

Rob. Otton S4

38/94

1

TRIBUTÁRIO, CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO

O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS*

1
7522 O princípio da não-cumulatividade vem expresso no artigo 155, § 2º, incisos I e II, letras "a" e "b" da Constituição Federal, tendo o seguinte discurso:

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

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

II. a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;
..." (grifos meus).

Sobre a matéria, vem a doutrina e a jurisprudência se debruçando desde que a E. C. nº 16/65, o CTN e a Constituição de 1967 conformaram-na para o ICM, hoje ICMS⁽¹⁾.

Tive, inclusive, a oportunidade de coordenar Simpósio Nacional de Direito Tributário, em 1978, assim como livro exclusivamente dedicado ao Fato gerador do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e o princípio da não-cumulatividade, já tendo a respeito do tema, tratando-o em inúmeros livros, estudos e pareceres, o mesmo fazendo eminentes tributaristas pátrios⁽²⁾.

Algumas das teses defendidas por mim foram inclusive hospedadas pelo S.T.F como aquela, nesta matéria, de que o diferimento do ICMS não constitui diferimento de pagamento, mas do próprio fato gerador da obrigação tributária, tese esta exposta em parecer para o Governo do Estado de São Paulo e nestes termos recebida pela Suprema Corte:

"A prevalecer a tese contrária seria isenção, e não é, como salientou (p. 257): 'Mas não é o que acontece com respeito ao simples diferimento, onde a obrigação tributária surge logo, ao realizar-se a operação de circulação de mercadoria, não isenta nem (muito menos) imune. O que não se perfaz de imediato é sua exigibilidade, postergada para o futuro, fato que implica a substituição do sujeito passivo.

Não pode, assim, o diferimento originar o pretense direito ao crédito do ICM, *porque isso equivaleria a identificá-lo como isenção, que não é.*

Em suma: pela própria natureza do instituto em análise, o fornecedor da matéria-prima não recolhe o ICM, à saída desta; o adquirente, que pelo mesmo se faz responsável, também não o recolhe à entrada da mercadoria; somente o fará à saída do produto final, não me parece que se lhe deva reconhecer a possibilidade de um crédito por quantia que o Estado não recebeu.

Nessa conclusão, inexistente ofensa ao princípio da não-cumulatividade, pois, não havendo recolhimento anterior não há acúmulo.'

8. Não há, contudo, renovar deste debate, reiteradamente travado na Corte, hoje pacificado, na orientação indiscrepante que se firmou.

E isto convém às relações jurídicas, que requerem estabilidade.

É verdade que alguns Tribunais persistem, em alguns julgados, na linha diversa, tanto mais quanto a própria doutrina ainda se não acomodou.

Mas, vezes já se têm levantado na diretriz adotada pela Corte. É exemplo disso, recente parecer do prof. Ives Gandra da Silva Martins, que acolhendo como 'correta, jurídica e constitucional' a interpretação desta Corte, analisa-lhe os pressupostos, rebatendo as objeções que contra ela se têm posto, em artigos e pareceres, para colocar nos devidos termos o alcance do princípio da não-cumulatividade estabelecido na Constituição (Ministro Oscar Corrêa, R.E. 98.568/SP, D.O. 7/10/83, Ementário 1.311-4)⁽³⁾.

Na ocasião, pretendia-se outorgar, no diferimento, um crédito de ICM, sob a alegação de que nascia a obrigação tributária, mas não o crédito tributário (não confundir com crédito escritural), com o que o lançamento contábil do crédito, de um lado, anulava o débito de outro. Pretendia-se dar ao "diferimento" o mesmo tratamento da "isenção" que, até o advento da E.C. nº 23/83, gerava direito a crédito escritural.

Não por vanglória, mas exclusivamente para demonstrar a relevância da temática e daquela decisão, é que a trouxe do passado, pois por ela o S.T.F. conformou, de vez, o perfil jurídico da não-cumulatividade no direito pátrio para efeitos do ICM e do atual ICMS. É que o S. T. F. distingue a isenção do diferimento e reconhece que a isenção é uma dispensa legal de pagamento do tributo e que, apesar de implicar a exclusão do crédito tributário, não implica o não-nascimento da obrigação tributária de acordo com o CTN, artigo 175, assim redigido:

"Excluem o crédito tributário: I. a isenção; II. a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequentes"⁽⁴⁾.

Em outras palavras, sendo o princípio da não-cumulatividade princípio pelo qual a carga tributária anterior não onera as posteriores até a circulação do produto ou serviço final, sempre que nasce a obrigação tributária anterior é esta dedutível nas operações posteriores, gerando, por decorrência, apesar de excluído o "crédito tributário" a favor da Fazenda (artigos 139 e 142 do CTN), o crédito escritural a favor do sujeito passivo da obrigação tributária⁽⁵⁾.

Apenas após a E.C. nº 23/83, é que tal tratamento jurisprudencial deixou de existir por expressa vedação constitucional, pois que criou exceção para as "isenções" e "não-incidências", com o que, nestas hipóteses da lei suprema, o ICM tornou-se um tributo cumulativo.

E a atual Constituição consagrou esse tipo de cumulatividade ao impor, nos incisos I e II, letras "a" e "b", tal exceção. São, todavia, *as únicas exceções admitidas ao princípio*, em nível constitucional, nenhuma outra podendo ser aberta por legislação inferior, risco de a "técnica não-cumulativa" poder desaparecer por força dos permanentes *déficits* públicos do Erário e da incapacidade política dos legisladores ordinários de equilibrarem os orçamentos pela coluna correta do corte de despesas⁽⁶⁾.

Assim sendo, é hoje pacífico na doutrina que as únicas exceções ao princípio da não-cumulatividade

devem estar na Constituição, sendo a isenção típica forma de incidência cumulativa, pois apesar de nela nascer a obrigação tributária, esta não é compensável na operação posterior. A não-incidência anterior, em verdade, não geraria direito a crédito, porque o que não incide não existe e o que não existe não gera obrigação tributária e obrigação tributária inexistente não poderia, à evidência, gerar qualquer direito a crédito escritural. A inadequação do discurso constitucional só pode ser atribuída ao receio dos Poderes Constituídos, com competência impositiva para o ICMS, de terem interpretação contrária, nada obstante as decisões do S.T.F., com o que pressionaram o Congresso Nacional a estender a "cumulatividade" à "não-incidência". Apesar de desnecessária a pretendida "segurança jurídica" para afastamento de qualquer veleidade exegética sobre o discurso incorreto, afetou-se, por decorrência, a melhor técnica legislativa⁽⁷⁾.

O princípio da não-cumulatividade no Brasil não se confunde com o princípio do valor agregado, embora haja pontos comuns e referenciais. A própria Constituição o define como aquele que impõe a compensação do tributo pago nas operações anteriores com aquele a ser pago nas operações posteriores, sendo, portanto, um sistema de compensação na linha de *tax on tax* e não de *basis on basis*. Fora as expressas exceções constitucionais, nenhuma mais é admitida⁽⁸⁾.

Desta forma, se obteve o Estado, em operações posteriores, a totalidade do tributo devido, não poderá exigir das operações anteriores tributo que já foi recolhido, risco de elevar o nível da carga tributária, sem lei que autorize tal elevação. Se, tendo, o Estado, recebido o tributo nas operações posteriores, pretender receber de novo aquela parcela já paga, terá ferido o princípio da legalidade e exposto seus agentes fiscais à responsabilização civil imprescritível, nos termos do artigo 37, §§ 5º e 6º, da Constituição Federal⁽⁹⁾.

Com efeito, se o artigo 150, inciso I, da C.F. conforma o princípio da estrita legalidade, à evidência, não pode exigir, a Fazenda, o que já cobrou, sem aumentar o nível da carga tributária sem lei de autorização.

Mesmo admitindo-se que tenha o Fisco o direito de receber, tempestivamente, o tributo, não pode exigir o que já recebeu, cabendo-lhe, no máximo, aplicar, se prejuízo houve no pagamento a destempo, cobrar multa moratória e juros. Nada mais.

Tais critérios, que são aqueles expostos na Constituição Federal, Lei Complementar ou ordinária, não podem ser alterados, razão pela qual todo o auto de infração que ferir o princípio da não-cumulatividade, assim como o princípio da legalidade, seja por criar "cumulatividade" inexistente na lei suprema, seja por criar hipótese de incidência em nível de imposição

não constante de lei, é de manifesta ilegalidade, não podendo prosperar ⁽¹⁰⁾.

Mais do que isto, se houver consciência de que o tributo já foi pago, os agentes fiscais ficarão sujeitos, no momento em que a Fazenda for condenada, em juízo pela sucumbência, a ressarcir-la por força do já citado § 6º do artigo 37 ⁽¹¹⁾.

Como se percebe, não pode a sociedade, pelo Estado representada, ser prejudicada pelos erros de seus agentes, razão pela qual devem estes responder por tais prejuízos, nos termos da Constituição.

Como o § 5º torna imprescritível tal responsabilidade, os erros praticados pelos agentes fiscais que gerarem prejuízos irão persegui-los, em nível de responsabilidade, até o final de suas vidas, por força do retrocitado dispositivo ⁽¹²⁾.

Tais aspectos elementares sobre o ICMS e a técnica não-cumulativa decorrem da necessidade de se alertar as autoridades fiscais de todos os Estados de que não podem autuar empresas que deixarem de recolher o tributo nas operações anteriores sempre que já receberam tal tributo nas operações posteriores, cabendo-lhes no máximo o direito às penalidades. Se, todavia, o recolhimento posterior foi insuficiente, por força de crédito do tributo não pago na operação anterior, nesta hipótese o ICMS é devido nesta e cabe a cobrança da parte creditada e não recebida, mas exclusivamente de quem não recolheu, mas nunca daquelas que dele se creditaram.

Notas

- (1) O saudoso professor Gaetano Paciello lembra que: "Trata-se, em relação ao ICM, apenas de um tributo fundado no princípio da não-cumulatividade, que é alcançado abatendo-se em cada operação o montante do imposto cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado (art. 23, II, CF; DL, 406, art. 3º). A lei não exige que haja valor acrescido, mas apenas que se deduza o imposto pago nas operações anteriores, isto é, o imposto incide em todas as operações, haja ou não valor acrescido. Quando não houver valor acrescido e a alíquota ou a base de cálculo da operação forem iguais às da operação anterior, não haverá imposto a recolher, pois o imposto a deduzir é de valor igual ao imposto devido na saída. Se, ao contrário, a alíquota ou a base de cálculo da operação anterior forem inferiores à da operação atual, ou aquela operação for dispensada do tributo, haverá imposto a recolher, ainda que não haja valor acrescido" (Caderno de Pesquisas Tributárias, volume 3, ed. CEEU/ed. Res. Trib., 1991, p. 194).
- (2) O Caderno nº 3 de Pesquisas Tributárias, sob o título de "O fato gerador do ICM" teve a participação dos seguintes juristas: Ari Kardec de Melo, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Gaetano Paciello, Gaze Assem Tufaile, Hamilton Dias de Souza, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Graça Wagner, Paulo de Barros Carvalho, Ylves José de Miranda Guimarães, Yoshiaki Ichihara e Zelmo Denari.
- (3) Direito Tributário Interpretado, edições Cejup, 1985, p. 77.
- (4) Walter Barbosa Corrêa preleciona: "Importante questão doutrinária dividia a doutrina, antes da publicação

do CTN, no sentido de saber se a isenção extinguiu a obrigação (e conseqüentemente o respectivo crédito) ou excluía apenas o crédito. RUBENS GOMES DE SOUSA, em Parecer publicado na Revista de Direito Administrativo nº 92, pág. 376, dá pormenorizada notícia daquela divergência, colocando-se entre os defensores da extinção do crédito, orientação que em nossa opinião foi acolhida pelo CTN. E sem embargo disso, aquele autor, expressamente, afirma que o CTN não tomou partido da controvérsia, o que não nos parece correto, visto como o CTN - sem aludir a qualquer efeito ou conseqüência da isenção sobre a obrigação tributária - versa a figura tributária como exclusão do crédito tributário.

Assim, não obstante a isenção acarrete, na prática, e em nosso entender, a anulação ou esvaziamento, total ou parcial, da obrigação tributária, a doutrina acolhida pelo CTN, apenas cuidou da isenção como excludente do crédito, resultando dessa técnica que a obrigação tributária, cujo crédito ficou excluído, se mantém íntegra" (grifos meus) (Direito Tributário 4, José Bushatsky Editor, 1976, p. 202/203).

- (5) Os artigos 139 e 142 do CTN têm a seguinte dicção: "Art. 139 - O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta."; "Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."
- (6) Escrevi: "A letra 'a' torna o ICMS para esta hipótese um imposto cumulativo. Com efeito, nascendo a obrigação tributária nas isenções, à evidência, a não permissão de compensação do imposto incidente sobre as operações anteriores daquelas posteriores ou sobre a prestação de serviços torna o imposto cumulativo. Retrocede o sistema, voltando aos mecanismos das incidências plurifásicas anteriores à Emenda Constitucional nº 18/65. É do conhecimento geral que há três formas clássicas de incidência. A multifásica, a monofásica e a não-cumulativa. São técnicas de arrecadação e, por esta razão, não compõem o fato gerador das obrigações tributárias. Excluir as isenções do princípio da não-cumulatividade é, portanto, tornar para esta hipótese o ICMS um imposto cumulativo, salvo disposição em contrário de legislação ordinária. Há a considerar ainda que o retrocesso no tratamento da matéria não ocorreu com a nova Constituição, mas vem da Emenda Constitucional nº 23/83, quando se cuidou, pela primeira vez, de retorno à cumulatividade. Observe-se que a declaração de que a não-incidência não gera direito a crédito é demonstração de profundo desconhecimento do constituinte da lógica jurídica, visto que o que não existe - e a não-incidência é uma hipótese de não-existência de fato gerador - não pode gerar qualquer direito a crédito ou compensação. E nem se diga que o constituinte pretendeu criar uma 'ficção legal' para vedar, por inteiro, subsídios ou créditos artificiais a favor do contribuinte, posto que, ao admitir exceções à legislação ordinária, evidentemente admitiu que o legislador ordinário criasse as ficções que não se permitiu" (Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, tomo I, ed. Saraiva, 1990, p. 405/407).

- (7) Yoshiaki Ichihara acentua: "Colocou-se uma regra para afastar a questão do direito de crédito de operações isentas ou no caso de não-incidência, ressaltando-se que sobre esta questão houve muita discussão e controvérsia, sob alegação de que a não-permissão do crédito da operação isenta anula a isenção anterior ou quebra o princípio da não-cumulatividade. Sobre esta questão diz o artigo 155, § 2º, item II, 'a' e 'b', que, salvo legislação determinando em contrário, no caso de isenção ou não-incidência da operação anterior, não poderá ser creditado o ICMS, como se devido fosse e para compensar com o montante devido nas operações ou prestações seguintes. No caso de operação isenta ou não-incidência, se houve crédito do ICMS destacado e devido na operação anterior, deverá ser estornado" (Direito Tributário na nova Constituição, ed. Atlas, 1989, p. 141/142).
- (8) José Carlos de Souza Costa Neves ensina: "Com relação aos impostos não-cumulativos, três formas de cálculo do imposto a recolher são conhecidas: o sistema 'base sobre base', o sistema 'imposto sobre imposto' e o sistema que toma o valor acrescido em dada operação (lucro líquido + depreciações + despesas etc.) e sobre este aplica a alíquota. O sistema 'base sobre base' e o 'imposto sobre imposto' não se equivalem, porque no sistema 'imposto sobre imposto' qualquer variação de alíquota, ou a concessão de isenções, em etapa intermediária do processo de circulação da mercadoria, irá provocar maior arrecadação final para o Erário, com repercussão, para maior, no valor da operação de venda para consumidor final, em decorrência do chamado 'efeito de recuperação'.
- Tal efeito somente não se manifesta se a variação de alíquota ou a concessão de isenção recair sobre a primeira operação (ou primeiras, sucessivas) do ciclo, ou sobre a última (ou últimas, também sucessivas). No sistema 'base sobre base', isto não ocorre. Qualquer redução de alíquota ou favor fiscal, em qualquer fase do ciclo, beneficia o consumidor final.
- Este último sistema, entretanto, não é utilizado pelas dificuldades encontradas para determinar-se, a cada momento de incidência, o valor acrescido, que é, em essência, a base de cálculo.
- O sistema mais utilizado, já se vê, é o do 'imposto sobre imposto', adotado no Brasil, com algumas modificações, que nos permitem afirmar que o nosso sistema de cálculo do montante do tributo devido é de uma terceira espécie: de apuração periódica" (Comentários ao Código Tributário Nacional, volume 5, ed. IBET/ed. Res. Tributária, 1979, p. 239).
- (9) No artigo 37, §§ 5º e 6º têm a seguinte dicção:
- "§ 5º - A lei estabelecerá os prazos de prescrição para ilícitos praticados por qualquer agente, servidor ou não, que causem prejuízos ao erário, *ressalvadas as respectivas ações de ressarcimento.*
- § 6º - As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa", tendo sobre eles Hely Lopes Meirelles escrito: "A Constituição atual usou acertadamente o vocábulo agente, no sentido genérico de servidor público, abrangendo, para fins de responsabilidade civil, todas as pessoas incumbidas da realização de algum serviço público, em caráter permanente ou transitório. O essencial é que o agente da Administração haja praticado o ato ou a omissão administrativa no exercício de suas atribuições ou a pretexto de exercê-las. Para a vítima é indiferente o título pelo qual o causador direto do dano esteja vincu-
- lado à Administração; o necessário é que se encontre a serviço do Poder Público, embora atue fora ou além de sua competência administrativa" (grifos meus) (Direito Administrativo Brasileiro, 15ª ed., ed. Rev. dos Tribunais, 1990, p. 551).
- (10) Hugo de Brito Machado explica: "Já nos referimos ao princípio da legalidade no início deste Curso, ao tratarmos dos 'Princípios Jurídicos da Tributação' (Capítulo II, 5.1). A ele voltamos, aqui, a propósito da análise do art. 97 do Código Tributário Nacional.
- Recorde-se que o princípio da legalidade é, no plano do Direito Constitucional, o princípio pelo qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei. No Direito Tributário tem-se uma especificação desse princípio, que se costuma chamar princípio da legalidade tributária, significando que nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei.
- Segundo o art. 97 do CTN, somente a lei pode estabelecer:
- a) a instituição de tributos, ou a sua extinção; b) a majoração de tributos ou sua redução, com as ressalvas que indica; c) a definição do fato gerador da obrigação principal e do seu sujeito passivo; d) a fixação da alíquota do tributo e de sua base de cálculo, com as ressalvas que menciona; e) a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; f) as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou dispensa ou redução de penalidades.
- Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importa em torná-lo mais oneroso (art. 97, § 1º), mas não a simples atualização monetária (art. 97, § 2º)" (Curso de Direito Tributário, 5ª ed., ed. Forense, 1992, p. 39/40).
- (11) Caio Mário da Silva Pereira ensina: "E a Constituição Federal assenta que as pessoas jurídicas de direito público responderão pelos danos que seus funcionários, nessa qualidade, causarem a terceiros, cabendo ação regressiva contra o funcionário responsável, nos casos de culpa ou dolo (Emenda Constitucional nº 1, de 1969, art. 107 e seu parágrafo único; Constituição Federal de 5 de outubro de 1988, art. 37, nº XXI, § 6º), segundo o qual a teoria do risco integral compreende as pessoas jurídicas de direito público, bem como as de direito privado prestadoras de serviços públicos.
- É pacífico, e já requer maior explanação, que os vocábulos 'representantes' e 'funcionários' não são usados em acepção estrita, porém ampla, naquele sentido acima assentado, de quem no momento exercia uma atribuição ligada à sua atividade ou à sua função.
- É de se entender, igualmente, que no vocábulo 'estado' compreende-se as pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos" (Responsabilidade Civil, 2ª ed., ed. Forense, 1990, p. 139).
- (12) Manoel Gonçalves Ferreira Filho esclarece: "Parecem deduzir-se duas regras deste texto mal redigido. Uma, concernente à sanção pelo ilícito; outra, à reparação do prejuízo. Quanto ao primeiro aspecto, a norma 'chove no molhado': prevê que a lei fixe os respectivos prazos prescricionais. *Quanto ao segundo, estabelece-se de forma tangente a imprescritibilidade das ações visando ao ressarcimento dos prejuízos causados*" (grifos meus) (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, volume 1, ed. Saraiva, 1990, p. 260).

* Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional.