

SACHA CALMON, Navarro Coelho. *Manual de direito tributário*. 1. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000.

SALOMÃO FILHO, Calixto. *Direito concorrencial: as estruturas*. 1. ed., São Paulo: Malheiros, 1998.

VAZ, José Otávio de Vianna. Aspectos da “mergermania” e dos megablocos e seus efeitos na Economia dos países em desenvolvimento. *Separata da Revista de informação Legislativa*, Senado Federal, ano 29, n.116, 1992.

VILLEGRAS CAYÓN, Jaime. *Monopólio y competencia*. Las leyes antitrust de los Estados Unidos base de la libertad económica. Editorial – Libreria Jurídica Villegas. Madrid. 1970.

VAZ, Isabel. *Direito econômico da concorrência*. 1. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1993.

O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS

Rochelle Costa Cardoso

Sumário

1. Breve histórico.
- 1.1 Tributação sobre o consumo.
2. Não-cumulatividade – princípio constitucional.
3. As vantagens de um imposto não-cumulativo.
4. Contribuinte de iure e contribuinte de fato.
5. A não-cumulatividade e os sistemas para operá-la.
6. Exceções ao princípio da não-cumulatividade.
7. Conclusão.
8. Referências bibliográficas.

1 BREVE HISTÓRICO

Em 1965 foi implementada a reforma tributária pela União com a Emenda Constitucional n. 18. A nova distribuição de competências revelou preocupação com a repercussão econômica dos tributos, abandonando o critério de discriminação destes por sua roupagem jurídica, mas economicamente idênticos, ou de fato gerador não bem definido.

Os impostos foram divididos em quatro grupos: impostos sobre o comércio exterior; impostos sobre o patrimônio e a renda; impostos sobre a produção e a circulação, e impostos especiais. Além desses, os tributos ainda contavam com impostos extraordinários, taxas e contribuições de melhoria.

Dentre os principais objetivos da reforma tributária estava o de aumentar as receitas para os cofres públicos; transformar o sistema tributário em um instrumento capaz de promover o desenvolvimento do País; tornar o sistema progressivo, e por consequência mais justo; aprimorar a arrecadação e transferir para a esfera de competência da União a cobrança da maioria dos tributos, de forma a proporcionar sua manipulação de acordo com as metas nacionais.

1.1 Tributação sobre consumo

Apesar da denominação jurídica, os impostos sobre produção e circulação repercutem, do ponto de vista econômico, no consumo, não objetivando onerar a produção ou o comércio. A reforma, ao transformar o Imposto sobre Vendas e consignações (IVC) em Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), de caráter não-cumulativo, apesar da incidência múltipla, tratou de garantir que se creditasse, em cada fase de incidência, o imposto suportado e, ao mesmo tempo, a transferência ao adquirente do tributo que se desse adiantar aos cofres públicos. Diante disso, as alíquotas desse tributo se elevaram substancialmente, para ressarcir os Estados da perda de receita. Quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), sua não-cumulatividade também foi estabelecida em nível constitucional por meio da Emenda n. 18.

Os tributos que repercutem economicamente sobre o consumo foram divididos entre os três entes tributantes, de maneira que ficou sob a competência da União o IPI; sob a competência dos Estados-Membros o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) e, na esfera de competência municipal, o Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza.

O ICM, em substituição ao IVC, veio corrigir certos inconvenientes, como a verticalização das empresas, de maneira a evitar sucessivas operações tributadas com o IVC, que, sendo cumulativo, quanto maior fosse o número de operações maior ônus gerava. O IVC também não gerava carga uniforme aos consumidores, e, além disso, tornava impossível uma desoneração completa dos produtos exportados.

A reforma teve como modelo os impostos europeus sobre valores agregados, incidentes sobre bens e serviços, os chamados IVAs, TVAs ou VAT (*imposto sobre valor agregado, impuesto sobre el valor añadido, taxe sur la valeur ajoutée, value added tax*). Entretanto, consideradas as peculiaridades do Estado brasileiro, esse imposto foi instituído com adaptações. A reforma, no campo de distribuições de competência tributárias na federação brasileira, dividiu, no que tange à tributação com repercussão sobre o consumo, a competência tributária entre os três entes da Federação. O ICM ficou na esfera de competência estadual, apesar de seu caráter nacional, pois que seus efeitos repercutem sobre todo o território. Sobre a adoção do imposto com características diversas das características do IVA europeu, explica o Prof. Sacha Calmon:

“O ICM, por ser, na genealogia dos IVAs, um imposto nacional que difunde os seus efeitos pelo território inteiro do País, em razão, principalmente, do seu caráter não-cumulativo, viu-se – o imposto deveria ser da União – na contingência de ser retalhado em termos de competência impositiva entre os diversos Estados-Membros da Federação, o que antecipou sérias dificuldades no manejo do gravame que deveria ter 'perfil nacional' uniforme. A consequência foi o massacre da competência estadual, já que o imposto teve que se submeter a um regramento unitário pela União através de leis complementares e resoluções do Senado. E, para evitar políticas regionais autônomas e objetivos extrafiscais parainfados pelos Estados de per se, foram ideados os convênios de Estados-Membros, espécies de convívio forçado em que um só podia fazer o que os demais permitissem ou tolerassem.

Dada a diversidade nos estágios de desenvolvimento das várias regiões do País, e a ânsia generalizada dos Estados de se desenvolverem, o ICM, já esparramado sobre um mapa de 23 Estados e mais de 4 mil municípios, foi logo agarrado pelas unidades federadas como uma ferramenta hábil para partejar o desenvolvimento econômico, se bem que, em parte, condutas pelos convênios. Oriundo, na sua concepção, de países já desenvolvidos, unitários em sua maior parte, o nosso ICM contorceu-se para con-

viver com as ânsias de crescimento dos Estados e a profunda diversidade econômica dos 'países' componentes de Federação."¹

A substituição do antigo imposto por um ICM que se propunha neutro, portanto, de alíquotas uniformes e repercussão ao consumidor final, na verdade se deu por um imposto extrafiscal e com diversas alíquotas, como conclui o Prof. Sacha Calmon:

"O que aconteceu do entrechoque entre as concepções teóricas e a inarredável realidade?

Em primeiro lugar, a *uniformidade das alíquotas*, outra característica do imposto na ideação de seus autores, o que em tese devia afastar qualquer veleidade extrafiscal ou de seletividade, como muito bem observado pelo Professor Ruy Barbosa Nogueira, desandou em *diversas alíquotas* (desuniformes, portanto) para atender aos reclamos da participação de arrecadação entre 'estados industrializados' e 'estados consumidores'. Surgiram então alíquotas internas, alíquotas de exportação e alíquotas interestaduais, nestas últimas, alíquotas diferenciadas para operações que destinasse mercadorias para o centro-sul ou para o norte-nordeste... Em segundo lugar, a 'neutralidade' do ICM tornou-se meramente peça retórica. Através de isenções heterônomas, a União Federal utilizou à larga o ICM como instrumento de política econômica. E mediante o mecanismo dos 'convênios', transformados em 'Assembléias Legislativas de Estados Federados', sob o guante autoritário da União (o famoso Confaz), o imposto tornou-se, *a la godaça*, um *tributo extrafiscal*, gerando disfunções com atrozes perdas de receita para os estados.

Considerado pelos autores da reforma tributária como imposto 'neutro', destinado a substituir o imposto sobre as vendas e consignações (IVC)

enquanto instrumento de receita dos Estados-Membros, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tornou-se no Brasil de nossos dias um dos mais poderosos instrumentos de política extrafiscal."²

A Constituição Federal de 1998, em ânsia de redemocratização, optou por uma maior

descentralização, mantendo o ICM na competência estadual e aumentando sua base de incidência, incluindo os impostos únicos federais sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos e minerais, e incluindo os serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e de comunicação, transformando-o no Imposto sobre circulação de mercadorias e Serviços (ICMS).

2 NÃO-CUMULATIVIDADE – PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL

Reza o art. 155, § 2º, da Constituição Federal que o ICMS não será cumulativo, e autoriza a compensação do imposto devido em cada operação como o montante cobrado nas operações anteriores:

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

[...].

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

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

1 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 330.

2 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, 1. p. 330-331.

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;”

A não-cumulatividade é, portanto, jurídica, tratando-se de verdadeiro princípio constitucional. Assim, qualquer disposição legal que impeça a dedução integral do imposto, que, por esta razão, integraria como custo no preço das mercadorias, resultaria em cumulação, indo de encontro à Constituição.

3 AS VANTAGENS DE UM IMPOSTO NÃO CUMULATIVO

O imposto plurifásico, não cumulativo, permite a antecipação de receita por parte do Fisco, ao mesmo tempo que permite a transferência do ônus suportado pelo vendedor ao adquirente, assim como permite ao contribuinte creditar-se do imposto pago nas operações anteriores.

Sendo não-cumulativo, não existe a tributação repetida em todas as fases, pelo mesmo valor, sem deduções. Com isso, não há mais a pesada e desproporcional repercussão nos preços.

O imposto não-cumulativo não mais enseja a verticalização das empresas, na tentativa de se evitar a incidência em cascata.

A não-cumulatividade, princípio constitucional em nosso país, deve ser entendida como operacionalizada pelo sistema tipo consumo, em que créditos relativos aos insumos, embalagens, bens do ativo fixo, enfim, bens que incorporem o produto final ou que sejam necessários para sua fabricação, sejam dedutíveis do imposto devido, concretizando real desoneração da produção e onerando apenas o consumo.

O imposto é neutro, não distorcendo os preços ou interferindo na livre concorrência.

O imposto não-cumulativo é o ideal para a integração econômica dos países.

4 CONTRIBUINTE DE IURE E CONTRIBUINTE DE FATO

É da natureza dos impostos sobre o consumo, embora o legislador tenha adotado nomenclatura diversa, que eles devam ser suportados pelo consumidor final, e não pelo contribuinte de direito. O imposto, sendo plurifásico, permite ao Estado que adiante a arrecadação, mas é assegurado ao contribuinte que este possa transferir ao adquirente o ônus que suportou, ao mesmo tempo que possa creditar-se do imposto suportado em operações anteriores. A Constituição Federal determina que assim seja pelo princípio da não-cumulatividade. O único caso em que a Constituição excluiu o crédito do ICMS é o da não-incidência, que não gerará crédito nas operações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Conseqüentemente, o contribuinte pode creditar-se pelo ICMS, *relativo a todas as aquisições de peças, partes, insumos, matérias-primas, ferramentas e bens de produção integrados ato ativo fixo*.

O ICMS, é, por natureza, um imposto sobre o consumo. Não deve onerar a produção, ou seja, o contribuinte de direito, mas o consumo, ou seja, o contribuinte de fato. E justamente por ter sido modelado para ser suportado pelo consumidor é que se deduz ser necessária a desoneração da produção, respeitando-se o princípio da não-cumulatividade e neutralidade do tributo em questão.

5 A NÃO-CUMULATIVIDADE E OS SISTEMAS PARA OPERÁ-LA

Existem três sistemas para operar a técnica da não-cumulatividade: o do imposto tipo *produto bruto, do tipo renda e do tipo consumo*.

O tipo produto bruto autoriza a dedução, em todas as operações, do imposto que incide sobre a aquisição de bens que possam integrar fisicamente a mercadoria vendida sujeita ao imposto. Não se admitem aqui as deduções relativas a bens de produção que, embora necessários ao processo de fabricação, não são neles incorporados.

O tipo renda autoriza a dedução do imposto incidente sobre os bens de produção, porém limitada ao valor correspondente à proporção de sua utilização ou do seu respectivo desgaste, ao longo do tempo (amortização/depreciação).

O terceiro, tipo consumo, admite a imediata e integral dedução dos bens instrumentais, integrante do produto final ou utilizados para sua fabricação.

O primeiro tipo, tipo produto bruto, corresponde ao chamado “crédito físico”, e os dois últimos, tipo renda e tipo consumo, correspondem ao “crédito financeiro”.

Explica o Prof. Hugo de Brito Machado:

“No regime de não-cumulatividade conhecido como de crédito físico, só ensejam crédito as entradas de mercadorias, em se tratando de empresa comercial. Na empresa industrial, ensejam crédito as entradas de bens que se integram fisicamente no produto, tais como as matérias-primas, os materiais secundários, os intermediários e os de embalagens. Não os destinados ao ativo permanente. Ainda que se desgastem no processo produtivo.³

[...]

Entende-se como crédito financeiro aquele no qual todos os custos, em sentido amplo, que vierem onerados pelo ICMS, ensejam o crédito respectivo. Sempre que a empresa suporta um custo, seja ele consubstanciado no preço de um serviço, ou de um bem, e quer seja este destinado à revenda, à utilização como matéria-prima, produto intermediário, embalagem, acondicionamento, ou mesmo ao consumo ou à imobilização, o ônus do ICMS respectivo configura um crédito desse imposto.”⁴

A Constituição Federal de 1988 consagrou o sistema tipo consumo, permitindo a dedução dos bens do ativo fixo e de uso e consumo (crédito financeiro). Os únicos casos de exceção ao princípio da não-cumulatividade se encontram na própria Constituição, e estão restritos aos casos de isenção e não-incidência.

Sobre o assunto, discorre o Prof. Sacha Calmon:

“Na Constituição de 1988 houve uma mutação profunda, equiparável à do ISS, que veremos em seguida, quando estudarmos os impostos municipais. A Constituição não delegou à lei complementar estatuir o perfil da não-cumulatividade; a ela apenas conferiu o disciplinamento adjetivo do regime de compensação do ICMS. [...] O montante suportado pelos agentes da circulação no exercício de suas atividades, como contribuintes da fato do ICMS (aquisição de bens para uso ou consumo e bens do ativo fixo), autoriza o adquirente e o tomador de serviços, na qualidade de contribuintes de jure, situado num ponto qualquer da cadeia de circulação, a se creditarem do imposto, sem qualquer distinção, e deduzi-lo de suas operações tributadas, pois tudo é custo operacional, como exatamente ocorre com os IVAs europeus e latino-americanos.

Exatamente por isso a Lei Complementar n. 87/96 consagrou explicitamente o direito de crédito na aquisição de energia elétrica, bens de uso e de consumo e bem do ativo fixo (crédito financeiro). Como a Constituição não delegou ao legislador complementar erigir o princípio da não-cumulatividade, como em 67 e 69, se o crédito fosse físico na Constituição, a Lei Complementar seria inconstitucional. Porque sempre foi financeiro, a Lei Complementar a ela se conformou, integrando-a harmoniosamente, superando o malsinado Convênio n. 66/88 que, curiosamente, temporariamente, maliciosamente, regulou o ICMS, *pro domo sua*, isto é, em favor dos estados que deviam suportar o ditado constitucional.”⁵

3 MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*, p. 140.

4 MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*, p. 131.

5 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 1.

Quanto ao art. 155, XII, da Constituição de 1988, que diz caber à lei complementar “disciplinar o regime de compensação do imposto”, esclarece ainda o Professor:

“Todavia, disciplinar é pôr disciplina no que já existe. Qual seria o campo material, o objeto, na espécie, da lei complementar, fora o princípio da não-cumulatividade, cuja matriz é constitucional?

Coisas adjetivas, como por exemplo: **a** definir o período (mês, quinzena, bimestre) de apuração do imposto; **b** definir, em havendo saldo credor, não absorvível no mês imediato, outras formas de compensação, até mesmo devolução em moeda (casos das empresas exportadoras); **c** definir quais os créditos excluídos da compensação por não estarem afetados às atividades específicas do sujeito passivo; **d** explicar a forma e o período em que os bens do ativo fixo devam ser amortizados e à respectiva proporção e assim por diante (nunca definir o princípio da não-cumulatividade, cujo habitat é a Constituição).”⁶

Não se pode aceitar, portanto, qualquer restrição ao princípio constitucional. A Lei Complementar n. 87/96 deixou clara a sistemática adotada, do tipo consumo, apenas explicitando o princípio da não-cumulatividade, jamais inovando a ordem jurídica, o que a evitaria de inconstitucionalidade.

6 EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

A Constituição Federal estabeleceu em seu art. 155, § 2º, regra de exceção ao princípio da não-cumulatividade, aplicável ao ICMS, com a seguinte redação:

“Art. 155 [...].

§ 2º [...].

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

- a) não implicará crédito para a compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;”

A Constituição Federal, determinando o estorno de créditos fiscais de operações anteriores, tornou cumulativo, em determinadas situações, um imposto que a própria determinou ser não cumulativo. A Lei Complementar n. 87/96 assegurou o direito ao crédito do ICMS, mas apenas com relação aos produtos agropecuários, relativamente a operação anterior àquela isenta ou não tributada. Os exemplos abaixo mostram uma operação na qual se aproveitam os créditos das operações anteriores e uma operação onde há cumulação:

	FABRICANTE	ATACADISTA	VAREJISTA
Preço	200	300	400
Imposto 18%	36	54	72
Dedução	0	36	54
A recolher	36	18	18

Repare que o total a recolher (72) equivale a uma única incidência na última etapa – 18% de 400 que resultará em 72. Respeita-se o princípio da não-cumulatividade ao mesmo tempo em que se antecipa imposto aos cofres públicos.

Verifiquemos o exemplo em que, por ser isenta uma das etapas, há cumulação:

6 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*.

FABRICANTE	ATACADISTA	VAREJISTA
Preço	200	300
Imposto 18%	36	0
Dedução	0	0
A recolher	36	72

Nota-se que houve imunidade ou isenção para o atacadista, mas o varejista pagará o imposto sem crédito de operação anterior, ocorrendo efeito de acumulação.

A Lei Complementar n. 87/96, apesar de ter assegurado o direito ao crédito somente no caso dos produtos agropecuários, quando a operação anterior for isenta ou não-tributada, atribuiu competência aos Estados para assegurar o direito de crédito quando operação anterior for isenta ou não tributada, tratando-SE de outras mercadorias:

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

[...].

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I – produtos agropecuários;

II – quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.”

Note-se que as demais mercadorias deveriam gozar dos créditos relativos às operações anteriores, assim como no caso dos produtos agropecuários. Como a Lei Complementar n. 87/96 exclui o reconhecimento de crédito presu-

mido, é necessário que o legislador ordinário atue para o aproveitamento dos créditos, impedindo as distorções causadas por isenções intercorrentes, como uma maior arrecadação por parte da Fazenda, distorções nos preços e efeito cumulativo.

7 CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988 elevou a não-cumulatividade à categoria de princípio constitucional, ao contrário da Constituição anterior reformada pela Emenda Constitucional n. 1/69, em que tal princípio poderia ser regulado por lei complementar, o que aconteceu com o Decreto-Lei n. 406/68, que limitava o princípio ao sistema tipo produto-bruto, permitindo apenas o crédito físico.

O princípio da não-cumulatividade na nossa Constituição não é passível de regulação por norma infraconstitucional. Assim, a Lei Complementar n. 87/96 apenas declarou o alcance do princípio constitucional. Segundo o art. 155 da Constituição Federal, cabe a lei complementar “disciplinar o regime de compensação do imposto,” e não defini-lo.

Portanto, poderá o contribuinte deduzir do imposto devido o imposto que incide sobre a aquisição de insumos, embalagens, bens de consumo, bens do ativo fixo, permitindo a desoneração do sistema produtivo, transferindo-se o ônus para o consumidor.

O ICMS é um imposto sobre o consumo, plurifásico, neutro e não-cumulativo. A adoção da plurifásia no imposto favorece o Fisco, pois antecipa a arrecadação e facilita a fiscalização; a neutralidade do imposto não permite que a tributação distorça os preços e a livre concorrência, fazendo com que esse seja o ideal imposto para mercados integrados ou em fase de integração.

8 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Reforma tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey. 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro (Org.) I CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO. *Temas de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey. 1998.

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

MARTINS, Ives Gandra. *Questões atuais de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey. 1998.

REZENDE, Condorcet (Org.) Semana de estudos tributários. In: *Estudos tributários*. Rio de Janeiro: Renovar. 1999.

OS LIMITES JURÍDICOS DA ELISÃO E EVASÃO FISCAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Renata Martins Gomes

Sumário

1. A diferença entre elisão e evasão fiscal e os limites legais que separam as duas figuras jurídicas. 2. Origem e aspectos da interpretação econômica. 3. A interpretação econômica e sua acolhida pelo Direito Tributário Brasileiro. 4. Aspectos jurídicos da Lei Complementar n.104/2001 5. Referências bibliográficas.

1 A DIFERENÇA ENTRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL E OS LIMITES LEGAIS QUE SEPARAM AS DUAS FIGURAS JURÍDICAS

A crescente regulamentação da sociedade, em face da incessante ingênuica do Estado no espectro social, tornou o campo de atuação do indivíduo cada vez mais restrito e limitado, transformando o homem em prisioneiro de uma ordem legal, que não auxilia a criar, e à qual se subordina por interesses tidos por superiores, mesmo nos autênticos regimes democráticos.

O homem do século XX é um prisioneiro da regulamentação crescente, e sua liberdade de agir é mera ficção, posto que só a poderá exercer, no cipóal legislativo que controla sua vida, desde que de acordo com padrões permitidos pelo ordenamento jurídico nacional ao qual está subordinado. Daí decorre a