterior. Todavia, ocorrendo conflito entre normas que ocupem a mesma posição hierárquica e tenha entrado em vigor na mesma data, deve-se recorrer ao critério da especialidade.

Já, o critério hierárquico preceitua que prevalece a norma que desfruta de posição mais elevada dentro do ordenamento jurídico posto. Nada obstante, se porventura ocorrer conflito entre normas que ocupam o mesmo patamar hierárquico, o intérprete deve se valer do critério cronológico.

Nessa trilha de raciocínio, impende observar que pelo critério da especialidade prevalece a norma que regula especificamente uma situação sobre norma que regula genericamente.

Por derradeiro, urge dizer que se o uso dos referidos critérios se mostram insuficientes para resolver o conflito, o intérprete deverá se valer dos princípios gerais do direito. Daí a importância de considerar o Direito como um sistema de normas jurídicas.

1.2. SISTEMA DO DIREITO POSITIVO E SISTEMA DA CIÊNCIA DO DIREITO

O direito é um fenômeno lingüístico, pois somente os fatos vertidos em linguagem competente é que podem alterar a realidade social, já que os fatos que não são alcançados pelo manto da positivação são irrelevantes juridicamente.

Nesse sentido, pontuam Regis Fernandes de Oliveira e Estevão Horvath²:

O mundo do direito efetua um processo de seleção do fático, apenas incluindo nas hipóteses normativas aquilo que, valorativamente, tiver sido eleito como importante de ser juridicamente disciplinado.

O mundo real é muito mais amplo que o jurídico. Há que se denomina de **anomia, ou seja, o irrelevante juridicamente**. Há fatos que não podem nem devem ser analisados pelo direito. O respirar, o andar, por exemplo, são fatos que não têm relevância para o mundo do direito. De tais fenômenos podem ser retiradas algumas conseqüências jurídicas, mas deve haver um mínimo de eficácia na norma, para que assim possa ser considerada e possa trazer conseqüências jurídicas. Uma norma que dissesse “é proibido parar de respirar” não teria conseqüência no mundo jurídico, porque não seria eficaz. O mesmo se pode dizer da norma em seu sentido positivo, ou seja, “é vedado respirar”. Ambas careceriam do mínimo de eficácia.

Há, pois, fatos que são juridicamente irrelevantes, ou seja, alguns não podem e outros não são captados pelo direito, por escolha política do legislador. (grifos do subscritor).

É fácil observar que, a positivação do direito visou dar segurança as relações jurídicas, na medida em que as pessoas somente são obrigadas a fazer ou deixar de fazer alguma coisa em virtude de lei, “*ex vi*”, do art. 5º, inciso II, da Constituição Federal.

É nesse ponto que o Direito Positivo se diferencia da Ciência do Direito. Vale dizer, são dois corpos de linguagem que estudam o mesmo objeto, porém sob enfoque diferenciado.

² OLIVEIRA, Regis Fernandes de, HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. p. 27.

O Direito Positivo é composto por uma camada de linguagem eminentemente prescritiva, já a Ciência do Direito é informada por uma linguagem descritiva. Nessa senda, assevera Paulo de Barros Carvalho³:

O direito posto é uma linguagem prescritiva (prescreve comportamentos), enquanto a Ciência do Direito é um discurso descritivo (descreve normas jurídicas).

Tomada com relação ao direito positivo, **a Ciência do Direito é uma linguagem de sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível.** Está acima da linguagem do direito positivo, pois discorre sobre ela, transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico. (Grifou-se).

Portanto, não pairam dúvidas de que são dois corpos de linguagem que não se confundem, pois o Sistema do Direito Positivo não se confunde com o Sistema da Ciência do Direito, já que cada um possui um tipo de organização lógica.

1.3. SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

É consabido, que o sistema jurídico positivo nacional é estruturado de forma hierarquizada, onde uma norma busca fundamento de validade em outra de superior hierarquia, formando a chamada “pirâmide jurídica”. Nesse processo de derivação, a Constituição da República ocupa o patamar mais elevado, constituindo-se no fundamento primeiro e último de todas as normas positivadas.

Sem embargo, a validade de qualquer ato normativo deve ser aferida a partir da interpretação sistemática dos princípios e das normas estabelecidas pela Constituição, pois qualquer resquício de incompatibilidade implicará em invalidade total da norma inferior. Dessarte, qualquer norma que vá de encontro direta ou indiretamente aos valores plasmados na CF nenhum valor jurídico possui.

Nesse sentido, é o escólio do ilustre Roque Antônio Carrazza⁴:

A Constituição é, portanto, o fundamento último de ordem jurídica, ou seja, a base das atividades estatais. É ela que define a vida pública, que elenca os direitos individuais, coletivos e difusos e suas garantias. Nenhum ato infraconstitucional pode subsistir se, direta ou indiretamente, afrontar seus superiores ditames.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 3.

⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Icms*. p.23-24.

Pelo exposto, não pairam dúvidas de que as normas constitucionais situam-se numa posição hierárquica privilegiada dentro do ordenamento jurídico, na medida em que refletem em sua maioria os fundamentos basilares da sociedade.

CAPÍTULO II

O FENÔMENO DA TRIBUTAÇÃO NO ÂMBITO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

2.1. DEFINIÇÃO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Conforme pisado e repisado em linhas atrás, o ordenamento jurídico brasileiro está estruturado de forma hierarquizada estando na Constituição a base, o fundamento de validade de todas as normas que lhe vem abaixo, estabelecendo poderes e delimitando as competências governamentais dos entes políticos.

O constituinte foi absolutamente minucioso ao descrever as competências tributárias, isto é, a aptidão para criar tributos que as pessoas políticas de direito público interno detêm, delimitando com grande esmero a produção legislativa infraconstitucional.

De tal sorte, o legislador ordinário quando da produção “*in abstracto*” das exações há que se ater fielmente às disposições constitucionais sobre as competências tributárias, exercitando-as na exata medida fixada, respeitando as normas que a Constituição já teve o cuidado de traçar, por encontrar-se no ápice da estrutura piramidal e representar o embasamento de todo o nosso ordenamento jurídico.

A Constituição Federal, dentre as normas que estabeleceu sobre o sistema tributário, circunscreveu o regime jurídico tributário ao princípio da estrita legalidade, ou seja, o tributo só pode ser criado por lei. É o que se depreende do art. 150, II, da Constituição Federal, logo a lei é o instrumento legislativo adequado a ser utilizado quando da criação de exações tributárias. O legislador ordinário deve, então, observância ao princípio da legalidade, instituindo tributos somente mediante lei.

Além da utilização do instrumento legislativo adequado na instituição do tributo, deve haver respeito as normas sobre a sua criação, e isto significa atenção ao conteúdo da norma instituidora, pois está há de ter seus componentes próprios,

identificadores de regularidade da exação a ser cobrada e sem perder de vista os comandos constitucionais.

Deve, então, o legislador, respeitar o conteúdo que deve estar presente na norma, descrevendo os elementos essenciais para que um tributo constitua-se validamente. A fixação dos elementos essenciais representa segurança jurídica, pois, pelos mesmos, identifica-se a validade da cobrança compulsória feita ao contribuinte, garantindo-lhe a tributação justa e equitativa, dentro das balizas constitucionais e legais.

Nessa trilha, pode-se afirmar de forma categórica que, o legislador ao construir a norma padrão de incidência tributária deve se conformar aos princípios constitucionais, em decorrência de que o Sistema Tributário Nacional encontrar-se totalmente delineado no Texto Constitucional.

Como dito, o constituinte de 1988 foi metuculoso ao balizar as competências das pessoas políticas de direito público interno no corpo da Constituição, posto que delineou pormenorizadamente a competência tributária de cada ente político.

Nessa senda, afirma com proficiência Roque Antônio Carrazza⁵:

A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a norma padrão de incidência tributária (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional. (Grifou-se)

Destarte, com a definição da competência tributária no seio da Carta Política, os entes tributantes tornaram-se reféns dos ditames constitucionais, ou seja, não possuem liberdade plena para instituírem os impostos, deverão legislar sobre os impostos de suas competências sempre atento aos parâmetros traçados no texto constitucional.

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. p. 448/449.

CAPÍTULO III

IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS

3.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Relativamente ao ICMS, o legislador constituinte originário estabeleceu de forma exaustiva as regras que o disciplinam, determinando que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, “ex vi”, do art. 155, inciso II da Constituição Federal.

Como se pode notar, sob o rótulo ICMS se alberga vários impostos diferentes. Deveras, a doutrina diverge, no tocante ao número de impostos. Roque Antônio⁶ afirma que: “A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes”. Já, Clélio Chiesa⁷ entende que sob a sigla ICMS se encontram sistematizado quatro impostos.

Nada obstante, a divergência acima apontada, adotou-se no presente trabalho o posicionamento preconizado por Clélio Chiesa, de que debaixo da sigla “ICMS” se aglutinam quatro impostos diferentes. Sendo assim, antes de focar o objeto do presente estudo, se delinearão os traços característicos de cada uma das hipóteses de incidência dos referidos impostos.

3.2. HIPÓTESES DE INCIDÊNCIAS

Os impostos albergados sob a sigla “ICMS” são os seguintes: a) imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias, b) imposto incidente sobre

⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *op.cit.* p. 34.

⁷ CHIESA, Clélio Chiesa. *ICMS: Sistema constitucional tributário – algumas inconstitucionalidades da LC 87/96.* p. 73-74.

operações relativas a circulação de mercadorias importada no exterior, ainda quando se trata de bem destinado ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento, c) imposto incidente sobre prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e d) imposto incidente sobre prestações de serviços de comunicação.

A hipótese de incidência do ICMS incidente sobre operações mercantis se limita a alcançar apenas a realização de operações de circulação de mercadorias. Para uma melhor compreensão da materialidade do referido ICMS, convém traçar as peculiaridades de cada um dos elementos que a integram.

Segundo, José Eduardo Soares de Mello⁸: “o vocábulo operações configura o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico com a transmissão de um direito (posse ou propriedade).”

Como se pode notar, a operação que enseja a tributação é aquela que direciona mercadoria até o consumo, bem como é que exteriorizada, por meio de um negócio jurídico. Já a circulação, nada mais é do que a transferência da mercadoria objeto do negócio jurídico de uma pessoa para outra.

Por derradeiro, importa realçar que mercadoria é o bem corpóreo fruto da atividade empresarial. Nessa tônica, preleciona Aroldo Gomes de Matos⁹: “são mercadorias ou bens (expressões empregadas na CF/88 como análogas) as coisas móveis, objeto de operações ou negócios, regulados no direito comercial e civil.”

Noutro giro, a hipótese de incidência do ICMS previsto no art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “a” da Constituição Federal, consiste na aquisição de mercadorias ou de bens importados que se destinem ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento do importador, bem como o serviço prestado no exterior que tenha como destinatário um estabelecimento situado no território nacional.

⁸ MELLO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e prática*. p.11.

⁹ MATOS, Aroldo Gomes de. *ICMS: Comentários à LC 87/96*. p.32.

Calha ressaltar que, o fato tributado, neste caso, é a importação de mercadoria ou bem destinado ao consumo ou ativo fixo de determinado estabelecimento e não a realização de uma operação de circulação de mercadorias.

É de se verificar ainda que, o ICMS incide na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, todavia para que haja a subsunção de determinado fato à regra-matriz de incidência do referido tributo é imprescindível a realização de negócio jurídico.

Cerrando esse raciocínio, cumpre destacar que o ICMS também incide sobre a prestação de serviços de comunicação, ainda que se iniciem no exterior. Nesse contexto, importante observar que o imposto não incide sobre a comunicação, mas sim sobre o serviço de comunicação. Desta feita, como ocorre no ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte exige a prévia realização de um negócio jurídico.

Feitas essas breves ponderações, acerca das hipóteses de incidência do ICMS passa-se a analisar os possíveis sujeitos da relação obrigacional.

3.3. SUJEITOS ATIVOS E PASSIVOS

No tocante, ao sujeito ativo, em qualquer uma das hipóteses acima elencadas, a competência para instituir o tributo será dos Estados e do Distrito Federal, tendo obviamente, o direito subjetivo de exigir o tributo quando da realização de qualquer um dos fatos descritos na norma padrão de incidência tributária do ICMS.

Relativamente, ao sujeito passivo do ICMS, haverá mudança do pólo passivo da relação jurídica tributária conforme a hipótese de incidência. No que tange, ao ICMS – mercadoria quem pode promover a realização da hipótese descrita na norma padrão de incidência tributária só pode ser o produtor, o industrial ou comerciante. Já, em relação ao ICMS incidente sobre operações relativas à aquisição de bens importados quem poderá realizar a importação é o produtor, o industrial ou comerciante. Por fim, quem pode realizar o fato gerador do ICMS – prestação de serviços de transporte ou de comunicação é tão somente o prestador de serviço.

Nota-se, portanto, que no pólo passivo da relação jurídica tributária poderá haver alteração substancial, em decorrência da diversidade de impostos que estão albergados sob o rótulo ICMS.

3.4. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo é uma grandeza utilizada para mensurar o critério material, dimensionando a tributação, eis que aliada à alíquota forma o critério quantitativo da norma jurídica tributária. Nesse diapasão, são os ensinamentos do saudoso Geraldo Ataliba¹⁰:

base imponible é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar o critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debetur.

base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. (grifou-se).

Mister se faz ressaltar que, a base de cálculo deve manter estrita correlação com o que preceitua a hipótese de incidência, sob pena de ir de encontro com comandos constitucionais, tornando-os ineficazes.

A carência da base de cálculo ou sua utilização errônea afrontam, na lição de Paulo de Barros Carvalho¹¹, “**a tipologia dos tributos armado sobre o binômio hipótese de incidência/base de cálculo.**”

Vige, na sistemática adotada, o **Princípio da Tipologia Tributária**, que se consubstancia na junção dos elementos citados. É este aspecto – hipótese/base de cálculo – que muito nos interessa, pois que, atrelada a essa posição, surge a de que o

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. p. 108.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *op.cit.* p.334.

desvirtuamento da base de cálculo faz com que o tributo torne-se indevido. Pelo que vale uma vez mais transcrever os indispensáveis ensinamentos de Paulo de Barros¹².

“No direito brasileiro, o tipo tributário é definido pela integração lógico semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Ao binômio, o legislador constitucional outorgou a propriedade de diferenciar as espécies tributárias, entre si, sendo também operativo dentro das próprias subespécies.” (Idem. p.160).

Fixadas essas premissas, urge dizer que a base de cálculo, no tocante ao ICMS, somente poderá ser: a) o valor da mercadoria, em relação ao ICMS incidente sobre as operações de circulação de mercadorias e b) o valor da prestação dos serviços, com relação ao ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte ou de comunicação.

3.5. ALÍQUOTA

A rigor, a alíquota vem expressa em percentagem e conjuntamente com a base de cálculo, tem a função de exteriorizar o “*quantum debeatur*” da obrigação tributária.

No tocante, ao ICMS, a alíquota somente poderá ser um percentual aplicado sobre o valor da operação mercantil ou sobre o valor da prestação do serviço de transporte ou de comunicação.

¹² *Idem.* p. 160.

CAPÍTULO IV

DELINEAMENTO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

4.1. NATUREZA JURÍDICA DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Os princípios são normas com carga valorativa muito mais ampla do que as simples regras jurídicas, tendo a função precípua de orientar toda a composição do sistema jurídico. Nesse diapasão, são as palavras do insigne Paulo de Barros Carvalho¹³ ao definir o vocábulo princípio, senão vejamos:

(...) “normas jurídicas” carregadas de forte conotação axiológica. É [princípio] o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores de ordem jurídica.

O seu lugar característico no ordenamento jurídico brasileiro é a Constituição Federal, todavia o seu nascedouro não se limita ao Texto Excelso, uma vez que poderão haver princípios dispostos em ordenamentos infralegais.

Por outro giro, cumpre destacar que os princípios podem ser divididos em gerais os específicos, os primeiros irradiam por todo o ordenamento jurídico e os segundos norteiam determinado sub-ramo do direito em que estão inseridas.

E ainda, no que se refere a sua objetividade hermenêutica os princípios podem ser identificados como: valor ou como limite objetivo. No primeiro sentido, os princípios traduzem enunciados impregnados de valores entendidos dentro do sistema como relevantes para a compostura de sua estrutura. Sobre outro enfoque, os princípios vão limitar os meios e os limites para atingir os valores perseguidos através dos princípios-valores.

Nessa senda, são as lições elucidativas de Cristiano Carvalho¹⁴:

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Sobre princípios tributários*. Revista de Direito Tributário n.55. p.147.

¹⁴ CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico-direito, economia, tributação*. p. 330.

Os princípios que enunciam puros valores são, por assim, dizer, os *princípios fundantes* do sistema jurídico. É através da jurisdição desses valores, i.e., da digitalização normativa dos valores de origem social, que se dá a gênese do ordenamento. Por seu turno, os enunciados que determinam *princípios decorrentes ou derivados*, pois não se encontram neles a dimensão axiológica fundadora do sistema jurídico, mas tão-somente uma ferramenta para sua instrumentalização na práxis jurídica.

Os princípios como valores serão objetivados pelo ordenamento jurídico pelo fenômeno da positivação. Nesse aspecto, convém dizer que existirão valores que orientarão o sistema, mas estarão implícitos dentro do ordenamento jurídico, “*exempli gratia*”, os princípios da justiça, certeza do direito, segurança jurídica e etc.

Noutro vértice, insta salientar que os princípios encerram no sistema verdadeiros limites objetivos vão ter como destinatário direto o legislador entendido em sua acepção mais ampla e como destinatário indireto o contribuinte.

Do exposto resulta que, os limites objetivos servem para resguardar os valores que informam o ordenamento jurídico, na medida em condicionam a atividade legislativa derivada a manter intensa correlação com os desideratos postos em enunciados com carga valorativa mais latente, contribuindo para a sua realização nos planos normativos e pragmáticos.

Feitas essas breves ponderações acerca da classificação dos princípios como valores e limites objetivos, passa-se a analisar a natureza jurídica da exigência constitucional que impõe a não-cumulatividade no âmbito do ICMS se qualifica como um princípio constitucional tributário ou simples regra jurídica.

A exigência da não-cumulatividade é norma jurídica que se encontra no patamar mais alto do sistema jurídico, devendo ser aplicada no tocante, aos seguintes tributos: ICMS (art. 155, §2º, I, da CF/88), IPI (art. 153, §3º, IV, da CF/88), impostos residuais (art. 154, I, da CF/88), contribuições sociais residuais (art. 195, §4º, da CF/88), contribuições sociais sobre a receita ou faturamento (art. 195, §12 da CF/88) e contribuições sociais do importador de bens e serviços do exterior, ou de quem a ela equiparar (art. 195, §12 da CF/88).

Nesse contexto, oportuno ainda mencionar, que a referida norma constitucional se enquadra como um princípio do tipo limite objetivo. A propósito, nesse sentido, é o escólio do eminente Paulo de Barros Carvalho¹⁵:

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

No mesmo sentido, são as lições de Pedro Guilherme Accorsi Lunaderll¹⁶:

Estamos convictos de que a não-cumulatividade está no campo dos limites objetivos, psto que, de um lado, não nos exige o necessário ingresso na Axiologia para defini-la, e, de outro, permite-nos construir o seu significado a partir dos seus respectivos enunciados, quer os constitucionais, quer os infraconstitucionais.

Por conseqüência, não soçobram dúvidas de que a regra constitucional que impõe a não-cumulatividade no ICMS se qualifica como um princípio constitucional tributário, que se traduz em um limite ao desempenho da atividade legislativa derivada.

4.2. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

O Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS foi concebido para que seu ônus tributário fosse distribuído dentro da cadeia econômica produtiva/circulatória das mercadorias ou serviços sujeitos à sua incidência.

Vale dizer, a sistemática adotada pelo legislador constitucional foi a de utilizar um mecanismo de débito e crédito, com vistas a evitar que a cada nova operação a carga

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade*. Revista dialética de direito tributário n. 33.p. 156.

¹⁶ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A não-cumulatividade do ICMS: Uma visão Crítica da posição do STF*. p126.

tributária acumulada fosse acrescida ao preço dos bens e, por via de consequência fosse elevado o custo dos bens para o consumidor.

De tal sorte, o legislador constitucional deu ao ICMS a feição de tributo não-cumulativo, conforme se infere do parágrafo 2º, do artigo 155 da Constituição Federal:

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

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

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 seguintes: (Grifos do subscritor).

No mesmo sentido, dispõe os artigos 19 e 20 da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, *in verbis*:

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

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

§1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentadas ou não tributadas, ou que se refiram as mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. (Grifos do subscritor).

Vê-se, então que o direito ao crédito é assegurado constitucionalmente, desta feita nenhuma lei pode reduzi-lo, condicioná-lo ou excluí-lo, em hipótese alguma, salvo a exceção do §2º, II, do art. 155 da própria Constituição.

Nesse sentido, pontua o Prof. Geraldo Ataliba citado Heron Arzua¹⁷, nos seguintes termos:

É a Constituição, meus senhores, que dá a mim, cidadão que pratica operação mercantil no Brasil, o direito de me creditar do ICM relativo as operações anteriores; não é lei nenhuma.
Não é a lei complementar que dá; não é a lei ordinária do estado, não é a doutrina; é a Constituição. Este é um direito constitucional; é um direito dado pela Constituição, é um direito público subjetivo constitucional de quem pratica operação mercantil.

Aires Fernandino Barreto¹⁸, também não diverge desse entendimento:

Postas essas considerações, já se pode cuidar de expor conclusão segura, no sentido de que a exceção ao direito de crédito prevista pelo inciso II, do §2º do artigo 155, da Constituição não pode ser generalizada – antes, deve ter seu conteúdo, sentido e alcance delimitados, pela sua própria natureza excepcional, além de balizados pelos princípios fundamentais do nosso sistema constitucional tributário.

Nota-se, portanto, que o princípio da não-cumulatividade constitui compulsoriamente uma diretriz de política fiscal que atende a fins econômicos. Nessa trilha de raciocínio, urge dizer que esta unidade de sentido, não ficou abalada pela possibilidade não ocorrer a compensação de créditos nos casos de isenção e não-incidência, “*ex vi*” do art. 155, §2º, inciso II, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal.

Destarte, resta evidente que as exceções previstas nas alíneas do preceptivo supracitado devem ser interpretadas de forma restritiva, sob pena de violar o princípio da não-cumulatividade, como se demonstrará no capítulo seguinte.

¹⁷ ARZUA, Heron. *Transferência de Créditos no ICMS*. Revista dialética de direito tributário n. 17. p.19.

¹⁸ BARRETO, Aires Fernandino. *ICMS: Limites à vedação de créditos*. Revista dialética de direito tributário n.53. p.9.

CAPÍTULO V

A EXCEÇÃO CONTIDA NO ARTIGO 155, §2º, INCISO II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Conforme dito alhures, o princípio da não-cumulatividade gera um direito subjetivo constitucional ao contribuinte de compensar em cada operação o montante devido nas operações anteriores, nos termos do art. 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal.

Nesse sentido, pontua Clélio Chiesa¹⁹:

É uma regra que informa a tributação incidente sobre operações que envolvam a circulação de mercadorias ou prestação de serviços, fazendo nascer um direito de crédito, incondicional, em favor dos contribuintes do ICMS. Ocorrido o fato jurídico tributário do ICMS nasce, concomitantemente, uma outra relação jurídica que dá direito ao contribuinte adquirente da mercadoria ou que faz uso de serviços, o direito de compensar o montante devido nas operações anteriores nas operações subseqüentes.

Deveras, o direito a compensação encontra-se plasmado na Constituição Federal não podendo ser amesquinhado por nenhuma norma infraconstitucional. A diretriz constitucional do princípio da não-cumulatividade destina-se diretamente aos entes competentes que estão proibidos de legislar em desconformidade com prescrição contida na Constituição Federal.

Nada obstante, a Constituição Federal, no art. 155, §2º, inciso II alíneas “a” e “b”, estabelece exceções ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, que são exclusivamente os casos de: i) isenção e ii) não-incidência. Conforme dito, tais exceções ao princípio da não-cumulatividade devem ser interpretadas de forma restrita, sendo defeso ao legislador infraconstitucional ampliar o seu conteúdo e alcance.

Nessa trilha de raciocínio, urge dizer que esta unidade de sentido, não ficou abalada pela possibilidade de não ocorrer a compensação de créditos nos casos de isenção

¹⁹ CHIESA, Clélio. *op.cit.* p.118.

ou não-incidência. Insta salientar que, as regras dispostas nas alíneas do preceptivo supracitado devem ser interpretadas de forma restritiva, sob pena de violar não somente o princípio da não-cumulatividade, mas outros comandos constitucionais, como: os direitos à livre concorrência (art. 170, IV), defesa do consumidor (art. 5º, XXII e art. 170, V) e redução das desigualdades sociais (art. 3º, III e 170, VII) e igualdade (art. 5º, “caput” e 150, III), todos da Constituição Federal.

Em razão disso, as regras preconizadas nas alíneas do artigo acima mencionado, só devem valer os casos excepcionais e, desde que não provoquem uma quebra na uniformidade da carga tributária. Assim, o sentido correto das normas contidas nas referida alíneas só pode ser o de que elas não estão a derogar o princípio da não-cumulatividade, mas sim a caracterizar situação de dano ao Fisco.

Nesse diapasão, leciona o insigne Prof.º Tércio Sampaio Ferraz Júnior²⁰, senão vejamos:

Se, como dissemos, o princípio da não-cumulatividade caracteriza uma técnica de política fiscal funcionalmente mais adequada e normativamente mais justa, e se as isenções e as não-incidências podem provocar, em não se compensando o crédito a elas referentes, perversos efeitos cumulativos em cascata, então as exceções contidas nas alíneas “a” e “b” do inc. II do §2º do art. 155 só cabem para aquelas situações em que o crédito de um imposto que não incidiu em operação anterior conduziu a um efeito oposto ao da acumulação, pois levaria a uma incidência final à que resultaria da aplicação da alíquota nominal do tributo ao preço do varejo.

Enfim, é patente que a norma que limita a compensação dos créditos prevista nas alíneas “a” e “b”, do preceptivo supracitado deve ser interpretada de maneira restrita, pois o uso descompromissado de tal medida poderá implicar na integração vertical de empresas e, na desconformidade da carga tributária. Destarte, resta claro que os entes federativos não poderão impor óbices ao aproveitamento dos créditos do ICMS, eis que o mesmo se constitui um direito subjetivo do contribuinte e, tal impedimento traduz desrespeito ao princípio da não-cumulatividade, e, por via oblíqua, aumento de tributo.

²⁰ JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. *ICMS: Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais*. Revista de Direito tributário n. 48,p.20.

CAPÍTULO VI

ISENÇÃO, NÃO-INCIDÊNCIA E IMUNIDADE

Conforme pisado e repisado, as exceções ao princípio da não-cumulatividade são “*numerus clausus*”, devendo, portanto, ser interpretadas de forma restrita pelo legislador infraconstitucional.

Dentro dessa perspectiva, não há como considerar que as imunidades teriam o condão de excepcionar a aplicação do princípio da não-cumulatividade, vez que não se confundem com a isenção e da não-incidência.

As regras imunizantes são normas jurídicas que impõem um campo de incompetência tributária, na medida em que tolhem do legislador infraconstitucional a possibilidade de o mesmo criar tributos “*in abstracto*”.

Nesse sentido, assevera Roque Antônio Carrazza²¹:

Sempre que a Constituição estabelece uma imunidade, está em última análise indicando a incompetência das pessoas políticas para legislarem acerca daquele fato determinado. Impõe-lhes, de conseguinte o dever de ser absterem de tributar, sob pena de irremissível inconstitucionalidade.

De tal sorte, resta claro que as normas que veiculam imunidades não trabalham no plano da fenomenologia da incidência tributária, visto que atuam em período anterior ao momento da percussão do gravame tributário. Nesse vértice, pondera Paulo de Barros Carvalho²², senão vejamos:

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 tributário. Já a isenção se 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

²¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. p. 638.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. p.184.

hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo, como teremos oportunidade de descrever em capítulo ulterior.

Veja-se, pois, que, pelo exposto o instituto da imunidade impede a incidência tributária, na medida em que estabelece de modo expreso a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos, nos casos previstos constitucionalmente. Desse modo, não há como compaginar com a idéia de que a imunidade seria uma hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, notadamente porque atua em plano anterior à percussão tributária.

Noutro vértice, importa observar que a não-incidência e a incidência são reversos de uma mesma moeda, qual seja: o fenômeno da instituição dos tributos. A incidência tributária ocorre quando estiverem presentes os pressupostos do fato vertido em linguagem competente fazendo desencadear a incidência da norma tributária em sentido estrito. Logo, tanto incidência como não-incidência não são normas que se destinam a delimitar o processo de elaboração de outras normas, já que são normas que disciplinam condutas.

O instituto da isenção tem aguçado o interesse de muitos estudiosos do direito tributário. Dentre as inúmeras construções científicas acerca do fenômeno isencional iremos nos debruçar detidamente a analisar a “Teoria Clássica”. Para essa vertente doutrinária a isenção se enquadraria como um favor legal consubstanciado na dispensa legal do pagamento do tributo devido. Acompanham tal posicionamento juristas de elevado conhecimento jurídico como Rubens Gomes de Sousa (co-autor do Anteprojeto do Código Tributário Nacional).

Vale dizer, tal teoria elege como premissa que o fato de que ocorre incidência prévia da norma padrão de incidência e somente em momento posterior em que à regra de isenção viria a incidir para afastar o dever jurídico cometido ao sujeito passivo. Dito de outro modo, para os que defendem a isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo, equivale dizer que nasce a obrigação tributária e o legislador apenas dispensa o seu pagamento. Nestes termos, a incidência da norma se processa, nascendo a obrigação tributária e o crédito daí advindo. Num segundo momento somente é que o sujeito passivo será dispensado do pagamento do tributo.

Entretanto, o referido entendimento não encontra substrato jurídico, pois atribui maior velocidade a incidência da regra de isenção em correlação a regra-matriz, contrariando o princípio da simultaneidade da dinâmica normativa. De tal sorte, resta evidente que o instituto da isenção não pode ser entendido como a dispensa legal do pagamento do tributo devido, na medida em que incide no átimo de tempo que a regra-matriz de incidência tributária.

Acaso, fosse adotada a perspectiva acima aventada, não haveria como diferenciar os institutos da isenção e da remissão, uma vez que em ambos haveria a incidência prévia da regra-matriz de incidência.

É cediço que o instituto da remissão encontra previsão no art. 156, IV, do CTN, sendo considerada como hipótese hábil a ensejar a extinção da obrigação tributária. Assim, ao encampar tal entendimento se igualaria tais institutos, pois em ambas os casos a norma incidiria e se produziria efeitos retroativos, bem como haveria a extinção da obrigação tributária, o que não ocorre **no caso da isenção em que há apenas a mutilação parcial dos critérios do antecedente ou do conseqüente da regra-matriz de incidência e não a sua destituição por completo.**

Fixadas essas premissas, pode-se afirmar que a regra isencional trata-se de norma jurídica que tem a função de obstar a funcionalidade da norma padrão de incidência tributária. Para tanto, a regra isencional investe contra os critérios do antecedente e do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária anulando-os parcialmente, já que a supressão de todos os critérios importaria igualar os institutos da exclusão do crédito tributário e extinção do crédito tributário, pois em ambos os casos haveria a destituição da regra-matriz de incidência tributária.

Nessa quadra, assevera com proficiência Paulo de Barros Carvalho²³:

A regra de isenção investe contra um 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 de incidência, inutilizando-a como norma válida no sistema. **O que o**

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *op.cit.* p. 504.

do critério do antecedente e do conseqüente. (Grifou-se).

Vê-se, então, que a regra de isenção não aniquila a regra-matriz de incidência. Pelo contrário, analisando tal fenômeno sob a perspectiva normativa, verifica-se que há na verdade encontro de duas normas jurídicas dentro do mesmo lapso temporal. Conclui-se, portanto, que a regra isencional irá apenas paralisar os efeitos da regra-matriz de incidência no mundo fenomênico, bem como que tal norma incidirá simultaneamente com a norma padrão de incidência tributária.

CAPÍTULO VII

DA INCONGRUÊNCIA DO ENQUADRAMENTO DO BENEFÍCIO FISCAL CONSISTENTE NA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO COMO ESPÉCIE DO GÊNERO ISENÇÃO

Conforme sobejamente demonstrado, o contribuinte do ICMS tem direito subjetivo de creditar-se do imposto incidente na operação anterior, ressalvadas apenas as hipóteses em que ocorra a isenção ou não incidência.

Não obstante, os entes federativos têm facultado aos contribuintes do ICMS, a optarem por uma tributação com a base de cálculo reduzida, desde que venham a renunciar o direito de compensar o tributo pago nas operações anteriores. Para fundamentar, a malsinada cobrança os Estados têm defendido a tese de que a tributação com a base de cálculo reduzida se consubstancia como espécie do gênero isenção, mais precisamente na cognominada isenção parcial.

Como dito alhures, o fenômeno da isenção no plano da legislação ordinária, pressupõe um encontro normativo entre a regra-matriz de incidência e regra de isenção, bem como incide reduzindo o campo de abrangência do antecedente ou do conseqüente da norma jurídica que institui a exação tributária.

A respeito da presente questão, pondera Clélio Chiesa²⁴:

O termo isenção, a nosso ver, é utilizado no sistema jurídico brasileiro para representar o fenômeno consistente na mutilação parcial da norma instituidora do tributo provocada por uma norma isentiva com vistas a restringir o âmbito de incidência da norma de tributação. Representa, então, o entrechoque lógico e não cronológico de duas normas, uma estipulando a tributação e a outra reduzindo a sua abrangência, tudo se passando no plano normativo.

²⁴ CHIESA, Clélio. *ICMS. Benefício fiscal consistente na redução da base de cálculo. Vedação ao aproveitamento ao crédito. Inconstitucionalidade*. p.29.

Nesse contexto, cumpre ressaltar que a simples redução da base de cálculo não impede a utilização decorrente das entradas, respeitada a mesma proporção, sob pena de admitir-se a cobrança cumulada do ICMS.

Assim, mesmo que o contribuinte venha a fazer opção pela base de cálculo reduzida, é vedado ao Fisco Estadual proibir a utilização pelo contribuinte dos créditos fiscais relativos a entradas tributadas, por se tratar a não-cumulatividade de uma garantia constitucional.

Vale dizer, que o direito do contribuinte ao crédito do ICMS somente pode ser elidido nos casos de isenção ou não-incidência, o que não é o caso, uma vez que a redução da base de cálculo não se confunde com os fenômenos da isenção e não-incidência, pois se traduz apenas na diminuição do “*quantum*” do tributo.

A tributação com base de cálculo reduzida afigura-se como um benefício fiscal concedido pelo legislador, que podendo escolher pelo valor integral da operação ou da prestação de serviço, opta pela criação de um redutor.

Desse modo, não há que se falar que a redução da base de cálculo se assemelha aos “institutos da isenção e a não-incidência parciais”, pois em ambas as hipóteses não ocorre a tributação.

Nesse sentido, leciona Eduardo Gomes Plastina²⁵:

“Com a isenção, não se dá a formação do liame obrigacional representado pela relação jurídico-tributária. Por outras palavras, não há o surgimento da obrigação tributária. A redução da base de cálculo, ao contrário, importa no nascimento do objeto prestacional, porém em montante inferior àquele que surgiria se inexistisse a mencionada redução. Trata-se, portanto, de hipóteses distintas: **enquanto na isenção a obrigação tributária incorre; na redução base de cálculo há o surgimento do vínculo, ainda que em montante inferior ao que potencialmente poderia ser atingido, se fosse levada em conta a intensidade integral do evento tributado**”.

“Na redução da base de cálculo, dá-se a incidência da regra matriz tributária: a realização do fato tributável se subsume integralmente

²⁵ PLATINA, Eduardo Gomes. *ICMS: Questões Polêmicas*. p. 151-153.

ao conceito normativo. E, havendo, incidência, não como se falar em “parcialidade”. A noção de incidência, respeitando o princípio lógico do terceiro excluído, pressupõe a inexistência de meio termo: ou incide e há incidência; ou não incide e há não-incidência. Por isso, não se pode confundir os dois fenômenos: **na redução da base de cálculo, ao contrário do que se dá nos casos de não incidência, há a juridicização do fato acontecido e o respectivo nascimento da obrigação tributária, porém em montante inferior àquele que surgiria se existisse a mencionada redução. Na hipótese, a redução não repercute sobre a aptidão da regra matriz de incidir, atuando apenas sobre a grandeza prevista no critério quantitativo do conseqüente da regra matriz tributária**”. (ICMS – Questões Polêmicas. Ed. Juruá. 2004. p.151-153).

A ilação que se extrai é de que a redução da base de cálculo nada mais é do que uma diminuição monetária do “*quantum*” da obrigação e, não a inoccorrência da tributação. Assim, não há que se confundir redução de base de cálculo com isenção ou não-incidência, para o fim de afastar o direito subjetivo do contribuinte de se creditar utilizando o crédito de ICMS decorrente das entradas.

Destarte, resta claro que eventuais óbices impostos pelos entes federativos, não encontra guarida no ordenamento jurídico, eis que o direito o aproveitamento dos créditos do ICMS constitui um direito subjetivo do contribuinte e, tal impedimento traduz desrespeito ao princípio da não-cumulatividade, e, por via oblíqua, aumento de tributo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Constituição Federal, em seu artigo 155, §2º, inciso I, assegurou ao contribuinte o direito de creditar-se do ICMS pago nas operações anteriores, não fazendo qualquer distinção quanto à origem dos créditos, mormente independente da natureza da operação sempre estará assegurado o direito de compensar.

Deveras, o princípio da não-cumulatividade traduz indubitavelmente em um direito subjetivo constitucional assegurado ao contribuinte de compensar em cada operação o montante devido nas operações anteriores.

Nota-se, portanto, que a referida regra tem matiz constitucional, de modo que não pode ser amesquinhada pelo legislador infraconstitucional. De tal sorte, as eventuais ao princípio só poderão estar previamente estabelecidas na Constituição Federal e deverão ser interpretadas de forma restrita pelo intérprete do direito.

É importante frisar que, a própria Constituição Federal, em seu artigo 155, §2º, inciso II, alíneas “a” e “b”, excepcionou a regra que impõe a exigência da não-cumulatividade, nas hipóteses de isenção e não-incidência.

Diga-se de passagem que, as referidas exceções, reforçam a aplicação do princípio da não-cumulatividade, na medida em que se reportam a situações em que não há incidência da norma tributária em sentido estrito.

Vale dizer, não havendo a incidência da regra-matriz, não há crédito. Diante disso, não soçobram dúvidas de que o direito ao crédito está intimamente atrelado a incidência da norma instituidora do tributo.

Com base nessa orientação, resta patente que nas hipóteses em que o contribuinte é beneficiado com a possibilidade de apurar o ICMS devido sobre uma base de cálculo reduzida não impede o aproveitamento ao crédito.

Nesse contexto, mister se faz ressaltar que, a tributação com a base de cálculo reduzida não se enquadra como espécie do gênero isenção, pois nesta hipótese o que ocorre é a apenas a diminuição do valor do tributo, permanecendo latente a obrigação tributária.

Como dito, o legislador constituinte de 1988, estabeleceu expressamente as hipóteses em que o princípio da não-cumulatividade é excepcionado e o simples benefício da redução da base de cálculo não se enquadra em nenhuma delas.

Logo, não é plausível que o Fisco conceda um benefício com uma mão e retire com outra quando veda o direito ao aproveitamento dos créditos com aquisição tributada com a base de cálculo reduzida.

Por tudo o exposto, é evidente que o contribuinte, tem, por força do princípio da não-cumulatividade, o direito de apropriar-se dos créditos correspondentes ao ICMS incidente sobre a operação de aquisição, independente de a operação ter ocorrido no início, no meio ou no fim da cadeia produtiva.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARZUA, Heron. *Transferência de Créditos no ICMS*. Revista dialética de direito tributário n. 17. fev/1997. São Paulo: Dialética. 1997.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros. 2002.

BARRETO, Aires Fernandino. *ICMS: Limites à vedação de créditos*. Revista dialética de direito tributário n. 53. fev/2000. São Paulo: Dialética. 2000.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19 ed. São Paulo: Malheiros. 2003.

_____. *Icms*. 10 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros. 2005.

CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico-direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin. 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva. 2007.

_____. *Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade*. Revista dialética de direito tributário n. 33. junho/1998. São Paulo: Dialética. 1998.

_____. *Sobre princípios tributários*. Revista de direito tributário n. 55. jan/mar 1991. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1991.

CHIESA, Clélio. *ICMS: Sistema constitucional tributário – algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr 1997.

_____. *ICMS. Benefício fiscal consistente na redução da base de cálculo. Vedação ao aproveitamento ao crédito. Inconstitucionalidade*. São Paulo: MP. 2007.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *ICMS: Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais*. Revista de Direito Tributário n. 48. ano 13. abril-junho. 1989.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A não-cumulatividade do ICMS: Uma visão Crítica da posição do STF*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 103. São Paulo: Dialética. abril/2004. 2004.

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

MATOS, Aroldo Gomes de. *ICMS: Comentários à LC 87/96*. São Paulo: Dialética. 1997.

MELLO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 3 ed. São Paulo: Dialética. 1998.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de, HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2003.

PLATINA, Eduardo Gomes. *ICMS: Questões Polêmicas*. São Paulo: Juruá. 2004.