

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS NOS SERVIÇOS
DE TRANSPORTE E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL

Natália de Cássia Gomes Silva

São Paulo

10/2015

Natália de Cássia Gomes Silva

O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS NOS SERVIÇOS
DE TRANSPORTE E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL

Trabalho de conclusão de curso apresentado perante o Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, como exigência parcial para a obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário.

São Paulo

10/2015

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade do ICMS (parágrafo 2º, inciso I, artigo 155 da Constituição Federal) nos casos de prestação de serviço de transporte, com redução da base de cálculo, à luz da jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal.

Palavras chave: Tributário. ICMS. Princípio da não-cumulatividade. Serviço de Transporte. Redução da base de cálculo. Isenção. Crédito. Conceitos. Recurso Extraordinário nº 477.323. Art. 155, I, parágrafo 2º da CR/88. Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

This work aims to analyze the applicability of the principle of non-cumulative ICMS (paragraph 2, item I, Article 155 of the Federal Constitution) in cases of transport service, with reduction of the tax basis, in the light of current case law of the Supreme Court.

Keywords: Tax. ICMS. Principle of non-cumulative. Transport service. Reduction of the tax basis. Exemption. Credit. Concepts. Extraordinary Appeal No. 477,323. Art. 155, I, paragraph 2 of CR / 88. Supreme Court.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	07
2 O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS	09
2.1 Linhas Gerais do ICMS na Constituição Federal	09
2.2 O ICMS no serviço de transporte e o Princípio da não-cumulatividade.....	12
3 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE	14
3.1 Conceito de Norma Jurídica	14
3.2 A Regra-Matriz de Incidência Tributária	15
3.2.1 Antecedente da norma	16
3.2.1.1 Critério Material, Espacial e Temporal	17
3.2.2 Consequente da Norma	17
3.2.2.1 Critério Pessoal	18
• Sujeito Ativo e Passivo	18
3.2.2.2 Critério Quantitativo	18
• Base de Cálculo e Alíquota	19
4 CRÉDITOS DE ICMS NOS CASOS DE LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS E LEGAIS AO PODER DE TRIBUTAR	19
4.1 Conceitos de imunidade, não-incidência, isenção e redução da base de cálculo	19
4.2 Incorreta equiparação de redução da base de cálculo à isenção parcial	23
4.3 Crédito de ICMS-Transporte nas hipóteses de redução da base de cálculo ...	25
5 A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – Análise Crítica ...	27
5.1 O julgamento do Recurso Extraordinário nº 477.323 e voto do Ministro Relator Marco Aurélio	27
5.2 Análise de decisões anteriores	30

6 CONCLUSÃO	32
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	34

1 INTRODUÇÃO

O setor de prestação de serviços de transporte sofreu diversas transformações na última década do século XX. O extraordinário desenvolvimento e crescimento, que proporcionam o intenso fluxo de bens, pessoas e capitais, foram em grande parte responsáveis por tais mudanças, haja vista o real aumento da demanda nesse setor.

Para regular todas as novas relações que surgiam, o direito também teve que progredir, propiciando um maior desenvolvimento das normas atinentes a esse setor.

No tocante à tributação da prestação de serviços de transporte, a própria Constituição Federal, exclusivamente no que se refere às prestações que tenham natureza intermunicipal ou interestadual, determinou-a como sendo fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Por outro lado, a própria Constituição também possibilitou aos Municípios, competentes para instituírem a tributação sobre os serviços de qualquer natureza, a tributação pelo ISS sobre aqueles serviços não tributados pelo ICMS, ou seja, para os transportes de natureza intramunicipal.

Tratando-se nesse estudo somente as prestações que tenham natureza intermunicipal ou interestadual, importante se faz analisar o crédito do ICMS, tendo em vista a inerência do princípio da não-cumulatividade a esse imposto.

O Decreto-Lei nº 406/68, por força do art. 3º, §2º, facultou aos Estados a possibilidade de tributação do ICMS pela base de cálculo reduzida, sendo essa faculdade seguida por vários entes da federação.

Contudo, o entendimento dos Estados, nos casos de tributação pela base de cálculo reduzida, sempre foi o de que este benefício não asseguraria a não-cumulatividade, de maneira que o contribuinte que por ele optasse afastaria a compensação de ICMS nas operações de entrada e de saída.

Deste modo, por bastante tempo, o tema constituiu matéria de extrema controvérsia em nossos tribunais estaduais, enquanto, no Supremo Tribunal Federal o entendimento era de que deveria haver o estorno proporcional de créditos relativos à entrada de insumos utilizados em processos de industrialização quanto a produtos cujas saídas são realizadas sob o regime de redução da base de cálculo. Isso porque, segundo os julgadores, a redução da base de cálculo seria uma isenção do tipo parcial.

Ocorre que, em 16/10/2014, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 477.323, cujo relator foi o ilustre Ministro Marco Aurélio, o Plenário do Supremo Tribunal Federal alterou o seu entendimento, passando a adotar o posicionamento de que o contribuinte tem o direito à manutenção da base de cálculo reduzida, tal como previsto na legislação do Estado do Rio Grande do Sul, assegurando ainda o aproveitamento de créditos oriundos da aquisição de insumos na mesma proporção das saídas tributadas.

A abordagem da questão envolve a análise do conceito de redução de base de cálculo e do princípio da não-cumulatividade do ICMS, o qual está assegurado na Constituição Federal, por força do §2º, inciso I, do artigo 155.

Avaliar a importância da não-cumulatividade do ICMS, sobretudo, na prestação de serviço de transporte de natureza intermunicipal ou interestadual e, pontuar a mudança no posicionamento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria, através da utilização de conceitos divergentes de redução de base de cálculo e isenção, são, portanto, a tônica do presente estudo.

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

2.1 Linhas Gerais do ICMS na Constituição Federal

O ICMS possui grande importância em nossa estrutura econômica e social, haja vista que é o imposto de maior arrecadação em nosso País e de maior relevância para os Estados, considerando-se a intensa prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual.

O Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo, a qual, nos últimos anos, atingiu de forma reiterada mais de 37% do Produto Interno Bruto (PIB), situação esta causada por uma associação de diferentes fatores, tais como a existência de muitos tributos e altas alíquotas. No entanto, a despeito do grande número de tributos aqui existentes, a arrecadação se concentra em poucos deles e o ICMS, no transcorrer dos anos, consolidou-se como o tributo mais produtivo, sendo responsável por cerca de 25% de toda a receita tributária nacional, o que se deve ao fato de o Brasil tributar mais o consumo do que a renda e o capital.

Logo, hoje em dia, no Brasil, vê-se uma tributação regressiva, na qual, quanto mais renda o contribuinte possui menos imposto ele paga, pois se optou por tributar o consumo ou seja, os tributos indiretos e, o grande problema é que esses impostos indiretos são iguais para todos e, por isso, acabam, proporcionalmente, penalizando mais os mais pobres.

Assim, a população que recebe o menor salário e gasta grande parte do seu dinheiro no consumo é a faixa mais tributada no Brasil – comparativo este realizado na representação total da renda mensal com o valor gasto no consumo.

É notória a importância do ICMS no cenário das finanças públicas nacionais, pois os montantes envolvidos na tributação por meio deste imposto são muito mais expressivos do que os que se referem à tributação pelo Imposto de Renda, Imposto Sobre Produtos Industrializados, Contribuições Sociais e outros. Roque Antônio Carrazza destaca a supremacia deste tributo em nosso ordenamento ao afirmar: *“ele é [...] o economicamente mais importante. É ele que envolve maiores quantias de dinheiro e certamente por isso, aquele que, de longe, mais controvérsia suscita.”*

O ICMS é um imposto de competência dos Estados, que está previsto na Constituição Federal. O legislador constituinte cuidou de tratá-lo de maneira minuciosa no texto da Carta Magna. Destarte, o art. 155, II da CR/88 dispõe que:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

II – 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)” - grifei.

Em 1922, a Lei nº 4.625 instituiu o Imposto de Vendas Mercantis, que era cumulativo e de competência da União. Este imposto vigeu nos termos em que criado até 1934, quando a nova Constituição, promulgada no governo de Getúlio Vargas, acrescentou às suas hipóteses de incidência as operações de consignação mercantil, transformando-o no Imposto de Vendas e Consignações (IVC). A mudança não foi apenas no nome do tributo, que passou, a partir daquele momento, a ser de competência dos Estados.

A característica da cumulatividade, entretanto, foi mantida, o que não se refletia de forma positiva no mercado, uma vez que o tributo se tornava cada vez mais oneroso, o que acabava por estimular a verticalização das Empresas, que procuravam eliminar ao máximo o número de etapas do processo de comercialização, a fim de diminuir os momentos de incidência do imposto.

Neste sentido, a ilustre Professora Misabel Derzi ensina que a existência de tributos cumulativos causa alguns problemas para a economia:

“(…) incidindo em todas as fases de industrialização e comercialização (da fábrica ao consumidor final), pelo preço bruto da venda, o imposto era cumulativo, tornando-se a tributar, na fase subsequente, o mesmo valor que se tributara anteriormente. Isso provocava uma injusta repercussão nos preços, mais acentuada do que o imposto recolhido aos cofres públicos.”

Em 1965 sobrevieram novas transformações promovidas pela Emenda Constitucional nº 18, que, no § 2º do art. 12 dispunha que:

“Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

[...]

§ 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.”

Deste modo, o IVC foi substituído pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadoria (ICM), regulamentado pelo Decreto-Lei nº 406/68. Ao contrário do que havia ocorrido até então, as modificações foram bastante intensas, e a principal delas foi, sem dúvidas, a instituição da não-cumulatividade do imposto, ou seja, a partir daquele momento, estabeleceu-se a possibilidade de abater-se, em cada operação, o montante do tributo cobrado nas operações anteriores.

Todas as transformações sofridas pelos impostos que antecederam o ICMS desde 1922 foram bem sintetizadas nas palavras de Ruy Barbosa Nogueira:

“Desde quando o antigo imposto federal de vendas mercantis foi alterado para imposto sobre vendas e consignações e atribuído, na partilha dos impostos, aos Estados e Distrito Federal, surgiram os conflitos ou guerra tributária entre Estados, provocando não só danos aos contribuintes, mas avolumando-se os processos. A última reforma tributária, alterando o imposto de vendas e consignações, que era cumulativo, para o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, estruturou-o como não-cumulativo. Dentre os maiores objetivos dessa reforma no campo deste imposto, foi mesmo acentuado pela Comissão da Reforma que essa nova estruturação do ICM procurou evitar a chamada guerra tributária entre os Estados.”

A Constituição de 1988, que causou intensas transformações políticas, econômicas e sociais no Brasil, alterou substancialmente o ICM, que passou a ser denominado Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações (ICMS).

O ICMS ampliou o campo de incidência do ICM, já que é, na verdade, a resultante da fusão entre este imposto e outros cinco tributos federais, quais sejam:

- a) imposto sobre transportes;**
- b) imposto sobre comunicações;
- c) imposto único sobre minerais;
- d) imposto único sobre combustíveis; e

e) imposto sobre energia elétrica.

Duas outras novidades trazidas pela Constituição de 1998 em relação ao antigo ICM foram a incidência plurifásica deste imposto e a instituição da seletividade de alíquotas em razão da essencialidade de bem ou do serviço.

O art. 34 do Ato das Disposições Transitórias, em seu parágrafo 8º dispõe que:

“Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

[...]

§ 8º – Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.”

Assim, de 1988 a 1996, o ICMS foi regulamentado por meio do Convênio nº 66/88, haja vista que apenas em 1996 foi publicada a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), responsável por estabelecer as regras definitivas em relação ao ICMS, explicitando os aspectos estruturais deste tributo, devidamente lastreados pelos princípios constitucionais correlatos.

A despeito do tempo que levou para ser elaborada e do fato de tratar minuciosamente das particularidades do ICMS, a Lei Kandir sofreu sucessivas alterações substanciais, principalmente pelas Leis Complementares nº 102/2000, 114/2002 e 115/2002, bem como pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

Percebe-se, assim, que o ICMS, por sua estrutura complexa e peculiar, sofreu inúmeras transformações ao longo do tempo até adquirir a sua conformação atual, o que demonstra a preocupação do legislador com o referido tributo, tendo em vista a sua relevância na seara jurídica e econômica.

2.2 O ICMS no serviço de transporte e o Princípio da não-cumulatividade

O ICMS incide sobre as prestações de serviços de natureza intermunicipal e interestadual, podendo o transporte ser de pessoas, mercadorias, bens ou valores. Vale dizer

que a incidência abrange, ainda, as diversas modalidades de prestação do serviço de transporte, podendo se dar por via aérea, terrestre, marítima ou fluvial.

A ocorrência do fato gerador em relação às prestações de serviços de transportes está determinada para o início da prestação, ocorrida por qualquer via, ou para o ato final do transporte que tenha se iniciado no exterior. Ressalte-se que em relação às utilizações de serviços iniciados em outra unidade da Federação e não vinculados à operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do ICMS, existe ainda a ocorrência do fato gerador em relação ao diferencial de alíquotas, caso contratado por contribuinte do imposto.

Todo tributo, seja ele direto ou indireto, corresponde a um ônus financeiro, repercutindo na esfera pessoal do contribuinte, no consumo e, conseqüentemente, na economia como um todo.

Tributos são contabilizados como custos, os quais, subtraídos das receitas, levam à obtenção de uma menor margem de lucro. Menor lucratividade gera menor renda. Menor renda gera menor consumo. E assim, sucessivamente, forma-se uma estrutura quase cíclica.

O princípio da não-cumulatividade está assegurado, na Constituição Federal, para o ICMS, por força do § 2º, inciso I, do artigo 155 da Constituição Federal, assim redigido:

"§ 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."

Além da Constituição Federal, a Lei Complementar nº 87 publicada em 1996, assim dispõe:

"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."

Norma esta que se completa com o artigo 20, cujo "caput" foi veiculado da forma que se segue:

"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.”

Logo, tanto o texto constitucional quanto a lei complementar não ofertam a menor dúvida sobre o princípio da não-cumulatividade, assegurado tanto às operações de circulação de mercadorias quanto às prestações de serviços de transporte e comunicação.

3 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE

3.1 Conceito de Norma Jurídica

A norma jurídica tributária é o resultado da interpretação dos textos legais que existem no ordenamento de um determinado país, e que constitui cada unidade do sistema jurídico como um todo.

Nesse sentido, a Regra Matriz de Incidência Tributária de qualquer tributo, por seu turno, nada mais é do que uma construção do intérprete, obtida a partir dos dados que este extrai dessas normas jurídicas. Paulo de Barros Carvalho, a respeito da norma tributária e da Regra Matriz de Incidência Tributária, assim corretamente expôs:

“A construção da regra matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o consequente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto.

[...]

Efetuada as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por um verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)”

“Convém assinalar que, no domínio das chamadas "normas tributárias", nem todas as unidades dizem, propriamente, com o fenómeno da percussão impositiva. Algumas estipulam diretrizes gerais ou fixam providências administrativas para imprimir operatividade a tal pretensão. Pelo contrário, são poucas, individualizadas e especialíssimas as que definem a incidência tributária, conotando eventos de possível ocorrência e prescrevendo os elementos da obrigação de pagar. Para uma aproximação mais breve, como expediente didático, pode até afirmar-se que existe somente uma para cada figura tributária, acompanhada por numerosas regras de carácter funcional. Ora, é firmado nessa base empírica que se justifica a designação "norma tributária em sentido estrito" àquela que assinala o núcleo do impacto jurídico da exação. E este comando, exatamente por instituir o âmbito de incidência do tributo, é também denominado "norma-padrão" ou "regra matriz de incidência tributária".

O elo entre os dois (o descritor, hipótese ou antecedente e o prescritor, consequência ou consequente) é a imputação deontica, o dever - ser, ou seja, realizado o fato previsto na hipótese, instaura-se inexoravelmente a consequência.

Para Becker, toda norma jurídica, em sua estrutura lógica, se decompõe em duas partes: hipótese de incidência para definir o suporte fático; e, a regra para definição da norma, do preceito ou da regra de conduta. E, emana as seguintes situações: a) realização da hipótese; b) incidência da regra jurídica - hipótese de incidência realizada; c) juridicização da hipótese de incidência; d) irradiação dos efeitos jurídicos - eficácia jurídica; e, e) extinção da relação jurídica.

Cabe ressaltar que embora o ICMS contemple outras perspectivas, como já exposto, o objeto principal do presente estudo restringe-se ao imposto sobre transporte intermunicipal e interestadual, dada a sua importância econômica e por ser o foco deste trabalho. Apesar da especificidade do tema proposto, dentro da análise desse imposto, serão abordados todos os pontos da RMIT.

3.2 A Regra-Matriz de Incidência Tributária

A regra-matriz de incidência tributária é uma construção doutrinária, é o núcleo do impacto jurídico da exação, uma norma-padrão. Na norma devem estar contidos todos os elementos necessários ao surgimento da relação tributária entre aquele que praticou o fato descrito na norma e o ente que institui e cobra o tributo. Pode-se para criar a relação tributária entre a pessoa jurídica de direito público e o particular dizer que a regra-matriz de incidência

tributária é uma estrutura mínima necessária. Nela se encontram a matéria tributável, o momento que ocorre o fato gerador e em qual base territorial a prática do fato gerador dá ensejo à tributação.

A regra-matriz de incidência tributária, idealizada por Paulo de Barros Carvalho, consiste nos elementos mínimos que podemos extrair da norma que regula determinado tributo para sabermos: i) qual fato dará ensejo à obrigação de pagar o tributo (fato gerador), bem como onde e quando ele deve ocorrer e ii) quais serão os termos da obrigação tributária, ou seja, de que forma o tributo será cobrado e pago. A regra-matriz de incidência tributária demonstra, portanto, como se dará a incidência da norma que regula determinado tributo, sobre fatos ocorridos concretamente.

Ou seja, como toda norma que prevê uma regulação de conduta, a regra matriz de incidência tributária é composta por duas partes:

- A) uma hipótese, na qual estará previsto um fato com conteúdo econômico (inserido em determinado espaço e tempo) e
- B) uma consequência, caso o fato descrito na hipótese ocorra no mundo real. Tendo em vista que tratamos de norma de incidência de tributo, esta consequência será a obrigação tributária, ou seja, o dever de pagar determinado tributo.

Ainda segundo o ilustre Professor, a regra jurídica tem a estrutura de um juízo hipotético condicional: enquanto a hipótese descreve um fato de possível ocorrência; a consequência prescreve uma relação jurídica em que a conduta vem regulada sob a forma de uma obrigação, uma proibição ou uma permissão. Assim, a regra-matriz de incidência tributária tem por função definir a incidência do tributo, descrevendo fatos, estipulando os sujeitos da relação e os termos que determinam a dívida.

3.2.1 Antecedente da norma

Coaduno com o entendimento do i. Professor Paulo de Barros Carvalho, de que a Regra-Matriz de Incidência Tributária é uma norma em sentido estrito e possui, em sua estrutura, uma hipótese jurídica (antecedente) e um mandamento (consequente). Sendo o primeiro em linguagem descritiva e o segundo prescritiva.

Nesse sentido, para o estudo fracionado da norma jurídica tributária fundamental importante se faz a subdivisão do antecedente em critérios, quais sejam: material, espacial e temporal.

3.2.1.1 Critério Material, Espacial e Temporal

O critério material é representado pelos fatos abstratamente definidos, já o temporal é o momento preciso da ocorrência do fato jurídico e, conseqüentemente, o surgimento da obrigação, por fim, o critério espacial é o indicativo do local ou espaço territorial em que ocorre o fato jurídico tributário.

Atualmente, no regime constitucional do ICMS, basicamente, temos duas hipóteses de incidências (critério material) distintas: (a) operações de circulação de mercadorias, entendido como fato jurídico tributário decorrente de um negócio jurídico, transferência de titularidade da mercadoria, esta destinada de forma exclusiva à prática de atos de mercancia, (b) e prestação de serviços, de comunicação ou de transportes intermunicipais e interestaduais, excluídos os serviços passíveis de imposição tributária pela competência impositiva dos Municípios.

Para o ICMS no serviço de transporte interestadual e intermunicipal, o critério material é prestar serviços de transporte extra municipal. No que tange ao critério espacial, como o ICMS é imposto que assume feição nacional, ele tem sua incidência em todo território da União para os que efetivam prestação de serviços, cabendo a individualização das operações/prestações conforme a competência territorial de cada estado federado, bem como ao regime de operações de intercâmbio entre os estados para o efeito da não-cumulatividade. Por fim, o critério temporal descreve o momento em que se realiza, totalmente, o fato social da prestação de serviços desenhados na hipótese normativa de incidência tributária, fazendo surgir o vínculo entre as pessoas obrigadas em direitos e deveres correlatos.

3.2.2 Consequente da Norma

A Regra-Matriz de Incidência Tributária que define o consequente é composta de dois critérios: o pessoal e o quantitativo. Estes, por sua vez, se subdividem em sujeito ativo e passivo (critério pessoal) e base de cálculo e alíquota (critério quantitativo). Ou seja, é no consequente que encontraremos a previsão de uma relação jurídica que se instala automaticamente quando o fato se concretiza.

3.2.2.1 Critério Pessoal

O critério pessoal é determinado pela identificação dos sujeitos da relação jurídica tributária, ou seja, aquele dotado de capacidade tributária passiva na qualidade de devedor da obrigação, podendo ter relação direta e pessoal com o respectivo fato jurídico (contribuinte) ou não (responsáveis tributários), e aquele dotado de capacidade tributária ativa na qualidade de credor do tributo.

- **Sujeito Ativo e Passivo**

Nesse sentido, no que se refere ao ICMS sobre serviço de transporte interestadual e intermunicipal critério pessoal é determinado pela identificação do sujeito passivo da obrigação, ou seja, aquele que pratica o fato gerador de transporte interestadual e intermunicipal e, portanto, é o devedor do tributo. Podendo ser pessoa, física ou jurídica, pública ou privada, de quem se exige o cumprimento da prestação do tributo ou dos deveres instrumentais.

O art. 121 do CTN explicita que o “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.”. O parágrafo único desse artigo nos informa ainda que poderão ser sujeitos passivos da relação jurídica tributária o contribuinte e o responsável, sendo o primeiro, quando há relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador e, o segundo, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O sujeito ativo é o titular de direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária. Ele será o credor da relação jurídica tributária, a quem deverá ser pago e quem poderá exigir o pagamento do tributo. Logo, no caso do ICMS, o sujeito ativo é representado pelos estados federados e o Distrito Federal.

3.2.2.2 Critério Quantitativo

No critério quantitativo encontram-se os elementos quantificadores da obrigação: a base de cálculo e a alíquota, observando os princípios basilares do ordenamento jurídico. Será, portanto, pelo critério quantitativo que se determinará o valor a ser pago a título de tributo.

- **Base de Cálculo e Alíquota**

A base de cálculo é o elemento do critério quantitativo que se destina a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no critério material da regra-matriz. Ao se combinar com a alíquota, a base de cálculo determina o valor do tributo.

Paulo de Barros Carvalho ensina que a base de cálculo cumpre três funções distintas:

- i) Medir as proporções reais do fato
- ii) Determinar a dívida
- iii) Confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material do antecedente da norma.

Ou seja, para o ICMS no transporte interestadual e intermunicipal é o valor da prestação de serviços, observado o princípio da não-cumulatividade e o regime desta operação entre os estados.

A alíquota é o elemento que, congregada à base de cálculo, estabelece o *quantum* a ser pago a título de tributo. A alíquota pode corresponder a uma percentagem ou ser estabelecida em termos monetários. Ela pode ser específica, ou seja, um valor monetário fixo ou variável, em função de escalas progressivas de base de cálculo ou, então, *ad valorem*, que pode ser entendida como uma fração, que corresponda a um percentual ou não da base de cálculo. Neste caso poderá ser proporcional invariável, progressiva ou regressiva.

No ICMS sobre o transporte interestadual e intermunicipal a alíquota é variável, de acordo com a base de cálculo e com prestação do serviço de transporte, sendo que o regime de alíquotas entre os estados é fixado pelo Senado, não sendo permitido percentual abaixo do mínimo, tampouco acima do máximo.

4 CRÉDITOS DE ICMS NOS CASOS DE LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS E LEGAIS AO PODER DE TRIBUTAR

4.1 Conceitos de imunidade, não-incidência, isenção e redução da base de cálculo

O direito creditório norteado pelo princípio constitucional da não-cumulatividade determina que o contribuinte tem direito de deduzir em cada operação o valor cobrado nas operações anteriores.

Contudo, a Constituição Federal Brasileira restringiu o direito creditório nas hipóteses de não incidência e isenção:

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)”

Nesse sentido, adentrando nos conceitos originários das limitações ao poder de tributar, temos.

A imunidade é considerada uma exoneração tributária, ou seja, uma limitação constitucional ao poder de tributar que impede a ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, o ilustre mestre Sacha Calmon Navarro Coelho, ensina que as imunidades dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício de sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por determinação expressa da Constituição. Aliomar Baleeiro em sua obra Imunidades e Isenções Tributárias conceituou a imunidade como uma “limitação constitucional ao poder de tributar”.

Pontes de Miranda, ilustre doutrinador, conceituou imunidade como uma regra negativa de competência:

“As regras jurídicas que vedam às entidades políticas editarem leis de imposição que apanham determinadas pessoas, ou determinados bens, são regras jurídicas negativas de competência; criam a respeito dessas pessoas, ou desses bens, respectivamente, imunidade subjetiva, ou objetiva.”

Para o ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho a imunidade deve ser classificada como uma norma de estrutura e deve ser assim definida:

“classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”

Já a não-incidência é um instituto jurídico que abarca todos os fatos estranhos à incidência de determinado tributo, ou seja, todos aqueles fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência. Assim, tal fato ocorre quando o legislador infraconstitucional competente, podendo decretar o imposto, abstém-se de fazê-lo.

A isenção, por sua vez, para uma corrente da doutrina tributária é considerada como um favor fiscal, concedido por lei, que visa a dispensar o pagamento de um tributo. Isso porque, existe a obrigação, mas há uma lei que dispensa o contribuinte do seu pagamento.

Outra linha de pensamento, como de Alfredo Augusto Becker, entende que, quando há norma de isenção, a regra de tributação não incide, inexistindo, portanto, relação jurídica tributária. Nesse viés, José Souto Maior Borges caracterizou a isenção tributária como hipótese de não-incidência legalmente qualificada.

Para Paulo de Barros Carvalho, a isenção seria o encontro de duas normas jurídicas, quais sejam, a RMIT e a regra de isenção, possuindo esta última caráter supressor dos critérios da hipótese ou do conseqüente da primeira, afastando, então, a tributação. Além disso, o ilustre Professor entende que existe uma grande diferença entre a imunidade e a isenção:

“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 conseqüência da regra-matriz do tributo.”

Pelo que dispõe o Código Tributário Nacional, a isenção decorre de lei (art. 176), deve ser interpretada literalmente (art. 111), e pode ser concedida em duas modalidades: a) condicionada; e b) incondicionada. Se condicionada a isenção, isto é, concedida por prazo

certo e em função de determinadas condições (artigos 178 e 179), não poderá ser revogada, enquanto persistirem as condições de sua concessão. Por outro lado, a isenção concedida em caráter genérico, pode, a qualquer momento, ser revogada pelo Poder concedente (art. 178).

Por fim, a redução da base de cálculo ocorre em casos nos quais a tributação ocorre, tão-somente, sobre parte do valor tributável. Vale dizer, somente parte da base de cálculo é tributada, não sua totalidade. Assim, ela pode ser entendida como um benefício fiscal concedido pelas administrações tributárias, por meio de atos do Poder Executivo, com o objetivo de redução do *quantum* tributário.

Ou seja, diferente da imunidade e da isenção, nas reduções de bases de cálculo verifica-se a ocorrência do fato gerador, o nascimento da obrigação tributária e a constituição do crédito pelo sujeito ativo, havendo apenas uma redução do valor a ser recolhido aos cofres públicos. Assim a redução da base de cálculo deve ser entendida como espécie autônoma de tributação.

Importante ressaltar que o Supremo Tribunal Federal, inicialmente, admitia o aproveitamento integral dos créditos de ICMS referentes às operações anteriores, nos casos em que existia a redução da base de cálculo, por entender que essa redução era uma espécie de não-tributação não prevista no art. 155, § 2º, II da CF, e que, por isso, não poderiam ser aplicadas as regras pertinentes à isenção e à não-incidência:

“ICMS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – MERCADORIA USADA – BASE DE INCIDÊNCIA MENOR – PROIBIÇÃO DE CRÉDITO – INCONSTITUCIONALIDADE. Conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas “a” e “b” do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão. (STF. Recurso Extraordinário n.º 161.031. Rel. Min. Marco Aurélio de Mello. Tribunal Pleno, DJ 06.06.97)”

Ocorre que, após revisão do entendimento da Corte, a questão foi pacificada no sentido de que a redução da base de cálculo do ICMS corresponde à isenção parcial e, não, como outrora se considerava categoria autônoma (Recurso Extraordinário nº 174.478/SP). Fato este que será melhor abordado no subitem abaixo.

4.2 Incorreta equiparação de redução da base de cálculo à isenção parcial

Antes do recurso extraordinário supramencionado, o Supremo Tribunal Federal apresentava jurisprudência majoritária sobre o assunto, reconhecendo a diferença entre a redução da base de cálculo e isenção, para efeito da vedação ao crédito contida na Constituição Federal, sob pena de violação do princípio da não-cumulatividade.

Contudo, conforme acima mencionado, os ilustres Ministros do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 174.478/SP, entenderam que a redução da base de cálculo deve ser analisada como uma espécie de isenção parcial, sendo aplicável, portanto, a vedação constitucional ao crédito do ICMS.

O presente trabalho, de forma singela e pontual, visa a discordar do entendimento majoritário do STF, tal como, magnificamente, feito pelo Ministro Marco Aurélio.

Nesse sentido, importante lembrar que o princípio da não-cumulatividade do ICMS impõe o abatimento, em cada operação, do montante cobrado nas operações anteriores. Ou seja, para calcular o montante de ICMS a recolher, o contribuinte deve subtrair, periodicamente, de todos os débitos, todos os créditos.

Além disso, resta salientar que a restrição ao princípio da não-cumulatividade, contida nas alíneas a e b do inciso II do §2º do artigo 155 da Constituição Federal, é totalmente taxativa e restritiva às hipóteses ali contempladas, não podendo, portanto, abarcar novas situações. Para fundamentar esta visão, resta invocar os princípios da legalidade estrita e da tipicidade tributária. Ou seja, aquilo que não estiver estritamente previsto em lei, não poderá ser cobrado do contribuinte a título de tributo, pois a interpretação extensiva e a analogia são vedadas no direito tributário.

Logo, o referido artigo somente abarca, e tem plena incidência, nos casos de isenção e não incidência, não fazendo valer para a outra espécie ora estudada, que é a redução da base de cálculo.

No julgamento do Recurso Extraordinário n.º 174.478-2, o ilustre Ministro Marco Aurélio, em seu voto divergente, assim, corretamente, elucidou:

“[...] O princípio da não-cumulatividade, a consubstanciar garantia constitucional do contribuinte, é observado de forma global, ou seja, não diz respeito, em si, à mesma mercadoria. A razão é muito simples: a não ser assim, dificilmente ter-se-iam parâmetros objetivos para chegar-se à viabilização efetiva do produto porquanto na

maioria das vezes dá-se a modificação do produto, já que uma certa mercadoria ingressa no estabelecimento, para, mediante a industrialização, dar ensejo ao surgimento de outra diversa, processo este no qual se consome aquela inicialmente adquirida. Por isso mesmo, o modo de observância do importante princípio mencionado está na existência de uma conta de créditos e débitos, a ensejar acerto em épocas próprias. Por outro lado, para efeito da técnica tributária e suas implicações, toma-se a figura da isenção como se o imposto tivesse sido pago [...]

A razão de ser desse enfoque é muito simples. É possível que um certo produto esteja isento, mas que aquele resultante da industrialização pelo qual passou não esteja. Ora, caso não se viesse a assim entender, ter-se-ia, como muito bem exposto na inicial do mandado de segurança que deu origem a este extraordinário, a transgressão do princípio da não-cumulatividade. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços seria satisfeito quando da entrada do produto no estabelecimento, deixando de sê-lo na saída da mercadoria produzida, para vir a ser considerado, novamente e sem o crédito referente à primeira operação, na subsequente, em que comercializada mercadoria a partir daquela objeto da isenção [...]

No voto condutor do julgamento, o ministro Oscar Corrêa teve oportunidade de consignar: ‘A não-cumulatividade do ICMS impõe o abatimento, em cada operação, do montante cobrado nas anteriores [...] Quando se fala, pois, em abater não importa sempre que na mesma operação o montante das operações anteriores seja sempre menor; se não for, levará, obviamente, ao creditamento da diferença, para o cômputo final do período.’

Partindo da premissa que a isenção ataca qualquer um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária e impede o nascimento da relação jurídica tributária entre o Fisco e o contribuinte, resta claro que é impossível se ter uma isenção parcial, pois ou ela é total ou não é.

Assim, discordando da decisão do STF, entendo que a figura da isenção parcial inexistente juridicamente.

Nesse viés, a redução da base de cálculo deve ser entendida apenas como uma redução do *quantum* a pagar e não como uma espécie de isenção, pois ela não impede o surgimento da relação jurídica tributária. Abaixo o entendimento do Professor Paulo de Barros Carvalho:

“a diminuição que se processa no critério quantitativo, mas que não conduz ao desaparecimento do objeto, não é isenção, traduzindo singela providência modificativa que reduz o montante de tributo que deve ser pago.”

Além desse doutrinador, a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho claramente descreve o acima comentado:

“Ocorre, no entanto, que, à luz da teoria da norma jurídica tributária, a denominação de isenção parcial do imposto a pagar, através das minorações diretas de base de cálculo e de alíquotas, afigura-se absolutamente incorreta e inaceitável. A isenção ou é total ou não é, porque a sua essentia consiste em ser modo obstativo ao nascimento da obrigação. Isenção é o contrário de incidência. As reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência do dever tributário instaurado com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese de incidência da norma de tributação. As reduções são diminuições monetárias no quantum da obrigação, via base de cálculo rebaixada ou alíquota reduzida.”

Assim, resta claro que a isenção não pode ser parcial, mas sim total ou não existir, pois nela ocorre a subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da consequência. Em contrapartida, na redução da base de cálculo, há o nascimento da relação jurídica tributária entre o fisco e o contribuinte com apenas uma redução do valor a pagar.

Logo, é inadmissível igualar os institutos da redução da base de cálculo e da isenção, uma vez que provocam efeitos totalmente distintos e afetam claramente a regra da tributação do ICMS.

4.3 Crédito de ICMS - Transporte nas hipóteses de redução da base de cálculo

O direito a crédito é uma garantia constitucional, com eficácia plena, isto é, não depende de regulamentação pelo legislador infraconstitucional.

A Constituição Federal ao determinar que o ICMS será não-cumulativo permite concluir que o direito ao crédito não pode ficar ao bel prazer do Poder Público. E, ao excepcionar o direito ao crédito nos casos de isenção ou não-incidência o fez de forma taxativa, ou seja, impedindo a ampliação das hipóteses pelo legislador ordinário ou pelo Judiciário.

Assim, nos casos em que o contribuinte faz a opção pelo sistema da base de cálculo reduzida para a apuração do ICMS devido, o seu direito ao crédito do ICMS deve ser mantido, uma vez que a redução da base de cálculo e a isenção são institutos totalmente distintos e, a Constituição Federal vedou o crédito de ICMS somente nos casos de isenção ou não-incidência.

Caso contrário, haverá uma ampliação do rol de limitações ao aproveitamento integral do crédito do ICMS.

Logo, nos casos de operações com redução da base de cálculo o contribuinte tem o direito de manter os créditos do ICMS relativos às operações anteriores, não devendo, então, estornar esses valores, sob pena de violação do princípio da não-cumulatividade. Pois, o fato de se ter a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, a proibição ao crédito do ICMS.

Tal qual já exposto, as reduções de bases de cálculo são benefícios fiscais concedidos pelas administrações tributárias, em sua maioria através de atos do Poder Executivo, com o objetivo de diminuir a carga fiscal de determinados segmentos da economia. E o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, encartado no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, é claro e deve ser interpretado de forma literal, não admitindo entendimentos doutrinários ou jurisprudenciais que visem a restringir ou a ampliar o seu alcance.

Destarte, a aplicação, em um caso concreto de prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, do princípio da não-cumulatividade do ICMS combinado com o benefício fiscal de redução da base de cálculo, gira em torno da possibilidade, ou não, de utilização de créditos fiscais relativos a entradas tributadas, ainda que haja ocorrido a opção pela redução da base de cálculo do ICMS.

O entendimento dos Estados é que, ao concederem a redução de base de cálculo do ICMS aos estabelecimentos prestadores de serviço de transporte, o contribuinte automaticamente renuncia ao sistema ordinário de tributação, implicando vedação ao aproveitamento de créditos fiscais relativos à entrada de insumos. Ocorre que negar o direito de se utilizar, integralmente, dos referidos créditos, por entender que o fato de se possibilitar a redução da base de cálculo ao contribuinte, não retira o seu direito constitucional de se compensar dos créditos, pois se trata de uma garantia de matriz constitucional, qual seja: princípio da não-cumulatividade, que é uma norma autoaplicável.

Segundo estatui a Constituição Federal (art. 155, §2º, I), o ICMS é imposto não cumulativo, o que autoriza que o contribuinte compense o que for devido em cada operação, à título de imposto, com o montante cobrado nas operações anteriores.

Nesse sentido, nas situações em que haja o benefício fiscal da redução da base de cálculo, deve-se entender por “devido” o valor obtido após a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo já reduzida. Em seguida, tem-se a expressão “com o montante cobrado nas operações anteriores”. Independente de a operação subsequente estar sob a égide de algum favor fiscal, o imposto incidente nas operações anteriores será cobrado em sua totalidade.

Dessa forma, o contribuinte tem o direito de aproveitar como crédito o valor do imposto incidente sobre as aquisições de insumos de produção ou mercadorias para revenda junto aos fornecedores, ainda que as saídas decorrentes dessas aquisições se deem ao abrigo do benefício fiscal em questão. É claro e sabido que esse princípio deve ser interpretado de forma literal, não admitindo entendimentos doutrinários ou jurisprudenciais que visem a restringir ou a ampliar o seu alcance.

Assim, faz-se necessário analisar: **i)** a proporcionalidade na relação de tributação do ICMS nos serviços de transporte com redução da base de cálculo, **ii)** o ato de vontade do contribuinte, **iii)** a impossibilidade de flexibilização ao princípio da não-cumulatividade, cuja observância é obrigatória e não opcional, de modo a comprovar o direito à manutenção do aproveitamento, proporcional, de créditos oriundos da aquisição de insumos na mesma proporção das saídas tributadas.

5 A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – Análise Crítica

5.1 O julgamento do Recurso Extraordinário nº 477.323 e voto do Ministro Relator Marco Aurélio

O Recurso Extraordinário nº 477.323/RS, cuja decisão foi publicada no dia 30.10.2014 discutiu exatamente o tema do presente estudo, qual seja, a possibilidade ou não, de o contribuinte utilizar-se, integralmente, de créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços relativos à aquisição de insumos, envolvida a prestação de serviço de transportes, mesmo na hipótese de operações de saídas tributadas sob o regime de base de cálculo reduzida.

No caso em tela a Empresa MOVELSUL TRANSPORTES LTDA. foi executada pelo ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL visando à cobrança do ICMS devido, uma vez que a legislação estadual restringe à cumulação dos benefícios da base de cálculo reduzida e do creditamento do ICMS dos insumos do contribuinte, mercadorias destinadas a consumo interno e não a nova circulação.

O Estado recusou os créditos fiscais apostos nas notas de compra de insumos de transporte que a contribuinte utiliza para prestar suas atividades sujeitas ao ICMS, sob o entendimento de que o contribuinte já utiliza a base de cálculo reduzida na saída (prestação do serviço), inscrevendo os créditos como dívida ativa.

Após diversas discussões em 1ª e 2ª instâncias, acerca da autoaplicabilidade do princípio da não-cumulatividade do ICMS e a redução da base de cálculo concedida via favor da legislação estadual, o Tribunal, corretamente, a meu ver, entendeu que a previsão constitucional da não-cumulatividade não é, simplesmente, de que o imposto em tela deva ser não cumulativo, mas sim, que se deve compensar “*o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores*”.

Nesse contexto, tem-se que tal direito não pode ser vedado ou substituído. Se a Administração entende por conceder outro benefício, por motivos de conveniência e oportunidade, direito lhe assiste, porém não pode oferecê-lo ao contribuinte em troca da compensação assegurada constitucionalmente.

Deste modo, entendeu-se como abusivo o avanço legislativo e ineficaz a restrição imposta pela legislação infraconstitucional, pois não é dado ao Estado, nem ao contribuinte de direito, condicionar o direito constitucional de crédito com a opção pelo uso da base de cálculo reduzida, tendo em vista que o contribuinte de fato, e a quem a norma se destina, é o consumidor final.

Veja-se parte da decisão proferida pela Vigésima Segunda Câmara Cível da Comarca de Bento Gonçalves no julgamento da Apelação Cível nº 70007124977, que, apesar de ter determinado que fosse observado o direito ao aproveitamento de créditos, por ocasião da entrada de insumos, excluiu o benefício da redução da base de cálculo:

“Se o Estado não deseja que os contribuintes desfrutem dos dois favores, não deve oferecer o da tributação pela base de cálculo reduzida, já que a compensação prevista no art. 155, § 2º, inc. I da Constituição Federal é indeclinável. Qualquer benefício que lhe sobrevenha a ele somar-se-á, não podendo ser oferecido como opção.

Enfim, o direito à compensação existe. Não se trata apenas de uma dentre várias formas de assegurar a não-cumulatividade, senão que deve ser sempre observado. Por sua vez, desde que figura na legislação tributária a possibilidade de redução da base de cálculo para fins de apuração do imposto, beneficia a todos os contribuintes (independentemente do creditamento do ICMS das operações de entrada).”

O ilustre Ministro Relator Marco Aurélio ao proferir o seu voto, no Recurso Extraordinário em comento, entendeu por bem diferenciar os institutos da isenção e da redução da base de cálculo, tendo, acertadamente, no meu ponto de vista:

“Esse, portanto, é o ponto a diferenciar os institutos sob a óptica teórica: a isenção impede o nascimento da obrigação tributária. Ao contrário, a figura da redução da base de cálculo pressupõe o aparecimento da obrigação tributária, com os elementos que lhes são próprios, entre esses, por óbvio, a base de cálculo, a qual sofre diminuição quantitativa por força do benefício fiscal. O dever tributário vem à balha, atuando a norma de benefício na apuração do conteúdo pecuniário da obrigação, implicando, ao final, redução do quanto devido. No caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o fato gerador ocorre integralmente, surgindo a obrigação tributária, acabando diminuído, no entanto, o “valor de saída” das mercadorias e dos serviços – base de cálculo.

(...)

Desse modo, o princípio da não cumulatividade, segundo o qual o contribuinte tem o direito de compensar o que for devido a título do imposto “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”, deve ser observado de forma plena mesmo nos casos de saídas tributadas com redução da base de cálculo, não se aplicando, portanto, a exceção prevista no mencionado inciso II do § 2º do artigo 155 da Carta da República.”

O regime de tributação favorecido às empresas prestadoras de serviço de transporte, consistente na redução da base de cálculo para o percentual de 80%, condicionada ao abandono do regime de apuração normal de créditos e débitos, tendo a legislação estadual simplificado a apuração do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, para trocar o sistema de compensação, inerente à não-cumulatividade, pela incidência direta do imposto no total de 80% do valor das saídas tributadas.

Nesse sentido, o ilustre Ministro ainda pontuou em sua decisão a existência de duas situações, quais sejam:

- 1) Se a sistemática de redução da base de cálculo for de observância obrigatória pelo contribuinte, restar-se-á claramente inconstitucional a norma que impõe o estorno dos créditos relativos à entrada de insumos. Ou seja, nesse caso o contribuinte poderá creditar-se totalmente pelo sistema de conta corrente, não lhe podendo ser determinado o estorno dos créditos de entrada por decorrência de saídas reduzidas.
- 2) Por outro lado, se o contribuinte não estiver compelido a abandonar a apuração ordinária do imposto, em virtude de a legislação estadual ter instituído regime opcional de redução de base de cálculo, ele deverá estornar apenas de maneira

proporcional à diminuição, e não total, pois há de se preservar, ainda que em patamar mínimo, a não-cumulatividade do imposto. Logo, a lei deve resguardar o uso dos créditos na proporção da saída tributável.

Assim, a meu entender, corretamente, o voto do i. Ministro Marco Aurélio consignou que *“quanto à questão de fundo propriamente dita, não é a melhor solução, para o efeito de revisão do débito constituído, a exclusão do benefício da redução e a determinação no tocante ao aproveitamento integral dos créditos. Prestigiando a opção feita pelo próprio contribuinte, há de se manter a redução da base de cálculo no patamar legal – “80% do preço do serviço” –, garantindo-se a utilização dos créditos de entrada tão somente na proporção das saídas tributadas, isto é, em 80%”*.

5.2 Análise de decisões anteriores

A jurisprudência do STF girava no sentido de que havia diferença substancial entre redução de base de cálculo e isenção/não incidência, de modo que não se falava em estorno de créditos de produtos que entravam nos estabelecimentos dos contribuintes, conforme decisões exemplificativas nos processos n.ºs: **i)** Recurso Extraordinário n.º 161.031/MG; **ii)** ADI 2.320; **iii)** RE-Agr 239.632, dentre outros.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal, ao analisar o RE n.º 174.478-2/SP, de relatoria também do Ministro Marco Aurélio, acórdão redigido pelo ministro Cezar Peluso, modificando posição anterior – Recurso Extraordinário n.º 161.031/MG, Pleno, apreciado em 24 de março de 1997 –, julgou legítima a previsão legal de estorno proporcional de créditos relativos à entrada de insumos utilizados em processos de industrialização quanto a produtos cujas saídas são realizadas sob o regime de redução da base de cálculo.

Tal decisão decorreu de o Ministro Cezar Peluso, no mencionado Recurso Extraordinário n.º 174.478/SP, no que foi acompanhado pela maioria, ter equiparado os institutos, proclamando ser a redução da base de cálculo isenção do tipo parcial para os efeitos do art. 155, § 2º, II, da Carta Maior.

Ou seja, ao contrario do meu entendimento, a Egrégia Corte afirmou que a situação em comento se enquadraria em uma das hipóteses constitucionais de limitação ao direito a crédito, qual seja, a isenção. E, essa referida decisão desencadeou outras decisões nesse sentido, por exemplo, o julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário de n.º 465.236, cuja ementa segue transcrita abaixo:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ICMS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL OU INTERESTADUAL. CUMULATIVIDADE. REGIME OPCIONAL DE APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO. VANTAGEM CONSISTENTE NA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONTRAPARTIDA EVIDENCIADA PELA PROIBIÇÃO DO REGISTRO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE DA MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO SEM A PERMANÊNCIA DA CONTRAPARTIDA. ESTORNO APENAS PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. 1. Segundo orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, as figuras da redução da base de cálculo e da isenção parcial se equiparam. Portanto, ausente autorização específica, pode a autoridade fiscal proibir o registro de créditos de ICMS proporcional ao valor exonerado (art. 155, § 2º, II, b da Constituição). 2. Situação peculiar. Regime alternativo e opcional para apuração do tributo. Concessão de benefício condicionada ao não registro de créditos. Pretensão voltada à permanência do benefício, cumulado ao direito de registro de créditos proporcionais ao valor cobrado. Impossibilidade. Tratando-se de regime alternativo e facultativo de apuração do valor devido, não é possível manter o benefício sem a contrapartida esperada pelas autoridades fiscais, sob pena de extensão indevida do incentivo. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 465236 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00870 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 190-196)

Assim, tem-se que o Supremo Tribunal Federal, ao impedir que o contribuinte se credite do ICMS incidente na operação anterior nas hipóteses em que foi beneficiado com redução da base de cálculo na operação posterior, afronta diretamente o artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, da Carta Magna, pois as únicas hipóteses em que se permite limitar o aproveitamento de crédito são as situações de isenção ou não-incidência.

Diante do exposto, entendo que o STF corretamente alterou o seu posicionamento, no que tange os julgamentos dos Recursos Extraordinários nºs 174.478/SP e 477.323/RS, de modo a refletir a correta aplicação do conceito de redução de base de cálculo, qual seja, totalmente divergente da isenção, e sua aplicação em conjunto com o princípio da não-cumulatividade.

6 CONCLUSÃO

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

O princípio da não-cumulatividade, inserido no texto constitucional pela Emenda Constitucional n.º 18 de 1965, enquadra-se, no sistema tributário, não como um princípio, mas como técnica de apuração de tributos, que no Brasil foi elevada à condição de norma constitucionalizada, orientando a aplicação do direito. É técnica utilizada como instrumento para proporcionar a materialização do princípio da capacidade contributiva, promovendo a igualdade e a justiça fiscal.

A sistemática não cumulativa, conforme constitucionalmente prevista para o ICMS resulta da efetiva compensação entre os débitos e créditos do tributo, permitindo ao contribuinte creditar-se do valor tributado relativamente àqueles produtos e serviços que já sofreram a incidência do mesmo tributo em operações anteriores.

O direito a crédito de ICMS, existente por conta da não-cumulatividade é: **i)** constitucional; **ii)** autoaplicável e **iii)** não é facultativo, desse modo, não pode ser desconsiderado pelo legislador ordinário, tampouco, mitigado pelo Estado.

Conforme dispõe o art. 155 § 2º, II, a e b da Constituição Federal, somente em duas situações, o direito a crédito do Imposto sofre restrições. São os casos de isenção e não-incidência, sendo que, nesses casos, 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.

Logo, a redução da base de cálculo não acarretaria a anulação proporcional dos créditos de ICMS relativos às operações anteriores, pois as restrições previstas na CF somente têm pertinência no caso de isenção ou não incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, razão pela qual não se pode confundir os institutos de exoneração.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito do direito a crédito de ICMS e suas limitações constitucionais foi alterada diversas vezes:

- 1) Inicialmente, entendeu-se, até 17 de março de 2005, que existia o direito a crédito de ICMS, ainda que em uma das operações tivesse ocorrido a redução da base de cálculo do imposto;
- 2) Após o julgamento do Recurso Extraordinário n.º 174.478-2/SP (17 de março de 2005), o Tribunal entendeu de forma diversa da seguida nos seus julgados

anteriores, alterando então o seu posicionamento para equiparar a redução da base de cálculo do imposto à isenção, autorizando então o estorno do crédito.

- 3) Por fim, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 477.323, o Ministro Relator Marco Aurélio, defendeu a completa diferença dos institutos de redução da base de cálculo e isenção, uma vez que esta impede o nascimento da obrigação tributária, enquanto a redução da base de cálculo somente diminui o montante devido, tendo a obrigação tributária nascido normalmente. Assim, o i. Ministro concedeu a manutenção da base de cálculo reduzida no patamar de 80%, tal como previsto na legislação do Estado em tela, assegurado ao contribuinte o aproveitamento de créditos oriundos da aquisição de insumos na mesma proporção das saídas tributadas.

Mostra-se, então, acertada a decisão do STF proferida no Recurso Extraordinário nº 477.323, uma vez que, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 174.478-2/SP o Supremo Tribunal Federal ao ampliar as hipóteses de vedação ao direito a crédito de ICMS atuou em descompasso com a Constituição Federal brasileira alargando a normativa do art. 155 da CF.

E, sendo o princípio da 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.

Entendo, pois, incorreto se falar em isenção parcial, uma vez que não há como admitir a existência de uma isenção que permita o nascimento da obrigação tributária apenas de forma parcial. Ou seja, ou a isenção impede o nascimento total da relação jurídica tributária ou não há que se falar em isenção.

De todo o exposto, conclui-se que o Supremo Tribunal Federal corretamente ao rever seu posicionamento anterior, no sentido de que a redução da base de cálculo não se enquadra em uma das hipóteses de limitação constitucional ao direito a crédito de ICMS, determinando a manutenção proporcional do crédito do imposto.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Código Tributário Nacional. 15. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

BRASIL. Constituição. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm>.

BRASIL. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (Lei Kandir). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 477.323/RS. Relator: Ministro Marco Aurelio. Data do Julgamento: 16/10/2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 465.236/RS. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Data do Julgamento: 06/04/2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 174.478-2/SP. Relator: Ministro Cezar Peluso. Data do Julgamento: 14/04/2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo: 15. ed., 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. Malheiros, 3.^a ed., 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1995.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 6. ed., 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. “Créditos de ICMS” e “Crédito de Indébito Tributário”; consequências desta distinção. Derivação e positivação no direito tributário. Vol. II. São Paulo: Noeses, 2013.

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

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Direito de aproveitamento integral de créditos de ICMS nas operações beneficiadas com base de cálculo reduzida. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 149, fev. 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 5.^a ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e Isenções Tributárias. Revista de Direito Tributário n.º 1.

MIRANDA, Pontes de. Comentários à Constituição de 1967

BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2001