

**AJES – FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO  
VALE DO JURUENA  
BACHARELADO EM DIREITO**

ARNALDO DE SOUSA ALMEIDA

**A INOBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-  
CUMULATIVIDADE DO IPI E DO ICMS EM FACE À LEGISLAÇÃO  
INFRACONSTITUCIONAL**

**AJES – FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO VALE  
DO JURUENA  
BACHARELADO EM DIREITO**

ARNALDO DE SOUSA ALMEIDA

**A INOBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-  
CUMULATIVIDADE DO IPI E DO ICMS EM FACE À LEGISLAÇÃO  
INFRACONSTITUCIONAL**

“Monografia apresentada ao curso de Bacharelado em Direito, da Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena como requisito parcial para obtenção do título Bacharel em Direito”.

Orientador: Marcos Cezar Kaimen

JUÍNA-MT  
2012

**AJES – FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO VALE  
DO JURUENA**

**CURSO: BACHARELADO EM DIREITO**

**BANCA EXAMINADORA**

---

Professora Mestre Alcione Adame  
Presidente da Banca

---

Professor Mestre Vilmar Martins Moura Guarany  
Membro

---

Professor Especialista Nader Thomé Neto  
Membro

Dedico este trabalho a meus pais,  
Raimundo (*in memoriam*) e Francisca,  
Razão de tudo.

A minhas filhas, Alinne e Zamiah,  
Insubstituível amor.

A minha amada esposa, Rosimari,  
Especial apoio, cumplicidade,  
estímulo e incondicional amor.

Sempre juntos!

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus!

Luz Divina, Paz e Sabedoria.

A meu orientador, professores e, especialmente

A Professora Mestre Alcione Adame,

Por sua colaboração e incentivo.

"O direito não é uma pura teoria, mas uma  
força viva. Todos os direitos da humanidade  
foram conseguidos na luta.  
O direito é um trabalho incessante, não  
somente dos poderes públicos,  
mas da nação inteira"  
(Ihering).

## RESUMO

A não-cumulatividade tributária do IPI e do ICMS constitui-se num dos institutos mais relevantes do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. Enquanto regra constitucional, o princípio da não-cumulatividade do IPI e do ICMS instituído pela Constituição Federal de 1988 determina que o imposto seja não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação de saída com o montante cobrado nas etapas anteriores, derrogando a cobrança sobre o valor total da operação e o reflexo do ônus tributário em efeito “cascata”. Nesse contexto, a propositura do estudo é no sentido de trazer a lume uma reflexão acerca da inobservância do princípio constitucional da não-cumulatividade tributária do IPI e do ICMS em face à legislação infraconstitucional, com destaque aos critérios disciplinados pela legislação do Estado de Mato Grosso, na aplicação do tributo estadual. Entretanto, ressalta-se que a intenção não é de um estudo exaustivo a respeito do tema. Dessa maneira, em primeiro plano, discorreu-se sobre os princípios jurídico-constitucionais e sua interpretação na aplicação das normas jurídicas. Nessa linha, analisou-se, então, os princípios constitucionais enquanto diretriz do sistema jurídico e comando imperativo disposto pelo Texto Constitucional. Adiante, procedeu-se estudo sucinto sobre o conceito, fundamento legal e aplicação do sistema da não-cumulatividade. Na aplicação, verificou-se, se há eficácia imediata e plena. Para aferir a inobservância suscitada na aplicação do princípio da não-cumulatividade se fez imperioso uma abordagem do aspecto material do IPI e do ICMS, com relevo à técnica não cumulativa dos tributos em questão. Desse modo, à luz da Constituição Federal de 1988, da doutrina tributária e da jurisprudência adentrou-se à matéria da não-cumulatividade do ICMS, focando-se a aplicação do instituto não-cumulativo do imposto regulado pelo Estado de Mato Grosso. Demonstrou-se, os critérios estabelecidos pela legislação ordinária e os pontos conflitantes quanto à aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade. Por fim, constatou-se que não é permitido ao legislador infraconstitucional alterar o conteúdo e alcance da regra constitucional da não-cumulatividade e tampouco restringir a sua aplicação, ou seja, mitigar um direito assegurado constitucionalmente ao contribuinte.

**Palavras-Chave:** Princípio Constitucional. Não-cumulatividade. Tributária. Infraconstitucional. Mato Grosso.

## ABSTRACT

The non-cumulativity taxes of IPI (a federal excise tax on the manufacturing of goods) and ICMS (Circulation of Goods and Services Tax) constitutes in one of the most relevant ones of the Brazilian Constitutional Tax System. As a constitutional rule, the principle of non-cumulativity of IPI and Goods and Services taxes instituted by the Federal Constitution of 1988 determines that tax is non-cumulative, compensating what is owned in each output operation with the total amount charged in the previous steps, deviating from charges over the total amount of the operation and reflex of the tax burden in “cascade” effect. In that context, the purpose of the study is to bring to reflection about the failure to comply with the constitutional principle of non-cumulativity of IPI and ICMS Taxes under the infra-constitutional legislation, highlighting the criteria disciplined by the state of Mato Grosso on the application of the state tax. However, it should be noted that the purpose of that is not a comprehensive study about the topic. In this way, at a first stage, it was spoken about the legal-constitutional principles and its interpretation on the application of the legal rules. On this basis, it was analyzed then the constitutional principles while a guideline of the legal system and imperative command prescribed by the Constitutional Text. Moreover, a succinct study about the concept, the legal basis and the application of the non-cumulativity system was carried out. On the application, it was verified that if there was immediate and full effectiveness. To assess the non-observance raised on the application of the non-cumulativity principle it was imperative an approach of the material aspect of the IPI and ICMS taxes, regarding the non-cumulative technique of the taxes in question. Therefore, in the light of the Federal Constitutional of 1988, of the tax doctrine and of the jurisprudence is entered the issue of non-cumulativity of the ICMS Tax, focusing the application of the non-cumulative institute regulated by the state of Mato Grosso. It has been shown criteria laid down by the ordinary legislation and the points of conflict in respect to the application of the constitutional principle of the non-cumulativity. Finally, it was shown that it is not allowed to the infra-constitutional legislator change the content and the reach of the non-cumulativity constitutional rule and nor restrict its application, in other words, mitigating an assured constitutional right to the taxpayer.

**Keywords:** Constitutional Principle. Non-Cumulativity. Tax. Infra-constitutional. State Mato Grosso.



## LISTA DE ABREVIATURAS DE SIGLAS

<b>CF</b>	–	Constituição Federal
<b>STF</b>	–	Supremo Tribunal Federal
<b>STJ</b>	–	Superior Tribunal de Justiça
<b>PGFN</b>	–	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
<b>CTN</b>	–	Código Tributário Nacional
<b>ICM</b>	–	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
<b>IVC</b>	–	Imposto sobre Vendas e Consignações
<b>ICMS</b>	-	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações
<b>IPI</b>	–	Imposto sobre Produtos Industrializados
<b>DOU</b>	–	Diário Oficial da União
<b>CONFAZ</b>	–	Conselho Nacional de Política Fazendária
<b>RIPI</b>	–	Regulamento do IPI
<b>TIPI</b>	–	Tabela de Incidência do IPI
<b>ADCT</b>	–	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
<b>ADI</b>	–	Ação Direta de Inconstitucionalidade

## **Sumário**

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
<b>CAPÍTULO 1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS</b> .....	<b>12</b>
1.1. NOÇÃO DE PRINCÍPIO.....	12
1.2. PRINCÍPIOS JURÍDICOS. PRINCÍPIOS JURÍDICO-CONSTITUCIONAIS ....	14
1.3. O PRINCÍPIO JURÍDICO-CONSTITUCIONAL E SUA INTERPRETAÇÃO ....	16
1.4. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL COMO DIRETRIZ DO SISTEMA JURÍDICO .....	18
<b>CAPÍTULO 2. DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE</b> .....	<b>21</b>
2.1. CONCEITO .....	21
2.2. POSIÇÃO LEGAL .....	23
2.3. APLICABILIDADE .....	26
<b>CAPÍTULO 3. DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI E DO ICMS EM FACE À LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL</b> .....	<b>32</b>
3.1. A NÃO-CUMULATIVIDADE ENQUANTO REGRA CONSTITUCIONAL.....	32
3.2. ASPECTO MATERIAL DO IPI .....	40
3.3. A NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI .....	47
3.4. ASPECTO MATERIAL DO ICMS.....	57
3.5. A NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS.....	69
<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>84</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>88</b>

## INTRODUÇÃO

O sistema tributário nacional é alicerçado pelos princípios constitucionais consagrados pela Carta Magna de 1988 que orienta todo o nosso ordenamento jurídico brasileiro. Dentre estes, destaca-se o princípio da não-cumulatividade tributária do IPI e do ICMS, erigido como um dos principais institutos para o Direito Constitucional Tributário.

O princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI e do ICMS previsto na Lei Maior estabelece que o imposto seja não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à produção, à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores, no caso do ICMS, pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, fundado nos art. 153, § 3º, II e art. 155, § 2º, I, ambos, da Constituição Federal de 1988.

A não-cumulatividade tem como objetivo a incidência do imposto sobre o valor agregado em cada operação da cadeia produtiva, quando IPI, e da circulação ou prestação de serviços, quando ICMS, evitando-se assim a cobrança sobre o valor total da operação e consequentemente o ônus tributário em efeito “cascata”.

Dada a relevância do instituto da não-cumulatividade do IPI e do ICMS, garantia plasmada na Lei Maior, como princípio constitucional, a propositura central do presente estudo é no sentido de analisar de forma sucinta a sua aplicabilidade em face à legislação infraconstitucional, com destaque à legislação ordinária do Estado de Mato Grosso, no que se refere ao tributo estadual. Nesse contexto, pela natureza do trabalho, se faz necessário observar que a intenção é apenas uma reflexão à matéria, de forma a apresentar uma síntese, sem pretensão definitiva de esgotamento do tema.

Para tanto, o trabalho será desenvolvido em três capítulos:

No primeiro, buscar-se-á uma definição da expressão princípio, haja vista que a terminologia suscita significações várias. Nessa linha, com relevo, abordar-se-á os princípios jurídico-constitucionais e sua interpretação, posto que, norteiam todo o sistema constitucional tributário brasileiro e como tal devem ser aplicados em consonância ao que estabelece os dispositivos pátrios. Adiante, discorrer-se-á acerca do princípio constitucional como diretriz do sistema jurídico, pois, como informadores de toda a ordem jurídica se constitui em comando imperativo e cogente, assim, sustentado pela melhor doutrina.

No segundo capítulo, procurar-se-á estudar o princípio da não-cumulatividade de acordo com comandos constitucionais, sem adentrar na questão de normas procedimentais, com ênfase ao IPI e ao ICMS. Desse modo, buscar-se-á a definição, a origem e o que deve ser compreendido como não-cumulatividade tributária. Observar-se-á o fundamento legal, desde sua criação pela legislação ordinária até a égide da Carta Magna de 1988. Logo em seguida, analisar-se-á a aplicabilidade de acordo com os preceitos constitucionais e classificação doutrinária, no intuito de investigar se há eficácia imediata e plena da sistemática da não-cumulatividade do IPI e do ICMS.

O terceiro e último capítulo do trabalho, principiar-se-á em discorrer a cerca da não-cumulatividade enquanto regra constitucional, pois a considerar o processo regravativo que estabelece a Constituição Federal, esta sistemática é de caráter cogente. Portanto, dada a sua natureza imperativa, analisar-se-á a disposição jurídica e doutrinária conferida à técnica não-cumulativa do IPI e do ICMS.

Em seguida, adentrar-se-á ao aspecto material do IPI, considerando os elementos atinentes à base de tributação e atentar-se-á ao estudo da não-cumulatividade do IPI. Observar-se-á a disposição constitucional, jurisprudencial e legislação infraconstitucional e, assim, como essa técnica é aplicada na prática. Também, estudar-se-á o aspecto material do ICMS, analisando em linhas gerais os elementos tributantes em consonância a Constituição Federal, a Lei Complementar e Estadual. No tópico final do capítulo, adentrar-se-á a não-cumulatividade do ICMS, que destacar-se-á a aplicação do instituto não-cumulativo do tributo pelo Estado de Mato Grosso. Partindo-se da Constituição Federal, da doutrina tributária e jurisprudência, demonstrar-se-á os critérios estabelecidos pela legislação ordinária e os pontos conflitantes quanto à aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade.

Com esse sucinto estudo, objetiva-se uma reflexão acerca da inobservância do princípio da não-cumulatividade como regra constitucional em face à legislação infraconstitucional, que não pode ter seu conteúdo e alcance reduzido, limitado ou aplicado com restrições, sejam de quaisquer natureza pelo legislador infraconstitucional.

# 1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

## 1.1. NOÇÃO DE PRINCÍPIO

A expressão “princípio” deriva do latim *principium*, que numa acepção genérica significa: começo, origem das coisas, base inicial. Em sua forma simples, nos transmite a ideia de ponto de partida e o fundamento<sup>1</sup> (causa) de um processo qualquer.

Tem-se o significado do vocábulo “princípio” no moderno dicionário Michaelis, que define:

Princípio. **1** Ato de principiar. **2** Momento em que uma coisa tem origem; começo, início. **3** Ponto de partida. **4** Causa primária. **5** Fonte primária ou básica de matéria ou energia. **6** *Filos* Aquilo do qual alguma coisa procede na ordem do conhecimento ou da existência. **7** Característica determinante de alguma coisa (...).<sup>2</sup>

Denota-se que o termo “princípio” suscita vários significados. Para o Professor Paulo de Barros Carvalho, a palavra “princípio” traduz uma elucidação fisiológica:

No campo das significações, o uso do signo princípio oferece farta variedade conotativa, de tal sorte que alcança todas as circunscrições de objetos, atuando nas quatro regiões ônticas. É uma palavra que freqüenta com intensidade o discurso filosófico, expressando o início, o ponto de origem, o ponto de partida, a hipótese-limite escolhida como proposta de trabalho.<sup>3</sup>

Adiante, Paulo de Barros Carvalho, demonstra que o princípio pode ser aplicado como proposição descritiva ou prescritiva, esclarecendo:

No campo da descritividade ou prescritividade, lidamos com princípios gerais e específicos, explícitos ou implícitos, classificando-os como empíricos, lógicos, ontológicos, epistemológicos e axiológicos. Tudo isso é índice da riqueza significativa que a palavra exhibe, compelindo-nos a um esforço de elucidação para demarcar o sentido próprio que desejamos imprimir ao vocábulo, dentro de seu plano de irradiação semântica.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 44.

<sup>2</sup> MICHAELIS. Moderno Dicionário da Língua Portuguesa.

<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php>. Acesso 08 mar 2012.

<sup>3</sup> MELO, José Eduardo Soares de. LIPPO, Luiz Francisco. A não cumulatividade tributária: (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS). 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 7. *Apud* CARVALHO, Paulo de Barros. Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária, Revista de Direito Tributário nº 61, p. 74 - 75.

<sup>4</sup> MELO, José Eduardo Soares de. LIPPO, Luiz Francisco. A não cumulatividade tributária: (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS). 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 7. *Apud* CARVALHO, Paulo de Barros. Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária, Revista de Direito Tributário nº 61, p. 74 - 75.

Como base central de qualquer ciência, elege-se o “princípio” como um instrumento fundamental das instituições jurídicas, alicerce e elemento norteador na aplicação às leis em sua plenitude.

Nessa linha, convalida a sua condição privilegiada para o entendimento e sua aplicabilidade de caráter cogente.

Em razão da sua abrangência jurídica inatacável e valor normativo maior, se faz oportuno, a lição esclarecedora do mestre José Afonso da Silva, que conceitua o princípio como o sinal de qualquer sistema jurídico:

Os princípios são ordenações que se irradiam e imantam os sistemas de normas, são (como observam Gomes Canotilho e Vital Moreira) ‘núcleos de condensações’ nos quais confluem valores e bens constitucionais”. Mas, como disseram os mesmos autores, “os princípios, que começam por ser a base de *normas jurídicas*, podem estar positivamente incorporados, transformando-se em normas-princípio e constituindo preceitos básicos da organização constitucional.<sup>5</sup>

Nas palavras de Norberto Bobbio, citado por Bonavides, revela-se o princípio num conceito voltado a conexão sistemática de caráter geral e fundamental:

Faz-se mister assinalar que se devem considerar como princípios do ordenamento jurídico aquelas orientações e aquelas diretivas de caráter geral e fundamental que possam deduzir da conexão sistemática, da coordenação e da íntima racionalidade das normas, que concorrem para formar assim, num dado momento histórico, o tecido do ordenamento jurídico.<sup>6</sup>

No mesmo sentido, é importante destacar o esclarecimento de Carrazza, que muito bem define o termo princípio: “por igual modo, em qualquer Ciência, princípio é começo, alicerce, ponto de partida.<sup>7</sup>

Com efeito, “princípio”, pressupõe sempre, o elemento de valor privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Carrazza arremata: “nesta medida, é, ainda, a pedra angular de qualquer sistema”.<sup>8</sup>

Para sintetizar o conceito de “princípio”, colhemos os ensinamentos de Geraldo Ataliba, que de forma exemplar, diz que “os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os

---

<sup>5</sup> SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 92.

<sup>6</sup> BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 256, *apud* Norberto Bobbio, “Principi generali di Diritto”, in *Novissimo Digesto Italiano*, v. 13, p, 889.

<sup>7</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 44.

<sup>8</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 44.

rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituintes)”.

E assim, expressam a substância última da popular, “seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas conseqüências”.<sup>9</sup>

De todo o exposto, é possível deduzir que “princípio” são as diretrizes, o elemento central e norteador do ordenamento jurídico; valorativo, cogente e de integração e aplicação do Direito.

## 1.2. PRINCÍPIOS JURÍDICOS. PRINCÍPIOS JURÍDICO-CONSTITUCIONAIS

Os princípios jurídico-constitucionais representam a supremacia de todo o sistema normativo. Constitui-se em diretrizes da ordem jurídica. Consagram-se em mandamentos, de acordo com o seu sentido, e, como tais, comando, imperativo.<sup>10</sup>

Para a melhor compreensão de princípios jurídicos se faz relevante a expressão do Professor Roque Antonio Carrazza, que ensina-nos:

*Princípio jurídico* é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Celso Antônio Bandeira de Mello, citado por Carrazza, esclarece muito bem o que é princípio jurídico:

Princípio (...) é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.<sup>11</sup>

De grande relevância para o ordenamento jurídico, o princípio, atua com primazia e legítimo alicerce para o fundamento normativo.

Para reforçar, é importante trazer o ensinamento de Geraldo Ataliba, que explica:

<sup>9</sup> ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 34 – 35.

<sup>10</sup> MELO, José Eduardo Soares de. LIPPO, Luiz Francisco. A não cumulatividade tributária: (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS). 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 5. *Apud* KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, p. 79.

<sup>11</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 46 – 47.

Um princípio jurídico não existe isolado, mas acha-se em íntima conexão com outros princípios. O direito objetivo, de fato, não é um aglomerado caótico de disposições, mas um organismo jurídico, um sistema de preceitos coordenados e subordinados, no qual cada um deles tem um lugar próprio.<sup>12</sup>

À luz dessas reflexões, considerando o valor dos princípios jurídicos enquanto núcleo central do ordenamento jurídico, estes, devem se constituir em base fundamental e permanente de todo o sistema, atuando como “vetores para soluções interpretativas”.<sup>13</sup>

Dada a relevância valorativa, estes, enquanto diretriz base de toda ciência jurídica, os princípios jurídico-constitucionais se revelam imprescindíveis a compreensão e aplicabilidade da norma.

Na visão esclarecedora de José Afonso da Silva, os princípios jurídico-constitucionais, revelam-se:

*Princípios constitucionais gerais* informadores da ordem jurídica nacional. Decorrem de certas normas constitucionais e, não raro, constituem desdobramentos (ou princípios derivados) dos fundamentais, como o princípio da supremacia da constituição e o conseqüente princípio da constitucionalidade, o princípio da legalidade, o princípio da isonomia, o princípio da autonomia individual, decorrente da declaração dos direitos, o da proteção social dos trabalhadores, fluente de declaração dos direitos sociais, o da proteção da família, do ensino e da cultura, o da independência e representação partidária, e os chamados princípios-garantias.<sup>14</sup>

Do ponto de vista normativo, é relevante trazer a lição de Norberto Bobbio, citado, oportunamente, por Carrazza:

Os princípios são apenas, a meu ver, normas fundamentais ou generalíssimas do sistema, as normas mais gerais. (...) os princípios gerais são normas como todas as outras. Ensina ainda que, em razão de seu caráter normativo, os princípios constitucionais demandam estrita observância, até porque, tendo amplitude maior, sua desobediência acarreta conseqüências muito mais maléficas ao *sistema jurídico* que o descumprimento de uma simples *regra*, ainda que constitucional. E assevera, são eles que estabelecem aquilo que chamamos de *pontos de apoio normativos* para a boa aplicação do Direito.<sup>15</sup>

Portanto, compreende-se que, os princípios jurídico-constitucionais devem funcionar como balizamento central na regulação jurídica em sintonia aos dispositivos pátrios consagrados na Carta Magna, dada a sua relevância substancial

<sup>12</sup> ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 34.

<sup>13</sup> CARRAZZA. *Idem*. p. 50.

<sup>14</sup> SILVA, José Afonso da. *Ibid.* p. 93. O do devido processo legal, o do juiz natural, o do contraditório entre outros, que figuram nos incisos XXXVIII a LX do art. 5º da CF/88.

<sup>15</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 49



em face ao sistema jurídico e, que por sua natureza deve-se constituir em segurança jurídica.

### 1.3. O PRINCÍPIO JURÍDICO-CONSTITUCIONAL E SUA INTERPRETAÇÃO

Enquanto normas que estruturam e norteiam todo o sistema jurídico, os princípios constitucionais devem ser compreendidos e interpretados de maneira sistemática, com o intuito de informar, valorar e consagrar a legitimidade do direito fundamental da sociedade; e assim, constituir-se em efetiva segurança jurídica.

Nesse passo, o ensinamento de Luís Roberto Barroso, apresentados por Carrazza:

O ponto de partida do intérprete há que ser sempre os princípios constitucionais, que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui. A atividade de interpretação da Constituição deve começar pela identificação do princípio maior que rege o tema a ser apreciado, descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta que vai reger a espécie.<sup>16</sup>

Com efeito, considerando os princípios como a base primordial da ciência jurídica, a interpretação é, sem dúvida, atividade imprescindível que, tem como objetivo o equilíbrio na aplicação do real significado destes e, alcance das normas do sistema jurídico.

Para o Professor Carrazza, esta tarefa, voltada, precipuamente, “à descoberta da *mens legis* (da vontade do Estado contida na norma jurídica), exige a constante invocação dos grandes princípios, mormente em face das disposições incertas e das palavras equivocadas ou polissêmicas que costumam recamar nossos textos legislativos”.

Carrazza, completa, citando o pensamento de Michel Temer:

(...) a interpretação de uma norma constitucional levará em conta todo o sistema, tal como positivado, dando-se ênfase, porém, para os princípios que foram valorizados pelo constituinte. Também não se pode deixar de verificar qual o sentido que o constituinte atribuiu às palavras do Texto Constitucional, perquirição que só é possível pelo exame do todo normativo, após a correta apreensão da principiologia que ampara aquelas palavras.<sup>17</sup>

<sup>16</sup> CARRAZZA. *Idem*. p. 53. Apud BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 141.

<sup>17</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 50 – 51.

Desse modo, evidencia-se que, os princípios jurídico-constitucionais devem ser interpretados e aplicados às normas jurídicas gerais, sistematicamente, e em sua plenitude. Funcionando como elemento principal e balizador, essencial ao próprio direito e a segurança jurídica.

No mesmo sentido, é magnífica a lição de Geraldo Ataliba: “os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico”.<sup>18</sup>

Com clareza, sintetiza:

Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Dizendo ainda, o princípio aponta a direção, o sentido em que devem ser entendidas normas que nele se apóiam, e ressalta *não poder o intérprete extrair conclusão que contrarie um princípio, lhe comprometa as exigências ou lhe negue as naturais conseqüências*.<sup>19</sup>

Nesse contexto, pode-se entender que, em face do princípio da interpretação efetiva e diante de qualquer dúvida relacionada à aplicação da norma jurídica deve, prevalecer os direitos fundamentais assegurados pelo dispositivo constitucional.

Ainda, nessa linha, especialmente, no que diz respeito à matéria tributária, com destaque a funcionalidade e a validade dos princípios jurídico-constitucionais, assevera Carrazza:

Todos os artigos da Lei Maior que tratam, direta ou indiretamente, da ação estatal de tributar só encontram sua real dimensão se conjugados com os princípios magnos de nosso sistema constitucional. As normas infraconstitucionais, maiormente as tributárias, para terem validade, devem passar pelo crivo dos princípios constitucionais. Assim, o contribuinte somente estará sujeito à lei tributária quando esta for coerente com o conteúdo material dos grandes princípios que encontram que encontram morada na Constituição.<sup>20</sup>

<sup>18</sup> ATALIBA. *Op. cit.* p. 34 – 35.

<sup>19</sup> ATALIBA. *Idem.* p. 34 – 35.

<sup>20</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 57. O Min. Celso de Mello, no julgamento do RE 346.084-PR, deixou bem patenteada a importância dos princípios na garantia do contribuinte contra os abusos no poder de tributar; *verbis*:

A prática das competências impositivas por parte das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar não pode caracterizar-se como instrumento que, arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais, venha a conduzir a destruição ou a comprometimento da própria ordem constitucional.

A necessidade de preservação da incolumidade do sistema consagrado pela Constituição Federal não se revela compatível com pretensões fiscais contestáveis do Poder Público, que, divorciando-se dos parâmetros estabelecidos pela Lei Magna, busca impor ao contribuinte um estado de submissão tributária absolutamente inconvincente com os princípios que informa e condicionam, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a ação das instâncias governamentais. (...)

Bem por isso, tenho enfatizado a importância de que o exercício do poder tributário, pelo Estado, deve submeter-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que institui, em favor dos contribuintes, decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

De tais considerações, deduz-se que os princípios constitucionais, enquanto um conjunto de normas consideradas cogentes, generalíssimas do sistema jurídico, devem ser sistematicamente respeitados em consonância ao Diploma Maior. Destaca-se, ainda, que para que atinja em sua plenitude o seu valor normativo deve-se aplicar à uma interpretação efetiva.

#### 1.4. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL COMO DIRETRIZ DO SISTEMA JURÍDICO

Os princípios constitucionais são considerados elementos de caráter informativo à ordem jurídica. Foram erigidos com a função de legitimar o próprio sistema; consubstanciados de valor primordial na aplicação das normas em geral.

Com efeito, os princípios constitucionais é base fundamental do Direito e como tal devem ser aplicados sistematicamente ao sistema jurídico.

Assinala, Jorge Miranda, citado por Carrazza:

A ação mediata dos princípios consiste, em primeiro lugar, em funcionarem como critérios de interpretação e de integração. E, assim, o sentido exacto dos preceitos constitucionais tem de ser encontrado na conjugação com os princípios e a integração há de ser feita de tal sorte que se tornem explícitas ou explicitáveis as normas que o legislador constituinte não quis ou não pôde exprimir cabalmente.<sup>21</sup>

Como se vê os princípios permitem ao sistema jurídico toda a estrutura e coesão de forma integrada e hierarquizada. Dado a abrangência e valoração que fundamentam todo o ordenamento jurídico, o menoscabo<sup>22</sup> em face a um princípio significa a violação de toda a ordem jurídica.

Destaca-se o princípio constitucional como diretriz da ordem jurídica, nas palavras do mestre Paulo de Barros Carvalho:

---

O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como dever inderrogável do Poder Público. A ofensa do Estado a esses valores – que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais e coletivos – introduz, de um lado, um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, de outro, por completo, a harmonia que deve presidir as relações, sempre tão estruturalmente desiguais, entre individuais e Poder.

<sup>21</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 58.

<sup>22</sup> CARRAZZA. *Idem.* p. 58. Celso Antônio Bandeira de Mello faz as seguintes observações:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustêm e alui-se toda a estrutura nelas esforçada (ob. cit., 27ª ed., p. 959).

De tal modo, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.<sup>23</sup>

Nessa conexão, a observar os preceitos constitucionais no âmbito regulamentar e diretivo, releva ressaltar o pensamento de Geraldo Ataliba no que diz respeito os princípios constitucionais:

A exata compreensão dos limites, âmbito, finalidades e regime jurídico do regulamento no direito brasileiro é alcançável pelo estudo dos princípios constitucionais que informa a função executiva, da qual o regulamento é a expressão mais conspícua no que concerne aos direitos individuais.<sup>24</sup>

Os princípios constitucionais norteiam a ordem jurídica, pelo qual exerce uma função fundamentadora e que constitui as normas-chaves<sup>25</sup> de todo o ordenamento jurídico, com o propósito em atingir, expressamente, a aplicação normativa.

O Professor Roque Antonio Carrazza, assinala que um princípio jurídico-constitucional, é considerado uma norma jurídica qualificada. Dessa forma, tendo validade maior, orienta a atuação das demais normas, inclusive as de caráter constitucional.

Nessa linha, esclarece dizendo que tudo se congrega a indicar que as leis e demais atos normativos de igual ou inferior hierarquia, além de deverem obedecer às regras constitucionais, necessitam: “ser interpretados e aplicados da forma o mais congruente possível com os princípios encartados no Código Supremo. Pois, que, se uma lei for equívoca, deverá ser aplicada em sintonia com os princípios que Constituição acolhe”.<sup>26</sup>

Nessa ideia, pode-se deduzir que os princípios constitucionais como diretriz de toda a ordem jurídica, faz-se substancial e cogente na interpretação e aplicação das normas.

Desse modo, especialmente em matéria tributária, dada a relevância de valor maior dos princípios consagrados pela Constituição Federal de 1988, suscita o estudo acerca do princípio constitucional da não-cumulatividade, principalmente no

---

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

<sup>24</sup> ATALIBA. *Op. cit.* p. 141.

<sup>25</sup> BONAVIDES. *Op. cit.* p. 292.

<sup>26</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 59.

que diz respeito a sistemática não cumulativa do IPI e do ICMS, sobretudo no que tange a sua aplicabilidade em referência à norma infraconstitucional.

## 2. DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

### 2.1. CONCEITO

Para o ordenamento jurídico a não-cumulatividade dos tributos é compreendida como um processo normativo cogente; expressamente assegurado pela Constituição Federal de 1988 e, consagrado pelo texto maior como um Princípio Constitucional.

Nos dizeres de Melo e Lippo, esse raciocínio fica evidente: “A não-cumulatividade tributária, de fato, é um princípio jurídico constitucional e, como todo princípio constitucional é norma jurídica”.<sup>27</sup>

Dessa reflexão, enquanto *status* de princípio constitucional, define-se a sistemática da não-cumulatividade do IPI e do ICMS, como, essencialmente, de natureza não-cumulativo; sobre o qual não deverá incidir a cobrança na sua base gravada anteriormente; caso ocorra, esta, deverá, efetivamente, ser compensável com o importe integral devido nas operações realizadas anteriores aquele fato gerador.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, o princípio da não-cumulatividade:

O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos. Adotado, na redação original da Constituição de 1988, apenas para o ICMS e o IPI.<sup>28</sup>

Neste mesmo sentido, é oportuno o argumento do Professor Hugo de Brito Machado, que define com exatidão a não-cumulatividade:

Entende-se por não cumulatividade a qualidade do imposto, o princípio segundo o qual em cada operação o contribuinte deduz do valor do imposto correspondente à saída dos produtos o valor que incidiu na operação anterior, de sorte que reste tributado somente o valor acrescido.<sup>29</sup>

Com clareza, o autor enfatiza o tratamento dispensado ao tributo não-cumulativo, descrevendo:

---

<sup>27</sup> MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS). São Paulo: Dialética, 2008, p. 100.

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23. ed. – São Paulo: Saraiva, 2011, p. 220.

<sup>29</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. I. 2ª ed. Atlas, São Paulo, 2007, p. 522.

Do valor do imposto que incide na saída dos produtos deduz-se o valor do imposto que incidiu nas operações anteriores sobre os respectivos insumos; neste caso, o Professor se refere ao Imposto sobre Produtos Industrializados.<sup>30</sup>

Ilustrando o pensamento do Professor Hugo de Brito Machado, pode-se dizer que a sistemática da não-cumulatividade tem por objeto reger a apuração do montante do tributo devido em cada fase que é realizada a circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte e de comunicações (ICMS), e produção de bens (IPI).

Como regra técnica a ser aplicada à sistemática da não-cumulatividade tributária, José Eduardo Soares Melo, explica:

Pela regra da não cumulatividade, ao fim de cada período (usualmente mensal), o contribuinte é obrigado a proceder à apuração do montante do imposto correspondente aos débitos pelas suas operações de saídas de produtos industrializados, mercadorias ou prestações de serviços de transportes e comunicações, e do montante dos créditos correspondentes às operações anteriores, de bens que ingressaram no seu estabelecimento e de prestações de serviços de transporte e de comunicação que contratou. Do confronto entre ambos (débitos e créditos) resultará um saldo, que poderá ter destinação diferente, dependendo da hipótese.<sup>31</sup>

Nessa análise, denota-se que, caso o resultado do confronto apresente saldo devedor, caberá ao contribuinte o recolhimento ao Erário, respeitado os prazos e condições estabelecidos em lei.

Melo completa, dizendo que a técnica da não-cumulatividade têm como essencialidade o fato imponível das operações e prestações, daí, os reflexos da apuração do tributo decorrente destas:

A não cumulatividade repousa na existência de “operações e prestações”, decorrente da simples mecânica de apuração de débitos (gerador pelas materialidades do ICMS e do IPI) e créditos (decorrentes das operações e prestações anteriores) que, num encontro de contas, permite apurar um determinado valor, que (resultado positivo para a fazenda) deve ser oferecido à tributação. Caso o confronto resulte importância superior a título de crédito, deverá o contribuinte transferi-la para o período seguinte a seu favor. Esta importância correspondente ao crédito advindo do período anterior será abatida dos débitos correspondentes ao período em curso, repetindo-se o ciclo.<sup>32</sup>

<sup>30</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. I. 2ª ed. Atlas, São Paulo, 2007, p. 522.

<sup>31</sup> CARDOSO, Anderson Trautmann. Não cumulatividade do ICMS: dimensão normativa e eficácia. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 32 - 33, *Apud* MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. A Não-Cumulatividade Tributária. São Paulo: Dialética, 1998, p. 124.

<sup>32</sup> CARDOSO, Anderson Trautmann. Não cumulatividade do ICMS: dimensão normativa e eficácia. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 32 - 33, *Apud* MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. A Não-Cumulatividade Tributária. São Paulo: Dialética, 1998, p. 124.

Conforme menção consiste dizer que o tributo não cumulativo é aquele que em cada fase realizada deverá considerar o custo tributário, de forma a reger a apuração do imposto devido<sup>33</sup>, para que não se constitua a cobrança em cadeia, e conseqüentemente onere a fase imediatamente à operação seguinte.

Do ponto de vista prático, Fabio Brun Goldschmidt assevera: "o objetivo da não-cumulatividade é fazer com que a tributação recaia apenas sobre o valor agregado pelo contribuinte em cada operação, através de um sistema de créditos e débitos".<sup>34</sup>

Para o Professor Hugo de Brito Machado, tributo não cumulativo é aquele que "incide em um círculo econômico, mas o seu ônus independe do número de operações que a final compõem esse círculo, porque em cada operação é deduzido do imposto nela incidente aquele que onerou a operação anterior".<sup>35</sup>

Em síntese, pode-se conceituar o princípio da não-cumulatividade dizendo que, a sistemática da técnica não cumulativa consiste em apurar o tributo, de forma obrigatória, submetendo-o ao efeito da compensação do montante devido em cada etapa, com o montante do ônus tributário cobrado nas operações imediatamente anteriores, aplicando-o imperativamente em consonância à garantia expressa no Texto Constitucional, de modo, a evitar a cobrança do tributo sobre o valor total da operação.

## 2.2. POSIÇÃO LEGAL

A instituição da sistemática da não-cumulatividade, difundido originalmente na França<sup>36</sup>, se fez nascer no ordenamento brasileiro por meio da Lei nº 3.520, de 30 de dezembro de 1958, que na época tratava do imposto sobre consumo,

---

<sup>33</sup> MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS). São Paulo: Dialética, 2008, p. 107.

<sup>34</sup> GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 390.

<sup>35</sup> MACHADO. *Op. cit.* p. 523.

<sup>36</sup> CARDOSO, Anderson Trautmann. Não cumulatividade do ICMS: dimensão normativa e eficácia. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 20, *Apud*, MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Princípio da não cumulatividade. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2004. p.106:

A França foi o primeiro país industrializado a reconhecer as desvantagens de um imposto cumulativo, incidente sobre todas as fases de produção industrial e de circulação. Se já em 1936 se fazem as primeiras tentativas de mudança, apenas no ano de 1954 se criou a *Taxe sur La valeur ajoutée*, tributo retocado, posteriormente, mas ainda vigente naquele país.



atualmente, tributo equivalente ao IPI; que, sobre este, permitia-se o abatimento do valor incidente nas aquisições de matérias-primas e insumos aplicados na produção.

Assim, explica Costa, na citação de Cardoso:

O antigo imposto de consumo, que economicamente conceitua-se como um imposto de vendas, era um imposto multifásico e cumulativo, cobrado no ciclo da produção industrial. Era multifásico porque incidia em todas as operações realizadas por industriais, ainda quando vendessem a outros, e cumulativos porque o imposto pagos sobre matérias primas e produtos secundários (que fossem, por seu turno, produtos industrializados) não era tomado em consideração no cálculo do valor incidente sobre o produto a que se integravam tais matérias primas e produtos secundários. A Lei nº 3.520, de 30 dezembro de 1958, em sua Alteração 10ª, dispôs que, do imposto devido em cada quinzena, fosse deduzido o valor do imposto que, no mesmo período, houvesse incidido sobre matérias primas e outros produtos empregados na fabricação e acondicionamento dos produtos tributados. Estava, assim, introduzido o sistema do valor acrescido no imposto de consumo.<sup>37</sup>

O Brasil, seguindo a tendência mundial, que era de coibir a cumulatividade dos tributos, que sobremaneira oneravam a circulação de mercadorias e a produção de bens, introduziu na Constituição Federal de 1946 o princípio da não cumulatividade, erigido por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965<sup>38</sup>, concedendo aos Estados a competência para a instituição do ICM e ainda outorgando-lhe a atribuição para a questão da não-cumulatividade, prevista anteriormente na Lei nº 3.520/1958, de acordo com os seus artigos 11, parágrafo único e 12, § 2º.<sup>39</sup>

<sup>37</sup> COSTA, Alcides Jorge. ICM: na Constituição e na Lei Complementar. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 6.

<sup>38</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Mahcado. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 107, que diz:

O Brasil introduziu na Constituição o princípio da não-cumulatividade com a Reforma Constitucional 18, de 1965, embora já o tivesse adotado, em legislação ordinária, no Imposto de Consumo; a Comunidade Econômica Européia adota o imposto sobre o valor adicionado como projeto de sua primeira diretriz, finalmente aprovada pelo Conselho em 1967, sendo paulatinamente implementada por seus membros; a Alemanha o introduz a partir de 1968; a Dinamarca, pela lei de março de 1967; a Inglaterra, em 1º de abril de 1973; a Irlanda, em 1972; Luxemburgo e a Bélgica, em 1969. A partir do final dos anos sessenta, também esse tipo de tributo sobre vendas líquidas se difunde por toda a América Latina (...).

<sup>39</sup> Art. 11. Compete à União o imposto sobre produtos industrializados.

Parágrafo único. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e **não-cumulativo**, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.

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

§ 1º (...)

§ 2º O imposto é **não-cumulativo**, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nos 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.

A Constituição Federal de 1967 manteve o disposto contido no diploma anterior, constitucionalizando o princípio da não-cumulatividade, de modo a contemplar o IPI e o ICM, nos termos dos artigos 22, V, § 4º e 24, II, § 5º<sup>40</sup>.

Nesse passo, o texto constitucional, através da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, preservou as determinações anteriores, garantindo o princípio da não-cumulatividade que contemplava o IPI, nos termos do art. 21, inciso V, parágrafo 3º e, o ICM no art. 23, inciso II, daquele dispositivo maior.

Face aos comandos constitucionais, a Carta Magna de 1988, veio confirmar os pressupostos fundamentais concernentes à matéria, estabelecendo, de forma expressa, a sistemática da não-cumulatividade, abrangendo originariamente a apuração do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e do ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação)<sup>41</sup>.

E assim, à luz do advento do Diploma Maior de 1988, o IPI e o ICMS, foram positivados como impostos não-cumulativos, em sentido estrito<sup>42</sup>, estabelecendo a obrigação imperativa da não-cumulatividade, nos termos seguintes:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - (...)

II - **será não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

(...)

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

(...)

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

<sup>40</sup> Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

(...)V - produtos industrializados;

(...)§ 4º - O imposto sobre produto industrializado será seletivo, em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.

Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

(...)II - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

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

<sup>41</sup> MELO, José Eduardo Soares de. O princípio da não-cumulatividade tributária/Limites constitucionais face à legislação ordinária. (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 197.

<sup>42</sup> MOREIRA, André Mendes. A Não-Cumulatividade dos Tributos. São Paulo: Noeses, 2010. p. 109, que enfatiza:

Sendo assim, dos tributos previstos na Constituição, apenas o IPI e o ICMS podem ser qualificados como não-cumulativos em sentido estrito.

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.

Como se vê, a não-cumulatividade é regra constitucional prevista na Lei Suprema e, deve ser realizada em sua plenitude de acordo com as disposições fundamentais do ordenamento jurídico.

Nesta vertente, o fundamento legal da não-cumulatividade tributária<sup>43</sup> está expressamente consagrado pela norma maior.

Desse modo, como princípio constitucional, de natureza cogente, imperativo, deve ser aplicado pelos entes políticos, em consonância à disposição constitucional, prevista na Carta Magna de 1988.

Assim, nesta linha de entendimento, a não-cumulatividade enquanto fonte imperativa e inatacável, como reza a Constituição Federal de 1988, se faz relevante discorrer sobre a sua aplicabilidade.

### 2.3. APLICABILIDADE

A não-cumulatividade constitui-se em umas das principais limitações ao poder de legislar sobre matéria tributária. Face à natureza constitucional, tem como objetivo regradar a competência dos entes políticos ao poder de tributar; assim, evitando a cobrança de tributos em efeito “cascata” e conseqüentemente a oneração na forma cumulativa.

No nosso sistema constitucional, a Carta Magna de 1988 prevê a não cumulatividade tributária dos impostos – IPI e ICMS, conferindo lhes, expressamente, o *status* de princípio, no sentido estrito.

Partindo dessa disposição constitucional, examinaremos a sua aplicabilidade no ordenamento jurídico e sucintamente os critérios estabelecidos para a sua efetiva concretização de acordo com o Texto Constitucional.

Não obstante, o *status* de princípio constitucional, cabe-nos analisar em primeira mão, se essa aplicabilidade depende ou não de regulamentação pela norma inferior hierarquicamente<sup>44</sup>.

---

<sup>43</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 355.

<sup>44</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 100.

Para melhor compreensão da eficácia e aplicabilidade da norma, é de grande valia o magistério de José Afonso da Silva<sup>45</sup>, que nos ensina:

Normas constitucionais podem ou não ter aplicabilidade imediata. Para tanto distingue-as em três grupos: I) normas de eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral; II) normas de eficácia contida e aplicabilidade direta, imediata, mas possivelmente não integral; III) normas de eficácia limitada: a) declaratórias de princípios institutivos ou organizativos; e b) declaratórias de princípios programáticos.

Com base nessa lição, Melo e Lippo, explica a distinção, no que diz respeito a eficácia na aplicabilidade da norma:

As normas constitucionais de eficácia plena são aquelas completas de conteúdo, que condicionam e informa a ordem jurídica imediatamente e independentemente de qualquer outra norma integrativa. Sua aplicabilidade é integral, direta e imediata, porque todos os elementos necessários e suficientes à produção dos efeitos essenciais nela contidos já estão ali, formal e completamente definidos na própria Constituição. Elas dispensam a legislação complementar.

Na categoria das normas constitucionais de eficácia contida enquadram-se as que possuem aplicabilidade direta e imediata, porém não integralmente, dado que exigem legislação complementar necessária à contenção de sua eficácia.

Finalmente, as normas constitucionais de eficácia limitada, que só passarão a produzir os efeitos que lhe são próprios a partir da edição de normas de inferior hierarquia aptas a disciplinar o comando constitucional. Essas normas são de dois tipos: a) declaratórias de princípios institutivos ou organizativos; e b) declaratórias de princípios programáticos.

As primeiras referem-se a esquemas gerais de estrutura e organização das instituições nacionais. Sua eficácia está limitada dado que necessitam de integração com as normas infraconstitucionais para que o comando possa ser operado. As normas constitucionais de eficácia limitada declaratórias de princípios programáticos, finalmente, são condicionantes da atividade do legislador ordinário. Além de orientarem a produção legislativa, indicam o caminho a ser seguido pelo legislador ordinário. Elas fornecem esquemas genéricos a serem desenvolvidos por meio da legislação infraconstitucional, as quais estão voltadas primordialmente à aplicação concreta do conteúdo social que a Carta Política estabelece sob a forma de princípios informadores apenas.

Ainda, no intuito de buscar novos elementos, visando clarear e melhor definir a eficácia e a aplicabilidade do princípio da não cumulatividade, cabe oportunamente acolher os ensinamentos de Celso Ribeiro Bastos e Carlos Ayres de Britto<sup>46</sup>, que corroboram numa proposta classificatória, enfatizando que há no Texto Constitucional normas de aplicação e normas de integração, que explicam:

Todas as normas encontráveis na Constituição Federal têm a capacidade de produzir efeitos. O que as distingue é justamente o fato de que algumas delas estão dotadas de todos os elementos necessários e suficientes à sua

<sup>45</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 100 – 105. Apud Silva, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais, RT, 1968. p. 94 e 108.

<sup>46</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 103. Apud Bastos, Celso Ribeiro e Britto, Carlos Ayres de. Interpretação e Aplicabilidade das Normas Constitucionais, Saraiva, 1982.

aplicação, independentemente de intermediação legislativa. Outras, ao contrário, são incompletas de conteúdo dada a sua imprecisão ou deficiência instrumental, de forma que para a produção de efeitos essas normas necessitam de norma integradora de sentido, formando assim uma unidade composta pela norma constitucional e pela norma ordinária.

As normas de aplicação, isto é, comandos que prescindem de norma complementar, porque já possuem a plena capacidade de incidência sobre os fatos normatizados, são dotados de todos os elementos necessários à imediata produção dos efeitos que lhe são próprios, sem a necessidade de quaisquer outras normas de inferior hierarquia. São bastantes em si mesmas.

As normas constitucionais de integração, ao contrário, não são auto-aplicáveis. Necessitam de legislação subalterna que lhe dê oportunidade. “*A utilização de certas expressões lingüísticas, como, ‘a lei regulará’ ou ‘a lei disporá’, ou, ainda, ‘na forma da lei’, deixa claro que a vontade constitucional não está integralmente composta*”.

Dessa classificação doutrinária, observa-se que as normas constitucionais de aplicação são possuidoras de grau de eficácia imediato e pleno. Enquanto, as normas constitucionais de integração não gozam de eficácia plena e imediata.

Nessa linha, os autores sintetizam, explicando:

As primeiras, não dependem de quaisquer outros comandos infraconstitucionais, senão apenas de uma eventual norma regulamentar que, contudo, em nada altera o seu conteúdo, sentido e alcance. Já, as segundas, dependem da edição de norma de inferior hierarquia para torná-las aplicáveis.<sup>47</sup>

Assim sendo, de acordo com os comandos classificatórios expressos, segundo os autores, deduz-se que o princípio da não-cumulatividade é considerado norma de eficácia plena, regulamentável.

E assim, esclarece:

O princípio da não-cumulatividade é norma de aplicação, eventualmente regulamentável, e que possui eficácia plena, porquanto não depende de qualquer outro comando de hierarquia inferior para emanar seus efeitos. O legislador infraconstitucional nada pode fazer em relação a ele, posto faltar-lhe competência legislativa para restringir o seu conteúdo, sentido e alcance.<sup>48</sup>

<sup>47</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 106.

<sup>48</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 135.

A não-cumulatividade constitui um sistema peculiar que tem por objetivo regradar a forma pela qual se deverá apurar o montante do imposto devido, em cada uma das etapas de operações de circulação de mercadorias, de algumas prestações de serviços de transportes e de comunicações, e produção de bens (ICMS e IPI). Já tivemos ocasião de demonstrar, com base na mais qualificada doutrina, que o princípio da não-cumulatividade é norma que possui eficácia plena, porquanto não depende de qualquer outro comando de hierarquia inferior para emanar seus efeitos. O legislador infraconstitucional nada pode fazer em relação a ele, posto faltar-lhe competência legislativa para reduzir ou ampliar o seu conteúdo, sentido e alcance. O Texto Constitucional quando estabelece a regra da não-cumulatividade o faz sem qualquer restrição. Não estipula quais são os créditos que são apropriáveis e quais os que não poderão sê-lo. Pelos seus contornos tem-se que todas as operações que envolvam produtos industrializados, mercadorias ou serviços e que estejam sujeitas à incidência dos impostos federal e estadual, autorizam o creditamento do imposto incidente sobre as operações anteriores, para confronto com o imposto incidente naquelas operações por ele realizadas, sem

Para Anderson Trautmann Cardoso, a aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade é de caráter vinculante e imperativo, que impõe ao legislador a obrigação cogente:

Aplicar o princípio da não-cumulatividade não é mera sugestão do legislador constituinte. Antes, pelo contrário. Trata-se de um comando indisponível, que vincula o contribuinte e o Estado, para a manutenção da ordem econômica instituída no Texto Supremo. (...) o dispositivo constitucional manda, impõe, determina (...).<sup>49</sup>

Nessa mesma visão, André Mendes Moreira, traz o seguinte argumento “diferentemente do que previam as Constituições passadas, a Carta Magna de 1988 não delegou à lei complementar a regulamentação da não-cumulatividade (...)”.<sup>50</sup>

Assim sendo, podemos entender que a Constituição Federal de 1988, expressou tão somente que o legislador de forma complementar<sup>51</sup> deveria “disciplinar o regime de compensação do imposto”, conforme previsão constitucional.

Neste diapasão, o STF, tem entendido que a não cumulatividade é classificada como norma de eficácia plena<sup>52</sup>.

Desse modo, Moreira<sup>53</sup>, corrobora do entendimento, expressando: “(...) Todavia, como já reiteradamente decidido pelo STF, não pode o legislador mitigar a não-cumulatividade plasmada na Lei Maior.”

Enfatiza, argumentado:

Assim é que, tanto nas Cartas pretéritas como na atual, a não-cumulatividade do IPI e do ICMS sempre foi norma de eficácia plena, não sendo restringível por nenhum tipo de lei.<sup>54</sup>

Nesse passo, o mesmo autor, sobre normas de eficácia plena, arremata:

São normas de eficácia plena aquelas que, desde a promulgação da Constituição, produzem imediatamente seus efeitos, devendo ser obrigatoriamente observadas pelo Estado (*lato sensu*) e seus cidadãos. Dentre essas, são comumente citadas as que atribuem competências (arts.

qualquer aparte. A norma constitucional, no nosso entender, não dá qualquer margem para as digressões.

<sup>49</sup> CARDOSO, Anderson Trautmann. Não cumulatividade do ICMS: dimensão normativa e eficácia. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 34, *Apud* MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. A Não-Cumulatividade Tributária. São Paulo: Dialética, 1998, p. 135.

<sup>50</sup> MOREIRA. *Op. cit.* p. 120.

<sup>51</sup> *Idem.* p. 120.

<sup>52</sup> *Idem.* p. 120:

STF, Pleno, RE n. 199.147/RJ, Relator p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJe 13.11.2008. A natureza de eficácia plena da norma da não-cumulatividade é gizada no voto do Min. NELSON JOBIM, vencido no mérito mas acompanhado, nessa parte, por todos os Ministros.

<sup>53</sup> MOREIRA. *Op. cit.* p. 121.

<sup>54</sup> *Idem.* p. 121.

21 e 23 da CF/88), inclusive para legislar (arts. 22 e 24) e para instituir tributos (arts. 153, 155 e 156 da Constituição).<sup>55</sup>

Ao analisar os aspectos da eficácia da norma conferida à não-cumulatividade tributária do IPI e do ICMS, quanto a sua qualidade e alcance, compreende-se que a aplicabilidade desta, está vinculada a produção de efeitos pleno e imediato, o que conseqüentemente condiciona o legislador infraconstitucional ao cumprimento efetivo do dispositivo constitucional, não permitindo qualquer alteração, redução ou ampliação, sob pena de violação à Lei Maior.

Ainda, quanto à aplicação da não-cumulatividade, Cardoso define: “caracteriza-se, ainda, como uma norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata, não dependendo da edição de normas infraconstitucionais para que atue em toda sua integralidade”.<sup>56</sup>

Nesse sentido, considerando que o diploma maior estabelece a aplicação da não-cumulatividade aos tributos – IPI e ICMS, não podendo o legislador infraconstitucional afastar esta garantia constitucional, reforça expressar que a eficácia da norma produz efeitos pleno e imediato.

À luz dessas considerações, os autores Furlan e Velloso<sup>57</sup> trazem as reflexões:

É fácil constatar que os preceitos dos arts. 153, parágrafo 3º, II (IPI) e 155, parágrafo 2º, I (ICMS) introduzem no sistema jurídico regras, ou seja, normas que:

- a) Conferem uma determinação precisa para uma situação específica;
- b) Devem se aplicadas de um modo “tudo ou nada”;
- c) Somente poder ser cumpridas ou não;
- d) Não estão sujeitas à ponderação.

O legislador não tem liberdade para instituir o IPI e o ICMS de forma não cumulativa; está constitucionalmente obrigado a fazê-lo. Não pode se esquivar de tal imposição sob o argumento de os preceitos constitucionais serem vagos, imprecisos ou não auto-aplicáveis e tampouco pode ponderá-los com outros princípios, valores ou fins constitucionais. Deve, tão somente, cumpri-los, instituindo regimes rigorosamente não cumulativos.

A respeito dessa obrigação de fazer, o legislador infraconstitucional deve atender o que estabelece o mandamento Maior. Pois, é determinação constitucional, segundo Furlan e Velloso: “sempre que a constituição impõe a atribuição de caráter

<sup>55</sup> *Idem.* p. 121.

<sup>56</sup> CARDOSO. *Op. cit.* p. 88.

<sup>57</sup> FURLAN, Anderson; VELLOSO, Andrei Pitten. Não-cumulatividade tributária / Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009. p. 32 – 33.

não cumulativo a um dado tributo, está a vedar qualquer forma de superposição na sua incidência (...). O legislador está obrigado a fazê-lo, que queira, quer não”.<sup>58</sup>

Dessa afirmação, importa destacar a lição do mestre Paulo de Barros Carvalho, na ideia de Carrazza: “o primado da não-cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Pública”.<sup>59</sup>

Carrazza<sup>60</sup>, conclui: “em outros termos, no Brasil, nem lei nem atos administrativos podem livremente disciplinar este instituto”.

Assim, verifica-se que a aplicabilidade da não-cumulatividade tributária dispensada ao IPI e ao ICMS, não se trata de simples orientação do dispositivo constitucional, mas de norma cogente<sup>61</sup> que, não permite ao legislador infraconstitucional modificar, ampliar ou reduzir o seu alcance e conteúdo.

Para consolidar o entendimento, é importante a reflexão nas palavras de Coêlho e Derzi: “o princípio da não-cumulatividade é obrigatório, cogente, de índole constitucional e deve realizar-se imperativamente”.<sup>62</sup>

Como se vê, à luz da Constituição Federal de 1988, do melhor pensamento doutrinário e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, entende-se que a aplicabilidade conferida ao IPI e ao ICMS se encontra legitimamente consubstanciada à eficácia plena e imediata.

Nesse sentido, considerando a aplicabilidade plena e imediata da não-cumulatividade, torna-se relevante a reflexão em relação ao IPI e ao ICMS em face à legislação infraconstitucional no que pertine a sua interpretação e observância.

---

<sup>58</sup> *Idem.* p. 33.

<sup>59</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 356. *Apud* CARVALHO, Paulo de Barros. A Regra-Matriz do ICM, tese de livre-docência apresentada na Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, inédita, p. 377.

<sup>60</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 356.

<sup>61</sup> CARRAZZA. *Idem.* p. 357.

<sup>62</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Mahcado. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 136.



### 3. DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI E DO ICMS EM FACE À LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL

#### 3.1. A NÃO-CUMULATIVIDADE ENQUANTO REGRA CONSTITUCIONAL

O princípio constitucional da não-cumulatividade proclama em sentido estrito o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no seu art. 153, parágrafo 3º, inciso II e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), disposto no art. 155, parágrafo 2º, inciso I, expresso no Texto Constitucional de 1988.

Dessa garantia suprema, enquanto princípio constitucional é oportuno reiterar a sistemática de aplicação da não-cumulatividade, segundo o pensamento do Professor Hugo de Brito Machado:

Um tributo regido pelo princípio da não-cumulatividade é aquele que incidindo sobre fato integrante de uma sucessão de fatos da mesma natureza não pode incidir sobre cada um desses fatos de forma autônoma, acumulando-se cada incidência com as incidências anteriores.<sup>63</sup>

Nessa conexão, o autor afirma:

Entende-se por não-cumulatividade a qualidade do imposto e o princípio segundo o qual em cada operação o contribuinte deduz do valor do imposto correspondente à saída dos produtos o valor que incidiu na operação anterior, de sorte que reste tributado somente o valor acrescido. Em outras palavras, do valor do imposto que incide na saída dos produtos deduz-se o valor do imposto que incidiu nas operações anteriores sobre os respectivos insumos.<sup>64</sup>

Pela sua natureza o processo da não-cumulatividade traz o caráter obrigatório da compensação, expresso no texto maior, refletindo a incidência sobre o valor agregado e conseqüentemente evitando a tributação de forma cumulativa.

Considerando a essencialidade dessa natureza tributária, se faz importante destacar a definição nos dizeres de Yoshiaki Ichihara: “a não cumulatividade, tanto no IPI como no ICMS, é regra cogente constitucional”.

Com precisão, o autor enfatiza dizendo que a não-cumulatividade deve ser compreendida como um legítimo princípio constitucional: “a não-cumulatividade aparece como um verdadeiro princípio constitucional, e a sua agressão importa

---

<sup>63</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 70.

<sup>64</sup> MACHADO. *Idem*. p. 70.

numa inconstitucionalidade máxima, que nem o legislador ou o agente público pode restringir o alcance ou o conteúdo desta diretriz”.<sup>65</sup>

Nessa conexão, corrobora de forma brilhante Melo, citado por Anderson Trautmann Cardoso:

Da conjugação desses argumentos bem se pode constatar que, de fato, a não-cumulatividade é um princípio constitucional, posto que a sua supressão causaria sensível abalo nas relações de consumo, na produção de bens e na prestação de serviços, com evidentes reflexos nas relações de emprego, em função do aumento artificial dos custos.

Mas, como todo princípio constitucional é norma jurídica, é um comando geral e abstrato que cria, modifica ou extingue direito, permitindo, obrigando ou proibindo a prática de uma ação ou de uma omissão (...).<sup>66</sup>

Diz que a não-cumulatividade tributária, de fato, é um princípio constitucional. E mais, é um comando normativo repleto de valores extraídos dos anseios da sociedade constituída e permeado de forte conteúdo axiológico, assinala:

Foi a partir da vontade do povo brasileiro que o legislador constituinte encontrou os argumentos necessários para disciplinar a instituição de tributos cuja característica essencial para a apuração do *quantum debeatur* (quanto será pago) deve ser o confronto matemático entre a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação correspondente às operações comerciais realizadas com os produtos e mercadorias e serviços do estabelecimento do contribuinte, e a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação correspondente as mercadorias, produtos e serviços adquiridos pelo mesmo contribuinte, em um dado período. Ou seja, esse princípio constitucional deve necessariamente ser observado à luz do Direito, não resta dúvida.<sup>67</sup>

A não-cumulatividade do IPI e do ICMS, como observado anteriormente, tem tratamento específico na ordem constitucional desde a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, estabelecendo a sua natureza imperativa e cogente, não permitindo à legislação ordinária discipliná-la, caracterizando a ilegalidade tributária.

Nesta linha, José Eduardo Soares de Melo, aduz:

A cláusula constitucional da não-cumulatividade não consubstancia mera norma programática, não traduz recomendação, nem apresenta cunho didático ou ilustrativo, representando obrigação cometida aos destinatários da relação jurídico-tributária (poder público e sujeito passivo). (...).<sup>68</sup>

Diante da obrigação constitucional da norma, neste mesmo sentido, as palavras de Carlos Henrique Abrão:

<sup>65</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 304 – 307.

<sup>66</sup> CARDOSO. *Op. cit.* p. 58.

<sup>67</sup> *Idem.* p. 58.

<sup>68</sup> Melo. *Op. cit.* p. 201.

O legislador infraconstitucional tudo pode, desde que não infrinja o sistema constitucional tributário, ao apreciar e disciplinar a não cumulatividade, preenche lacuna, faz interpretação e realiza integração no propósito da administração e na proteção do contribuinte, evidentemente não está livre para breçar ou impedir, ou especificar circunstâncias, isto porque atende ao princípio da isonomia e também da razoabilidade, decorrente da proporcionalidade da imposição tributária.<sup>69</sup>

Importa observar que no início, o processo da não-cumulatividade proclamou o Imposto de Consumo como o ponto de partida da sistemática, tributo equivalente ao atual IPI, regulado originariamente pela norma infraconstitucional.

Como princípio, foi erigido na Constituição de 1965, por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, contemplando naquele dispositivo supremo, o IPI (tributo federal) e o ICM (tributo estadual); como se vê, o imposto estadual alcançava apenas a circulação de mercadorias.

Na mesma esteira, as demais constituições prestigiaram aqueles tributos. A Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, manteve o *status* de princípio ao IPI e ao ICM, disciplinado nos art. 21, inciso V, § 3º e art. 23, inciso II, já citados.

Na atual Constituição Federal, o IPI e o ICMS encontram-se confirmados como princípio constitucional, de forma expressa<sup>70</sup>, na condição de diretriz e norma basilar do ordenamento jurídico e, como tal, deve ser obrigatoriamente observada, atuando como regra impeditiva da cumulatividade.

Nesse contexto, importa registrar que além da previsão constitucional que consagra a não-cumulatividade do IPI e do ICMS, deve ser destacado o disposto no art. 49 do Código Tributário Nacional, que expressa<sup>71</sup>:

“O imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos

<sup>69</sup> ABRÃO, Carlos Henrique. Não-cumulatividade tributária (Coordenador Hugo de Brito Machado). São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009. p. 156 – 157.

<sup>70</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I – (...)

II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

(...)

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

(...)

§ 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.

<sup>71</sup> Não-cumulatividade tributária (Coordenador Hugo de Brito Machado). Op. cit. p. 179.

produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.”

No parágrafo único do aludido artigo, é determinado que “o saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes”.

Desse modo, torna-se inconcebível quaisquer restrições que prejudique a capacidade contributiva do sujeito passivo e conseqüentemente o consumidor, seja por leis ordinárias ou por regulamentos que venham afrontar o princípio constitucional da não-cumulatividade, muito bem salientado por Francisco Regis Frota Araújo:

(...) o contribuinte não deve jamais aceitar eventuais restrições ao princípio constitucional da “não-cumulatividade”, devendo, para tanto, arrimar-se de uma interpretação sistêmica entre a não-cumulatividade e a seletividade do IPI, por exemplo, a fim de valorar mais o direito decorrente da Constituição Federal – em atenção à supremacia de suas normas -, que a eventual e remota restrição legal ou regulamentar ao mesmo.<sup>72</sup>

Como se verifica, não é conferido ao legislador infraconstitucional a competência para eventual implementação na aplicação da não-cumulatividade, de acordo com o que rege a Constituição Federal de 1988.

Com efeito, o autor, traz reflexões esclarecedoras a respeito:

(...) restrições como a proibição de creditamento em certas situações, prazo para o aproveitamento de um crédito determinado etc. que o legislador infraconstitucional só estabelecer quando da implementação da não-cumulatividade, a qual foi determinada por norma constitucional dotada de princípio de supremacia normativa, não devem ser abrigadas pelo ordenamento jurídico, nem pela Administração Tributária, em seu afã de elevar a arrecadação tributária no país. No momento da aferição da validade de tais limites, faz muita diferença reconhecer-se que o princípio da não-cumulatividade é fruto de determinação constitucional e não meramente dispositivo legal, donde sua desobediência eventual, pelo legislador infraconstitucional, ao impor-lhe restrições da natureza vária, significa despreço pela supremacia das normas constitucionais ou, por outro e pior, excessivo amor pela expressão literal das leis, prática muito comum entre os brasileiros, em especial, por alguns funcionários da Administração Fazendária, que se imaginam, por vezes, mais reais que o próprio rei.<sup>73</sup>

O princípio da não-cumulatividade do IPI e do ICMS tem a natureza jurídica emanada da Carta Suprema, o que por sua vez deve ser considerado o seu caráter constitucional normativo, como expressa o mesmo autor:

O sistema deve ser concebido desde a supremacia da norma constitucional, cujos valores e sistema principiológico unitário se espraiam por todo o

<sup>72</sup> Não-cumulatividade tributária (Coordenador Hugo de Brito Machado). *Op. cit.* p. 180.

<sup>73</sup> Não-cumulatividade tributária (Coordenador Hugo de Brito Machado). *Op. cit.* p. 183.

ordenamento jurídico, constituindo, destarte, a hermenêutica que se deve adotar na pré-compreensão de todo o modelo tributário nacional.<sup>74</sup>

Por tudo, a não-cumulatividade não é matéria disciplinada por dispositivo infraconstitucional e, portanto, não deve implicar qualquer regulação ordinária que vise restrição ao obrigado do tributo não-cumulativo, sob pena de inconstitucionalidade.

Não obstante, o *status* de princípio constitucional, a não-cumulatividade é submetida ao caráter de regra tributária para que se oriente a não incidência cumulativa, evitando assim, a cobrança dos tributos em “cascata”.

Os dizeres de Sales e Amaral nesse sentido:

Embora referido princípio esteja presente na Constituição, percebe-se que as normas específicas que ordenam sejam os tributos não cumulativos são verdadeiras regras auto-aplicáveis que limitam o âmbito da competência tributária, impedindo que o legislador, em seu exercício, as contrarie.<sup>75</sup>

Em relação ao IPI, seguindo esta linha, expõe:

(...) se há uma regra constitucional determinando que o IPI deve ser não cumulativo, não pode a União, ao instituí-lo, disciplinar de forma diversa, pois lhe falta legitimidade em decorrência da limitação advinda de norma hierarquicamente superior.

Assim, tem-se que o princípio da não-cumulatividade se manifesta presente na orientação à instituição vários tributos e, mais que isso, as normas específicas que o introduzem na moldura da limitação imposta pelo constituinte são verdadeiras regras que vinculam o legislador, sob pena de que este venha a incorrer em inconstitucionalidade.

Verifica-se que ao se tratar de regra constitucional, não pode ser esta excepcionada pela norma infraconstitucional, devendo dever orientada nos termos que se funda o princípio disposto no texto supremo.

No que refere-se ao ICMS, os mesmos autores argumentam:

(...) por exemplo, com relação ao ICMS, pois embora esteja determinado no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, que deve ser não cumulativo, a regra é excepcionada pelo que dispõe o inciso II, que ordena que, salvo disposição em contrário, a isenção ou não-incidência não implicará crédito para as operações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Portanto, somente nos casos de isenção ou não-incidência não deve ser respeitada a regra da não-cumulatividade.<sup>76</sup>

Desse modo, quanto ao pressuposto de regra normativa, fica claro o dever de sua observância na aplicação do princípio constitucional aos tributos não cumulativos, sob pena do ato do legislador infraconstitucional ser eivado de ilegalidade e, portanto, inconstitucional.

<sup>74</sup> Não-cumulatividade tributária (Coordenador Hugo de Brito Machado). *Op. cit.* p. 183.

<sup>75</sup> *Idem.* p. 164.

<sup>76</sup> Não-cumulatividade tributária (Coordenador Hugo de Brito Machado). *Op. cit.* p. 165.

Alude o princípio constitucional da não-cumulatividade, nas palavras de Mendes, Corrêa e Luca<sup>77</sup>, que o tributo que incidu em uma operação poderá ser deduzido do referido tributo devido na operação posterior, com finalidade de vedar que o mesmo incida sobre estas operações de forma cumulativa, assim então, desconhecendo os valores incidentes e pagos a mesmo título em operações anteriores.

Destarte, observa-se, então que a efetividade da regra da não-cumulatividade pode ser conquistada pelo levantamento dos impostos devidos<sup>78</sup> por ocasião das saídas e deles deduzidos os impostos creditáveis, por ocasião das entradas ou, ainda, tomando-se os valores das saídas, deles deduzindo-se os valores das entradas, para que de maneira não cumulativa se submeta a aplicação de alíquotas pertinentes àquela base de incidência.

Com efeito, o objetivo da sistemática da não-cumulatividade tributária é por excelência não permitir, que durante o ciclo de produção e circulação de bens, a cobrança em efeito repetitivo sobre os custos dos bens produzidos e comercializados.

Assim, pode-se entender que a regra a ser aplicada tem intuito de desonerar o preço final, segundo leciona Leonardo Nunes Marques, citando a professora Misabel Abreu Machado Derzi:

Em razão da aplicação da regra em apreço se alcança a desoneração das etapas do ciclo produtivo, com a decorrente transferência do ônus ao consumidor final. Noutro giro, no curso da cadeia de circulação nenhum dos integrantes suporta o impacto econômico da exação.

Nesse passo, o princípio da não-cumulatividade propicia, por meio da sistemática do débito e crédito, uma antecipação parcial do tributo ao longo das etapas e concomitante compensação do montante pago pelo posterior componente do ciclo, de modo a se alcançar uma completa transposição da carga tributária ao último participante (consumidor final).<sup>79</sup>

Portanto, parece plausível que o princípio da não-cumulatividade em nossa ordem jurídica se concretiza, em relação ao IPI e ao ICMS, que se constitui por meio

---

<sup>77</sup> Não-cumulatividade tributária (Coordenador Hugo de Brito Machado). *Op. cit.* p. 288.

<sup>78</sup> *Idem.* p. 289.

<sup>79</sup> Não-cumulatividade tributária (Coordenador Hugo de Brito Machado). *Op. cit.* p. 325.

É que a Carta brasileira impõe a observância do princípio da não-cumulatividade, de tal sorte que o contribuinte (comerciante) deve compensar com o imposto incidente sobre as operações que realizar, o imposto relativo às compras por ele efetuadas. Assegura a Constituição brasileira, como de resto o fazem os países europeus e latino-americanos, que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que suportou em suas aquisições (embora, na posição de adquirente, apenas tenha sofrido a transferência e nada tenha pessoalmente recolhido aos cofres públicos) (BALEEIRO, Aliomar. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. , Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 336).

da aplicação da regra da compensação do imposto incidente na operação com o valor do tributo cobrado nas anteriores.

Nesse sentido, importa destacar que, operacionalmente, a implementação de tal regra não significa necessariamente que o tributo deve incidir sobre o valor acrescido ou agregado em cada operação, assim, explica Marques:

(...) somente quando a alíquota do tributo não variar ao longo da cadeia produtiva é que se obterá, quantitativamente, o mesmo resultado nos dois sistemas de apuração. Em outros termos, se estivermos diante de ciclo composto por alíquotas diferenciadas, o sistema da não-cumulatividade se distância da noção de que o tributo devido em cada operação é aferido a partir da imposição fiscal sobre o respectivo acréscimo valorativo.<sup>80</sup>

Adiante, o mesmo autor, acrescenta:

Nas hipóteses de as alíquotas do tributo serem idênticas ao longo da cadeia, o efeito é o mesmo para os dois sistemas de tributação. Quando há alteração na alíquota, todavia, os valores recolhidos se diferenciam. Isso porque, no primeiro caso (regra constitucional), todo o valor da operação é base de incidência da alíquota respectiva, abatendo-se o resultado com o montante devido na circulação anterior. Assim, nada mais natural que a quantia efetivamente recolhida ao final do ciclo coincidir com uma única incidência tributária na última etapa.

No outro regime (tributação sobre o valor agregado), todavia, apenas o acréscimo de valor do bem está submetido à incidência da respectiva alíquota, de maneira que a integralidade do tributo devido em razão daquela operação não é parâmetro para apuração da exação.<sup>81</sup>

Dessa explicação, entende-se que a regra da não-cumulatividade tributária implementada pela Constituição Federal de 1988 opera num recolhimento total de tributo ao longo da cadeia igual ao valor devido em razão de uma única incidência na etapa final.

Observa-se que este difere, entretanto, da argumentação de que o tributo deverá ter incidência sobre o valor apenas acrescido em cada etapa.

Também, importante são as palavras de Carrazza na citação de Marques:

(...) vai daí que, juridicamente, o ICMS não é um imposto sobre o valor agregado. Só para registro, o imposto sobre o valor agregado caracteriza-se, nos patamares do direito, por incidir sobre a parcela acrescida, ou seja, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em sequência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem. Conclui dizendo: não é o caso do ICMS, que grava o valor total da operação.<sup>82</sup>

À luz de tais considerações, registra-se que há dois modelos de implementação da neutralidade tributária no ciclo produtivo, segundo o entendimento do autor, o primeiro, do tributo contra tributo e o segundo de base contra base.

<sup>80</sup> Não-cumulatividade tributária (Coordenador Hugo de Brito Machado). *Op. cit.* p. 326.

<sup>81</sup> Não-cumulatividade tributária (Coordenador Hugo de Brito Machado). *Op. cit.* p. 326.

<sup>82</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 326 (ICMS. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 201).

Naquele primeiro, deduz-se do montante de tributo apurado para a operação o devido na fase anterior. Enquanto o segundo, deduz-se da base de cálculo da operação o montante correspondente à base de cálculo da operação anterior e sobre o resultado se aplica a alíquota prevista legalmente, explicação do mesmo autor.<sup>83</sup>

Arremata, dizendo:

Em outras palavras, nos termos da técnica base contra base, o montante a ser carregado aos cofres públicos decorre da incidência tributária sobre a diferença aferida entre o valor do produto que sai do estabelecimento e o que entre. Significa dizer que o imposto devido é a quantia resultante da aplicação de uma determinada alíquota sobre a base de cálculo correspondente ao valor acrescido entre duas etapas de circulação.<sup>84</sup>

Por tudo, conclui-se que a explicação assevera: “a regra da não-cumulatividade adotada constitucionalmente constitui aplicação do primeiro modelo”.<sup>85</sup>

Nessa vertente, convém destacar a lição do Professor Ives Gandra da Silva Martins, em doutrina transcrita no Parecer PGFN 405/2003, publicado no DOU, Seção I, n. 59, de 26.03.2003, citado por Fernanda Guimarães Hernandez, que aduz:

No Brasil, a disciplina jurídica da técnica não cumulativa possui algumas distinções em relação ao sistema clássico da imposição sobre o valor agregado.

Com efeito, três são as formas de adoção de um sistema não em cascata. No primeiro, deduz-se, do imposto a pagar, o imposto já pago, sistema que se denomina *tax on tax* e que, de rigor, dificulta a fiscalização e o cálculo, por pressupor a dedução do imposto de operação para operação.

Na segunda técnica, a dedução se faz sobre a base, isto é, deduz-se da base de cálculo, o tributo devido a partir da base anterior. É o sistema *basis on basis* também de mais difícil fiscalização, pois as operações devem ser justificadas e de operação em operação.

Por fim – e é sistema adotado no país – a não-cumulatividade se dá de imposto, mas correspondendo à totalidade de operações de entradas para a totalidade das operações de saída em um período, mesmo que a mercadoria ou a matéria-prima que entrou incidida não tenha saído ou sido utilizada naquele período. Denomina-se “técnica periódica”, pois periodicamente abate-se o imposto incidente sobre as operações anteriores daquele que incidirá sobre as novas operações e, desta conta de crédito e débito, surge o tributo a pagar ou a escriturar criando-se um crédito a ser deduzido do futuro imposto a recolher, se naquele período o tributo a recolher for inferior ao incidido anteriormente.<sup>86</sup>

<sup>83</sup> Não-cumulatividade tributária (Coordenador Hugo de Brito Machado). *Op. cit.* p. 327.

<sup>84</sup> Não-cumulatividade tributária (Coordenador Hugo de Brito Machado). *Op. cit.* p. 327.

<sup>85</sup> *Idem.* p. 327.

<sup>86</sup> HERNANDEZ, Fernanda Guimarães. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 347 – 348.



Do exposto, observa-se que o processo da não-cumulatividade visa que cada contribuinte da cadeia de industrialização ou comercialização apenas recolha o tributo sobre o valor que acrescido aquela etapa, que se dá pelo método de apuração dos débitos e dos créditos a partir das saídas e entradas, em cada fase de incidência tributária.

Nesse passo, tem-se que o princípio da não-cumulatividade é norma que resulta na aplicação de regra no intuito de gerar ao sujeito passivo um direito subjetivo exercitável a Fazenda Pública. Direito esse que deve ser respeitado, segundo o professor Leonardo Nunes Marques:<sup>87</sup> “(a) pelo Poder Executivo, quando da prática dos atos administrativos necessários à arrecadação; (b) pelo Poder Legislativo, que deve editar normas em consonância com o espírito do comando emanado da Carta Magna; e (c) pelo Poder Judiciário, órgão responsável pela tutela de tal direito frente ameaça ou lesão posta em prática pelo Fisco.

Desse modo, Leonardo Nunes Marques, aduz:

Assim, nem a lei ordinária, nem a lei complementar e nem mesmo a emenda constitucional podem pretender restringir ou abolir o conteúdo do princípio da não-cumulatividade. Com muito maior razão, há de se afirmar que os atos normativos do Poder Executivo não possuem o condão de disciplinar tal regime tributário.<sup>88</sup>

Como se vê, aplicação da sistemática da não-cumulatividade é uma garantia expressa na Constituição Federal. Como tal, é importante destacar que o princípio da não-cumulatividade é considerado uma disposição constitucional de natureza pétrea na ordem do sistema jurídico. O que a consubstancia em direito fundamental do contribuinte.

### 3.2. ASPECTO MATERIAL DO IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) está regulado pela Constituição Federal de 1988, no seu art. 153, *caput*, inciso IV, e § 3º, inciso II, dispondo que a competência para instituir o imposto sobre produto industrializado é exclusiva da União.

Nos termos do art. 153, seu parágrafo 3º do Texto Constitucional o IPI é considerado tributo seletivo em virtude da essencialidade do produto, e não-

---

<sup>87</sup> Não-cumulatividade tributária (Coordenador Hugo de Brito Machado). *Op. cit.* p. 329.

<sup>88</sup> Não-cumulatividade tributária (Coordenador Hugo de Brito Machado). *Op. cit.* p. 330.

cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Para Sales e Amaral, o Imposto sobre Produtos Industrializados tem como “principais características a seletividade, em razão da essencialidade do produto, e não-cumulatividade do tributo”.<sup>89</sup>

Dessa disposição constitucional cabe analisar se o fundamento é suficiente para normatizar a questão material do IPI. E, também, buscar uma significação que identifique o termo produto industrializado e por conseguinte a sua regra tributária.

De início é relevante a conceituação da expressão produto industrializado, o que repercute em tarefa complexa e árdua face aos procedimentos vários dispensados à sua instituição.

Nesse passo, Melo e Lippo<sup>90</sup> trazem algumas indagações a cerca da questão: “deve o hermeneuta pautar-se por elementos técnicos, físicos, operacionais ou a característica de industrialização deve ser captada em termos jurídicos?”

Acerca deste último aspecto, no que se refere ao processo de industrialização, indagam: “as definições legais constituíram autênticos dogmas para os aplicadores das normas? Ainda, pode o legislador alterar a realidade natural das coisas definindo como industrialização atividades que não possuam tal natureza?”

Para responder a tais indagações, no entendimento dos autores, deveriam desprezar a análise dos textos constitucionais, pois para tornar precisa a materialidade do IPI, teria que ser examinada a existência de demais materialidade previstas na Carta Magna, o que permitira o confronto em face a sua limitação de incidência.

Em relação a indagação última, a respeito das características de produto industrializado ou industrialização de produtos, Rubens Gomes de Sousa traz a compreensão:

Este produto passara a ser sobre circulação de mercadorias em fase de produção, guardando identidade com o ICM, só que este, além de abranger a fase de produção, prossegue na fase subsequente de circulação mercantil, trata-se de imposto incidente sobre produtos e não propriamente sobre atos jurídicos ou operações mercantis.<sup>91</sup>

---

<sup>89</sup> SALES, Deborah e AMARAL, Felipe Silveira Gurgel. *Op. cit.* p. 165.

<sup>90</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 72

<sup>91</sup> MELO e LIPPO. *Apud* “O ICM, o ISS, o IPI e a Construção Civil”, Revista de Direito Público n. 22, p. 291/309.

Na visão de Pêrsio de Oliveira Lima, que corrobora com o pensamento de Rubens, declara que o IPI é um tributo que reúne três características fundamentais:

“a existência de um produto, a saída de um produto do estabelecimento produtor, e que esta saída seja causada por um negócio jurídico”.<sup>92</sup>

No que diz respeito a industrialização segundo Marçal Justen Filho, na ideia de Melo e Lippo, prescreve:

Compreende por industrialização as atividades materiais de produção ou beneficiamento de bens, realizadas em massa, em série, estandardizadamente ; os bens industrializados surgem como espécimes idênticos dentro de uma classe ou de uma série intensivamente produzida (ou produtível) denotando homogeneidade não-personificada nem personificável de produtos.<sup>93</sup>

Desse entendimento, fica evidente que não há tributação da operação de industrialização, mas da operação jurídica, o que difere claramente de uma atividade de serviço.

Nas palavras de Sales e Amaral o referido tributo, conforme disciplinado no Código Tributário Nacional tem como fato gerador a industrialização, considerada esta a submissão do produto a operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou ainda que aperfeiçoe para o consumo.<sup>94</sup>

Nesse contexto, a materialidade de hipótese de incidência do IPI, no pensamento dos autores, fica evidente:

O ato de produzir é logicamente precedente à existência de um produto. Não se pode pensar em produto sem que antes se tenha desenvolvido uma atividade produzida da qual exatamente ele é o resultado final. Por isso, com o IPI não se tributa a atividade de produção. Juridicamente não se pode recair esse tributo federal sobre o processo de elaboração industrial. O que pode ser considerado pela regra tributária, com apoio constitucional, é o resultado desse processo, isto é, o produto industrializado.<sup>95</sup>

Como se vê, a incidência tributária não ocorre sobre o processo de elaboração, assim, pode-se entender que a Constituição Federal trata tão somente de operações. Para tal, a configuração jurídica do IPI<sup>96</sup> deve reunir os requisitos de existência de um produto industrializado e também a existência de razão jurídica.

---

<sup>92</sup> MELO, José Eduardo Soares. *Op. cit.* p. 72 (Revista de Direito Tributário n. 7/8, p. 192/193).

<sup>93</sup> *Idem.* p. 73.

<sup>94</sup> SALES, Deborah e AMARAL, Felipe Silveira Gurgel. *Op. cit.* p. 165.

<sup>95</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 73 (Hipótese de Incidência do IPI, Revista de Direito Tributário n. 37, p. 148).

<sup>96</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 75.

Nessa consideração, o legislador ao adjetivar o produto como industrializado, excepcionou o meio ou o resultado produtivo<sup>97</sup>, ressaltando que: a atividade de serviço realizada sobre bens materiais, que perfaçam um produto, e que não decorram ou se vinculem a atos de indústria, excluem-se do âmbito material do IPI.

Neste mesmo sentido, é importante asseverar a lição de Ataliba e Giardino, na citação de José Eduardo Soares de Melo:

A falta de operação inexistente fato imponible de IPI. Por isso, o que seja produto industrializado e eventualmente saída do estabelecimento produtor sem constituir-se em objeto de uma operação tributável, porque tal singela saída, em si mesma considerada, não configura exteriorização de um processo legalmente qualificado: o processo exige 1) a produção 2) a prática do ato negocial e o conseqüente 3) impulso à circulação (que se exterioriza pela saída).<sup>98</sup>

Nessa ideia, elege-se a operação jurídica, hipótese de incidência do IPI, como estatuído na Constituição Federal, pois a obrigação tributária se concretiza a partir da realização de operações<sup>99</sup>, que consiste num processo de entregar o produto industrializado, por meio do próprio realizador daquela operação.

Nesse passo, cabe destacar a relevância da operação jurídica de industrialização e respectivo fato gerador, muito bem expressada nas palavras de Luiz Francisco Lippo:

O legislador nacional descurou-se das premissas constitucionais concernentes às específicas materialidades tributárias, enfatizando os aspectos físicos do imposto, ao dispor que “considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo” (parágrafo único do art. 46 do CTN).<sup>100</sup>

A legislação infraconstitucional que regula a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, está disciplinada pelo Decreto Federal nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

Alude o Regulamento do IPI, características e modalidades de diversas espécies de industrialização, que destacamos a seguir:

<sup>97</sup> *Idem*. p. 75.

<sup>98</sup> *Op. cit.* p. 75 (Hipótese de Incidência do IPI, Revista de Direito Tributário n. 37, p. 148)

<sup>99</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 77.

No IPI, a obrigação decorre da realização de “operações”, no sentido jurídico (ato de transmissão de propriedade) de um bem anteriormente elaborado (esforço humano que consistiu na sua transformação ou criação de uma nova utilidade). A obrigação consiste num “dar o produto industrializado”, pelo próprio realizador da operação jurídica. Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação principal reside na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, que não decorra de encomenda específica do adquirente.

<sup>100</sup> *Idem*. p. 77.

- a) a que, exercida, sobre matérias-primas ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação). Exemplo: âncora de navio, resultante de processo siderúrgico;
- b) a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento). Exemplo: usinagem de peça;
- c) a que consiste na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem). Exemplo: fabricação de automóvel;
- d) a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento). Exemplo: colocação de perfume em frasco;
- e) a que exercida, sobre produto usado ou parte remanescente do produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento) Exemplo: retífica de motores, aumentando sua potência.<sup>101</sup>

Verifica-se que o processo aplicado na industrialização visando a obtenção do produto, considerando também o local, as condições das instalações ou mesmo equipamentos utilizados não são importantes para configurar a operação jurídica como fim de industrialização.

Neste ponto, cabe trazer a contribuição do professor Lippo, que diz:

(...) não tem caráter taxativo o critério legal indicado, podendo ser consideradas outras modalidades de industrialização, devido ao desenvolvimento fabril, criando novos métodos e meios operacionais, alterando sensivelmente o conceito de produto industrializado.<sup>102</sup>

Nas hipóteses de ocorrência, o fato gerador do imposto tem como base: a) o desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira; b) a saída de produto industrializado do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.<sup>103</sup>

O fato gerador do imposto tendo com base as operações de importação, vale destacar o esclarecimento de Lippo:

Há fundamento jurídico para se entender que não se poderia cogitar do fato gerador do IPI na importação de quaisquer espécies de produtos porque, além de inexistir industrialização no território brasileiro, a Constituição já estabelece um imposto federal relativo à importação. Portanto, não há

<sup>101</sup> Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único).

<sup>102</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 77.

<sup>103</sup> Art. 35. Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º): I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou II - a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial. Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso I, considerar-se-á ocorrido o respectivo desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio ou avaria venham a ser apurados pela autoridade fiscal, inclusive na hipótese de mercadoria sob regime suspensivo de tributação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, § 3º, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 80).

nenhuma constitucionalidade na legislação infraconstitucional ao estatuir a incidência do IPI na importação.<sup>104</sup>

Acrescenta o autor:

Nas operações de importação, o fato gerador não ocorre pela simples entrada dos produtos estrangeiros no território brasileiro, ou mesmo pela singela circunstância de os produtos estarem relacionados em manifestos de carga, no caso de extravio, como previsto para o imposto de importação. (...) só se pode cogitar de fato gerador, quando se trata de importação de produto estrangeiro, ou seja, aquele que se origina de outro país. Caso um bem fabricado no exterior já tenha ingressado no Brasil, com a devida nacionalização, e retorne ao exterior para posterior reingresso, não haverá incidência do tributo.<sup>105</sup>

Como se verifica, apesar da instituição pela legislação ordinária da referida obrigação como fato gerador, é questionável a incidência tributária ensejada nas operações de importação.

No tocante ao fato gerador nas operações do mercado interno, em regra geral, se efetiva no momento em que os produtos industrializados registram a saída do estabelecimento industrial, ou a ele equiparado.<sup>106</sup>

Dessa forma, assenta-se que, enquanto não ocorrer a efetiva saída do produto industrializado, ou seja, permanecer dentro do estabelecimento industrial, não se fala em fato gerador, pois, a operação não se concretizou.

Do local da ocorrência do fato imponible do IPI, a legislação contempla todo o território nacional em sua plenitude, refletindo especificamente ao estabelecimento industrial ou equiparado a industrial o responsável pela obrigação jurídica.

A União exerce a competência constitucional para instituir o IPI, conforme reza a Carta Magna de 1988, no seu art. 153, inciso IV, o que caracteriza como sujeito ativo da relação jurídica tributária.

<sup>104</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 78.

<sup>105</sup> *Idem.* p. 78.

<sup>106</sup> Art. 36. Considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na entrega ao comprador, quanto aos produtos vendidos por intermédio de ambulantes (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º e art. 5º, inciso I, alínea "a", e Decreto-Lei nº 1.133, de 16 de novembro de 1970, art. 1º);

II - na saída de armazém-geral ou outro depositário do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante, quanto aos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º e art. 5º, inciso I, alínea "a", e Decreto-Lei nº 1.133, de 1970, art. 1º);

III - na saída da repartição que promoveu o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos que, por ordem do importador, forem remetidos diretamente a terceiros (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º e art. 5º, inciso I, alínea "b", e Decreto-Lei nº 1.133, de 1970, art. 1º); IV - na saída do estabelecimento industrial diretamente para estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, por ordem do encomendante, quanto aos produtos mandados industrializar por encomenda (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º e art. 5º, inciso I, alínea "c", e Decreto-Lei nº 1.133, de 1970, art. 1º).

Cabe observar que no exercício de sua competência tributária para instituir tributo sobre produtos industrializados, a União, segundo os autores Sales e Amaral, aduz: “limitada pela regra constitucional esculpida no inciso I do parágrafo 3º do art. 153, atribui aos diversos produtos alíquotas diferenciadas de modo a estimular ou coibir seu consumo, o que se dá mediante o parâmetro da essencialidade.”<sup>107</sup>

Assim, os autores citam exemplos:

(...) para os produtos mais necessários aos anseios da sociedade, como o arroz e o feijão, aplica-se uma alíquota menor do que para aqueles considerados supérfluos como o perfume ou mesmo prejudiciais à saúde, como é o caso dos cigarros e das bebidas alcoólicas.<sup>108</sup>

Já o contribuinte na condição de sujeito passivo da obrigação está contido no Regulamento do IPI, no seu dispositivo 24<sup>109</sup>, com as especificações: a) o importador; em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto, de procedência estrangeira; b) o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar; c) o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar.

O aspecto quantitativo concernente a base de cálculo do IPI está disposto nos arts. 190/199<sup>110</sup> do seu Regulamento e como regra geral, expressa:

I – dos produtos de procedência estrangeira:

<sup>107</sup> SALES, Deborah e AMARAL, Felipe Silveira Gurgel. *Op. cit.* p. 167.

<sup>108</sup> *Idem.* p. 167.

<sup>109</sup> Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “b”);

II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”);

III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”).

<sup>110</sup> Art. 190. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

I - dos produtos de procedência estrangeira:

a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea “b”); e

b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 18); ou

II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art.15).(…).

- a) o valor que servir ou que serviria de base de cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;
  - b) o valor total da operação, na saída do estabelecimento importador;
- II – dos produtos nacionais: o valor total da operação de que decorre o fato gerador.

Nesse contexto, verifica-se que o cálculo do imposto dar-se-á mediante aplicação de alíquotas, constantes da Tabela de Incidência do IPI – TIPI, estabelecida para cada um dos produtos industrializados, sobre o valor tributável da operação, de acordo com a classificação específica regulada pela legislação ordinária, observando as regras convencionais no âmbito internacional.

Ainda, no tocante à alíquota do imposto, dispõe o § 1º do art. 153 da Constituição Federal de 1988, que o Poder Executivo têm a faculdade para alterar as alíquotas do imposto, desde que respeitado as condições e os limites estabelecidos em lei.

De todo o mencionado, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI é considerado tributo não-cumulativo, consagrado pela Carta Magna de 1988, como princípio constitucional. Adiante, passa-se a discutir a sistemática da não-cumulatividade do referido imposto.

### 3.3. A NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI é enunciado como tributo não cumulativo desde a Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965, inserida à Carta de 1946 e confirmado na Constituição Federal de 1988 ao *status* de princípio da não-cumulatividade.

Nos termos da Emenda Constitucional nº 18/1965, o *quantum debeatur* do IPI seria obtido mediante o abatimento a cada operação, o montante cobrado nas etapas anteriores, assim dispõe o seu artigo 11, parágrafo único.<sup>111</sup>

A disposição constitucional inserida ao Texto Constitucional de 1946 estabelecia, desde então, que a técnica da não-cumulatividade deveria ser aplicada de forma irrestrita, sem qualquer limitação de lei complementar.

---

<sup>111</sup> Art. 11. Compete à União o imposto sobre produtos industrializados.

Parágrafo único. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.



Para o Professor André Mendes Moreira, nos termos daquele dispositivo, o legislador infraconstitucional não poderia restringir o alcance da não-cumulatividade:

(...) tal medida seria inadmissível, pois inexistia, na Constituição, qualquer restrição ao alcance de sua não-cumulatividade.  
Sob esse prisma a não-cumulatividade do IPI seria norma de eficácia plena.<sup>112</sup>

A Constituição Federal de 1988, de forma parcimoniosa, consagrou o IPI como tributo não-cumulativo, assegurando a técnica da compensação com o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, conforme dispõe o seu artigo 153, § 3º, II.<sup>113</sup>

Com efeito, a não-cumulatividade do IPI foi positivada pela Constituição Federal de 1988, sem qualquer vedação ou restrição ao princípio constitucional, garantindo ao sujeito passivo da obrigação o direito de compensar o imposto incidindo na fase anterior.

Para Vitorio Cassone: “a Constituição Federal não só define a não-cumulatividade do IPI, como também diz como essa técnica deve, na prática, ser efetivada”.<sup>114</sup>

Neste diapasão, expressa o art. 49 do Código Tributário Nacional, recepcionado pelo art. 146, III, a, da CF/88.<sup>115</sup>

Na aplicação da sistemática da não-cumulatividade do IPI, verifica-se que o critério a ser aplicado consiste de escrituração de débito/crédito pelo contribuinte em livros fiscais, que credita-se do IPI constante dos documentos fiscais de aquisição dos insumos e conseqüentemente à saída do produto industrializado, debita-se o IPI, observando os ditames da legislação.

Na explicação de José Eduardo Soares de Melo<sup>116</sup>, a sistemática operacional da não-cumulatividade, observa os critérios seguintes:

<sup>112</sup> MOREIRA. *Op. cit.* p. 119

<sup>113</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...) § 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I – (...) II – **será não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

<sup>114</sup> CASSONE, Vitorio. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 425

<sup>115</sup> Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

- a) o *crédito* nasce de operações anteriores relativas à aquisição de bens necessários e utilizáveis pelo industrial, direta ou indiretamente, na fabricação de produtos, compreendendo-se os insumos (matérias-primas, materiais auxiliares, de embalagem e produtos intermediários), os bens do ativo (imobilizado e circulante) e os de uso e consumo do estabelecimento;
- b) o *débito* nasce da realização de negócio jurídico, tendo por objeto produto industrializado pelo próprio contribuinte, devidamente quantificado.

Informa o mesmo autor<sup>117</sup> que crédito e débito concernem a categorias jurídicas distintas que implicam relações independentes, em que devedor e credor se alteram. A União no ato primeiro é credora e o industrial é devedor, já na fase seguinte há inversão de posições, onde se submetem a princípios, critérios e regras distintas.

Nos dizeres de Fátima Fernandes Rodrigues de Souza<sup>118</sup>, o princípio da não-cumulatividade efetiva-se mediante um sistema de créditos escriturais, que tem como objetivo o efeito compensador do imposto cobrado nas operações anteriores, consistindo no critério imposto sobre imposto, consubstanciado em apurações periódicas.

Segundo a autora, o contribuinte instaura, em sua escrita fiscal, uma conta corrente em que são lançados os créditos correspondentes ao imposto incidente sobre:

- a) bens utilizados diretamente na fabricação de seus produtos (matérias-primas, materiais secundários, embalagens, produtos intermediários) e,
- b) bens do ativo imobilizado e de uso e consumo do estabelecimento utilizados no processo industrial – créditos esses que serão deduzidos do imposto incidente sobre os produtos industrializados pelo contribuinte, no mesmo período. Se houver saldo positivo, o valor deve ser recolhido. Caso o montante dos créditos seja superior ao dos débitos, o saldo credor deve ser transferido para o período seguinte.<sup>119</sup>

Pelo Regulamento do IPI, atualizado, de acordo com o Decreto Federal 7.212, de 15 de junho de 2010, a referida sistemática tem a aplicação disposta no seu art. 225, que diz: “a não-cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período”.

<sup>116</sup> MELO. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 201.

<sup>117</sup> Idem. p. 202.

<sup>118</sup> SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 242.

<sup>119</sup> Não-cumulatividade tributária (Coordenador Hugo de Brito Machado). *Op. cit.* p. 243.

Dessa forma, os valores relativos a débitos e créditos, devidamente referenciados em documentos fiscais (notas fiscais), deverão ser levados a registros em livros fiscais do contribuinte, a partir das entradas e respectivas saídas, considerando ainda o controle de produção e do estoque, o registro de inventário e a efetiva apuração do IPI.

Na questão do direito de abater, segundo Melo, há que se ter em conta o sentido da expressão “montante cobrado” que:

Não pode ser interpretado literalmente, porque a efetiva cobrança (arrecadação) escapa ao conhecimento do adquirente dos produtos. Considerando os motivos que levam o contribuinte a não recolher o IPI (esquecimento, ausência de suporte financeiro, questionamento), ou o Fisco de lançá-lo (decadência), entende-se que a prévia “cobrança” (ou a liquidação do tributo) não constitui pressuposto essencial do direito ao crédito.<sup>120</sup>

Segundo o que dispõe a Constituição Federal, não se verifica nenhuma restrição ao direito do crédito, o que impossibilita a legislação infraconstitucional vedar, limitar ou mesmo anular créditos concernentes ao IPI.

Contrariando a Lei Maior, o Regulamento do IPI, no seu dispositivo 254, em diversas situações, sem embasamento constitucional, determina a anulação de créditos do IPI, como exemplo: industrialização de produtos isentos, empregados em operações de conserto, ou relativo a produtos devolvidos etc.

Nesta visão, corrobora Rodrigues<sup>121</sup>, enfatizando que são inconstitucionais os atos do Poder Executivo que não esteja em perfeita sintonia com as diretrizes constitucionais:

O Regulamento, sendo ato do Poder Executivo destinado a disciplinar e facilitar a execução das leis, deve conter disposições de caráter geral em perfeita conformidade com as disposições legais, e as leis devem estar em harmonia com os preceitos constitucionais para terem condições de validade.

Em seguida, ressalta que são inconstitucionais dos dispositivos da lei ordinária e respectivo regulamento: “determinando a anulação do crédito referente

---

<sup>120</sup> MELO. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 202.

<sup>121</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 270.

“Lei 4.502/64. Art. 45 (...).

§ 3º O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota 0 (zero), não estejam tributos ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada à exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei”.

às matérias-primas, quando integrarem o processo industrial de produtos isentos de IPI, como é o caso, por exemplo, da Lei 4.502/64".<sup>122</sup> (na redação dada pela Lei 7.798/89 e do art. 254 do RIPI).

É claro que nenhuma disposição normativa infralegal poderá restringir o direito do contribuinte ao crédito no que se refere a não-cumulatividade do IPI, ou seja, é completamente vedado ao legislador infraconstitucional fixar quaisquer restrições não previstas na Constituição Federal.

Desse modo, a lei ordinária nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999 introduziu alteração à lei anterior para declarar expressamente o direito de o sujeito passivo da obrigação a conservar o crédito de IPI concernente a insumos e matérias-primas, não obstante haver isenção, alíquota zero ou não-incidência na operação subsequente, de acordo com o previsto no artigo 11.<sup>123</sup>

Da leitura do referido dispositivo legal, cabe entender que de fato é admitido a aplicação da sistemática da não-cumulatividade para o IPI, pois, neste, reconhece integralmente, o direito de manutenção e aproveitamento dos créditos relativos a insumos e matérias-primas independentemente de a saída do produto final ser ou não tributado.<sup>124</sup>

Neste sentido, é importante acolher as palavras do professor Melo:

Ao contrário do previsto para o ICMS (art. 155, II e § 2º, da CF/88) – que veda o direito ao crédito nos casos de isenção e não-incidência, a Constituição Federal nada limita no tocante ao IPI, sendo pleno o direito a crédito independentemente das espécies de desonerações tributárias (aquisições de bens isentas, sujeitas à alíquota zero, imunes, livres de direito etc).<sup>125</sup>

No que diz respeito ao crédito do IPI concernente às operações de entradas destinadas ao processo de industrialização, ressalta:

Também não há sentido em cercear o crédito do imposto ao consumo direto, integral, ou imediato dos materiais ou produtos que participam do processo industrial. A dicção constitucional não impõe que o crédito esteja

<sup>122</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 270.

<sup>123</sup> Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

<sup>124</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 271 - 272.

<sup>125</sup> MELO. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 202.

vinculado a um determinado vem adquirido, e só possa ser mantido se o produto final (em que tenha sido utilizado, integrado ou participado) for tributado, também gerando o débito do IPI.<sup>126</sup>

Como um dos principais pressupostos da sistemática da não-cumulatividade, cabe explicitar o significado do termo “operações anteriores” enunciada no Texto Constitucional, segundo Melo:

A expressão operações anteriores contida na Constituição Federal significa o conjunto de operações negociais, sendo que o critério jurídico que implica o nascimento do direito ao crédito abrange a pessoa participante das referidas operações, nada tendo a ver com a mesma natureza dos bens (insumos, materiais, produtos etc.).<sup>127</sup>

Dessa reflexão, observa-se que no ato da realização da operação jurídica é que surge o direito constitucional ao crédito<sup>128</sup>, permitindo ao contribuinte a utilização sem restrição e, tampouco haver deformações de qualquer caráter, nem estar vinculado à futura operação.

Neste contexto, o Supremo Tribunal Federal manifestou posicionamento, estabelecendo a diretriz seguinte:

Ementa  
 CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.  
 Princípio da não-cumulatividade. Ofensa não caracteriza.  
 Não ocorre ofensa à Constituição Federal quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob regime de isenção.<sup>129</sup>

Na análise do Professor Melo<sup>130</sup>, o acórdão reflete as considerações seguintes:

- a) a negativa do direito ao crédito do IPI, em operações isentas, tornaria o imposto cumulativo, inviabilizando essas desonerações tributárias durante o processo produtivo;
- b) a restrição constitucional ao crédito operou-se exclusivamente para o ICM (a partir da EC nº 23, de 1983), continuando o IPI a receber (na Constituição Federal de 1988) o mesmo tratamento jurídico (Constituição Federal de 1967 com a Emenda 1/69), que havia conduzido o STF a aceitar uma jurisprudência tranqüila no sentido do direito ao crédito;
- c) o crédito é imprescindível para não transformar a isenção em simples diferimento, projetando no tempo o recolhimento do tributo;
- d) a negativa ao crédito corresponderia à anulação do benefício da isenção, não se podendo acolher uma diretriz que importe em

<sup>126</sup> MELO. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 203.

<sup>127</sup> *Idem.* p. 203.

<sup>128</sup> *Idem.* p. 203.

<sup>129</sup> RE 212.484-2-RS – relator para o acórdão o Min. Nelson Jobim, pleno, j. 05.03.1998, DJU 1 27.11.1998, p. 22.

<sup>130</sup> MELO. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 204.

reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra.

Ainda, a respeito do julgado (RE 212.484-2), Rodrigues<sup>131</sup> destaca em síntese o voto proferido pelo E. Ministro Néri da Silveira:

De fato, o contribuinte é isento, operação, mas o valor que corresponderia ao tributo a ser cobrado é escriturado como crédito em favor de quem nada pagou na operação porque isento.

Certo está que a matéria foi amplamente discutida pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente, em um julgado de que o relator foi o saudoso Ministro Bilac Pinto. Restou, aí, demonstrado que não teria sentido nenhum a isenção se não houvesse o correspondente crédito, pois tributada a operação seguinte. Firmou-se, desde aquela época, a jurisprudência, e, na realidade não se discutiu, de novo, a espécie.

(...)

No que concerne ao IPI, não houve modificação, à vista da Súmula 591. A modificação que se introduziu, de forma expressa e em contraposição à jurisprudência assim consolidada do Supremo Tribunal Federal, quanto ao ICM, ocorreu, por força da Emenda Constitucional nº 23, à Lei Maior de 1969, repetida na Constituição de 1988, mas somente em relação ao ICM, mantida a mesma redação do regime anterior, quanto ao IPI.

Desse modo, sem deixar de reconhecer a relevância dos fundamentos deduzidos no voto do eminente Ministro Relator, na linha dessa antiga jurisprudência – reiterada, portanto, no tempo -, não há senão acompanhar o voto do Senhor Ministro Nelson Jobim, não conhecendo do recurso extraordinário (RDDT 41/182).

Nessa linha, pode-se concluir muito bem que o julgado reconheceu “que as modificações em relação à impossibilidade de manter e aproveitar o crédito, em casos de isenção e não-incidência, ocorreu somente para o ICMS, não porém para o IPI, em que a não-cumulatividade é estabelecida sem restrições”.<sup>132</sup>

Desse modo, observa-se para que a desoneração seja plena e efetiva, é imprescindível que o crédito de IPI inerente aos insumos isentos seja considerado, ou seja, aproveitado de forma integral e assim, não tornar sem efeito a desoneração.<sup>133</sup>

O Professor Hugo de Brito Machado, na ideia de Rodrigues, comenta a possibilidade de utilização do crédito de IPI nas aquisições isentas de IPI de matérias-primas de indústrias sediadas na Zona Franca de Manaus:

Pode parecer que não tendo sido cobrado o IPI na operação anterior, em face da isenção, inexistiria o direito de crédito. Tal entendimento, porém, levaria à supressão pura e simples das isenções, que restariam convertidas em meros deferimentos de incidência. Em casos como o de que se cuida, o incentivo consubstanciado na isenção concedida às indústrias sediadas na

<sup>131</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 272 - 273.

<sup>132</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 273.

<sup>133</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 273.

Zona Franca de Manaus restaria inteiramente anulado. O que a Fazenda deixasse de arrecadar, a título de IPI, do produtor de matéria-prima, no Amazonas, seria por ela tranquilamente recuperado, com a cobrança do valor respectivo às empresas que utilizam aquela matéria-prima.

(...) É razoável, assim, entender-se que o princípio da não-cumulatividade efetivamente ampara a pretensão das adquirentes ao crédito do IPI relativo a insumos isentos, pois não é admissível uma interpretação segundo a qual resta anulada a finalidade da isenção. O elemento sistemático impõe a preferência pela interpretação que não anula o instituto da isenção.<sup>134</sup>

Como se vê, o crédito do IPI constante das aquisições de matérias-primas e insumos isentos é direito pleno do contribuinte, que nasce da Constituição Federal, e exterioriza na técnica da não-cumulatividade daquele imposto.

Corroborando com os dizeres do Professor Machado, Ives Gandra da Silva Martins, em importante parecer jurídico fundado nos preceitos constitucionais, declara:

Tendo o ordenamento adotado o princípio da não-cumulatividade para apenas dois impostos (ICMS e IPI), com a mesma técnica de compensação dos tributos incidentes nas operações anteriores, criou, todavia, uma restrição para o ICMS, de não permitir o aproveitamento de tais créditos e a operação subsequente for isenta ou não-tributada (...).

Tal exceção que vigora para o ICMS não foi, todavia, introduzida pela lei suprema vigente, no regime jurídico do IPI, prevalecendo para este imposto o princípio da não-cumulatividade, em toda sua plenitude, sem arranhões ou desvios. Fundamentando-se em acórdão do STF no mesmo sentido, afirma que 'desta forma, o direito ao crédito relativo a operações anteriores continuou sendo um direito de todos os contribuintes do IPI, mesmo quando praticam operações isentas ou não-tributadas. É que o princípio da não-cumulatividade no país, não adota o sistema de compensação de 'imposto sobre imposto' implementado no regime de 'operação por operação', mas alberga um sistema de compensação de 'imposto sobre imposto' em 'operações periódicas'. Conclui, então que o art. 11 da Lei 9.779/99 'reitera o princípio constitucional de que o IPI é um tributo não cumulativo; por consequência, o tributo incidente sobre insumos pode ser aproveitado sempre que nasce a obrigação tributária (incidência, isenção, anistia e remissão) e, com muito mais razão, no caso da alíquota zero, em que nascem obrigação e crédito tributários.<sup>135</sup>

Para o Professor Melo, o STF dispensou maior flexibilidade ao direito ao crédito no que diz respeito às outras operações desoneradas de IPI, concernentes a isenção e alíquota zero, conforme consta do aresto a seguir:

"Constitucional. Tributário. IPI. Creditamento. Insumos isentos, sujeitos à alíquota zero. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, das referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade.

<sup>134</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 274.

<sup>135</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 275.

A isenção e alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito”.<sup>136</sup>

Nessa mesma ótica, algumas discussões acerca da isenção, não-incidência e alíquota zero na análise do Supremo Tribunal Federal, referenciadas pelo professor André Mendes Moreira:

Considera o STF que a isenção é dispensa legal de tributo devido. Significa dizer: a norma tributante incide sobre o fato gerador, fazendo nascer a obrigação tributária, que é posteriormente extinta pela atuação secundária da norma isencional.<sup>137</sup>

Assim, compreende-se que, a isenção se equipara ao próprio pagamento do tributo devido. Que: “afinal, tendo havido o surgimento da obrigação tributária e, a posteriori, dispensando-se o pagamento da exação, o crédito tributário restaria extinto – operando os mesmos efeitos que o pagamento ou qualquer outra causa extintiva predicada no art. 156 do CTN.”<sup>138</sup>

Para o instituto dos produtos não tributados, o autor aduz que: “na alíquota zero tem-se a incidência da norma do IPI, estando presentes todos os elementos do antecedente da regra-matriz de incidência.”

No entanto, verifica-se que a obrigação tributária não existe, pois no conseqüente da norma o valor atribuído à alíquota é nenhum. Conclui o autor que, “a operação jurídica é gravada pelo imposto, mas não há imposto a pagar em decorrência da alíquota adotada.”<sup>139</sup>

Desse modo, com o objetivo de pôr termo as discussões pertinentes à matéria, foi editada a Lei nº 9.779/99, citada anteriormente, que assegurou aos contribuintes a manutenção dos créditos<sup>140</sup> nas saídas de operações isentas ou sujeitas à alíquota zero, deixando de legislar a respeito das saídas não-tributadas.

Para Rodrigues, o art. 11 da referida Lei, somente “regulamentou aquilo que já estava expresso na Constituição em relação ao princípio da não-cumulatividade, concedeu o direito ao crédito do IPI independentemente da operação subsequente ser isenta ou sujeita à alíquota zero.”<sup>141</sup>

---

<sup>136</sup> RE 350.446-1-PR – Plenário – Rel. Min. Nelson Jobim, j. 18.12.2002.

<sup>137</sup> MOREIRA. *Op. cit.* p. 142 – 143.

<sup>138</sup> MOREIRA. *Op. cit.* p. 142 – 143.

<sup>139</sup> *Idem.* p. 143 – 144.

<sup>140</sup> *Idem.* p. 146.

<sup>141</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 276.



E diz que toda a interpretação que de forma direta ou indireta leve à inconstitucionalidade do art. 11 da Lei 9.779/99 e por conseguinte os demais dispositivos reguladores do direito ao crédito em questão: “deve ser rechaçada e substituída por uma “interpretação conforme a Constituição”, assegurando direitos do contribuinte”.<sup>142</sup>

Para o Professor Hugo de Brito Machado, a Lei 9.779/99, na citação de Oswaldo Othon Pontes de Saraiva Filho, é o reconhecimento do dispositivo constitucional, referindo-se a não-cumulatividade:

Nada mais fez do que aplicar o princípio constitucional em questão. Não concedeu direito nenhum ao contribuinte. Apenas reconheceu direito deste, decorrente da Constituição Federal. Note-se que a citada lei refere-se a créditos que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, o que significa dizer que tal compensação já era antes admitida. A inovação, se houve, foi apenas a autorização para compensar com outros tributos. Não para utilizar na conta corrente de simples reconhecimento de um direito decorrente da Constituição Federal, o art. 11 da Lei 9.779/99 tem eficácia retroativa, aplicando-se aos créditos já acumulados em períodos anteriores.<sup>143</sup>

Por derradeiro, Saraiva Filho menciona que “se firmou a jurisprudência, tanto do Supremo Tribunal Federal quanto do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que inexistente direito de crédito financeiro do IPI, mas sim do crédito físico”.<sup>144</sup>

Arremata o autor:

Os tribunais admitem, em face da regra e da técnica da não-cumulatividade, e com base na mitigação do rigor do sistema do crédito físico (art. 226 do RIPI/2010), o direito de crédito em relação a matérias-primas e a produtos intermediários que, embora não se integrando fisicamente ao produto final, forem consumidos no curso do processo de industrialização num curto período de tempo (...).

Assim sendo, conclui-se, portanto, que, nos termos do art. 153, parágrafo 3º, inciso II, da Carta Magna de 1988, a não-cumulatividade do IPI é regra normativa

---

<sup>142</sup> *Idem.* p. 276.

<sup>143</sup> FILHO, Oswaldo Othon Pontes de Saraiva. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 478.

<sup>144</sup> *Idem.* p. 486.

Crédito físico e crédito financeiro, na explicação do Prof. Bottallo, na citação de Vitorio Cassone: “A legislação ordinária, em termos de não-cumulatividade, adotou no Brasil o princípio do chamado “crédito físico”, o que significa que darão direito a crédito somente aqueles materiais, mercadorias e produtos diretamente vinculados à produção do bem por parte do industrial, não prestigiando uma outra técnica de não cumulatividade que é a chamada do “crédito financeiro” que leva em conta não apenas os insumos diretamente aplicados na fabricação do bem mas também o custo desta fabricação, independentemente deste custo referir-se a componentes que vão integrar diretamente o produto final. Disponível em: <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/3545-3539-1-PB.htm>. Acesso em: 15/04/2012.

constitucional, de tal modo, inatacável, imperativa, de sentido estrito e de eficácia plena.

De tudo, significa dizer que o enunciado constitucional da não-cumulatividade para o IPI é cogente e não há exceções a esta sistemática regravativa. A Lei Maior, apenas, outorgou competência tributária à União para instituir o IPI, e assim, não permitindo ao legislador infraconstitucional operar quaisquer restrições.

Não obstante os preceitos constitucionais, o legislador infraconstitucional tem estabelecido limites, alterando, inovando e criando dispositivos que afronta o direito do contribuinte e conseqüentemente implica em violação aos mandamentos do Texto Constitucional.

Ademais, não é lícito ao legislador infraconstitucional estabelecer “restrições à implementação da não-cumulatividade, constitucionalmente deferida”.<sup>145</sup>

A não-cumulatividade do IPI emana da determinação constitucional, não poderá a legislação ordinária violar a Constituição Federal, nem tampouco extinguir direitos do contribuinte<sup>146</sup> que lhe são legitimados e assegurados pela Carta Magna.

### 3.4. ASPECTO MATERIAL DO ICMS

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS é decorrente do antigo ICM, que teve origem vinculada ao<sup>147</sup> Imposto sobre Vendas e Consignações, denominado de IVC.

O imposto sobre vendas mercantis, o antigo ICM, foi instituído pela Lei nº 4.625, de 31 dezembro de 1922, que segundo Cardoso, teve uma característica peculiar: “decorreu da aceitação, pelo Governo Federal, do projeto aprovado pelos próprios contribuintes, no 1º Congresso das Associações Comerciais do Brasil, realizado em outubro de 1922, no Rio de Janeiro”.

Nos termos da sua redação, o Presidente da República, estava autorizado:

(...) cobrar imposto sobre selo proporcional sobre as vendas mercantis, a prazo ou à vista, efetuadas dentro do país, podendo aplicar, no todo ou em parte, as disposições adotadas sobre a matéria no 1º Congresso das Associações Comerciais do Brasil, realizado nesta Capital em 1922, ou

<sup>145</sup> ARAÚJO, Francisco Regis Frota. Não-cumulatividade tributária (Coordenador Hugo de Brito Machado). *Op. cit.* p. 183.

<sup>146</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 270.

<sup>147</sup> CARDOSO. *Op. cit.* p. 16.

outras que julgar convenientes, de modo a tornar obrigatória a assinatura pelos compradores.<sup>148</sup>

A Constituição em 1934 teve inserido no seu texto constitucional o imposto instituído pela Lei nº 4.625 de 1922, ampliando sua incidência às operações de consignações mercantis, e assim, originando o IVC.<sup>149</sup>

Com a criação do IVC, a Constituição de 1934, outorgou competência aos Estados para a instituição deste imposto, nos termos do seu artigo 8º.<sup>150</sup>

Importa ressaltar que a Constituição de 1934, não contemplava o IVC com a sistemática da não-cumulatividade, exigindo assim, a cobrança tributária sobre toda a cadeia produtiva, inclusive em operações interestaduais, segundo Cardoso, citando Canto:<sup>151</sup>

Como se sabe, o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) era cobrado sobre o valor de cada operação sem levar em conta o imposto pago quando das realizadas anteriormente com o mesmo produto ou com matéria-prima utilizada para o respectivo fabrico. Os Decretos-leis 915, de 1º.12.38, e 1.061, de 20.01.39, haviam reconhecido aos Estados produtores competência para tributarem a primeira operação de venda realizada nos territórios dos Estados de destino, quando se tratasse de produtos para estes transferido para formação de estoque; e reconhecerem, ainda, aos Estados remetentes, o direito de cobrar imposto sobre a diferença apurada, na primeira venda nos Estados de destino, sobre o valor básico que na transferência fora considerado para a tributação”.

A Constituição Federal de 1967, de acordo com Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, conferia à União nos termos do art. 21 a competência tributária para instituir impostos sobre: VII – serviços de comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal; VIII – produção, importação, circulação, distribuição ou o consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sobre elas; IX – a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País enumerados em lei, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, observado o disposto no final do item anterior; e X – transportes, salvo os de natureza estritamente municipal.

<sup>148</sup> CARDOSO. *Op. cit.* p. 16.

<sup>149</sup> *Idem.* p. 17.

<sup>150</sup> Art. 8º. Também compete privativamente aos Estados :

I – decretar impostos sobre:

(...) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual

<sup>151</sup> CARDOSO. *Op. cit.* p. 17 – 18. Apud CANTO, Gilberto Ulhôa. ICM: Não-cumulatividade; Abatimento constitucional. *Revista de Direito Tributário*, v. 8, n. 29/30, 197-208, jul./dez. 1984. p. 198.

No seu art. 23, inciso II, previa a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.<sup>152</sup>

Com o advento da Carta Magna de 1988, foram conjugadas todas as hipóteses de incidências tributária em um único imposto<sup>153</sup>(ICMS), conferindo aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituí-lo.

Para Cardoso, com a promulgação da Constituição Federal de 1988 “as hipóteses de incidências previstas distintamente no Texto Constitucional de 1967 – algumas na competência da União e outras na competência dos Estados e do Distrito Federal – passaram a integrar um único imposto, o vigente ICMS”.<sup>154</sup>

A Constituição Federal de 1988, assim, erigiu no ordenamento jurídico, a hipótese de incidência tributária do ICMS, no seu art. 155, *caput*, inciso II.<sup>155</sup>

No seu art. 155, inciso II, a Constituição Federal de 1988, dispõe ainda sobre a instituição de impostos relativo à importação de bens e mercadorias, serviços de transportes e de comunicação.

Desses dispositivos constitucionais, observa-se que o ICMS é um tributo de competência tributária estadual e distrital, que podem ser instituídos por meio de legislação ordinária.

No que refere-se a competência tributária, vale ressaltar que a União tem a outorga para criar tributos, conforme previsto nos seus arts. 147 e 154, inciso II, do Texto Constitucional de 1988.

Neste sentido, muito bem abordado por Carrazza:

Mas é sempre bom lembrarmos que a União também está credenciada a criar o imposto, por força do que estabelecem os arts. 147 e 154, II, ambos da CF. De fato, é esta pessoa política que poderia fazer nascer, in abstracto (no plano legislativo), o ICMS, seja nos Territórios (se voltarem a ser

---

<sup>152</sup>Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre:

(...) II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 23, de 1983).

<sup>153</sup>MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 31.

<sup>154</sup>CARDOSO. *Op. cit.* p. 25.

<sup>155</sup>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.

criados, já que, no momento, inexistem), seja em todo o território nacional, “na iminência ou no caso de guerra externa”.

São duas hipóteses excepcionalíssimas, é certo, mas que não infirmam a assertiva de que a União também desfruta de competência legislativa para criar o ICMS.<sup>156</sup>

Para Carrazza, a sigla “ICMS” expressa pelo menos cinco impostos diferentes, onde cada qual mantém uma base de cálculo própria, e cita:

- a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce de entrada de mercadorias importadas do exterior;
- b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) o imposto sobre serviços de comunicação;
- d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica, e;
- e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.<sup>157</sup>

E assim, esclarece:

Dizemos *diferentes*, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes.

Pois, o que distingue um tributo de outro é seu binômio *hipótese de incidência/base de cálculo*. A base de cálculo, além de colaborar na determinação da dívida tributária, dimensionando o *fato impositivo*, afirma o critério material da *hipótese de incidência* do tributo.

Em suma, a base de cálculo deve apontar para a hipótese de incidência do tributo, confirmando-a. Do contrário, o tributo terá sido mal instituído e, por isso mesmo, será inexigível. Donde podemos concluir que a base de cálculo é absolutamente indispensável, para qualquer tributo.<sup>158</sup>

No entendimento de Melo e Lipponi, segundo a Constituição Federal de 1988, encontram apenas, três hipóteses diferentes de incidência tributária, no núcleo da sigla ICMS:

- a) a hipótese de incidência correspondente ao antigo ICM (operações relativas à circulação de mercadoria);
- b) a hipótese de incidência que recai sobre as prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais;
- c) hipótese de incidência relativa à prestação de serviços de comunicação.<sup>159</sup>

Na explicação do autor:

A hipótese de incidência tributária, é um fato abstratamente idealizado pelo legislador constituinte, assim, entende que os combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e produtos minerais, agora, são mercadorias que como quaisquer outras, enquadram-se na regra-matriz de incidência do ICMS.<sup>160</sup>

<sup>156</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 36.

<sup>157</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 36 – 37.

<sup>158</sup> *Idem.* p. 37.

<sup>159</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 32.

<sup>160</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 32.

Dessa exposição, verifica-se que apesar de serem distintos, estes impostos, mantêm um núcleo central comum<sup>161</sup>, possibilitando um estudo conjunto. Por exemplo, devem, obrigatoriamente seguir a regra da não-cumulatividade.

Conforme disposição da Constituição Federal de 1988 o ICMS conjuga três hipóteses de incidências tributárias.

Neste sentido, as operações de circulação de mercadorias, é a primeira delas, aduz Melo:

A regra-matriz de incidência tributária das operações de circulação de mercadorias, em linhas gerais, pode ser descrita da seguinte forma: No antecedente da hipótese temos que o aspecto (critério) material é exatamente a realização de operações de circulação de mercadorias. Decompondo-se o aspecto material encontramos três elementos de essencial relevo: operações, circulação, mercadorias.<sup>162</sup>

A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis está prevista no Texto Constitucional, no seu art. 155, II, expressando que os Estados Federados e o Distrito Federal têm a competência para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as operações se iniciem no exterior.

Dessa maneira, podemos verificar que a incidência do imposto não é a circulação da mercadoria, mas a realização de operações relativas à circulação de mercadorias.

Deste entendimento, acolhemos o pensamento de Paulo de Barros Carvalho, que esclarece muito bem a distinção, explicando acerca do núcleo da hipótese de incidência tributária, enquanto critério material, dizendo que o verbo realizar está oculto, e este possibilita a identificação do sujeito passivo e do fato hipotético, declarando:

Cabe dizer que o sujeito é composto: produtores, industriais e comerciantes, assim considerados enquanto categorias habilitadas para produzir a realização do evento, porque sabemos que a ocorrência fáctica denunciará, de maneira individualizada, qual é o agente a que se refere o predicado verbal. Na sua condição de predicado verbal, não tem sentido completo, pelo que necessita de um complemento, objeto direto da ação. Quem realiza, realiza alguma coisa, e reside neste ponto, nesta alguma coisa, o estudo da expressão operações de circulação de mercadorias.<sup>163</sup>

Para Alcides Jorge Costa, na citação de José Eduardo Soares Melo, expressa seu entendimento dizendo que a operação é um ato jurídico material em que a vontade se manifesta no sentido de promover a circulação de mercadorias.

---

<sup>161</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* 37.

<sup>162</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 34.

<sup>163</sup> MELO e LIPPO. *Apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.* p. 34.

Esta manifestação de vontade pode ter relevância para o direito privado e será então um negócio jurídico; pode não ter relevância e será um fato jurídico *stricto sensu*. Em qualquer caso, será um fato jurídico para o direito tributário, pois este leva em conta não a vontade de promover a circulação da mercadoria mas o resultado de fato resultante do ato; para o direito tributário é irrelevante a vontade de promover a circulação. Note-se, porém, que o ato de promoção da circulação deve ser voluntário e praticado pelo sujeito passivo designado em lei. Isto exclui a incidência do ICM sobre o furto e o roubo que são modos de promover a circulação de mercadorias, como ensina Carnelutti, ainda que haja aí circulação contra o direito; e exclui pela razão de que no caso, inexistente um ato do sujeito passivo.<sup>164</sup>

Neste pensamento, contribui também Geraldo Ataliba, proferindo que é dominante na doutrina e na jurisprudência, hoje a conclusão de que o ICMS é um imposto incidente sobre operações:

Já não há mais dúvida quanto ao desacerto de certa doutrina que pretendia fazer repousar o núcleo e o cerne da materialidade da hipótese de incidência desse tributo na circulação ou nas próprias mercadorias (que constituem mero objeto da operação realizada). É a operação – apenas esta – o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria, são, conseqüências e meros aspectos adjetivos da operação tributada. Prestam-se, tão-só, a qualificar, dentro do universo possível das operações mercantis realizáveis – aquelas que ficam sujeitas ao tributo, *ex vi* de uma eficaz qualificação legislativa.

Não é qualquer operação realizada que se sujeita ao ICMS. Destas, apenas poderão ser tributadas as que digam respeito à circulação atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias.<sup>165</sup>

Por força constitucional, no seu artigo 155, I, “b”, deduz-se que o núcleo central da hipótese de incidência tributária desse tributo está vinculada à operação realizada, fato imprescindível na aplicação da regra de tributação.

De todo, verifica-se que a realização de operações é núcleo da hipótese de incidência do tributo, que consiste na prática de um ato jurídico material positivo<sup>166</sup>, se concretizando na liberdade de promover a operação de circulação da mercadoria, seja, venda, consignação etc.

No que se refere o termo *circulação* relacionado a esse imposto, Paulo de Barros Carvalho, aduz:

À passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contato, nominado ou inominado. Movimentação, com mudança do patrimônio, que se promovesse à míngua de fundamento jurídico próprio, adquiriria feição espúria e atípica, jamais se prestando como elemento para que o legislador esboçasse os contornos da figura que faz desabrochar a relação jurídica do ICM.<sup>167</sup>

<sup>164</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 35.

<sup>165</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 36.

<sup>166</sup> *Idem.* p. 36.

<sup>167</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. A Regra Matriz do ICM. *Op. cit.* 402 – 403.

Nesse sentido, pode-se entender que a expressão circulação, vincula-se a efetiva tradição da mercadoria, segundo o autor, que se verifica através de um ato jurídico negocial entre agentes, com a transmissão de domínio daquele bem, de um para outro sujeito.

No tocante ao último elemento definidor complementar da hipótese de incidência tributária do ICMS, “mercadoria”, o Prof. Carrazza, expressa:

(...) que o conceito de mercadoria, no que diz com o ICMS, há de ser entendido como o era em Direito Comercial, ao ensejo da entrada em vigor da Constituição Federal de 1988. A menos que um novo Poder Constituinte Originário se manifeste em contrário, mercadoria, é o bem móvel, que se submete à mercancia, ou seja, que é colocado no mundo do comércio (*in commercium*), sendo submetido, pois, ao regime de direito mercantil, que se caracteriza, como corre magistério, pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes contratantes. Tanto é mercadoria o gênero alimentício exposto à venda num supermercado, como a escultura que uma galeria de arte coloca em comércio, como, ainda, o relógio à venda na relojoaria.<sup>168</sup>

Desse entendimento, o autor conclui que mercadoria “é a coisa fungível, que se pode substituir por outra que tenha as mesmas características e sirva para satisfazer as mesmas necessidades, que se destina ao comércio”.<sup>169</sup>

Nos dizeres de José Eduardo Soares de Melo, o termo mercadoria: “posto no descritor da hipótese de incidência tributária do ICMS corresponde àqueles bens submetidos à mercancia pelo produtor, industrial, comerciante, importador ou pelo exportador, seguindo os preceitos cânones do Direito Comercial”.<sup>170</sup>

Como se vê, a operação de circulação de mercadoria, na compreensão do mesmo autor, constitui-se na primeira das hipóteses de incidências tributária do ICMS, que se refere a atividade de mercancia, que efetiva-se na transferência da propriedade do bem.

Informa ainda que, a ocorrência do fato jurídico negocial, faz surgir o vínculo obrigacional e conseqüentemente o nascer do sujeito passivo da obrigação tributária e o sujeito ativo (Estados e o Distrito Federal).

Em relação à Lei Complementar n° 87, de 13 de setem bro de 1996, inserida no arcabouço tributário, teve como finalidade principal a desoneração do tributo estadual – ICMS incidente sobre quaisquer operações de exportação, nos termos do seu art. 3º, inciso II.

---

<sup>168</sup> CARRAZZA. ICMS. *Op.cit.* p. 45.

<sup>169</sup> CARRAZZA. ICMS. *Op.cit.* p. 45.

<sup>170</sup> MELO. *Op. cit.* p. 38.



A referida norma trata ainda de matéria relacionada a normas gerais do ICMS, ao instituto da substituição tributária, do regime de compensação do imposto, dentre outros, com base no art. 146, inciso III e art. 155, inciso XII, da Constituição Federal de 1988.

Contudo, a edição da norma complementar, não implicou em alterações das hipóteses de incidências tributárias no que se refere às operações de circulação de mercadorias. Mas, a inclusão de alguns fatos jurídicos ao conceito de operações<sup>171</sup>, antes ausentes, o que não caracteriza novas hipóteses de incidência do tributo.

Desses fatos jurídicos, cita-se<sup>172</sup>: operações consistentes do fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e similares; operações com energia elétrica; operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência de inadimplência do devedor; operação em que ocorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, considerada a segunda hipótese de incidência do imposto estadual – ICMS tem o seu fundamento na Constituição Federal de 1988, no art. 155, inciso II, dispondo que: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (...) ainda que as (...) prestações se iniciem no exterior”.<sup>173</sup>

Como nota-se, o disposto constitucional conferiu aos Estados Federados e ao Distrito Federal a competência para instituir esse imposto sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, excepcionando a Constituição Federal, que sejam estabelecidas limitações ao tráfego de pessoas ou bens<sup>174</sup>, mediante a cobrança de tributos interestaduais e intermunicipais.

Acolhemos a lição de Carrazza:

Atentemos, a propósito, para o art. 152, da CF, que impede que os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios estabeleçam “diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”. De fato, a Constituição quer que os bens e os serviços circulem livremente em todo o território nacional. Para tanto, as mercadorias e os serviços que circulam entre os Estados e entre estes e o Distrito Federal

---

<sup>171</sup> MELO. *Op. cit.* p. 39.

<sup>172</sup> *Idem.* p. 39.

<sup>173</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 164.

Este imposto, ora de competência dos Estados e do Distrito Federal, “descende”, por assim dizer, do antigo *imposto federal sobre serviços de transporte* (ISTR), salvo os estritamente municipais.

<sup>174</sup> *Idem.* p. 164.

não podem ser tributados na origem e no destino, exatamente para que concorram em igualdade de condições com aqueles que circulam no âmbito local.<sup>175</sup>

Significa dizer que, apesar dos Estados Federados e o Distrito Federal terem a competência tributária para instituir este imposto, as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, devem observar o sistema tributário na origem, ou seja, estão vedados a estabelecer diferenças tributárias em observância a procedência ou destino da prestação de serviço.

O aspecto material da hipótese de incidência tributária, tem a definição nas palavras de Melo e Lippo:

O aspecto material da hipótese de incidência, define-se pela atividade de prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal. O núcleo da hipótese é consistente da expressão “prestar serviços”, que se refere a um instituto de Direito Privado.<sup>176</sup>

O autor completa a locução “prestar serviço” inserta na hipótese de incidência do ICMS, na parte que trata do transporte interestadual e intermunicipal, encerra uma contratação: “ que tem de um lado, como tomador do serviço qualquer pessoa física ou jurídica, e de outro lado, o transportador, que também poderá ser qualquer pessoa física ou jurídica de direito privado ou público.”<sup>177</sup>

Para Carrazza, a respeito da hipótese de incidência:

Diante do exposto e considerado temos que, nos termos da Constituição, a hipótese de incidência possível do ICMS em questão é a circunstância de uma pessoa prestar, a terceiro, um serviço de transporte intermunicipal e interestadual, com conteúdo econômico, sob regime de Direito Privado (em caráter negocial, pois).<sup>178</sup>

Reitera, dizendo:

Pois, que este imposto deve ter por hipótese de incidência do fato de uma pessoa (física ou jurídica) prestar, a terceiro, em caráter negocial, um serviço de transporte intermunicipal ou interestadual. O serviço de transporte estritamente municipal só pode ser tributado por via de ISS (imposto sobre serviço), tributo de competência dos Municípios (e, em seu território, do Distrito Federal).<sup>179</sup>

Registra-se que o núcleo da hipótese de incidência tributária do ICMS incidente sobre a prestação do serviço de transporte interestadual e intermunicipal, essencialmente oneroso, é o transporte, de qualquer natureza.

<sup>175</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 165.

<sup>176</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 40 – 41.

<sup>177</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 43.

<sup>178</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 171.

<sup>179</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 172.

Neste sentido, ressalta-se: “o ICMS não incide sobre o simples transporte interestadual ou intermunicipal, mas sim sobre a *prestação onerosa do serviço de transporte* interestadual ou intermunicipal”.<sup>180</sup>

E por “transporte” entende-se assim o realizado por via terrestre (de superfície ou subterrâneo) que o levado a efeito por via aérea, marítima, lacustre, fluvial, hidrovía ou ferroviária: “ainda que não vinculado à circulação de mercadorias, tal transporte, desde que interestadual ou intermunicipal, é tributável por meio desse imposto”.<sup>181</sup>

Assim, assinala-se que a segunda hipótese de incidência do ICMS disposto no Texto Constitucional trata-se de um ato jurídico que é realizado por meio da contratação de prestação de serviços, pelo qual uma pessoa física ou jurídica, de Direito Privado, se obriga a prestar o serviço de transporte.

Desse modo, o fato imponible do ICMS nasce no ato da execução do serviço de transporte interestadual ou intermunicipal.

Por derradeiro, verifica-se que a Lei Complementar n° 87/96 acentua muito bem a hipótese de incidência tributária desse imposto incidente sobre a prestação de serviços de transporte, que assim declara: “Art. 2º. O imposto incide sobre: (...) II – prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; o imposto incide também: § 1º, inciso II – sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior”.

Como expressa o dispositivo constitucional, o ICMS também enseja incidência tributária na prestação de serviço de transporte que realiza-se ou inicia-se no exterior.

A prestação de serviços de *comunicação*, última hipótese de incidência tributária do ICMS, conforme dispõe a Constituição Federal de 1988, no seu Art. 155, inciso II: também pode incidir “sobre prestações de serviços (...) de comunicação, ainda que (...) as prestações se iniciem no exterior”, que corresponde ao ICMS – Comunicação.<sup>182</sup>

Pelo Convênio ICM n° 66/88, com supedâneo no art. 34, § 8º, do ADCT, trouxe definido a prestação de serviço de comunicação, nos termos: a geração,

---

<sup>180</sup> *Idem.* p. 168.

<sup>181</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 168.

<sup>182</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 185.

emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior.

A Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 2º, inciso III, define a hipótese de incidência do tributo estadual: “Art. 2º. O imposto incide sobre: (...), III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Nos termos citados, Carrazza ressalta que “este ICMS não alcança a comunicação propriamente dita, mas a prestação (onerosa) de serviços de comunicação”.<sup>183</sup>

Enfatiza, “a comunicação só ganha relevância jurídica, para fins de ICMS, quando decorre de um contrato oneroso de prestação de serviços”.<sup>184</sup>

Nesta linha, Melo e Lippo, aduz:

O termo “onerosas”, contido na definição da hipótese, assenta que para constituir-se hipótese de incidência do tributo estadual, a prestação de serviços de comunicação, deverá haver a contratação do seu fornecimento. Isto é, o prestador oferta o serviço ao consumidor, mediante certa contraprestação, caracterizada pelo pagamento do serviço fornecido.<sup>185</sup>

Constata-se que o fato imponible ocorre quando nasce a contraprestação dos serviços de comunicação entre os sujeitos da prestação e do consumo.

Na explicação de Carrazza: “o fato imponible do ICMS ocorre quando duas pessoas, valendo-se dos meios mecânicos, elétricos, eletrônicos etc., que lhe foram diretamente propiciados, em caráter negocial, por um terceiro, passam a integrar, trocando mensagens.”<sup>186</sup>

Marcos Aurélio Greco leciona:

O serviço de comunicação consiste apenas no fornecimento, em condições de operacionalidade dos meios que tornam possível a transmissão dos sons ou sinais por uma fonte a um ou mais destinatários determinados. Nada tem a ver com o conteúdo ou o objeto da mensagem (som ou sinal) transmitido.<sup>187</sup>

<sup>183</sup> *Idem.* p. 185.

<sup>184</sup> *Idem.* p. 185.

<sup>185</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 47.

<sup>186</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 197.

<sup>187</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 46 – 47. *Apud* GRECO, Marco Aurélio. *Direito Tributário Aplicado, Forense Universitária*, 1992, p. 235.

Nesse sentido esclarece-se que:

Prestador dos serviços de comunicação é a empresa que mantém em funcionamento os canais de transmissão de sons ou sinais, e o seu cliente é qualquer pessoa que se utilize de tal sistema para fazer chegar a outrem o som ou o sinal de sua produção ou que tenha a faculdade de lhe telecomunicar.<sup>188</sup>

Pode-se perceber que a hipótese de incidência tributária do imposto estadual não está vinculada a comunicação em si, ou seja, na transmissão de som ou sinal, mas, os meios utilizados na transferência destes ao seu destinatário final – consumidor, se concretizando na prestação dos serviços.

Na conclusão de Carrazza: “o tributo em tela incide sobre a prestação dos serviços de comunicação (atividade-fim); não sobre os atos que a ela conduzem (atividades-meio)”.<sup>189</sup>

Entende-se que a simples propagação de fatos ou situações<sup>190</sup> a destinatários incertos, não enseja o fato imponible do tributo estadual – ICMS.

Em suma, considerando as hipóteses de incidências tributária do ICMS dispostas na norma maior, pode-se entender que será devido o imposto estadual nas operações de circulação de mercadoria “quando ocorrem operações jurídicas que levam as mercadorias da produção para o consumo, com fins lucrativos”.<sup>191</sup>

Nas hipóteses de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, o imposto incidirá na concretização da prestação “pelo seu prestador, com recepção pelo seu destinatário”.<sup>192</sup>

Por fim, na prestação de serviços de comunicação, o ICMS é devido quando efetivamente o serviço é prestado, ou seja, o imposto incide sobre o *fato*<sup>193</sup> prestação de serviços de comunicação.

No que diz respeito à alíquota do ICMS, instituto da regra-matriz de incidência tributária deste imposto, é de competência do legislador infraconstitucional a fixação de tais alíquotas, mas, é o Senado Federal que tem a incumbência de estabelecer os limites, observando os percentuais mínimos e máximos, consubstanciado pela Constituição Federal de 1988, nos seu art. 155, § 2º, incisos IV a VIII.

<sup>188</sup> *Idem.* p. 46 – 47.

<sup>189</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 204.

<sup>190</sup> *Idem.* p. 204.

<sup>191</sup> *Idem.* p. 45.

<sup>192</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 52.

<sup>193</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 214.

### 3.5. A NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

O Brasil, em 1º de dezembro de 1965, por meio da Emenda Constitucional nº 18 à Constituição de 1946, conferiu aos Estados a competência tributária para instituir o imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias – ICM, e também, constitucionalizou a não-cumulatividade para esse tributo, sistemática já prevista anteriormente em relação ao imposto sobre consumo, regido pela Lei nº 3.520/58.

Face à Emenda Constitucional nº 18/65, o *quantum debeatur* desse imposto seria obtido abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.<sup>194</sup>

As Constituições seguintes mantiveram os mesmos preceitos em relação ao regime da não-cumulatividade do ICM, sem relevantes modificações.

A Constituição Federal de 1988 positivou a sistemática da não-cumulatividade do ICMS, no seu art. 155, § 2º, incisos I e II, *a e b*, e ainda, inciso XII, *c*, expressando que 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.<sup>195</sup>

Como se vê, das disposições constitucionais, a atual Carta Magna preceitua o princípio da não-cumulatividade para o ICMS, dispondo que o imposto estadual “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; informando ainda, que “cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto”.

Diante da necessidade de lei complementar à disciplinar tal tributo, foi editado o Convênio ICM nº 66/88, que tinha o intuito de regular, em caráter

<sup>194</sup> MOREIRA. *Op. cit.* p. 118.

<sup>195</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)<sup>2º</sup> 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;

(...)<sup>XII</sup> – cabe à lei complementar:(...) *c*) disciplinar o regime de compensação do imposto.

provisório o imposto, e desse modo, se concretiza no primeiro texto a normatizar a não-cumulatividade sob a égide<sup>196</sup> da vigente Constituição Federal.

O Convênio ICM nº 66/88, no seu art. 28<sup>197</sup>, declarava a não-cumulatividade do ICMS. A instituição do tributo estadual teve como base a legislação do antigo ICM e o referido Convênio firmado pelos entes federados, de modo a funcionar como norma complementar, fundada no art. 34, § 8º do ADCT.<sup>198</sup>

Nos dizeres de Carrazza, o Convênio 66/1988 deveria, somente, ter veiculado como normas provisórias, especialmente voltadas à instituição do ICMS, exclusivamente no exercício de 1989: “ao invés disso, usurpou a função de lei complementar e, a pretexto de “viabilizar” o princípio da não-cumulatividade, “criou” restrições totalmente teratológicas.<sup>199</sup>

Por fim, enfatiza:

Estatuir, o Convênio 66/1988 não só infligiu maus-tratos ao princípio da não-cumulatividade como enveredou por caminhos manifestamente inconstitucionais, porque, longe de regulamentar provisoriamente a incidência do ICMS nas lacunas existentes na legislação do antigo ICM (como previa o art. 34, § 8º, do ADCT), cuidou de matéria já disciplinada na própria Constituição.<sup>200</sup>

Nesse passo, editou-se a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, consignando no seu art. 19, comando equivalente ao Convênio 66/88.<sup>201</sup>

A Lei Complementar nº 87/96 no seu art. 20, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988, disciplinou o regime de compensação do assegurando “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 ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação”.

<sup>196</sup> CARDOSO. *Op. cit.* p. 26.

<sup>197</sup> Art. 28. O imposto será 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

<sup>198</sup> SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 246.

<sup>199</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 438.

<sup>200</sup> *Idem.* p. 438.

<sup>201</sup> 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.

Para André Mendes Moreira, a Lei Complementar 87/96: “Lei Kandir trouxe apenas benesses aos contribuintes no âmbito da não-cumulatividade do ICMS, comparativamente com seu antecessor, o Convênio nº 66/88”.<sup>202</sup>

Entretanto, com a edição da Lei Complementar nº 102 /2000, estabeleceu-se condições e limitações para compensação do ICMS (aproveitamento de crédito), e conseqüentemente advieram as lides acerca da não-cumulatividade do tributo estadual.

Nas palavras de Moreira: “dita lei, segundo a própria União, foi editada para recompor os caixas dos Estados-membros, de modo a trazer maior equilíbrio federativo” e, para tanto destaca:

- a) Modificou a sistemática de creditamento sobre bens do ativo imobilizado: ao invés de permitir o creditamento integral e à vista no momento do ingresso do ativo no estabelecimento do contribuinte – com estorno proporcional em caso de alienação antes de decorridos cinco anos da entrada – passou-se a permitir o crédito de forma fracionada, à razão de 1/48 por mês (sem direito à correção monetária);
- b) Restringiu o crédito sobre energia elétrica e serviços de comunicação, autorizando-o apenas quando o consumo de energia e serviços destinar-se a produzir mercadorias ou bens para exportação, na proporção do volume exportado, ou em hipótese tópicas, a saber:
  - (b.1) no caso da energia elétrica, quando utilizada na produção de energia ou, então, quando consumida em processo industrial;
  - (b.2) na comunicação, quando utilizada para viabilizar a prestação desse mesmo serviço.<sup>203</sup>

Diante das restritivas adotadas ao regime da não-cumulatividade, em razão da edição da Lei Complementar nº 102/2000, o Supremo Tribunal Federal na apreciação da medida cautelar na ADI nº 2.325/DF em 2004<sup>204</sup>, reconheceu que as disposições contidas na norma implicavam majoração do ICMS devido.

Das disposições constitucionais no que diz respeito à compensação, acolhe-se a lição de Carrazza:

(...) a dicção constitucional “compensando-se o que for devido (...)” confere, de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS o *direito de abatimento*, oponível, *ipso facto*, ao Poder Público no caso de este agir de modo inconstitucional, seja na instituição (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do tributo. (...) a regra aponta uma diretriz imperativa, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto, o princípio da não-cumulatividade do ICMS.<sup>205</sup>

<sup>202</sup> MOREIRA. *Op. cit.* p. 179.

<sup>203</sup> MOREIRA. *Op. cit.* p. 179.

<sup>204</sup> MOREIRA. *Op. cit.* p.179.

<sup>205</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 355.



Acrescenta, dizendo:

O citado tópico “compensado-se o que for devido em cada operação (...) ou prestação” exige seja adotado um sistema de abatimentos, ou, se preferirmos, um mecanismo de deduções.

O método da compensação é diretriz constitucional, pela qual surge um ICMS “não-cumulativo”.<sup>206</sup>

No mesmo sentido Hugo de Brito Machado afirma:

Efetiva-se a não-cumulatividade no momento da apuração do valor do imposto a ser pago. As entradas de mercadorias e os recebimentos de serviços tributados, de um lado, a ensejar *crédito*. De outro as saídas de mercadorias e as prestações de serviços tributados a ensejar *débito*. Toma-se então o total dos débitos, e dos créditos, em determinado período, subtraindo-se um do outro. O saldo devedor é o valor do imposto a ser pago naquele período. Havendo saldo credor, será este transferido para o período seguinte. Opera-se a *compensação* entre os créditos e os débitos, recolhendo-se o saldo devedor, quando for o caso, ou transferindo-se para o período seguinte o saldo credor que porventura existir.<sup>207</sup>

Desse modo, entende-se que o imposto estadual, será não-cumulativo em razão de que é assegurado constitucionalmente ao sujeito passivo da obrigação, a dedução por meio do aproveitamento de créditos ensejados nas operações ou prestações anteriores.

Neste sentido, Carrazza afirma:

A garantia constitucional do abatimento – que deflui diretamente do art. 155, § 2º, I, da CF – é que, portanto, confere ao ICMS o chamado “caráter não-cumulativo”. Esta propriedade se perde quando, sob pretextos vários (salvo os apontados no art. 155, § 2º, II, da mesma Lei Maior), é negada ao contribuinte a faculdade constitucional de realizar, *in concreto*, tal abatimento.<sup>208</sup>

Na lição de Melo e Lippo, citado por Cardoso, essa “*garantia constitucional de abatimento*”, preceituada pela Constituição Federal de 1988 que se efetiva por meio de compensações:

(...) reporta-se, de um lado, ao dever jurídico a que se submete o contribuinte, de apurar o montante do imposto a apagar mediante o confronto entre as importâncias do tributo oriundas das suas operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte e de comunicações, em certo período, com as quantias do mesmo tributo oriundas de todas as operações anteriores realizadas por produtores, industriais, comerciantes, importadores e prestadores de serviços, que forma objeto de suas aquisições nesse mesmo período, e de outro lado, a impossibilidade do sujeito ativo de opor qualquer restrição ao crédito levado a efeito pelo contribuinte.<sup>209</sup>

<sup>206</sup> *Idem.* p. 357.

<sup>207</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 75 – 76.

<sup>208</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 358.

<sup>209</sup> CARDOSO. *Op. cit.* p. 33. Apud MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. A Não-cumulatividade Tributária. São Paulo: Dialética, 1998, p. 124.

Na questão do direito de crédito e a efetiva cobrança nas operações anteriores, opera a Carta Magna que o direito de crédito não depende da cobrança *in concreto* do ICMS etapas anteriores.

Por isso, entende-se que a legislação infraconstitucional não poderá restringir a aplicação da sistemática da não-cumulatividade, sob pena de violação da norma Maior.

No magistério de Geraldo Ataliba, Carrazza destaca:

É a Constituição, meus senhores, que dá a mim, cidadão que pratica operação mercantil no Brasil, o direito de me creditar do ICM relativo a operações anteriores; não é lei nenhuma. Não é a lei complementar que dá; não é a lei ordinária do Estado, não é a doutrina: é a Constituição. Este é um direito constitucional, é um direito dado pela Constituição, é um direito público subjetivo constitucional de quem pratica operação mercantil. Portanto, a lei não pode diminuir, reduzir, retardar, anular, ignorar um direito que a Constituição deu.<sup>210</sup>

Ataliba e Giardino, acolhido por Cardoso, ressaltam que trata-se de uma diretriz constitucional imperativa:

A afirmação constitucional “abatendo-se”, na verdade, introduz um processo de abatimento, um mecanismo de dedução. Não se trata de mera recomendação, ou de simples sugestão alvitada pelo legislador constituinte – que a lei pudesse ou não acatar. Na verdade, as Constituições não têm esse cunho sugestivo. O método do abatimento é diretriz constitucional imperativa; e forma inexorável pela qual se chega a um ICM “não-cumulativo”, no sentido que a Constituição brasileira a essa expressão emprestou. Em essência, é o critério constitucional pelo qual, juridicamente, se constrói a chamada não-cumulatividade do ICM (como, isto sim, esteve nítida na mente dos juristas Ulhôa Canto e Gomes de Sousa, que a engendraram).<sup>211</sup>

Proclama-se que estamos diante de uma relação jurídica obrigacional (porque de conteúdo econômico), constitucional (porque disciplinada exhaustivamente na Constituição) e: “que se pode qualificar como financeira, em oposição a tributária, no sentido de que, embora envolvendo valores econômicos, nada tem a ver com as relações tributárias”.<sup>212</sup>

Furlan e Velloso têm o mesmo entendimento:

O legislador não tem liberdade para instituir o ICMS de forma não cumulativo. Quando a Constituição determina a implementação de uma tributação não cumulativa, como no caso do ICMS (art. 155, parágrafo 2º) o legislador está obrigado a fazê-lo, quer queira, quer não. E, ao implementá-

<sup>210</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 356.

<sup>211</sup> CARDOSO. *Op. cit.* p. 34. Apud ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM: Abatimento Constitucional; Princípio da Não-cumulatividade. Revista de Direito Tributário, v. 8, n. 29/30, p. 110-126, jul./dez. 1984, p. 115.

<sup>212</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 140. Apud ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM: Abatimento Constitucional; Princípio da Não-cumulatividade. Revista de Direito Tributário, v. 8, n. 29/30, p. 116, 118 - 122.

la, haverá de instituir um tributo efetivamente não cumulativo, que em nenhuma hipótese incida em cascata, sob pena de malferir a Lei Maior.<sup>213</sup>

Pois, tampouco, lhe é dado se esquivar do mandado constitucional mediante a criação de condições ou restrições ao creditamento:

Sempre que a Constituição impõe a atribuição de caráter não cumulativo a um dado tributo, está a vedar qualquer forma de superposição na sua incidência, dentre as quais se incluem as decorrentes de proibição de creditamento e da instituição de prazo para o aproveitamento de créditos.<sup>214</sup>

Entende-se que o legislador infraconstitucional, de forma imperativa, deverá acatar a determinação da norma Suprema, e assim, conferir ao contribuinte o direito de abatimento do imposto devido nas operações ou prestações anteriores, nos moldes da sistemática de não-cumulatividade, sem restrições de quaisquer natureza.

Inobstante a Constituição Federal de 1988, autorizar ao contribuinte o direito efetivo da compensação do imposto devido nas etapas anteriores; ainda, empresas estão sendo prejudicadas com a perda de créditos de ICMS, sob alegação do legislador infraconstitucional, por terem adquiridos de outras unidades federadas, mercadorias comercializadas com benefícios fiscais, ressalta Carrazza.<sup>215</sup>

Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi comentam:

O sistema de não-cumulatividade repousa em um princípio fundamental: o de que se deve deduzir do imposto exigível em cada operação, aquele imposto que gravou os elementos do preço (créditos financeiros).<sup>216</sup>

Segundo os autores, fica claro que são inconstitucionais as restrições ao direito de abatimento do ICMS, contidas em leis ou atos normativos infralegais:

Nem mesmo a lei complementar – fora do limitado campo adjetivo e procedimental que lhe reservou a Constituição (art. 155, § 2º, XII, 'c') – pode criar obstáculos ou de alguma maneira inovar na regulação deste direito à 'não-cumulatividade', que foi exaustivamente disciplinado pelo próprio Texto Magno. Com maior razão, deve também os aplicadores do direito, integral e absoluto respeito ao regime da não-cumulatividade do ICMS, constitucionalmente disposto.<sup>217</sup>

<sup>213</sup> FURLAN e VELLOSO. Não-cumulatividade tributária (Coordenador Hugo de Brito Machado). *Op. cit.* p. 46.

<sup>214</sup> FURLAN e VELLOSO. Não-cumulatividade tributária (Coordenador Hugo de Brito Machado). *Op. cit.* p. 46.

<sup>215</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 359.

<sup>216</sup> COÊLHO e DERZI. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 111 - 112.

<sup>217</sup> COÊLHO e DERZI. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 111 – 112.

No entendimento de Barreto a compensação consiste no “direito de abater”:

O direito subjetivo de compensação traduz-se num concreto “direito de abater”: comportamento ativo do contribuinte de proceder à dedução, liquidando – pela forma juridicamente qualificada da compensação – a sua obrigação tributária do ICMS. É o que prescreve, textualmente, o art. 155, § 2º, I, da CF, que menciona inclusive a expressão “compensando-se” com o montante do ICMS referente às operações anteriores.<sup>218</sup>

Para Carrazza, negar a compensação do imposto devido significa estimular a “guerra fiscal”:

Todavia, é igualmente certo que, tendo amparo em documentos formalmente em ordem, quem adquire mercadorias (ou contrata serviços de transporte transmunicipal ou de comunicação) em outras unidades federadas, não pode ter negado o direito ao crédito de ICMS, pela pessoa política que se julgue prejudicada. Esta, ao invés de transformar seu contribuinte em controlador da regularidade do crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria adquirida em outra unidade federada (ou fruição de serviço de transporte transmunicipal ou de comunicação, contratado em outra unidade federada), deve recorrer, nos termos do art. 102, I, “a”, da Lei Maior, ao Supremo Tribunal Federal, para, mediante ação direta de inconstitucionalidade, anular tais benefícios, que estimulam a indesejável “guerra fiscal”.<sup>219</sup>

Dessa forma, não resta dúvida que a Constituição Federal não adota qualquer posicionamento restritivo, seja de limite ou exceção ao regime da não-cumulatividade.

Nesse contexto, verifica-se que ocorrendo o fato jurídico tributável pelo ICMS, em razão das operações ou prestações é assegurado ao contribuinte o direito de abater o montante de imposto correspondente a cada uma das etapas anteriores, independentemente do recolhimento efetivo do tributo, consoante à Carta Magna de 1988, salvo se presentes as situações de isenção ou não-incidência<sup>220</sup>, conforme art. 155, § 2º, II, da CF/88.

Neste sentido, as impressões de Misabel Derzi, acolhido por Barreto:

A constituição Brasileira de 1988 não contém nenhuma exceção ao princípio da não-cumulatividade, salvo aquela já referida, concernente à isenção e não-incidência. Poderá legislação infraconstitucional, ao disciplinar o princípio da não-cumulatividade, amesquinhá-lo, restringi-lo ou reduzi-lo? Doutrina cada vez mais sólida responde negativamente, delineando-se, entre nós, o consenso de que as limitações impostas em leis complementares, convênios e regulamentos são absolutamente inconstitucionais.<sup>221</sup>

<sup>218</sup> BARRETO, Aires F. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 183.

<sup>219</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 361.

<sup>220</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 362.

<sup>221</sup> BARRETO, Aires F. *Apud* DERZI, Misabel. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 177.

De tudo, significa dizer que o princípio da não-cumulatividade do ICMS confere ao sujeito passivo da obrigação o direito público subjetivo de recolher o valor do imposto, por meio da composição crédito/débito, constantes dos documentos fiscais idôneos; independentemente da efetivação de pagamento do referido imposto devido nas operações anteriores.

Nessa linha, assinala-se, na apuração de resultado negativo, ou seja, se o montante de crédito for superior ao débito, o saldo credor deverá ser transportado para o período subsequente àquela apuração, concretizando-se em direito ao contribuinte.

Destaca-se que de acordo com o princípio da não-cumulatividade, os valores de débitos e créditos do imposto estadual é conferido a cada estabelecimento, na condição de contribuinte autônomo para esse fim.

A explicação de Hugo de Brito Machado:

Embora o sujeito passivo da obrigação tributária, a rigor, seja a pessoa jurídica, cada estabelecimento é tratado como contribuinte autônomo. Somente em face de lei estadual que estabeleça a apuração de débitos e créditos em relação ao conjunto dos estabelecimentos situados no território do Estado é que essa autonomia deixa de prevalecer. De todo modo, respondem pelo imposto todos os estabelecimentos do mesmo titular, estejam ou não no território do Estado.<sup>222</sup>

Desse modo, deduz-se que a legislação estadual poderá permitir que os créditos acumulados sejam outorgados a outras empresas do mesmo titular, estabelecidos no território estadual.

Dessa reflexão, a conclusão de Machado:

Aliás, é razoável entender-se que, mesmo sem lei estadual expressa neste sentido, tal imputação é possível em face da solidariedade existente entre esses estabelecimentos. Se o credor é o mesmo, valor dizer, se os estabelecimentos estão situados no mesmo Estado, não existe razão jurídica que possa impedir a utilização, por um estabelecimento, de crédito do imposto existente em outro. Compreensão que a esta se oponha ofende flagrantemente o princípio da não-cumulatividade.<sup>223</sup>

À luz das disposições do sistema constitucional tributário, é de clara compreensão que a não-cumulatividade do ICMS é sistemática fundamental na apuração do *quantum debeat* do tributo estadual, que se concretiza pela *compensação* do imposto devido em cada uma das operações ou prestações

---

<sup>222</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 86.

<sup>223</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 86.

anteriores, de acordo com documentos fiscais idôneos, independentemente do efetivo pagamento

Nesse passo, verifica-se a necessidade de uma análise sucinta acerca da sua aplicabilidade na interpretação da legislação infraconstitucional instituída pelo Estado de Mato Grosso.

No que tange ao Estado de Mato Grosso, a não-cumulatividade do ICMS está contemplada no artigo 24, *caput*, da Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, expressando que 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 por este ou por outro Estado.<sup>224</sup>

No Regulamento do ICMS, de acordo com o Decreto nº 1.944, de 06 de outubro de 1989, o Estado de Mato Grosso, institui também que o imposto é não-cumulativo.<sup>225</sup>

No que diz respeito às condições na aplicação da sistemática da não-cumulatividade do ICMS, para apuração do imposto estadual, a Lei nº 7.098/98, expressa no seu artigo 24, parágrafo único e artigo 25, vedações e limitações para tal. Estabelecendo que não será considerado cobrado o imposto, ainda que destacado no documento fiscal.<sup>226</sup>

No mesmo sentido, o Regulamento do ICMS estabelece critérios na aplicação da sistemática da não-cumulatividade do tributo estadual.<sup>227</sup>

<sup>224</sup>Art. 24. 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 por este ou por outro Estado.

<sup>225</sup>Art. 54. O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - é não-cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.

<sup>226</sup>Art. 24. (...)

Parágrafo único. Não será considerado cobrado o imposto, ainda que destacado no documento fiscal, quando a correspondente operação ou prestação tenha sido contemplada com subsídio, incentivo ou benefício de natureza fiscal, financeira ou creditícia, concedido em desacordo com o que dispõe o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal.

Art. 25. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado nas operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu ativo permanente, ou no recebimento do respectivo serviço de transporte interestadual e intermunicipal bem como de serviço de comunicação.

<sup>227</sup>Art. 54. (...)

§ 1º - Para os efeitos deste artigo, considera-se:

Como se vê, a legislação estadual erigiu o regime da não-cumulatividade do ICMS em consonância aos dispositivos constitucionais, dispondo que o imposto é não-cumulativo, compensando-se o valor do ICMS que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Entretanto, em ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade, o legislador infraconstitucional, estabeleceu condições e limitações acerca da aplicação da sistemática não cumulativa do tributo estadual, conforme se observa os dispositivos da Lei nº 7.098/98 e do Decreto Estadual nº 1.944/89, regulando que não será considerado cobrado o imposto, ainda que destacado no documento fiscal.

Registra-se que, a legislação ordinária estadual disciplinou o método da compensação do imposto devido em cada etapa das operações ou prestações anteriores, expressando que o imposto não será considerado cobrado, quando (...) contemplada com subsídio, incentivo ou benefício de natureza fiscal (...), de modo a inovar a regime da não-cumulatividade. Afrontando o dispositivo constitucional sob a égide da Carta Magna de 1988.

Neste sentido, Carrazza aduz:

Interpretação cuidadosa do Texto Constitucional revela-nos que o direito de crédito independe, para surgir, da efetiva cobrança do ICMS nas anteriores operações ou prestações.

Deveras, a Magna Carta nada exige neste sentido, não podendo nenhuma norma infraconstitucional criar restrições a respeito.

Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo (salvo, é claro, por motivo de isenção ou não-incidência).<sup>228</sup>

---

I - imposto devido, o resultante da aplicação da alíquota cabível sobre a base de cálculo de cada operação ou prestação sujeita à cobrança do imposto;

II - imposto anteriormente cobrado, a importância calculada nos termos do inciso anterior e destacada em documento fiscal hábil;

III - documento fiscal hábil, o que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco e esteja acompanhado, quando exigido, de comprovante do recolhimento do imposto;

IV - situação regular perante o fisco, a do contribuinte, que à data da operação ou prestação esteja inscrito na repartição fiscal competente, se encontre em atividade no local indicado e possibilite a comprovação da autenticidade dos demais dados cadastrais apontados ao fisco.

§ 2º - "O imposto não será considerado cobrado, ainda que destacado no documento fiscal, quando a correspondente operação ou prestação tenha sido contemplada com *subsídio, incentivo ou benefício de natureza fiscal, financeira ou creditícia*, concedido em desacordo com o que dispõe o artigo 155, § 2º, XII, "g" da Constituição Federal".

<sup>228</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 358.

Com efeito, o autor declara:

Os adquirentes de mercadorias (ou fruidores de serviços de transporte transmunicipal ou de comunicação) têm o direito de aproveitar por inteiro os créditos de ICMS advindos de operações (ou prestações) interestaduais, independentemente de os fornecedores estarem, ou não, sendo alvo de incentivos fiscais concedidos em consonância com o disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Carta Suprema.<sup>229</sup>

Nesta linha, corrobora Sales e Amaral:

Ao estender a hipótese de estorno de crédito de ICMS das operações anteriores quando as subseqüentes se submeterem ao incentivo fiscal da redução de base de cálculo sem que haja expressa autorização constitucional, a Lei ordinária incorre em patente ofensa ao princípio da não-cumulatividade positivado no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988.<sup>230</sup>

Como exemplo de inconstitucionalidade da legislação ordinária, Carrazza destaca a Lei nº 6.374/1989, do Estado de São Paulo, que segue comando idêntico aos dispositivos vigentes no Estado de Mato Grosso:

Inconstitucional, pois, o art. 36, § 3º, da Lei 6.374/1989, do Estado de São Paulo, que estabelece que “não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea ‘g’, da Constituição Federal.”<sup>231</sup>

E ainda, ressalta que não pode o Estado de destino glosar créditos de ICMS, por entender que, no Estado de origem, foram inconstitucionalmente concedidos, aos fornecedores das mercadorias (ou prestadores de serviços de transporte transmunicipal ou de comunicação), benefícios fiscais ou financeiros: “ademais, que descabe – tampouco compete – à Administração Fazendária declarar a inconstitucionalidade de benefícios fiscais concedidos por outras unidades da Federação”.<sup>232</sup>

Nessa linha, o autor exemplifica o método a teor dos dispositivos estaduais:

Se uma empresa mato-grossense vender uma mercadoria a uma empresa paulista, a operação interestadual será tributada, por meio de ICMS, sob uma alíquota de 12%. Estes mesmos 12% transformam-se num crédito fiscal, do qual a empresa paulista poderá apropriar-se, a fim de utilizá-lo, no momento oportuno, como “moeda de pagamento” do tributo. Admitamos, porém, que a empresa mato-grossense tenha sido favorecida por um fictício crédito presumido de 8%, concedido unilateralmente, impende dizer, sem apoio em convênio. Neste caso, a teor dos preceituados

<sup>229</sup> CARRAZZA. Op. cit. p. 359.

<sup>230</sup> SALES, Deborah e AMARAL, Felipe Silveira Gurgel do. Não-cumulatividade tributária (Coordenador Hugo de Brito Machado). Op. cit. p. 174.

<sup>231</sup> CARRAZZA. Op. cit. p. 359.

<sup>232</sup> Idem. p. 363.



(...), o contribuinte paulista poderia creditar-se de apenas 4% (porquanto este teria sido o montante efetivamente levado aos cofres públicos do Estado de Mato Grosso.<sup>233</sup>

Adiante, apresenta o exemplo seguinte:

O adquirente tem jus ao aproveitamento integral do crédito, se a nota fiscal destaca o “valor cheio” do imposto (12%); mesmo que o fornecedor da mercadoria tenha sido contemplado por benefício (no caso, um fictício crédito presumido de 8%), que não encontra respaldo em convênio interestadual.<sup>234</sup>

De fato, a Constituição Federal de 1988 não permite ao legislador infraconstitucional adotar qualquer dispositivo que vise restringir direito de compensação do crédito do ICMS, esta, “assume conotação toda própria, por servir como típico direito subjetivo de caráter potestativo”.<sup>235</sup>

Observa-se que a glosa de créditos, ou seja, tecnicamente “anulação dos créditos” relativos às operações ou prestações realizadas anteriormente, em face do princípio da não-cumulatividade do ICMS, não se sustenta, pois, de acordo com o Texto Constitucional, trata-se de dispositivo instituído pela legislação infraconstitucional eivado de inconstitucionalidade.

À luz da jurisprudência, o Superior Tribunal de Justiça exarou decisão nos autos do Recurso Especial n. 1.125.188-MT, conforme consta do aresto seguinte:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.125.188 - MT (2009/0034293-3)  
EMENTA- TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. REDUÇÃO DO DESCONTO DA ALÍQUOTA INTERESTADUAL (ICMS/ST) PELO ESTADO DE DESTINO EM FACE DE INCENTIVO FISCAL (CRÉDITO PRESUMIDO) CONCEDIDO PELO ESTADO DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 8º, § 5º, DA LC 87/96. RETENÇÃO DAS MERCADORIAS COMO FORMA DE COERÇÃO AO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO INDEVIDO. NÃO CABIMENTO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO EVIDENCIADO.

(...) Para solucionar a presente controvérsia, à luz do princípio da legalidade estrita, que é norteador à interpretação das normas de direito tributário, mostra-se imprescindível diferenciar as expressões “valor do imposto devido” e “imposto efetivamente recolhido”.

6. No caso concreto, impõe-se reconhecer que o imposto devido junto ao estado de origem corresponde à totalidade da alíquota de 12% (doze por cento), (...) . Isso porque o creditamento concedido pelo Estado de Mato Grosso do Sul pressupõe a existência de imposto devido; ou, por outro prisma, não é possível creditar-se de algo que não é devido.<sup>236</sup>

<sup>233</sup> *Idem.* p. 366.

<sup>234</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 366.

<sup>235</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 365.

<sup>236</sup> Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.125.188 – MT.

1. Recurso especial no qual se discute o percentual a ser deduzido do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços em Regime de Substituição Tributária - ICMS/ST devido ao estado de destino (Mato Grosso), na medida em que o estado de origem (Mato Grosso do Sul) concede benefício fiscal na forma de crédito presumido de 60% do valor do imposto apurado na operação de saída.

Inicialmente, observa-se que para o Tribunal de Justiça do Mato Grosso, o contribuinte do Estado de destino (Mato Grosso), estaria limitado a compensar o imposto devido, garantia constitucional, apenas o correspondente ao percentual de 4,8%, valor de ICMS efetivamente recolhido na origem, em decorrência do incentivo fiscal concedido pelo Estado de Mato Grosso do Sul.

Em seguida, percebe-se que o Estado de Mato Grosso do Sul, oferta incentivo fiscal a título de crédito presumido, equivalente a 60% do ICMS apurado na operação de saída de mercadorias; nesse caso, o Estado de Mato Grosso permitia ao contribuinte apenas a aplicação da fração correspondente ao desconto do percentual na entrada da mercadoria no Estado.

---

2. Emerge dos autos que o recorrido, Estado de Mato Grosso, apreende a mercadoria da recorrente, retendo seus caminhões na fronteira, ao fundamento de que a empresa não recolhe a diferença de ICMS/ST tal como determinado no Decreto Estadual 4.540/2004, que, segundo o consignado pela sentença, permite, apenas, que a contribuinte se credite da alíquota de 2% do valor devido na operação anterior.

3. As instâncias ordinárias reconheceram a ilegitimidade do mencionado decreto para conceder parcialmente a segurança, permitindo à impetrante que ela descontasse da operação de entrada no Estado de Mato Grosso o percentual de 4,8%, ao fundamento de que, em razão de benefício fiscal concedido pelo estado de Mato Grosso do Sul, essa é a fração efetivamente recolhida na origem.

4. (...).

5. Para solucionar a presente controvérsia, à luz do princípio da legalidade estrita, que é norteador à interpretação das normas de direito tributário, mostra-se imprescindível diferenciar as expressões "valor do imposto devido" e "imposto efetivamente recolhido".

6. No caso concreto, impõe-se reconhecer que o imposto devido junto ao estado de origem corresponde à totalidade da alíquota de 12% (doze por cento), (...) . Isso porque o creditamento concedido pelo Estado de Mato Grosso do Sul pressupõe a existência de imposto devido; ou, por outro prisma, não é possível creditar-se de algo que não é devido.

7. A hipótese de creditamento difere substancialmente dos casos de isenção ou não-incidência, pois nessas situações não há, de fato, "imposto devido".

8. Assim, constatado que o benefício fiscal concedido pelo estado de origem não altera o cálculo do imposto devido, mas, apenas, resulta em recolhimento a menor em face da concessão de crédito presumido, deve ser descontado o percentual de 12% do ICMS/ST devido ao estado destinatário. Pensar diferente resultaria, no caso concreto, na possibilidade de o estado de destino, em prejuízo ao contribuinte, apropriar-se da totalidade do incentivo fiscal concedido pelo estado de origem, tornando-o sem efeito, situação essa que conspira contra a autonomia fiscal dos entes federados, que só pode ser regulada por norma de caráter nacional.

9. A presente impetração não busca provimento mandamental de caráter normativo, mas providência judicial que lhe assegure a não apreensão de mercadoria como forma de coerção ao pagamento de diferenças de ICMS previstas em decreto estadual cuja imperatividade, inclusive, já fora afastada pelas instâncias ordinárias. Assim, mostra-se perfeitamente possível conceder a presente ordem no sentido de determinar que a autoridade coatora se abstenha de apreender as mercadorias da impetrante como instrumento de cobrança de diferenças de ICMS determinadas pelo Decreto estadual 4.540/2004, podendo proceder livremente à fiscalização e à autuação fiscal se encontradas outras irregularidades eventualmente praticadas pela contribuinte.

10. Recurso especial provido.

ACÓRDÃO - Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Senhor Ministro Relator. Os Srs. Ministros Hamilton Carvalhido, Luiz Fux e Teori Albino Zavascki votaram com o Senhor Ministro Relator. Brasília (DF), 18 de maio de 2010(Data do Julgamento) MINISTRO BENEDITO GONÇALVES Relator

Da decisão provida, seguindo o preceito constitucional, o Superior Tribunal de Justiça, por meio do relator do acórdão, o Ilustre Ministro Benedito Gonçalves, entendeu que a definição de imposto devido é imposto efetivamente recolhido, e assim, o incentivo fiscal concedido pelo Estado de Mato Grosso do Sul não altera ao cálculo do imposto devido, porém, resulta em recolhimento a menor em consequência da concessão de crédito. Conclui, dizendo que a hipótese de creditamento difere substancialmente dos casos de isenção ou não-incidência, pois nessas situações não há, de fato, imposto devido.

Nesse sentido, de acordo com as disposições consignadas na Carta Magna de 1988, que autoriza o contribuinte o direito de compensação, independe de qualquer normatização da Fazenda Pública, para que subjetivamente usufrua o direito de abater o montante devido nas operações ou prestações anteriores, em consonância ao Texto Supremo e decisões jurisprudências.

No entendimento de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo: “as normas infraconstitucionais somente serão válidas, e portanto aptas a impor a conduta devida pelas pessoas (físicas ou jurídicas), se conformarem com as normas constitucionais”.<sup>237</sup>

E reforça:

No ato de disciplinar não pode o legislador complementar determinar, ou especificar, os bens, produtos, mercadorias e serviços que permitem (ou não) o crédito do imposto; nem também fracionar esse direito a período de tempo ou utilização. O legislador infraconstitucional não é dono do ICMS, pois deve obediência às diretrizes e aos superiores princípios, não podendo subverter a ordem jurídica e os postulados econômicos.<sup>238</sup>

Nas palavras de Ataliba e Giardino, na ideia de Cardoso, a não-cumulatividade do ICMS tem como natureza a garantia constitucional de abatimento ou direito constitucional reservado ao contribuinte do ICM; direito público subjetivo de nível constitucional, oponível ao Estado pelo contribuinte do imposto estadual.<sup>239</sup>

No mesmo sentido, a lição de Cintra:

(...) desde que haja a incidência do imposto surge para o contribuinte o direito de abatimento imediato e integral do correlativo *quantum*, quer dizer, operações e prestações tributadas geram créditos de ICMS para fins de dedução do imposto incidente nas operações e prestações seguintes,

<sup>237</sup> MELO e LIPPO. *Op. cit.* p. 135.

<sup>238</sup> MELO, José Eduardo Soares de. O princípio da não-cumulatividade (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 205.

<sup>239</sup> CARDOSO. *Op. cit.* p. 33. Apud ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM: Abatimento Constitucional; Princípio da Não-cumulatividade. Revista de Direito Tributário, v. 8, n. 29/30, p. 110-126, jul./dez. 1984, p. 116.

independentemente da origem ou da identidade entre o tipo de mercadoria ou serviço objeto de entrada e saída posterior, valendo o regime “imposto contra imposto”.<sup>240</sup>

Para consolidar, Carrazza expressa com precisão a garantia constitucional:

A Lei Suprema, como vimos, atribui uma garantia inexorável ao contribuinte do ICMS; a garantia de fruir da não-cumulatividade sem outras reservas ou condições além das expressamente contempladas nos mencionados incisos I e II do § 2º do art. 155 da CF.<sup>241</sup>

De todo o exposto, tem-se, então, que, o princípio da não-cumulatividade do ICMS, consagrado pela Constituição Federal de 1988, trata-se de um direito fundamental do contribuinte que lhe é assegurado pela Lei Suprema, portanto, “não pode ter seu alcance diminuído ou anulado por normas infraconstitucionais, nem, muito menos, pelo labor exergético”.<sup>242</sup>

Daí se conclui que, quaisquer restrições em relação ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS só podem ser instituídas pela Lei Maior, do contrário, a norma infraconstitucional estará eivada de inconstitucionalidade.

---

<sup>240</sup> CINTRA, Carlos César Sousa. Não-cumulatividade tributária (Coordenador Hugo de Brito Machado). *Op. cit.* p. 127.

<sup>241</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 400.

<sup>242</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 401 – 402.

## CONCLUSÃO

Consoante esse estudo sucinto acerca da inobservância do princípio constitucional da não-cumulatividade tributária do IPI e do ICMS em face à legislação infraconstitucional, com destaque a norma infralegal instituída pelo Estado de Mato Grosso, no que se refere ao tributo estadual, especialmente quanto à aplicação da sistemática não cumulativa, podemos apresentar as seguintes reflexões:

1. Os princípios jurídico-constitucionais consagrados pela Constituição Federal de 1988 enquanto diretriz do sistema tributário nacional se constitui em balizamento central e permanente de todo o ordenamento jurídico, e dada a sua natureza imperativa, têm a função de informar e nortear o fundamento das normas constitucionais e infraconstitucionais na interpretação sistemática dessas, visando o seu conteúdo e alcance, e, assim, a efetiva segurança jurídica;
2. O princípio constitucional da não-cumulatividade tributária, especialmente para o IPI e o ICMS, está plasmado na Constituição Federal como um direito fundamental do contribuinte que consiste na imposição da técnica não cumulativa, onde o tributo não-cumulativo é aquele que em cada fase realizada deverá considerar o custo tributário, de modo a reger a apuração do imposto devido, refutando a cobrança em efeito “cascata” e consequentemente o reflexo do ônus tributário;
3. A aplicabilidade da não-cumulatividade tributária conferida ao IPI e ao ICMS, enquanto regra constitucional, não se trata de simples orientação da Lei Suprema, mas de norma cogente que não permite ao legislador infraconstitucional modificar, ampliar ou reduzir o seu alcance e conteúdo. Desse modo, segundo a doutrina tributária e a jurisprudência entende-se que a aplicabilidade da não-cumulatividade se encontra legalmente consubstanciada à eficácia plena e imediata. Pois, o princípio da não-cumulatividade é determinação constitucional, obrigatório, cogente e deve realizar-se imperativamente;

4. No que tange ao aspecto material do IPI nos termos do art. 153, seu parágrafo 3º do Texto Constitucional é considerado tributo seletivo em decorrência da essencialidade do produto e não-cumulativo, dispondo ainda que, é de competência exclusiva da União instituir o imposto sobre produto industrializado. O Decreto Federal nº 7.212, de 15 de junho de 2010, regula a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do referido tributo. No que se refere a obrigação como fato gerador, é questionável a incidência tributária ensejada nas operações de importação pela doutrina e jurisprudência, apesar da previsão pela legislação infraconstitucional;
5. A não-cumulatividade do IPI é positivada pela Constituição Federal de 1988, sem qualquer vedação ou restrição ao princípio constitucional, desse modo, assegurando ao sujeito passivo da obrigação o direito de compensar o imposto cobrado na etapa anterior. Assim, pode-se afirmar que a Carta Magna de 1988 não só consagra a não-cumulatividade do IPI, como também determina como essa técnica deve ser aplicada;
6. Quanto ao aspecto material do ICMS, trata-se de um tributo de competência tributária estadual e distrital, que pode ser instituído por meio de legislação ordinária, conforme dispõe o texto da Carta Magna de 1988. Sob a égide da Constituição Federal de 1988, foram conjugadas todas as hipóteses de incidências tributárias em um único imposto (ICMS). Em 13 de setembro de 1996, foi instituída no arcabouço tributário a Lei Complementar nº 87, que teve como finalidade a desoneração do tributo estadual incidente sobre quaisquer operações de exportação. A edição da norma complementar não implicou em alterações das hipóteses de incidências tributárias. No que diz respeito à alíquota do ICMS, é de competência do legislador infraconstitucional fixá-las, mas, é do Senado Federal a competência para estabelecer os limites;
7. Ainda, em relação a Lei Complementar, registra-se que falece competência para contrapor aos dispositivos constitucionais, pois é

inválida qualquer norma infraconstitucional que infrinja o que está estabelecido pela Lei Maior;

8. Por força da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade é uma das principais características do ICMS, que integra a regra-matriz do tributo estadual, e dispõe que o imposto será não-cumulativo, assegurando ao contribuinte o direito de compensar o valor cobrado nas operações anteriores, independentemente do recolhimento efetivo do tributo, salvo as operações concernentes à isenção e não-incidência. Mas, ainda, em relação à compensação do imposto, de acordo com a Constituição Federal, caberia à Lei Complementar disciplinar tal instituto, sem inovar, alterar ou reduzir a sistemática não cumulativa;
9. Dessa disposição constitucional, conclui-se que a legislação infraconstitucional não poderá restringir a aplicação da técnica da não-cumulatividade, sob pena de violação da Lei Maior.
10. No Estado de Mato Grosso, a não-cumulatividade do ICMS está disciplinado pela Lei nº 7.098/98 e Decreto nº 1.944/89, onde o legislador infraconstitucional estabelece condições e limitações para a aplicação da sistemática não-cumulativa no que diz respeito ao imposto cobrado e os créditos destacado no documento fiscal, de modo a inovar o regime constitucional do princípio da não-cumulatividade tributária. É cediço que não é permitido ao legislador infraconstitucional glosar créditos de ICMS, sem que exista expressa autorização constitucional, assim, sendo, a Lei ordinária incorre em patente ofensa ao princípio da não-cumulatividade. Tal conclusão restou confirmada em exaço da Corte Superior de Justiça;
11. À luz da Constituição Federal, da doutrina tributária e da jurisprudência do STJ, não é conferido ao legislador infraconstitucional adotar qualquer dispositivo que vise restringir direito de compensação do crédito do ICMS, pois, qualquer dispositivo instituído pela legislação

infraconstitucional, não se sustenta, restará eivado de inconstitucionalidade;

12. Ante todo o exposto, conclui-se que o comando da não-cumulatividade tributária do IPI e do ICMS, trata-se de princípio, e como tal, um direito assegurado constitucionalmente ao contribuinte, que não pode ter seu conteúdo e alcance reduzido ou limitado, tampouco anulado por normas infraconstitucionais, caso contrário, além de ofensa ao princípio constitucional e os reflexos da insegurança jurídica, estará eivada de inconstitucionalidade a legislação ordinária.

Por fim, não obstante as reflexões apresentadas se faz essencial um estudo mais aprofundado, dada a relevância da matéria, especialmente no que tange a observância na aplicação efetiva e plena do princípio da não-cumulatividade do ICMS em consonância ao que dispõe a Constituição Federal de 1988.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRÃO, Carlos Henrique. **Não-cumulatividade tributária** (Coordenador Hugo de Brito Machado). São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3ª. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARRETO, Aires F. **O princípio da não-cumulatividade** (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 183.

BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 1ª. São Paulo: Saraiva, 1996.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 22ª. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARDOSO, Anderson Trautmann. **Não Cumulatividade do ICMS: dimensão normativa e eficácia**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASSONE, Vitorio. **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. DERZI, Misabel Abreu Machado. **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

COSTA, Alcides Jorge. **ICMS: na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

GOLDSCHIMIDT, Fábio Brun. **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

HERNANDEZ, Fernanda Guimarães. **O princípio da não-cumulatividade** (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004.

ICHIHARA, Yoshiaki. **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2ª. Vol. I. São Paulo: Atlas, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. **O princípio da não-cumulatividade tributária/Limites constitucionais face à legislação ordinária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MELO, José Soares de. LIPPO, Luiz Francisco. **A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 3ª. São Paulo: Dialética, 2008.

MICHAELIS. **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php>. acesso em 08 de 03 de 2012.

MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**. São Paulo: Noeses, 2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 30ª. São Paulo: Malheiros, 2008.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. **O princípio da não-cumulatividade** (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 242.

FILHO, Oswaldo Othon Pontes de Saraiva. **O princípio da não-cumulatividade** (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 478.

\_\_\_\_\_ <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/3545-3539-1-PB.htm>>. Acesso em: 15 de 04 de 2012.

\_\_\_\_\_ <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1988/CV066\\_88.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1988/CV066_88.htm)>. Acesso em 16 de 04 de 2012.