



A NEUTRALIDADE VERTICAL E O DIREITO DE DEDUZIR O ICMS INCIDENTE NA AQUISIÇÃO DE BENS INTERMEDIÁRIOS

*André Mendes Moreira*¹

1. Introito

A neutralidade tributária constitui um importante princípio da tributação moderna, traduzindo *a noção de que os tributos não devem influenciar as tomadas de decisões negociais dos contribuintes*. Dividindo-se em duas noções distintas, a neutralidade horizontal e a neutralidade vertical, essa última constitui-se como princípio regente dos tributos plurifásicos não cumulativos.

Muito embora a neutralidade vertical possa ser moderadamente mitigada por normas jurídicas que a regulamentam, as restrições que lhe são impostas não devem chegar ao cúmulo de obstar seu objetivo fundamental: o de impedir a cumulatividade tributária e a assunção pelo contribuinte de direito do encargo de suportar a cobrança da exação. Entretanto, esse é

1. Doutor em Direito Tributário pela USP, onde fez Residência Pós-Doutoral. Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Diretor da ABRADT. Professor Adjunto de Direito Tributário dos cursos de Graduação, Mestrado e Doutorado da Faculdade de Direito da UFMG. Advogado e Consultor Tributário.

o caso do Brasil, onde a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal construída desde o Imposto de Consumo vem dando ao conceito de produtos intermediários tratamento próprio aos bens alheios à atividade dos contribuintes, chegando ao ponto de vedar o crédito de ICM/ICMS sobre produtos que constituem legítimos insumos da indústria, mas principalmente das atividades comercial e de prestação de serviços.

A partir de uma análise crítica desse cenário, o escopo do presente trabalho é verificar se a neutralidade vertical tem sido observada pela jurisprudência do STF no que concerne ao direito à dedução de créditos de ICMS relativos à aquisição de bens intermediários.

A questão a que se pretende responder pode ser sintetizada na seguinte pergunta: *A jurisprudência do STF acerca do direito à dedução de créditos de ICMS relativos à aquisição de bens intermediários está de acordo com o princípio da neutralidade vertical?*

O texto será estruturado em cinco partes, sendo a primeira este introito. No segundo tópico, apresentar-se-á a ligação entre o IVA e a neutralidade fiscal, demonstrando a sua conexão intrínseca. No terceiro, o valor neutralidade será analisado sob o prisma econômico, relevante, mas não determinante para a definição do seu conteúdo jurídico. Como será visto, em que pese o direito construir suas próprias realidades, o cariz neutro da tributação é premissa econômica que se pretendeu transplantar para o mundo do direito. Nesse contexto, a dicotomia entre neutralidade horizontal (isonomia) e vertical (assecuratória do direito ao crédito no IVA) será analisada, a bem da clareza conceitual. O quarto item cuidará dos aspectos relacionados à neutralidade na tributação não cumulativa de ICMS, especificamente no que concerne aos créditos sobre bens intermediários. Por fim, serão apresentadas as conclusões, nas quais se constata que a jurisprudência do STF, por meio de interpretação analógica da forma de creditamento do IPI, exige que o bem intermediário seja imediatamente consumido para que seja reconhecido o direito de deduzir o ICMS sobre ele incidente. Tal interpretação é adotada pelo Supremo até mesmo nas hipóteses

em que não há industrialização de nenhum produto, exigência essa incompatível com os IVAs e decorrente de um vetusto equívoco hermenêutico que pode e deve ser corrigido.

2. O IVA e a neutralidade

O conceito de neutralidade fiscal – definido como a mínima interferência possível da tributação no mercado – integra as teorias econômico-jurídicas desde os primórdios do liberalismo.² A despeito de abarcar todo tipo de tributo, a neutralidade ocupa lugar especial entre os impostos sobre o valor acrescentado (IVAs) que vieram à balha em meados do século XX, tornando-se, desde então, o paradigma para a tributação de bens e serviços.

Foi após a Segunda Guerra Mundial, na França, que efetivamente se instituiu um tributo plurifásico não cumulativo sobre a venda de bens e a prestação de serviços: a *Taxe sur la Valeur Ajoutée* (TVA).³ A França foi impelida a realizar essa tentativa pela virtual falência do seu sistema tributário então vigente, composto por dezenas de exações que, em sua maior parte, praticamente nada arrecadavam.⁴ Coube a Maurice Lauré, que coordenava a *Direction Générale des Impôts* – cuja criação fora por ele concebida em 1952 –, implementar o novel imposto, tarefa para a qual contou com o auxílio de Henry Laufenburger.⁵

A nota distintiva da TVA em relação aos tributos cumulativos era o direito de abater, do valor devido, o imposto que incidira na operação anterior.⁶ Isso fazia com que se tributas-

2. SHAHEEN, Fadi. International Tax Neutrality: reconsiderations. *Virginia Tax Review*, v. 27. Charlottesville: University of Virginia, 2007-2008, p. 203-39.

3. LAURÉ, Maurice. *Traité de Politique Fiscale*. Paris: Presses Universitaires de France, 1957. p. 112.

4. TROTABAS, Louis. *Précis de Science et Technique Fiscales*. 2. ed. Paris: Dalloz, 1960. p. 87-88.

5. LAUFENBURGER, Henry. *Économie du Système Fiscal Français National et Local*. 5. ed. Paris: Sirey, 1954.

6. HERBAIN, Charlene Adline. *VAT Neutrality*. Windhof: Promoculture-Larcier, 2015. p. 25.

se apenas o “valor agregado” em cada transação comercial.⁷ Afinal, sua forma de cobrança fazia com que o imposto fosse devido apenas sobre o valor de venda final da mercadoria (“tributo único”), porém pago “fracionadamente” pelos distintos agentes econômicos envolvidos nas atividades de produção-distribuição-varejo.⁸

A adoção do imposto em nível global e sua necessária adaptação à realidade de cada país geraram dois modelos-base para o IVA: o tradicional e o moderno. De todo modo, é importante registrar que não existem propriamente dois modelos de IVA, mas, sim, impostos plurifásicos não cumulativos sobre o consumo instituídos por 168 países – que se assemelham aos modelos acadêmicos do imposto em maior ou menor grau.⁹ Inobstante, as cinco características essenciais desses 168 IVAs – que lhes conferem alguma uniformidade – podem ser assim sumariadas:

- (a) alcance amplo, incidindo sobre a venda de quaisquer bens e prestação de quaisquer serviços;
- (b) incidência plurifásica, tributando todas as etapas do processo econômico;
- (c) alíquotas elevadas, usualmente em torno de 20% no IVA tradicional e de 15% no IVA moderno;
- (d) não cumulatividade, permitindo a compensação do imposto pago na etapa anterior;
- (e) neutralidade, fim último da não cumulatividade.

7. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS: comparação com o IVA europeu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Org.). *Temas de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 112; BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre-Pascal. *The VAT in Developing and Transitional Countries*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007. p. 10.

8. LAURÉ, Maurice. *Traité de Politique Fiscale*. Paris: Presses Universitaires de France, 1957. p. 112.

9. OECD. *Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Publishing, 2018. p. 18.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Dentre as características acima, as alíquotas elevadas, a não-cumulatividade e a neutralidade são as principais notas distintivas entre os IVAs e as tradicionais exações cumulativas sobre o consumo – afinal, estas últimas também possuem alcance amplo e incidem em todas as etapas do processo econômico.

A neutralidade e a não cumulatividade caminham *pari passu*. O direito ao abatimento do IVA incidente na etapa anterior (não cumulatividade) faz com que “o número de estádios de circulação da mercadoria ou prestação do serviço não influa no *quantum* devido”¹⁰ (neutralidade). Saber de antemão qual será a carga tributária incidente ao fim de todas as operações de venda torna possível, por exemplo, a equiparação tributária entre bens importados e nacionais.

Como o IVA é adotado pela maior parte das nações do planeta, a OCDE tem se dedicado cada vez mais ao seu estudo, publicando relatórios bienais sobre o imposto. A organização tem propugnado que a adoção do IVA gera desenvolvimento¹¹ e que um dos fatores que contribuem para esse resultado é o “caráter economicamente neutro” do IVA, assegurado pelo “direito integral à dedução do tributo suportado ao longo da cadeia econômica, salvo pelo consumidor final”.¹²

O vocábulo neutralidade, até aqui utilizado em sentido genérico, pode ser compreendido sob dois prismas, como será demonstrado a seguir.

2.1 Neutralidades vertical e horizontal

As duas espécies de neutralidade tributária são a vertical e a horizontal. Para melhor distinguir entre uma espécie e outra

10. MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 74-75.

11. PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Paying Taxes 2018: the global picture*. Washington: World Bank, 2018.

12. OECD. *Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Publishing, 2018. p. 24.

do gênero neutralidade, recorrer-se-á aos seus respectivos fundamentos imediatos – pois, mediamente, os efeitos de ambas são os mesmos (a saber, o assegurar-se a livre concorrência).

A neutralidade vertical é exclusiva dos IVAs e se refere ao direito de compensar o imposto recolhido na etapa anterior, de modo que, ao cabo das operações de circulação da mercadoria ou da prestação do serviço, a alíquota efetiva da exação seja sempre equivalente àquela nominalmente fixada em lei.

Ela diz respeito, portanto, à inexistência de óbices para que a cadeia produtiva se organize livremente, de modo que, entre seus dois opostos (produção e consumo final), o número de etapas de circulação do bem seja indiferente para o fisco e para os contribuintes. Assegurando a neutralidade vertical, o IVA viabiliza a livre concorrência e permite ao agente econômico se concentrar em apenas uma etapa do processo produtivo sem que tal especialização gere aumento de carga tributária.¹³

No caso da neutralidade vertical, seu objetivo imediato é o de evitar a cumulatividade tributária. Com isso, obtém-se, mediamente, a igualdade fiscal entre bens sujeitos a diferente número de operações de circulação entre a produção e a venda final – e, por fim, a garantia da livre concorrência. Já a segunda neutralidade é aplicável a todo e qualquer tributo, inclusive ao IVA, denominando-se neutralidade horizontal. Basicamente, trata-se do princípio da isonomia, uma vez que predica a sujeição de bens idênticos ou similares a alíquotas iguais.¹⁴

A diferenciação tributária entre as mercadorias tradicionais e os serviços inovadores que possuem a mesma utilidade daquelas é tema que suscita discussões sobre a matéria. Na Europa, por exemplo, tem-se a dicotomia entre livros

13. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 96.

14. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 352.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

impressos e livros eletrônicos;¹⁵ no Brasil, entre *software* de prateleira e *software* virtual.¹⁶ Submeter tais bens e serviços a impostos sobre o consumo com alíquotas distintas ofende a isonomia e a livre concorrência.

O fundamento imediato da neutralidade horizontal é assegurar tratamento fiscal isonômico entre bens e serviços similares. Mediatemente, tal medida assegura a livre concorrência.

Vê-se, portanto, que a igualdade se confunde com a neutralidade horizontal, ao passo que é apenas uma decorrência da neutralidade vertical. Esta última é o fundamento do direito à dedução do IVA suportado pelo empresário na aquisição de bens e serviços relacionados à sua atividade negocial¹⁷

3. Valor neutralidade: da economia para o direito

3.1 Conceito de neutralidade

Pela análise das lições trazidas pelos economistas¹⁸, nota-se que a neutralidade tributária se arrima em uma premissa

15. LAMENSCH, Marie. Different VAT Rates for Digital and Paperback in the EU, a Breach of “Fiscal Neutrality”? A tentative answer and broader reflection on the coherence of the EU rules prohibiting indirect tax discrimination. *World Journal of VAT/GST Law*, Oxford: Hart Publishing, v. 4, n. 1, 2015, p. 1-25.

16. PISCITELLI, Tathiane. A Inconstitucionalidade do Convênio 106/2017 e a Incidência do ICMS sobre Bens Digitais. In: PISCITELLI, Thatiane (Org.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters/Revista dos Tribunais, 2018. p. 402-415.

17. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 326.

18. *Verbi gratia*: SMITH, Adam. *Uma Investigação sobre a Natureza e Causa da Riqueza das Nações*. 2. ed. Trad. Norberto de Paula Lima. São Paulo: Hemus, 1981. p. 420-421; MALTHUS, Thomas. *Principles of Political Economy Considered with a View to their Practical Application*. London: Elibron Classics, 2005. p. 19; MALTHUS, Thomas. *Principles of Political Economy Considered with a View to their Practical Application*. London: Elibron Classics, 2005. p. 19; ROTHBARD, Murray N. *Man, Economy, and State with Power and Market*. 2. ed. Auburn: Ludwig von Mises Institute, 2009. p. 1.154; MUSGRAVE, Richard. A.; MUSGRAVE, Peggy. B. *Public Finance in Theory and Practice*. 5. ed. New York: McGraw-Hill Book Company,

essencial: a de que bens de mesmo valor devem ser igualmente tributados para evitar distorções no processo de escolha por parte dos agentes em um mercado livre.¹⁹ Em outras palavras, o tributo neutro é alcançado pela uniformidade de alíquotas para todos os bens e serviços.²⁰ Afinal, quanto mais alíquotas houver, maior será o impacto da tributação na economia. Se a função da neutralidade é preservar o livre mercado, então um tributo com alíquotas uniformes, incidindo sobre base ampla, é o que menos agride a neutralidade.

Apesar de ser possível recorrer à economia para perquirição do conceito de neutralidade no direito tributário, fato é que o sistema jurídico, a despeito de acoplado ao econômico e por este influenciado, é autônomo e independente. Logo, a definição de neutralidade no direito não equivale necessariamente à da economia.

Deveras, o tributo molda a sociedade. A livre concorrência, a livre iniciativa e o livre mercado são os pilares da organização econômica brasileira (arts. 146-A e 170, IV, da CR/88).²¹ Assim, ainda que a tributação neutra seja inatingível por razões conceituais, ela é o ideal a ser buscado.²² No maior grau possível,

1989. p. 216; MIRRLEES, James *et al.* *Tax by Design: the Mirrlees review*. New York: Oxford University Press, 2011. p. 40-41; STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*. New York: W.W. Norton & Company, 2000. p. 458-459; GRUBER, Jonathan. *Public Finance and Public Policy*. 3. ed. New York: Worth Publishers, 2011. p. 589-618; BENTHAM, Jeremy. Manual of Political Economy. In: QUINN, Michael (Org.). *Writings on Political Economy*. v. I. Oxford: Clarendon Press, 2016. p. 206; EPSTEIN, Richard. Taxation in a Lockean World. *Social Philosophy & Policy*, Cambridge: Cambridge University Press, v. 4, n, 1, 1986, p. 55-56.

19. NERUDOVA, Danuše; ŠIROKY, Jan. The Principle of Neutrality: VAT/GST v. Direct Taxation. In: LANG, Michael; MELZ, Peter; KRISTOFFERSSON, Eleonor (Org.). *Value Added Tax and Direct Taxation: similarities and differences*. Amsterdam: IBFD, 2009. p. 213.

20. RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Trad. Almiro Pisetta; Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 18.

21. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 94.

22. TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 2. ed. São

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

o tributo deve ser “indiferente tanto na competitividade e concorrência quanto na formação de preços de mercado”.²³

Todavia, há que se recordar que a Constituição de 1988 também possui viés dirigista.²⁴ A sociedade se funda na igualdade positiva (art. 5º, II, da CR/88).²⁵ Um dos objetivos expressos da Carta é a redução das diferenças sociais e regionais (arts. 1º e 3º da CR/88).²⁶ No âmbito específico do direito tributário, tem-se a mandatária observância da capacidade contributiva na gradação de impostos (art. 145, §1º, da CR/88) – preceito que deve ser estendido a todos os tributos não vinculados a uma atuação estatal.²⁷ Há também dispositivos específicos que aplicam e desdobram a igualdade na seara arrecadatória (arts. 150, II, 151 e 152, da CR/88). Isso leva a uma primeira consideração: a de que um tributo com alíquota única para todas as rendas, bens e serviços (*flat tax*) não é admissível no ordenamento jurídico brasileiro, salvo se operada uma mudança na Constituição vigente.²⁸ Ainda que o modelo econômico de tributo neutro pressuponha a uniformidade de alíquotas para não perturbar o mercado, tal ideia não é cabível no direito tributário brasileiro constitucionalmente positivado.²⁹

Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 631.

23. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12. ed. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 611.

24. TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 149.

25. TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 235.

26. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 79-80.

27. TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 613.

28. THORNDIKE, Joseph J. The Flat Tax: fiscal revolution or policy diffusion? In: NEHRING, Holger; SCHUI, Florian. *Global Debates about Taxation*. New York: Palgrave MacMillan, 2007. p. 201-218.

29. TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 181.

Logo, a neutralidade econômica deve ser amoldada aos princípios e regras informadores da República, dentre os quais está o artigo 145, §1º, da CR/88. Assim, o tributo no Brasil se distancia do ideal econômico de neutralidade, pois necessariamente induzirá comportamentos e gerará interferências no mercado, a bem da obtenção da igualdade positiva.³⁰ Como há mais de século dizia Thomas Adams sobre a tributação nos Estados modernos, “o grito por igualdade e justiça é mais alto e menos respondível do que a demanda por certeza e conveniência”.³¹

3.2 A neutralidade e o IVA

Esclarecidos os pontos acima, é preciso lembrar que, no âmbito jurídico, a neutralidade se subdivide em horizontal e vertical.

Essa subdivisão se aproxima da economia, porquanto o tributo não cumulativo foi concebido exatamente para impedir que a tributação fosse elemento indutor de comportamentos dos contribuintes. A carga tributária nos IVAs não deve ser suportada pelo empresário, mas, sim, pelo consumidor final.³² O empresário/contribuinte de direito (que efetivamente recolhe o tributo) deve permanecer intocado pelo fisco, atuando como mero agente arrecadador.³³ Com isso, preserva-se a carga tributária nominalmente prevista em lei. O bem submetido à incidência única sofrerá a mesma tributação daquele que se sujeita a várias etapas de circulação – não havendo elevação

30. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 2-3.

31. ADAMS, Thomas S. *The Quarterly Journal of Economics*. v. 35. 4. ed. Oxford: Oxford University Press, 1921. p. 554.

32. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – comparação com o IVA europeu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Org.). *Temas de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 116.

33. HERBAIN, Charlène Adline. *VAT Neutrality*. Windhof: Promoculture-Larcier, 2015, p. 51-54.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

conforme haja mais etapas, ao contrário do que ocorre na tributação plurifásica cumulativa.

A neutralidade vertical do IVA foi objeto de uma série de estudos recentes da OCDE, que emitiu diretrizes específicas sobre o tema,³⁴ das quais vale mencionar as seguintes:

- (1) os tributos sobre o valor acrescido não devem ser suportados pelos contribuintes de direito, salvo quando a legislação expressamente determinar;
- (2) contribuintes em situações análogas, realizando transações similares, devem sujeitar-se a níveis parecidos de tributação;
- (3) as regras do IVA não devem influir primariamente nas decisões empresariais.

O mecanismo de recuperação do imposto pago na etapa anterior por meio do reconhecimento do direito ao crédito é a principal ferramenta para consecução da neutralidade vertical. Não obstante, o mecanismo de dedução pode ser mitigado pelas leis nacionais, como a própria OCDE reconhece. Contudo, eventual restrição ao crédito não pode chegar ao ponto de negar a própria neutralidade do IVA. Do contrário, a tributação cumulativa – consideravelmente mais simples – passaria a ser o caminho indicado do ponto de vista político-fiscal.³⁵

Logo, mesmo que o IVA pressuponha a neutralidade, ela dependerá sempre das leis dos Estados nacionais, que poderão realizá-la em maior ou menor amplitude – embora sem perder de vista que essa é a principal característica e razão de ser do tributo. Como já afirmou a Corte de Justiça da União Europeia em incontáveis ocasiões, o direito à dedução “busca aliviar o empresário de toda a carga do IVA devida ou paga no curso de suas atividades econômicas”, razão pela qual “o

34. OECD. *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. p. 27-32.

35. LAURÉ, Maurice. *Traité de Politique Fiscale*. Paris: Presses Universitaires de France, 1957, p. 112.

sistema comum do IVA busca assegurar a neutralidade da tributação em todas as atividades econômicas, desde que elas sejam em princípio sujeitas ao imposto”.³⁶

4. Direito ao crédito de ICMS sobre bens intermediários e o STF

Isto posto, passa-se à análise do conceito jurisprudencial de bens intermediários, para fins de creditamento de ICM/ICMS. É preciso que se faça tal investigação na jurisprudência do Pretório Excelso pois, por meio dela, poder-se-á definir se o Brasil adota uma corrente ampliativa ou uma corrente restritiva do direito ao crédito do ICM/ICMS sobre bens intermediários.

Em solo europeu, o “teste da conexão direta e imediata ampliativo” (ou teste econômico) permite que aquisições de bens e serviços *indiretamente* relacionados à atividade empresarial sejam dedutíveis. Exemplo disso é a contratação de advogados (que se sujeitam ao IVA, na Europa) para venda de parte do capital social da própria empresa. A corrente ampliativa assegura à pessoa jurídica a dedução do IVA suportado na contratação dos serviços advocatícios, desde que os valores auferidos com a venda das ações sejam empregados em prol de seu objeto social. Já o “teste da conexão direta e imediata restritivo” (ou teste do consumo) nega a dedução em tal hipótese, embora assegure o crédito quando restar provado que a aquisição se refere a bem ou serviço diretamente relacionado à atividade do contribuinte.

No Brasil, a corrente ampliativa tradicional, nominada teoria do crédito financeiro, propugna que as aquisições tributadas *diretamente* relacionadas com a atividade empresarial geram direito à dedução do imposto. Para logo, pode-se concluir que a teoria ampliativa brasileira (crédito financeiro) equivale à teoria restritiva europeia.

36. Caso C-174/11, Ines Zimmermann, CJUE, j. 15.11.2012, ECLI:EU:C:2012:716.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Já a corrente restritiva nacional – teoria do crédito físico – sustenta que somente gera crédito o bem fisicamente incorporável ao produto final ou que seja consumido em contato com este.³⁷ Originariamente, o crédito físico designava o alcance da neutralidade no vetusto Imposto de Consumo (IC, antecessor do IPI), no qual a dedução sobre bens do ativo imobilizado era vedada. O IC era devido na fase industrial tão somente, de modo que: (a) asseguravam-se os créditos sobre todos os bens consumidos no processo produtivo; e (b) negava-se a dedução do imposto incidente na compra de bens do ativo permanente. Essa permissão de creditamento sobre o que fosse fisicamente consumido na industrialização (insumos, *lato sensu*), aliada à negativa do que não fosse fisicamente consumido (bens de capital), levou a doutrina brasileira a criar a expressão “crédito físico” para simbolizar a forma de dedução permitida no IC. Posteriormente, a tese do crédito físico evoluiu – *sem qualquer base doutrinária ou legal* – para uma teoria que exige o “contato físico” entre os insumos e o produto final (indo além de restringir os créditos sobre bens do ativo imobilizado, que era sua única função original). O “crédito físico”, tal como compreendido no Brasil, é uma teoria sem paralelo nos IVAs de todo o mundo – fazendo com que a neutralidade seja negada em sua essência, o que torna inconstitucional a sua aplicação tal como vem sendo feita pelos tribunais pátrios. Registre-se que bens intermediários são uma subespécie de insumo. O vocábulo insumo (derivado do inglês *input*) contempla matérias-primas (que se incorporam fisicamente ao produto final), bens intermediários (consumidos no processo produtivo) e bens de uso e consumo (material administrativo e assemelhados, nos quais o empreendedor figura como usuário final).

Embora haja entendimento pacífico do STF no que tangencia o reconhecimento de créditos sobre matérias primas

37. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *O Princípio da Não-Cumulatividade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 147-148.

(creditáveis) e sobre bens de uso e consumo (não creditáveis), há contenda relativa aos bens intermediários: o que seriam, afinal? Quanto mais contíguos forem os conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, menos créditos serão reconhecidos ao contribuinte; porém, quanto maior for a identidade dos intermediários com os bens de uso e consumo, mais próximos da necessária neutralidade estarão os IVAs brasileiros.

4.1 Novidade de um tributo para além da etapa industrial

No que pertine à definição da modalidade de crédito (físico ou financeiro) e à conceituação de produto intermediário, sem muita surpresa os estados elegeram o caminho mais fácil (e rentável, do ponto de vista arrecadatório): adotaram para o ICM as regras do IPI. Trilhou-se o caminho do crédito físico, afastando a dedução sobre o ativo imobilizado. Com relação aos bens intermediários, os estados dispuseram, regra geral, que seriam creditáveis, porém da mesma forma que no RIPI/72: sendo consumidos em contato imediato com o bem em industrialização (produto intermediário), de forma integral (após única utilização). Esse entendimento padece de duplo equívoco.

O primeiro erro é a restrição imprópria do significado de bem intermediário, impropriedade plasmada no RIPI/72 e afastada pelo STF – embora posteriormente a própria corte tenha interpretado erroneamente os seus precedentes e legitimado a exigência de consumo imediato.

O segundo equívoco deriva da maior abrangência do ICM em relação ao IPI. O imposto estadual é devido não apenas pelos industriais, mas também pelos produtores rurais e comerciantes. Em ambas as situações existem insumos necessários às respectivas atividades, que, por impossibilidade lógica, não cumprem o requisito do consumo imediato. Não havendo produto em industrialização, como se pode exigir contato físico com algo inexistente? O cerne do problema reside na transposição acrítica e inadequada para o ICM do impreciso conceito de crédito físico adotado para o IPI (impreciso dada

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

a exigência imprópria de contato físico entre o insumo dedutível e o produto em industrialização). Nada obstante, ainda que se admita válido o requisito da consumição integral, não é possível aplicá-lo a segmento no qual inexistente bem em industrialização. O problema, antes de ser jurídico, é lógico.

Como o ICM é devido também pelas indústrias, obviamente há situações nas quais a lógica do IPI poderá ser aplicada ao imposto estadual. Porém, fato é que essa prática gerou certa algaravia na jurisprudência, que adotou conceito uno de produto intermediário para o IPI e para o ICM – desprezando o fato de que este último imposto também é recolhido pelos comerciantes. Ora, não pode existir um único conceito de bem intermediário para o ICM. Deve haver um para o segmento industrial e outro para o segmento comercial, atentando-se às peculiaridades de cada ramo. Entretanto, essa distinção lógica jamais foi operada pelo STF.

4.2 Precedentes

Aos 3 de maio de 1973, chegou ao STF a primeira lide em matéria de bens intermediários para fins de ICM.³⁸ Uma indústria de cimento buscava se creditar do imposto estadual sobre os “corpos moedores” utilizados na fabricação do produto final. É interessante registrar que essa discussão data da época do Imposto de Consumo. Apesar de a Suprema Corte já ter solucionado a contenda à luz do IC, a pugna pela arrecadação em detrimento da neutralidade seguia a velas pandas. Do ponto de vista processual, entretanto, como a legislação contrastada com a Constituição da República era estadual (e não federal), a Suprema Corte não conheceu do recurso extraordinário. Mesmo assim, o acórdão consignou que a mesma discussão fora travada sob a égide do Imposto de Consumo. Naquela ocasião, concluíra-se que o conceito de

38. STF, Segunda Turma, RE nº 70.284/PB, Relator Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, DJ 01.06.1973, p. 3.818.

produto intermediário dispensaria o consumo integral, embora exigisse o contato imediato com o bem em fabricação.

Aos 26 de novembro de 1974, o STF adentrou o mérito de contenda entre uma indústria metalúrgica e o estado do Rio Grande do Sul.³⁹ A pretensão do contribuinte, enjeitada pelo fisco, era creditar-se sobre lixas, feltros e outros materiais utilizados nas máquinas industriais. O relator, min. Aliomar Baleeiro, afirmou que “o princípio da não-cumulatividade ou do ‘valor adicionado’ é comum ao IPI e ao ICM”. Logo, “o que é válido para aquele, sob esse ponto de vista, é também para este”. Prosseguindo, concluiu que o material em questão era intermediário, pois “desgasta-se e consome-se no processo industrial”, não podendo ser considerado “integrante ou acessório de máquinas do capital fixo e imobilizado”. Assim, deveria “ser computado no produto final para efeitos de crédito do ICM”. Nesse aresto, a Suprema Corte deixou claro que, para o ICM, as regras relativas ao IPI deveriam ser aplicadas. Contudo, a hipótese envolvia um industrial – o que justifica a analogia.

Aos 14 de setembro de 1982, um caso que envolvia o ICM devido por comerciante – e o seu respectivo direito ao crédito sobre insumos – foi julgado na Corte Máxima.⁴⁰ Apesar da existência de elemento diferenciador relevante entre a atividade comercial pura e as indústrias, foi feita (impropriamente) uma analogia com a jurisprudência pretérita para solução da lide.

Tratava-se de supermercado que adquiria sacos de papel e sacolas plásticas para viabilizar a venda de suas mercadorias aos clientes finais. As sacolas – e não é necessário prova pericial para assim concluir-se – são insumos utilizados em prol da operação comercial. Entretanto, a transposição dos critérios para o creditamento por parte das indústrias de modo acrítico para o segmento comercial levou o STF a concluir que tais

39. STF, Primeira Turma, RE nº 79.601/RS, Relator Min. ALIOMAR BALEEIRO, DJ 08.01.1975, p. 75.

40. STF, Segunda Turma, RE nº 94.120/AL, Relator Min. CORDEIRO GUERRA, DJ 12.11.1982, p. 11.487.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

sacolas plásticas não eram insumos, pois não se consumiam na atividade comercial. Logo, somente gerariam crédito se fossem revendidas – pois, nesse caso, seriam mercadorias adquiridas para revenda, gerando direito à dedução do ICM. Como no caso a sacola plástica era fornecida gratuitamente ao consumidor – em vez de vendida –, inexistiria direito ao aproveitamento do crédito em questão. Segundo o STF, o direito ao crédito nos tributos não cumulativos pressuporia a “absorção da coisa na composição da mercadoria, produzida ou industrializada”. Os plásticos seriam, nesse ponto de vista, uma mera comodidade. Por ser fornecida gratuitamente ao consumidor, não seria revendida e, assim, convolar-se-ia em mero “bem de uso e consumo” do estabelecimento comercial, cujo crédito era inadmitido.

Entretanto, vale frisar um trecho constante do voto do min. Moreira Alves no referido aresto. Intuindo que havia algo de errado nas conclusões da corte, o ministro sustentou que teria sido possível classificar as sacolas como mercadorias (e garantir o crédito) caso tivesse sido apurado “se seu valor integral, ou não, o preço final da mercadoria ensacada ou empacotada”. Entretanto, como não havia demonstração pericial desse fato econômico nos autos, não seria possível ao STF adentrar na questão. Simples assim – e consentâneo com a neutralidade dos impostos sobre o valor acrescido, gênero do qual o ICM é espécie. Caso essa linha de raciocínio tivesse sido mais bem desenvolvida *a posteriori* pela corte, certamente o desfecho da neutralidade no imposto estadual teria sido outro – embora nunca seja tarde para se trilhar o caminho correto.

Retornando às discussões no âmbito das indústrias, também chegou ao STF a contenda relativa ao direito à dedução do ICM sobre os materiais refratários utilizados na siderurgia.⁴¹ Em caso julgado aos 9 de agosto de 1983, é possível confirmar que os estados se apropriaram do conceito restritivo

41. STF, Segunda Turma, RE nº 96.643/MG, Relator Min. DÉCIO MIRANDA, DJ 02.09.1983, p. 13.146.

de crédito físico assentado para o IPI. O Regulamento do ICM do estado de Minas Gerais do ano de 1977 ostentava redação análoga à do RIPI/72, exigindo a consumição imediata e integral do bem intermediário para sua classificação como tal – e o conseqüente reconhecimento do direito ao crédito. A Suprema Corte julgou em favor da siderúrgica, permitindo a dedução do ICM incidente sobre a aquisição dos materiais refratários. Afirmou-se expressamente no aresto que, em casos análogos, “tanto apreciando a questão da não-cumulatividade do ICM como do IPI”, as “decisões desta Suprema Corte se harmonizam com a decisão recorrida”, afastando a exigência de consumição imediata e integral.

O que causa espécie, como também ocorrera no IPI, é que o STF, ao mesmo tempo em que afasta a exigência de consumo imediato e integral como requisito para o creditamento do ICM, continua exigindo o contato físico (consumo imediato) pelo simples fato de que o bem cujo crédito foi obtido tinha esse contato imediato com o produto em industrialização. Há uma contradição, e ela precisa ser novamente explicitada. Primeiramente, as normas do IPI e posteriormente do ICM exigiam consumo imediato e integral para caracterização do bem intermediário. Na sequência, o Supremo Tribunal Federal decide que tais requisitos são ilegítimos – ambos. Entretanto, como os casos em que tais requisitos foram julgados inválidos cumpriam um deles – contato físico – e considerando uma coincidência terminológica entre a exigência e a nominada teoria do crédito físico, a doutrina, os contribuintes, o fisco e o próprio STF passam a entender que a jurisprudência teria legitimado o contato imediato como fundamento do direito ao crédito em matéria de IPI e ICM – o que não condiz com a leitura dos acórdãos que formaram os precedentes sobre a matéria.

Exemplificando de modo mais simples, imagine-se o caso de um concurso público para o magistério superior no qual houvesse duas exigências incomuns: que o candidato tivesse mais de 1,80 metro de altura e olhos castanhos. Um candidato de olhos azuis e medindo 1,90 metro ajuíza uma ação judicial

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

arguindo a invalidade de ambos os requisitos. Ele obtém êxito na ação. Contudo, como ele supria pessoalmente uma das exigências (a da altura), a interpretação que se faz é de que o STF teria legitimado o requisito da altura mínima para candidatura ao cargo de professor universitário, afastando apenas a necessidade dos olhos azuis.

Aos 25 de fevereiro de 1986, a Segunda Turma do STF reiterou o entendimento pela necessidade do contato físico para que o bem intermediário gere créditos aproveitáveis de ICM.⁴² Tal exigência faz com que em todo caso se torne necessária a produção de prova pericial. São as conclusões do laudo que regerão o direito à dedução do imposto não cumulativo. Em vez de se ter o valor neutralidade como guia, adota-se a engenharia como fonte do direito tributário.

Ao fim dessa exposição, o acórdão chega à conclusão de que “os materiais refratários em questão, se não se consomem imediatamente na produção das louças sanitárias, perdem a utilidade com rapidez”. Por conseguinte, “são insumos ou materiais secundários de produção. Não integram o ativo fixo da empresa. Geram, portanto, quando de sua entrada, crédito do ICM”.

Ora, a exigência do consumo imediato, que nunca teve guarida na legislação do IPI (salvo o fatídico regulamento de 1972), somente foi legitimada pelo STF porque as causas que lá chegavam se lastreavam em laudos periciais, ou seja, que buscavam, a todo custo, demonstrar a existência do contato físico aliado ao desgaste. A Suprema Corte, entretanto, nunca analisou com vagar se o requisito, em si, seria válido. Ao contrário, sempre entendeu imprópria a exigência do “consumo imediato e integral”. Por que motivo se fala em “contato direto”? Por que não se valer do critério da essencialidade para a atividade empresarial, este, sim, a pedra de toque dos IVAs em todo o mundo para a definição do direito ao crédito de bens consumidos pelo contribuinte? Por que não seguir a linha mencionada

42. STF, Segunda Turma, RE nº 107.110/SP, Relator Min. CARLOS MADEIRA, DJ 04.04.1986, p. 4.761.

em *obiter dictum* pelo min. Moreira Alves no caso em que se negou o crédito sobre as sacolas plásticas utilizadas pelo supermercado, de modo a analisar se o custo do bem adquirido integrava o preço do produto final para se permitir a dedução do imposto – exatamente como se faz no IVA europeu?

O modo de decidir a questão pelo STF – que o fez de forma inconsciente, a nosso sentir – tornou a tributação não cumulativa no Brasil um sem fim de laudos técnicos que apenas contribuem para o aumento da litigiosidade, da insegurança jurídica e do custo de investimento no país. O crédito físico tornou-se uma especificidade única do direito tributário brasileiro, a exigir o contato físico com o produto final para que o insumo seja passível de creditamento – o que, além de reduzir sobremaneira o número de itens creditáveis, permite apenas aos industriais exercerem o direito à dedução do ICM, deixando de lado os comerciantes, importantes contribuintes da exação.

Aos 22 de novembro de 1996, o Supremo Tribunal Federal rejeitou o direito de um estabelecimento comercial de se creditar do ICMS suportado na energia elétrica consumida em suas atividades.⁴³ O argumento engendrado para a negativa foi que o comerciante é o consumidor final da energia elétrica, a qual não pode ser caracterizada como insumo da sua atividade. E afirmou, textualmente, que “somente no processo industrial, em que a energia é indispensável na combinação dos fatores de produção, na condição de insumo, concorrendo para a formação de um produto” é que se poderia “aplicar o princípio constitucional da não-cumulatividade” (excertos do parecer da Procuradoria-Geral da República, adotados como razão de decidir).

Ora, o funcionamento de um estabelecimento comercial é inviável sem energia. Trata-se de fato notório. Desse modo, alegar-se que a energia elétrica é bem de uso e consumo em vez de reconhecê-la como mercadoria essencial para a atividade do contribuinte (ou seja: insumo) é negar a realidade dos fatos. O

43. STF, Primeira Turma, RE nº 200.168/RJ, Relator Min. ILMAR GALVÃO, DJ 22.11.1996, p. 45.717.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

objetivo da não cumulatividade é a busca da neutralidade, o que pressupõe o direito à dedução do imposto suportado sobre os meios de produção. Impedir a dedução de mercadorias essenciais ao processo empresarial – salvo os bens de capital, que tradicionalmente podem ser excluídos do direito à dedução do IVA – é confutar a própria essência da tributação sobre o valor acrescido, cujo pilar é exatamente a neutralidade fiscal.

Não obstante, firme no propósito de exigir “consumo imediato no processo industrial” dos insumos creditáveis, o STF simplificou o entendimento: não há insumos fora das indústrias. Os comerciantes e prestadores de serviço sujeitos ao ICMS não fazem jus à dedução de créditos para além daqueles relativos à aquisição de bens ou de serviços tributados para revenda.

O advento da Lei Kandir sinalizou novo tempo para a não cumulatividade do ICMS, mais consentâneo com a neutralidade.⁴⁴ As restrições ao crédito na contratação de serviços de transporte e comunicação deixaram de existir, e o IVA-consumo – permitindo a dedução integral e à vista do ICMS incidente sobre a aquisição de bens de capital – passou a ser adotado.

Surpreendentemente, o conceito restritivo de bens intermediários se manteve como a pedra de toque das decisões do STF que analisaram o tema. Como a matéria já vinha sendo discutida (superficialmente) desde a época do Imposto de Consumo, manteve-se o que já se entendia pacificado na jurisprudência, a saber:

- (a) a incompreensão em relação ao fato de que não se pode aplicar a um tributo devido por comerciantes e por prestadores de serviços a lógica de creditamento válida para um tributo talhado tão somente para as indústrias (o IPI);

44. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Primeira Aproximação da Lei Complementar 87/96 sob o Ângulo do Princípio da Não-Cumulatividade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 108.

- (b) a manutenção da infundada exigência de consumo imediato do produto.

Quanto ao erro referido no item “a”, *supra*, as atividades comerciais e de prestação de serviços sujeitos ao ICMS (comunicação e transporte não municipal) continuaram alheadas ao direito de crédito sobre insumos/bens intermediários, vez que estes se mantiveram restritos ao processo industrial. A despeito de a matéria ferir diretamente o núcleo da não cumulatividade, o STF não se pronunciou sobre essa especificidade do comércio e dos prestadores de serviço, ora alegando tratar-se de questão probatória (a ser solucionada por perícia nas instâncias ordinárias), ora sustentando ser o tema infraconstitucional, eis que o alcance da não cumulatividade seria de livre definição pelo legislador complementar.⁴⁵

Especificamente no que pertine à energia elétrica, considerando a sua relevância para a atividade comercial, alguns comerciantes passaram a defender a tese de que a atividade de processamento de alimentos (por exemplo, padaria funcionando dentro de hipermercado) teria natureza industrial. Por tal motivo, a empresa, mesmo sendo eminentemente revendedora de bens, faria jus à dedução do ICMS relativo à energia consumida para fins de industrialização em seu estabelecimento. Nota-se, uma vez mais, que a restrição ao crédito direcionou a discussão jurídica para seara da engenharia – desnecessariamente. Afinal, é inconcebível um estabelecimento comercial (com ou sem atividade industrial) funcionar sem energia elétrica. O fato é notório e dispensa prova. Chegar ao ponto de pugnar pelo crédito da energia utilizada em um grande hipermercado tão somente na fabricação de pães é o retrato perfeito das distorções à neutralidade geradas pela ampliação imprópria do conceito de crédito físico. A questão está com repercussão geral reconhecida e, na data de fechamento deste trabalho, aguardava julgamento.⁴⁶

45. STF, Primeira Turma, AgR no ARE nº 1.098.475/RS, Relator Min. ROBERTO BARROSO, DJ 06.08.2018.

46. STF, Pleno, RE-RG 588.954/SC, Relator Min. GILMAR MENDES, ag. julgamento.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Com relação ao equívoco mencionado no item “b”, restrito ao crédito das indústrias, sua perpetuação transformou o Judiciário em órgão de homologação de perícias técnicas, compreensíveis para os *experts*, porém imperscrutáveis pelos da seara jurídica. Se a perícia atesta o consumo imediato, há direito à dedução; do contrário, não. Simples assim. A utilidade do bem à atividade do empresário (que pode ser mensurada pela aferição do seu impacto econômico no preço do bem vendido ou serviço prestado, como ocorre na Europa), único fundamento pelo qual o direito à dedução deveria ser avaliado para fins de efetivação da neutralidade, foi deixada de lado em prol de tecnicismos inconciliáveis com a busca da neutralidade. Isso inclusive impediu que parcela considerável dos casos que envolviam bens intermediários fosse analisada pelo STF, já que tal medida ensejaria reavaliação do conjunto fático-probatório dos autos.⁴⁷

Não bastasse a indevida restrição do conceito de bem intermediário operada pela jurisprudência (ou melhor, pela inadequada compreensão, pelo STF, dos seus próprios julgados), aos 6 de fevereiro de 2018, a Segunda Turma da Suprema Corte prolatou acórdão que está gerando verdadeira algaria no segmento das indústrias: propugna-se atualmente que produto intermediário é aquele que se agrega fisicamente ao bem industrializado – e não mais o que se consome em contato imediato com o produto final.⁴⁸ Em outras palavras, a Segunda Turma do STF, à unanimidade, extinguiu o conceito de produto intermediário tal como antes existente, equiparando-o às matérias-primas. Segundo o aresto, “a aquisição de produtos intermediários, sujeitos ao regime de crédito físico, aplicados no processo produtivo que não integram fisicamente o produto final, não gera direito ao crédito de ICMS”. Como tem sido a regra nos acórdãos sobre direito ao crédito de bens

47. Nesse sentido: STF, Segunda Turma, AgR no ARE nº 769.582/BA, Relator Min. GILMAR MENDES, DJe 05.11.2015; STF, Primeira Turma, AgRg no RE nº 224.531/SP, Relatora Min. ELLEN GRACIE, DJ 28.06.2002, p. 122.

48. STF, Segunda Turma, AgR no RE nº 689.001/RS, Relator Min. DIAS TOFFOLI, DJe 26.02.2018.

intermediários desde o Imposto de Consumo, não houve fundamentação para motivar a mudança de posicionamento da corte. Simplesmente adotou-se a premissa de que o bem intermediário precisa ser fisicamente incorporado ao produto final – como se esse conceito fosse um dogma desde sempre. Note-se, uma vez mais, o uso equivocado pelo STF da tese do “crédito físico”, que passou a designar uma modalidade altamente restritiva de IVA em vez de significar, como deveria, apenas a proibição do crédito sobre bens integrantes do ativo imobilizado. Só que, nesse último aresto, em vez de se exigir “apenas” contato físico com o bem em elaboração, demandou-se sua integração física. Teria havido “evolução” do conceito? Nada há a esse respeito na mais recente jurisprudência, o que leva à conclusão de que impera a atecnia quando do uso do conceito de “produto intermediário”.

5. Conclusões

A neutralidade tributária é princípio inerente aos impostos sobre o valor acrescido que, no Brasil, são denominados não cumulativos. Seu objetivo imediato é coibir a cumulatividade, evitando a assunção do encargo tributário pelo contribuinte de direito e relegando-o, integralmente, ao consumidor final, contribuinte de fato. Assim, o pressuposto para que a neutralidade seja invocada é a iminência da própria cumulatividade, compreendida como a incidência do mesmo tributo em transações sequenciais. Portanto, para fazer jus à dedução do imposto pago na etapa anterior, é imperioso que o contribuinte realize aquisições tributadas que serão destinadas à efetivação de transações igualmente tributadas.

Para além da não cumulatividade, que é a forma imediata de concretização do princípio da neutralidade vertical, esse também visa alcançar duas finalidades mediatas:

- (a) a equiparação tributária entre bens/serviços, que passam a se sujeitar à mesma carga fiscal,

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

independentemente do número de etapas entre a produção e a venda a varejo;

- (b) a garantia da livre concorrência, na medida em que o tributo sobre o consumo não impactará o processo decisório empresarial, assegurando ao agente econômico atuante em qualquer fase da cadeia produção-distribuição-consumo que o seu produto ou serviço sofrerá a mesma tributação de outros idênticos.

O mecanismo utilizado para implementar o princípio da neutralidade é a não cumulatividade, consistente, como visto, na permissão de se abater, em cada etapa, o tributo pago na etapa anterior, de modo que a carga fiscal seja continuamente trasladada ao longo da cadeia produtiva até alcançar o consumidor final. Este último é o destinatário econômico do IVA, pois é quem deve suportar o seu ônus.

No Brasil, a doutrina sobre a não cumulatividade inicia sua trajetória na interpretação das regras de creditamento do Imposto de Consumo, cobrado apenas na fase industrial de circulação dos bens. Passa-se a denominar “crédito físico” o mecanismo de instituição de neutralidade que permitia a apuração de crédito apenas sobre os bens consumidos no processo produtivo, excluindo-se, assim, os bens do ativo imobilizado. Com o passar do tempo e sem o devido cuidado, tais restrições à neutralidade se agravam ao passo em que são aplicadas também para a atividade comercial.

Quando os estados passam a normatizar o ICM, com a ampla liberdade que o CTN e, posteriormente, o Decreto-Lei nº 406/68 lhes conferiram, há uma retomada da concepção de consumo imediato e integral como elementos definitórios dos bens intermediários. Ao apreciar as lides que lhe foram submetidas, o STF reinterpreta seus próprios julgados em matéria de IPI, passando a decidir pela validade da exigência de consumo imediato – ou seja, em contato físico com o produto em industrialização – a despeito de afastar a necessidade de consumo integral (em única etapa). Ao assim proceder,

a Suprema Corte confere aos seus próprios precedentes em matéria de IPI uma extensão que esses, de fato, não possuíam. Afinal, não houve propriamente validação da tese do consumo imediato, com a análise pormenorizada das razões que levariam à legitimidade desse requisito, mas, ao cabo, o que restou interpretado foi exatamente isto: que a definição de produto intermediário possui como elemento a consumição imediata, é dizer, o contato físico com o produto em industrialização.

Nesse momento, uma confusão terminológica colabora para tornar ainda mais obscura a questão. Os contribuintes defendiam no Judiciário o crédito financeiro, no qual todas as aquisições direta ou indiretamente relacionadas com o processo empresarial gerariam créditos compensáveis. Já os estados, em matéria de ICM, sustentavam a prevalência do crédito físico. Este último, *a priori*, deveria significar o direito à dedução de tudo o que fosse fisicamente consumível na produção – impedindo-se tão somente a vedação ao crédito de bens do ativo e de materiais de consumo, pois aqueles seriam utilizados pelos industriais na qualidade de consumidores finais, e estes últimos não seriam diretamente relacionados com o processo produtivo. Entretanto, quando o crédito físico se sagra vencedor sobre o financeiro, um dos fundamentos – alheios à sua concepção original – foi que apenas os bens consumidos em contato físico com o produto em industrialização seriam dedutíveis. Físico, portanto, referir-se-ia à necessidade de integração física (matérias-primas) ou de consumo em contato físico (bens intermediários) – do que decorreria a nomenclatura em questão.

A distorção do conceito de crédito físico para abarcar uma teoria restritiva da definição de bens intermediários é o retrato da ausência de aprofundamento dos debates sobre o tema, que se mantiveram em níveis ou muito genéricos do ponto de vista teórico (crédito financeiro *versus* físico, compreendidos, respectivamente, como irrestrito *versus* restritíssimo) ou em níveis sobremaneira específicos do ponto de vista técnico (solucionando-se as lides por perícias que demonstravam, *v.g.*,

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

que o vapor emitido na produção do aço continha partículas do bem em industrialização que, desse modo, entrariam em contato físico com os materiais refratários da parte superior do alto-forno...).

Demais disso, olvidou-se que o ICM era também pago pelos comerciantes, que, a seu turno, possuem seus próprios insumos: materiais de presente ofertados para estimular a compra, sacolas plásticas ou de papel, entre outros. A despeito dessa nova realidade trazida pelo imposto estadual em relação ao IC e ao IPI, a neutralidade continuou sendo tratada como um princípio aplicável tão somente às indústrias.

Ante a discussão atual de uma nova reforma dos tributos incidentes sobre o consumo, tomando o IVA europeu como modelo, impõe-se no Brasil a necessidade de se corrigir os desvios de interpretação das regras concernentes à não cumulatividade, aproximando-as da concretização dos fins a que servem o princípio da neutralidade vertical. É preciso reconhecer que o consumo ou o contato físico são irrelevantes para os tributos não cumulativos e a essencialidade é que figura como critério para a definição dos insumos geradores de crédito. Só assim há de se evitar, no futuro, a perpetuação dos equívocos da jurisprudência em vigor, dando o tratamento adequado aos produtos intermediários para permitir a transferência do encargo financeiro ao consumidor final.