

FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO DA BAHIA
SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Coordenador

Prof. Helcônio de Souza Almeida.

Secretário da Fazenda

Albérico Machado Mascarenhas.

FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO DA BAHIA
SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA

**TEMA : ASPECTOS HISTÓRICOS E POLÊMICOS DA NÃO
CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA.**

ALUNO : ALAN ROBERTO DIAS.
Auditor Fiscal do Estado da Bahia.

ASPECTOS HISTÓRICOS E POLÊMICOS DA NÃO CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA.

A popularização da técnica da não cumulatividade, própria ao imposto sobre valor acrescentado, resulta das exigências do desenvolvimento, que não se compatibiliza com a incidência cumulativa ou em cascata, o que caracterizou os impostos sobre vendas da primeira metade do século passado, proporcionada pela primeira grande guerra que incentivou a generalização na Europa, dos impostos sobre vendas em sua feição mais produtiva e simplificada(tipo multifásico e cumulativo).

A primeira proposta alternativa, formulada com o objetivo de se evitar o inconveniente da cumulação em cascata , é atribuída a CARL FRIEDRICH VON SIEMENS, empresário e assessor do governo alemão. A idéia que teria sido sugerida em 1918, não foi posta em prática, não obstante o autor publica em 1921 uma monografia intitulada “ Veredelte Umsatzsteuer”, em que descreve com maiores justificativas a sua proposta.

Nesta época, nos Estados Unidos da América, o economista de Yale, THOMAS S. ADAMS, também preconiza um imposto sobre negócios do tipo valor acrescentado, para fins de simplificação administrativa, “ sales tax form” . Não se tratava de um imposto sobre vendas, mais uma forma de incidência destinada a tributar o rendimento das sociedades.

A utilização da técnica sobre valor acrescentado, foi experimentado em outros países, ainda que de forma restrita¹, no entanto a popularização mundial do imposto sobre valor acrescentado, deve-se mais a experiência francesa e sua consagração pelos países do Mercado Comum Europeu do que às concepções teóricas dos estudiosos, pois em todo o mundo, se procedeu uma transformação de um antigo imposto sobre vendas brutas, para um imposto de vendas líquidas, entendido desta forma como sendo um tipo de imposto em que a tributação acontece em cada etapa da produção, agravando apenas aquela etapa. A França foi um dos primeiros países a perceber as desvantagens de um imposto cumulativo, ou seja, incidente sobre todas as etapas de produção, da industrial e da

¹ Vide estudo “ Alguns Aspectos do Imposto de Circulação de Mercadorias”, incluído em “ Direito Tributário” 1ª Coletânea sob a direção do Prof Ruy Barbosa Nogueira, 3ª tiragem José Bushatsky Editor, São Paulo 1973, pag 292/299.

comercial. Esta mudança definitiva somente ocorreu em 1954 quando foi criada a *taxe sur la valeur ajoutée et alii*

A experiência francesa se difundiu rapidamente a partir da década de 60, tendo sido introduzida no Brasil pela reforma constitucional nº 18 de 1965. Alguns autores dizem ter sido introduzido ainda na década de 50 em legislação ordinária no imposto de consumo, entretanto fato é que a partir da emenda 18 é que ganhou o status de princípio constitucional.

A comunidade européia adotou gradativamente este princípio, sendo adotado por seus membros, tais como Alemanha, Dinamarca, Bélgica, Inglaterra entre outros, sendo que a partir da década de 60 se difundiu pela América Latina, sendo adotado pelo Uruguai, Bolívia, Peru, Equador, Argentina e mais recentemente ao Paraguai com vistas a integração do Mercosul.

Antes de fazermos uma melhor descrição da evolução dos impostos sobre venda realizado pela França, passaremos a um breve exame das modalidades de impostos sobre venda.

Modalidades de Impostos sobre venda.

Teoricamente, as diversas modalidades de impostos podem ser reduzidas a três espécies: imposto tipo plurifásico e cumulativo, imposto tipo monofásico e imposto sobre valor acrescido.

A primeira espécie diz-se plurifásica porque se pressupõe que o imposto seja pago por todos os que participam do ciclo de produção e comercialização do produto, cada vez que este seja objeto de uma transação. A incidência é cumulativa porque é devido em cada etapa sobre o preço do produto, independentemente do fato de as operações anteriores já tiverem sido objeto de tributação.

A seguir as vantagens desta modalidade:

- a) A definição jurídica e a base de cálculo são de fácil compreensão, favorecendo uma boa aceitação do imposto e facilidade operacional que beneficia o contribuinte e a administração fiscal.
- b) Amplitude da base tributária, proporciona bom rendimento mediante alíquota moderada.
- c) O peso da tributação dissimula-se, com incorporação sucessiva do imposto no preço dos produtos.

Entretanto não são poucas as objeções a este tipo de imposto, a mais importante seria o tratamento desigual que o imposto proporciona, sobretudo aqueles produtos que tem um longo ciclo de

produção e comercialização, estes por terem um maior número de etapas na produção, sofrem mais a carga tributária. Deriva desta, outro importante inconveniente: a cumulação indiscriminada de incidências, torna impraticável uma política de desoneração completa dos produtos destinados a exportação. De outro lado os produtos importados para comercialização do exterior, fica em posição privilegiada em relação ao produto nacional.

O imposto do tipo monofásico presume a incidência em uma só etapa do ciclo de produção e comercialização, o que pode favorecer diminuição do número de contribuintes e uma política de desoneração de produtos destinados a exportação.

Esta modalidade também comporta restrições, notadamente do ponto de vista prático, pois uma vez que a concentração da carga do imposto se dá em uma única etapa, implica em adotar uma alíquota mais elevada, circunstância esta que favorece a evasão fiscal.

A terceira espécie apresenta características dos dois anteriores, configurando-se como um imposto plurifásico incidente sobre o valor acrescido e não cumulativo. As incidências neste caso, também se dão em todas as etapas do processo de produção e comercialização, porém em cada etapa será exigido apenas a agregação de valor que o produto adquire em relação a etapa anterior. Assim, a soma do valor inicial e dos valores agregados nas várias etapas, deve corresponder ao valor total do produto nesta última etapa.

Entre as vantagens teríamos:

- a) Trata igualmente produtos dos diversos ramos econômicos
- b) Distribui a carga tributária, passo a passo, durante o ciclo de produção e comercialização, dividindo a responsabilidade financeira entre os que dela participam.
- c) Cria interdependências e oposições de interesses entre contribuintes, face a questão dos créditos.
- d) Permite o cálculo exato em cada uma das etapas, favorecendo o controle para uma eventual desoneração nas exportações.

Em resumo é admissível concluir que o imposto sobre valor acrescido está embasado em técnica de incidência superior e mais compatível com as exigências econômicas do que as demais

modalidades, não obstante ofereça maior complexidade com relação a administração e controle fiscal².

Feitas estas considerações, voltemos aos fatores históricos, ressaltando o peso e a importância política e orçamentária da TVA (Taxe sur la Valeur Ajoutée) no contexto do sistema fiscal da França, destacando a participação dos impostos indiretos na formação histórica e na estruturação do sistema tributário daquele país.

Passemos a tratar, em linhas gerais, a evolução da tributação indireta no sistema tributário francês, particularizando as experiências que se sucederam , no século passado, ao redor da estruturação do imposto sobre vendas e até a introdução da técnica da não cumulatividade.

O regime tributário da monarquia francesa, no dizer de MAURICE DUVERGER, caracterizou-se por dois aspectos fundamentais: o arcaísmo e a injustiça, pois as classes privilegiadas estão a salvo de muitos deles.

No que diz respeito aos impostos indiretos, predominam a gabela (La gabelle) os direitos de passagem ou aduaneiros (Les traites) e as contribuições de vassalagens (Les aides).

A gabela, denominação que a princípio abrange vários tributos sobre o consumo de mercadorias (vinho, tecidos etc), restringe-se a incidir sobre o sal, a partir do século XVIII, uma vez que a monarquia detinha o monopólio deste produto essencial. Os direitos de passagem são exigidos não apenas na fronteira do país, mas também no tráfego de produtos entre algumas províncias. As contribuições de vassalagem, originadas dos antigos costumes medievais e representadas pelas prestações financeiras devidas pelos súditos ao suserano, evoluem com o tempo, transformando-se em verdadeiros tributos (antecedentes remotos dos impostos indiretos).

² Manoel Carlos Lopes Porto, “ O Imposto de Transações – Tipo a adotar”, Coimbra, 1970 pag 332.

Os aspectos toscos e casuísticos destas espécies tributária guardam conformidade com a natureza das relações políticas e sociais da época, fundadas em uma economia baseada na produção agrícola e na atividade artesanal.

O sistema fiscal da monarquia é suprimido pela revolução de 1789 devido a sua incompatibilidade com os princípios da igualdade política de todos os cidadãos da França, na forma assegurada pela declaração dos direitos do homem.

Baseado em idéias fisiocratas, buscam os revolucionários implantar um sistema tributário baseado no imposto sobre a propriedade territorial, posto que a idéia era suprimir os impostos indiretos e não cobrar senão um imposto único sobre a terra. Assim em 1790, cria-se apenas impostos diretos: imposto sobre a propriedade territorial, sobre a propriedade predial, a contribuição mobiliária, o imposto sobre patentes e o imposto sobre portas e janelas. Modernizam-se os sistemas de arrecadação e lançamento.

Não tardam a ressurgir os impostos indiretos. Surgem paulatinamente com novas denominações, tais como imposto aduaneiro, imposto do selo, imposto sobre bebidas, imposto sobre o fumo etc... Durante o curso do século XIX, o sistema fiscal assim estruturado não sofre grandes alterações, não obstante o grande crescimento quantitativo do orçamento, refletindo o incremento da riqueza imobiliária resultante do progresso industrial e comercial e o conseqüente suprimento de recursos através da tributação indireta.

Em oposição aos desígnios da Revolução, passam a predominar os impostos indiretos de forma decisiva, enquanto os impostos diretos decrescem de importância, traduzindo esta situação de injusta distribuição da carga fiscal. No final do século XIX, a pressão para mudança desta situação traduz-se em vários projetos de lei visando a reforma do sistema fiscal. Finalmente, durante os anos de 1914 a 1917, os antigos e ineficientes impostos diretos criados pela revolução são suprimidos, estabelecendo-se um novo regime de tributação da renda, cria-se duas espécies superpostas e complementares: impostos cedulares de acordo com a natureza do rendimento e um

imposto geral sobre a renda adicional, inspirado em projeto baseado no chamado “ sistema Caillaux”³

Da mesma forma, pretende-se reformar a gama de impostos indiretos, substituindo-os por imposto mais genérico e moderno.

Com o advento da grande guerra, o governo ensaia a primeira experiência de um imposto geral sobre as vendas. É instituído o imposto sobre pagamentos (La taxe sur les paiements), em 31 de dezembro de 1917. Trata-se de um imposto que incide sobre pagamentos civis comprovados por escrito e comerciais auferidos por razão da venda a consumidores. O recolhimento é feito através de selos em pagamento mensais de acordo com o volume das transações efetuadas.

Embora de boa consistência técnica da incidência (restrito ao último estágio da cadeia), e alíquota moderada de 0,20%, com exceção de alguns produtos considerados supérfluos, os comerciantes não aceitaram bem e tiveram dificuldades para controlar as operações, inclinando-se para a sonegação e a fraude.

Estas circunstâncias, agravadas pela indisponibilidade de controles fiscais mais adequados, trazem como conseqüência um rendimento abaixo das expectativas, levam o governo a procurar novos caminhos. As dificuldades financeiras do pós guerra põem fim ao imposto sobre pagamentos, que é substituído por impostos genéricos sobre vendas, criado pela lei de 25 de junho de 1920 (impôt sur le chiffre d'affaires). Da incidência generalizada sobre os negócios realizados por comerciantes e industrias, o imposto incide em cada transação e “ ad valorem”. Ficam fora do campo de incidência as operações realizadas por agricultores e profissionais liberais.

Tenta-se personalizar o tributo, através de alíquotas diferenciadas em função da essencialidade dos produtos e o controle é feito através das faturas e da escrituração dos contribuintes, sujeitos a recolhimentos mensais. Apesar da boa produtividade deste imposto, e sua relativa facilidade de operacional, aparecem críticas contra os defeitos que a acumulação de incidências, conhecida como efeito cascata, provoca nas relações de mercado.

³ J. Caillaux “ Les Impôts en France” dois volumes 2ª edição, Librairie Générale de Droit et Jurisprudence, Paris, 1911.

Sob a influência das idéias políticas de esquerda, vencedoras das eleições de 1924, são instituídos os impostos especiais(únicos) para determinados produtos, com o objetivo de deixá-los de fora da incidência multifásica do imposto sobre vendas. Em princípio a idéia é simples e eficaz, neutralizando os malefícios da incidência em cascata.

Por esta idéia, escolhe-se uma fase do ciclo econômico de produção de um determinado produto para fins de incidência da alíquota única, os demais estágios, anteriores e posteriores, ficam desonerados (princípio da incidência monofásica). Entretanto, em virtude de pressões, os impostos únicos se multiplicaram, complicando a legislação fiscal e a aplicação prática das várias espécies de impostos. No ano de 1936 chegam a coexistir com o imposto geral sobre vendas, cerca de quarenta impostos especiais, acarretando dificuldades práticas tanto para os contribuintes como para o controle fiscal.

Em função do exposto acima, o governo resolve empreender uma ampla reforma , através da lei de 31 de dezembro de 1936, acabando com o imposto sobre vendas e a maior parte dos impostos únicos. Institui-se um imposto de incidência monofásica: o imposto sobre a produção (La taxe à la production), trata-se de um imposto único, visto que só incide uma vez sobre o produto, no momento em que se considera acabado a produção ou industrialização.

Neste sistema, duas eram as modalidades de incidência, uma aplicada sobre o produto acabado, e outra sobre as demais operações, essencialmente prestações de serviço. Busca-se com esta técnica, estabelecer o momento da incidência, entre o produto e a distribuição. Dois são os problemas principais i) o recolhimento do tributo restrito a um só estágio, fica o estado nas mãos de um único contribuinte, sendo que caso este apresente algum problema de insolvência, não há como estender a responsabilidade aos demais. ii) Nos estágios anteriores à fase de tributação, depara-se com o complexo problema de precisar exatamente quais os produtos relacionados com o processo de produção, tendo como consequência o benefício de suspensão de incidência até a ulterior tributação do produto acabado.

CONSOLIDAÇÃO DA “ TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE “

A substituição do regime de suspensão do imposto sobre a produção pelo método de pagamentos fracionados, em princípio, é uma simples alteração do processo de recolhimento do imposto. Ao invés de um pagamento único por conta do último produtor, reparte-se o “ quantum” devido entre os que participam da cadeia produtiva, mediante recolhimentos parciais em cada etapa. Tecnicamente, substitui-se o sistema de incidência monofásica em prol de um plurifásico, residindo a originalidade no caráter não cumulativo proporcionado pelo direito de dedução, isto é, cada um fica autorizado, após o cálculo do imposto sobre o valor da venda, a deduzir ou abater o imposto pago nas operações antecedentes e assinalado nas faturas dos seus fornecedores.

Certamente que o resultado é o mesmo, contudo o governo atinge seu objetivo imediato, o de receber mais cedo parte do tributo devido. Além disto, beneficia-se com o reforço da solvabilidade de seu crédito tributário, de uma vez que são vários os devedores parciais e não mais um só contribuinte.

Outra consequência importante desta reforma é o interesse nas deduções baseadas nas faturas de venda, que é circunstância muito útil ao controle fiscal, visto que gera interdependências entre os sucessivos pagamentos e as emissões de faturas. Mantém-se como regra a exigência do recolhimento mensal, levando em conta as operações realizadas no mês e no tocante ao valor a ser deduzido, serão levadas em consideração as faturas de compras recebidas no mês anterior ao do objeto dos lançamentos.

No início dos anos 50, a França convivia com uma gama de impostos, como os citados impostos sobre vendas(complexo e assistemáticos), sobre produção, fracionados em dois setores (um não cumulativo, e outro cumulativo), sobre transações e seu adicional, além de alguns impostos únicos que voltaram a se multiplicar. Temos um quadro de efeitos cumulativos e dupla tributação que penaliza os bens produtivos e os investimentos, bem como dificulta a modernização do parque industrial e do poder competitivo dos produtos franceses.

Um importante passo para a modernização do sistema, foi dado no início dos anos 50 pelo professor Henry Laufenburger⁴, quando a França estava se refazendo da guerra e abrindo caminho na competição mundial. Ele põe em evidência o progresso limitado que constitui o método de pagamentos fracionados, pois o direito de dedução ainda se baseia na incorporação física dos produtos, preconizando medidas tendentes a desonerar integralmente, do peso dos impostos indiretos os bens produtivos e demais fatores de produção.

Esta batalha foi coroada com a aprovação da lei 54/404 de 10 de abril de 1954, que instituiu a TVA (Taxe sur la Valeur Ajoutée), com base em projeto e estudos do Inspetor fiscal do Ministério das Finanças, Maurice Lauré.

A TVA, em sua forma original, guarda as características essenciais do imposto sobre a produção. A inovação mais importante é a generalização do direito à dedução do imposto que grava os bens de produção. Prossegue-se a reforma no ano de 1955, é suprimido o imposto sobre transações, compensando-se a arrecadação com a elevação das alíquotas da TVA, que amplia seu campo de incidência ao comércio atacadista. Neste período há a coexistência da TVA com o imposto sobre prestação de serviços (TPS) e o imposto local (TL) agora restrito às vendas a varejo, e alguns impostos únicos.

Após algumas reformas, foi extinta a pluralidade de impostos que coexistiam com a TVA, estendendo-se, assim, a sua incidência ao comércio varejista e ao consumo de serviços. Em suma, amplia-se a TVA no âmbito da produção e circulação de mercadorias e serviços, restando poucos setores fora do seu campo de incidência. Entre estes, por exemplo, o das transações não comerciais, realizadas por particulares e agricultores, bem como as de indenização por perdas e danos. As operações bancárias e de seguros também não se incluem entre as tributadas.

⁴ A dupla tributação econômica é evidenciada pelo professor da faculdade de Paris, “in verbis”: “Tout l’excédent de la nation financière (valeur des prestations, énergie, etc) sur la nation physique est taxé deux fois: une fois lors de la vente du produit, une fois lors de l’acquisition de l’outillage, de l’énergie, des services nécessaires à l’achèvement des

O SISTEMA DO VALOR ACRESCIDO NO BRASIL

A institucionalização da vedação da cumulatividade, ocorrida pela reforma tributária implantada pela emenda constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, não constitui inovação, salvo no plano da constituição. Coexistia na legislação do antigo imposto de consumo, sistema de incidência sobre o valor acrescido, esboçado a partir de 1956.

As principais preocupações com distorções econômicas decorrentes de efeitos cumulativos, voltam-se mais para os impostos estaduais sobre vendas e consignações, que se firmam na década de quarenta, como principal fonte de arrecadação tributária dos estados-membros.

No entanto, o antigo imposto federal, embora em menor escala, também se ressentia de indesejável cumulatividade, fenômeno este que se acentua, e se agrava, com a diversificação e o notável desenvolvimento industrial após a segunda guerra mundial.

Nesta época, a legislação do tributo federal sofre uma ampla reforma, implicando em elevação da arrecadação, tal fato pode ser bem verificado em um trecho do livro de GERSON AUGUSTO DA SILVA, como colocamos abaixo:

“ A evolução da renda global do imposto de consumo se processou, neste período, em duas fases distintas. Na primeira que vai de 1940 a 1944, os índices de crescimento se mantêm moderados. As percentagens calculadas sobre o total dos impostos federais e nacionais decresceram, respectivamente de 37,6 e 21,1% para 32,5 e 19,2%. Em 22 de março de 1945, foi baixado o decreto lei nº 7404, que introduziu profundas reformas na regulamentação do imposto, transformando de fixas a “ ad valorem” a maioria de suas taxas, que foram fortemente elevadas e passaram a atingir novas categorias de produtos, sendo além disto, ampliado o critério de cobrança do imposto “por verba” . Este fato marca o início da Segunda fase, na qual o crescimento do imposto experimentou um forte impulso, elevando-se sensivelmente suas percentagens.”

Este crescimento, no plano da incidência e das alíquotas, torna mais complexa a técnica de aplicação do imposto, ocasionando dificuldades no campo da interpretação.

produit.” (vide “ Économie du Systeme Fiscal Français National et Local”, tomo II 5ª edição, Éditions du Recueil Sirey, Paris, 1954 pag 147)

Salientando tais aspectos, em conferência pronunciada no centro de estudos fiscais em São Paulo, em 10 de novembro de 48, Ruy Barbosa Nogueira, põe em evidência as principais inovações que implicam em sobreposições de incidências: de um lado, as conceituações que correspondem a atos reputados como de nova fabricação (transformação e beneficiamento) , e de outra parte o expediente para se ampliar o campo dos produtos tributados, atribuindo-se o rótulo genérico de “ artefato” a uma série de produtos inanimados que participam de outros processos de industrialização.

Assim a “transformação” é a operação que acarreta nova classificação para o produto, ou seja, provoca a passagem do produto de uma para outra das alíneas constantes das tabelas do imposto. Isto implica no pagamento de novo imposto.

“ Beneficiamento” é a modalidade que não provoca o deslocamento do produto para outra alínea da tabela, todavia, a operação sujeita o produto a imposto mais elevado, neste caso devido a diferença.

A utilização do termo “ artefato”, por sua vez, conceito indeterminado que o conferencista define como “ o produto manufaturado, terminado, apto ao consumo”, abrange variado contingente de produtos semi-manufaturados, semi acabados, ou mesmo partes de outros, que participam de posteriores processos industriais, encejando sobreposições de incidências.

Estes focos de cumulatividade, não passaram despercebidos a Rubens Gomes de Souza, quando da elaboração de seu pioneiro anteprojeto do Código Tributário Nacional, que se fez publicar no Diário Oficial da União de 25 de agosto de 1953. No parágrafo 2º de seu artigo 35, delineia o autor regra determinativa de regime de suspensão da incidência, nos casos de remessa do produto a outro estabelecimento, para fins de industrialização, transformação, beneficiamento, acabamento, acondicionamento ou depósito.

É no projeto definitivo, todavia, elaborado pela comissão especial, que encerrou os trabalhos em maio de 1954, apresentando exposição de motivos ao Ministro Oswaldo Aranha, que vem a tona norma que, em boa técnica, intenta implantar mecanismo adequado à introdução da não cumulatividade na incidência do imposto de consumo, assegurando-se direito à dedução do imposto

pago sobre matérias primas e produtos intermediários em relação ao tributo devido sobre a saída de produtos industrializados.

Após algumas discussões e alterações na legislação tributária, surge um reforço na defesa de mecanismos de neutralização do caráter cumulativo do imposto de consumo, através do projeto de lei 4663/58, dando ênfase a esta característica, conforme transcrição da exposição de motivos do Ministério da Fazenda, cujo teor passamos a colocar abaixo:

“ O industrial, ao comprar a mercadoria, se credita quinzenalmente por todos os impostos que venham especificados nas faturas, nas notas fiscais dos produtos que adquiriu, e se debita por todos os impostos dos produtos que vende ao comércio ou a outras indústrias. Depois recolhe a diferença entre o débito e o crédito em ficha financeira simples... o sistema é precisamente igual ao sistema francês introduzido em 1952, chamado imposto sobre o valor acrescido.”

Eis aí seguro indicador de que os redatores da propositura oficial, tendente a ampliar a técnica da incidência sobre o valor acrescido no imposto de consumo, inspiraram na experiência francesa, à época sob o influxo das inovações propiciadas pela TVA.

De se observar, a propósito, que não é exata a suposta equivalência, entre o sistema proposto e o então vigente na França. A rigor, a novidade guardaria estreito parentesco com o regime de pagamentos fracionados do antigo imposto sobre a produção, introduzido na França em 1948, em substituição ao sistema de suspensão do imposto(citado em parágrafos anteriores). Nas suas linhas essenciais, portanto, diríamos que o sistema de incidência sobre o valor acrescido, objeto do citado projeto de lei nº 4663/58, assemelha-se à TVA em sua forma primitiva, quando ainda não era o imposto conhecido por essa denominação.

Assim, entre outras importantes modificações, a lei nº 3520, de 30 de dezembro de 1958, amplia e consolida a técnica de incidência sobre o valor acrescido no direito brasileiro, assegurando ao contribuinte do imposto de consumo de mercadorias, na venda do produto final, direito à dedução de eventuais incidências que tenham onerado matérias primas e outros produtos adquiridos.

É verdade que o alcance da dedução do imposto provoca, desde já, controvérsia entre o fisco e os contribuintes. O fisco só admite a percepção de impostos proveniente de componentes que se

integrem efetivamente no produto, enquanto os contribuintes advogam interpretação mais liberal e em consistência com o texto editado e as contingências dos processos de industrialização. A rigor persiste até hoje a questão em suas linhas substanciais, consistindo num dos pontos de atrito do sistema, no desenvolvimento do tema dos limites físicos do direito à dedução do imposto. As conceituações de matéria prima e de produtos intermediários ou secundários, a existência de operações não tributadas e a variada e dinâmica casuística, que caracteriza os processos de industrialização, constitui pano de fundo da problemática do direito de abatimento ou dedução do imposto, nem sempre circunscrito por fronteiras bem definidas.

Em estudo lançado pela Fundação Getúlio Vargas em 1963, Alcides Jorge Costa examina os prós e os contras inerentes aos sistemas de arrecadação dos impostos estaduais incidentes sobre vendas e consignações. Trata-se do primeiro estudo em que se aborda diretamente, questão relativa à assimilação do sistema do valor acrescido no âmbito dos impostos de vendas estaduais. Seria viável esta fórmula utilizada no imposto de consumo? Conclui o ilustre tributarista de São Paulo pela inaplicabilidade do sistema, destacando a impossibilidade prática de os estados membros exercerem fiscalização eficiente sobre as deduções de imposto pago em outras unidades da federação.⁵

Com o ICM, contorna-se o obstáculo, pois os estados membros estão obrigados a reconhecer a dedução do imposto cobrado nos demais.

Não se sabe, no entanto, quanto está custando aos Estados Membros, a falta de meios para se fiscalizar a emissão de documentos fiscais e o pagamento do tributo, a inevitável gama de irregularidades que a mobilidade de transferência do imposto em destaque propicia no vasto campo do tráfico interestadual. Não foi remédio eficaz para suprir esta brecha do controle fiscal, o esforço de estreitamento de laços de recíproca cooperação entre as administrações tributárias estaduais, celebrados sob a égide do artigo 199 do Código Tributário Nacional, que descrevemos abaixo:

“ A fazenda pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.”

⁵ “Imposto de vendas e consignações : Análises do sistema de arrecadação” , in revista de administração de empresas nº 6, Vol 2º Fundação Getúlio Vargas, 1963 pags 53/72.

O fato é que a técnica da incidência do valor acrescido não chegou a ser posta em prática ao tempo do imposto sobre vendas e consignações, que se apresenta como exemplo de imposto de incidência do tipo multifásico e cumulativo ou “ em cascata”.

A NÃO CUMULATIVIDADE DENTRO DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A idéia da reformulação do sistema tributário e suas premissas básicas, foram lançadas por Rubens Gomes de Souza, em uma histórica conferência pronunciada no Ministério da Fazenda, no mês de dezembro de 1961, em Brasília. Nessa preleção aos funcionários do fisco federal, após historiar aspectos relevantes da evolução do regime tributário e enfocar anomalias e distorções acumuladas através dos tempos, propugna pela idéia da “ nacionalização” do sistema tributário, “ ...como um processo evolutivo capaz de devolver-lhe a sua adequação ao substrato econômico que lhe serve de apoio, e à realidade social e política a que lhe cabe servir de instrumento...”⁶

Em linhas gerais, dois aspectos comprometeriam o sistema então vigente, divorciando-o cada vez mais de suas finalidades e da realidade econômica. O primeiro residiria na circunstância de coexistirem três sistemas tributários praticamente estanques: o federal, o estadual e o municipal. O segundo consistiria nas sobreposições de incidências de impostos sobre a mesma realidade econômica, não obstante a constituição os quisesse incomunicáveis.

Exemplificando este fenômeno, Rubens Gomes de Souza refere-se à superposição e identidade econômica dos impostos de consumo e de vendas, em tópico que passamos a reproduzir a seguir:

“ À União compete um imposto sobre o consumo de mercadorias, arrecadado na fonte de produção – fabricante ou importador – e sucessivamente repercutido nos estágios sucessivos da circulação até o consumidor final. Entre este imposto federal, e o estadual sobre vendas, a única diferença é puramente jurídica, e decorre do fato de que o imposto estadual tem sua incidência definida em função de um determinado tipo de negócio, ao passo que para o imposto federal, pelo menos em tese, o negócio jurídico é irrelevante...Em outras palavras, os dois impostos tributam igualmente a circulação de mercadorias: o estadual somente quando essa circulação se faça juridicamente por

⁶ “ O sistema tributário Federal” in Revista de Direito Administrativo, vol 72, pag 21”

venda mercantil ou consignação, e o federal qualquer que seja o título jurídico a que ocorra a circulação.”

O projeto de emenda à constituição nº 18 de 1965, em que se consubstancia a proposta de reforma do sistema tributário nacional, define impostos e as correspondentes atribuições de competência impositiva, quais sejam: imposto sobre produtos industrializados, impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos sobre serviços de transporte e comunicações (salvo de natureza estritamente municipal), deferidos à União (artigos 11 e 14); imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, atribuído aos Estados-membros(artigo 12); imposto sobre serviços de qualquer natureza, cometidos aos municípios(art 13 e 15).

Reconhecendo a identidade dos impostos sobre a circulação de mercadorias – impostos sobre produtos industrializados e impostos sobre circulação de mercadorias – atribui-lhes a comissão a cláusula de impostos de incidência “não cumulativa”, assegurada pelos comandos de caráter constitucional que impõem o abatimento, em cada operação, do imposto cobrado nas operações anteriores (os Estados-membros também ficam obrigados a abater o imposto cobrado em outras unidades da federação), conforme a redação do artigo 11, parágrafo único, e do artigo 12, parágrafo 2.

A própria comissão admite que o imposto sobre produtos industrializados é sucedâneo do imposto de consumo de mercadorias, “.. mudada apenas essa denominação para outra, mais consentânea com a natureza, que já lhe empresta a lei ordinária, consubstanciada na seletividade de suas alíquotas e no caráter não cumulativo de suas incidências....”.

Em verdade, tudo indica que a comissão considerou insuscetível de modificações mais profundas a estruturação do imposto de consumo de mercadorias, limitando-se a propor, além da mudança de denominação, a inscrição, no texto constitucional, de diretrizes que já eram seguidas pelo legislador ordinário: a da seletividade das alíquotas e a da não cumulatividade das incidências acaso repetidas sobre o mesmo produto.

È evidente que estes parâmetros, agora de ordem constitucional, constituem-se em atributos essenciais e indissociáveis à caracterização do imposto sobre produtos industrializados, circunstância que não ocorria com o imposto de consumo de mercadorias.

Reformulação importante é a da introdução do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias em substituição ao imposto de vendas e consignações estadual: enquanto este só incide sobre determinados negócios jurídicos e cumulativamente, o novo tributo é de incidência mais genérica e não cumulativa, não se vinculando a negócios jurídicos específicos.

Evidencia-se a finalidade de se acentuar a identidade substancial dessas figuras impositivas, mediante tratamento comum e sistematizado. Sem dúvida, elo dos mais significativos dessa disciplina coordenada é a extensão ao imposto estadual da técnica da incidência não cumulativa.

Fora o objetivo de atenuar os inconvenientes efeitos econômicos da incidência cumulativa do imposto sobre vendas e consignações, outros resultados favoráveis os idealizadores da reforma tributária tiveram em vista. Referindo-se ao problema “mais sério” do ponto de vista da unidade nacional, que seria o das operações mercantis interestaduais, afirma Rubens Gomes de Souza: “Espera-se que a substituição do imposto de vendas por um imposto sobre a circulação, independente do conceito jurídico da venda, venha eliminar o problema, já que a sua cobrança será possível a ambos os estados”.

Segundo esclarece a comissão, isto seria possível mediante a fixação de uma alíquota teto específica para as operações interestaduais, de sorte a equilibrar o montante do imposto do Estado produtor (incidente sobre o valor da transferência) com o percebido pelo estado consumidor (que gravaria a fração do preço de venda correspondente ao valor acrescido), sem maior ônus para o contribuinte. O valor agregado já existia desde 1965, na sistemática do antigo imposto de consumo. Sua extensão ao antigo IVC para transformá-lo em ICM foi explicada no relatório da reforma tributária, como principal razão ligada à abolição da “cascata”, isto é, como uma solução para resolver o conflito entre os chamados Estados produtores e os Estados ditos consumidores, ou seja, entre os Estados remetentes e Estados destinatários nas transações interestaduais.

Com esta estratégia que lhe propicia a nova feição não-cumulativa do tributo, julga a comissão equacionar a mais delicada e conflituosa questão do antigo sistema, qual seja a das infundáveis disputas entre as unidades da federação, quanto ao direito de tributar vendas de mercadorias transferidas de um estado para outro, a título de remessa para filial, representante, depósito etc.

Até esta época, as fórmulas adotadas pelo Governo Federal para solucionar os conflitos, nunca foram satisfatórios, não só para os fiscos estaduais, como também para os contribuintes, não raro acossados por dúplices cobranças sobre o mesmo negócio jurídico.

Sintoma dessa permanente insatisfação é a reiterada argüição de inconstitucionalidade dos diplomas federais citados, não obstante o poder judiciário, em mais de uma vez, tenha proclamado a harmonia constitucional dos textos impugnados, quer na vigência da constituição de 1937, quer sob a constituição de 1946. Nem assim se acalmam os ânimos, deslocando-se a questão para o plano legislativo, pois neste campo resolvia-se a questão por via de mera ficção legal.

O fato é que a questão jamais obteve solução política satisfatória, tanto que, na exposição de motivos que acompanha o projeto de emenda constitucional da reforma tributária, não se hesita em consignar: “Por intermedio do imposto de vendas e consignações os Estados estão promovendo uma verdadeira guerra fiscal, além de criarem embaraços à comercialização dos produtos no território nacional e à exportação para o estrangeiro”.

Pouco tempo após a promulgação da emenda constitucional nº 18, iniciam-se os trabalhos de elaboração de anteprojeto da nova constituição, com o objetivo de se retornar à plena normalidade política e institucional, abalada pelo golpe militar de 1964.

Não se conformando com os rumos adotados no anteprojeto de constituição federal, quanto à estrutura do sistema tributário, Rubens Gomes de Sousa, torna público seu ponto de vista ao abandono dos critérios norteadores da emenda nº 18, dizendo entre outras coisas: “ O anteprojeto de constituição federal na parte relativa ao sistema tributário, em minha opinião, demonstra um retorno a posições superadas e um repúdio dos estudos e das soluções mais recentes em nosso país. O que acabo de dizer é desde logo aparente no fato de que o anteprojeto contém três artigos, enumerando os impostos que cabem à União(art 32) aos Estados(art 33) e aos Municípios(art 34). Desta forma o

anteprojeto reverte ao sistema de discriminação de rendas que se continha nas constituições de 1891, de 1934 e de 1946. Não se trata de uma simples questão de sistemática ou de técnica legislativa, pois neste passo, a emenda 18 visou, precisamente, abandonar o nosso sistema tradicional de atribuir determinados impostos por critérios jurídicos a determinados governos”.

Não obstante, a constituição de 1967 modifica em alguns pontos o sistema idealizado pela reforma, abandonando o agrupamento de impostos de acordo com categorias econômicas. Remanesce esta classificação apenas no Código Tributário Nacional.

Substancialmente, permanecem as regras sobre não cumulatividade das incidências dos impostos sobre produtos industrializados e impostos sobre circulação de mercadorias, incluindo-se no campo impositivo deste último as operações de circulação de lubrificantes e combustíveis líquidos.

Da mesma forma, as alterações decorrentes da emenda constitucional n° 1, de 17 de outubro de 1969, não modificou as disposições sobre a incidência não cumulativa existentes no texto constitucional de 1967, salvo ajustes de redação.

O art 52 CTN que foi revogado pelo art 13 do Decreto Lei n° 406 de 31/12/1968, que por sua vez foi revogado pela lei complementar n° 87 de 13/09/1996, teve como redação original : “ O Imposto de competência dos Estados, sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador a saída desta de estabelecimentos comercial, industrial ou produtor....., como podemos constatar o CTN foi instituído pela lei n° 5172 de 25/10/1966 e no seu art 54, que trata do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias, e que se encontra revogado, trazia a seguinte redação: 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”. Portanto podemos observar que apesar da não cumulatividade ter sido recepcionada pela legislação brasileira através da emenda constitucional n° 18 de 1965, este princípio foi absorvido pelo CTN no ano seguinte.

A emenda constitucional n°1 de 1969, tratando dos impostos estaduais traz a seguinte redação:

Art 23 – Compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....

II – Operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro estado. Vemos aqui o termo não cumulatividade expressamente colocado no texto constitucional de 1969 na definição do imposto. A constituição de 1988 define o ICMS em seu artigo 155 II, deixando para o seu § 2, inc II a imposição da não cumulatividade do imposto.

Na redação da constituição de 1998 encontramos as descrições abaixo relativas ao ICMS e ao princípio da não cumulatividade:

ART 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....

II Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.

§ 2 O imposto 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 lei complementar 87/96, também conhecida como lei Kandir, no que se refere a não cumulatividade, apenas transcreve o texto constitucional, detalhando os serviços de transporte e de comunicação. Entretanto quando ao crédito que é um dos componentes da não cumulatividade, traz uma série de considerações, algumas bastante polêmicas e que serão objeto de comentários adiante, nas considerações proferidas em sala de aula pelo professor Roque Carrazza.

Em seus comentários atualizados, Misabel Abreu Machado Derzi, coloca de forma bastante competente esta descrição, “ Todos os sistemas jurídicos procuram preservar e assimilar certos efeitos econômicos comuns, tanto ao IVA da América Latina, como o TVA europeu ou o IPI e ao ICMS brasileiro, um imposto que , incidindo em todas as fases de produção e circulação, procura por meio da dedução do imposto pago na operação anterior, alcançar apenas a circulação mercantil líquida de cada empresa, ou seja, tributar apenas o valor adicionado realizado por ela. Daí o imposto sobre vendas líquidas ou imposto sobre valor adicionado”. Portanto com adoção constitucional do princípio da não-cumulatividade procurou-se eliminar a tributação em cascata até então presente no antigo imposto sobre consumo.

Após o regime militar de 64, procurou-se racionalizar o sistema tributário nacional através da emenda constitucional 18, que criou o ICM e a codificação do Direito Tributário (CTN). A criação

do ICM, veio da crítica de juristas e economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações do estado(IVC), um tributo em cascata, propiciador de inflação e impeditivo do desenvolvimento da federação, portanto o novo imposto teria como fato jurídico a realidade econômica das operações de circulação de mercadorias e serviços em todo o país.

A idéia foi tomada dos modelos dos impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, os chamados IVAS. Entretanto alguns problemas surgiam no equacionamento destas questões, a primeira se deveu a realidade dos países europeus em que a maioria não tinham Estados –Membros e aqueles que tinham, a competência para operar os tributos era de natureza central. Outro problema dizia respeito a que por ser o Brasil um estado federativo, os Estados Membros estavam acostumados a tributação específica, ficando os Estados com as mercadorias, a União com os produtos industrializados, e o município com os serviços.Com receio de que as pessoas políticas demorassem de se adaptar a esta nova realidade, e que houvesse uma conseqüente perda de receita, surgiu o que Sacha Calmon chamou de “ algumas Perversões “ que passaremos a descrever, com algumas omissões do texto original para não torna-la muito extensa.

O ICM, por sua própria natureza um imposto global sobre operações de circulação de mercadorias e serviços de expressão econômica, apequenou-se para ceder espaço ao IPI federal e ISS municipal.

O ICM, por ser, na genealogia dos IVAS, um imposto nacional que difunde os seus efeitos pelo território inteiro do país, em razão 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 Estados Membros da Federação, o que antecipou sérias dificuldades no manejo do gravame que deveria ter ` perfil nacional ` uniforme. A conseqüência foi o massacre da competência estadual, já que o imposto teve que submeter-se a um regramento unitário pela União, através de leis complementares e resoluções do Senado Federal. E para evitar políticas regionais autônomas e objetivos extrafiscais paraninfados pelos estados de per se, foram ideados os convênios de Estados Membros, espécie de convívio forçado em que só podia fazer o que os estados permitissem ou tolerassem.

Dado a diversidade dos estágios de desenvolvimento das várias regiões do país, e a ânsia generalizada dos Estados de se desenvolverem, o ICM foi logo agarrado pelos Estados como uma ferramenta hábil de desenvolvimento econômico.

Com o advento da constituição de 88, surge o ICMS fruto de uma enorme pressão dos Estados Membros, que troce em seu bojo um intuito de abocanhar uma maior parte possível de recursos que

fosse possível, isto a qualquer custo, e assim como o ICM sem a participação das melhores reflexões dos juristas nacionais com a devida experiência dos tributos europeus, bem como com a vivência de 23 anos de existência do ICM. Em função disto podemos afirmar que o atual ICMS, é composto de 5 outros impostos, como passaremos a descrever abaixo a descrição colocada em sala de aula no curso de Direito Tributário da Fundação Faculdade de Direito pelo professor Roque Carrazza:

Imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias

Imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal.

Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação.

Imposto sobre a importação, produção, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica.

Imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

A este conglomerado de impostos, chamado de ICMS, se pretendeu dar um tratamento fiscal uniforme, a partir do princípio da não cumulatividade, partindo do pré suposto que a sua incidência acontece sobre um ciclo completo de negócios.

Com relação a Lei Kandir, comenta o ilustre professor que a mesma restringiu a aplicação do princípio da não cumulatividade, na medida em que a função da lei complementar é regulamentar o alcance do princípio da não cumulatividade, não poderia esta lei, entre outras coisas trazer tantas considerações quanto ao crédito tributário.

Outro aspecto polêmico envolvendo a questão do princípio da não cumulatividade, se refere a base de cálculo “por dentro”, do ICMS, sob este aspecto vale as lúcidas observações de Paulo Magalhães da Costa Coelho:

“ Como é cediço, os estados membros só podem instituir e cobrar tributos em relação àqueles que a Carta Magna lhe outorgou competência.

Dentre estes, é evidente, está o ICMS. No entanto, a Constituição Federal não lhe outorgou competência para tributar imposto sobre imposto, nem abriu exceção no que se refere ao valor da operação de circulação de mercadoria para afirmar devesse o imposto integrar sua base de cálculo.

Se a Carta Magna não contempla esta hipótese de imposto incidente sobre imposto, de forma alguma o legislador infraconstitucional poderia tê-la instituído, ainda que fazendo-o integrar sua própria base de cálculo”¹³ .

Ademais, a “formula” encontrada pela legislação no pertinente à base de cálculo do ICMS confere a este tributo o “efeito cascata”, ferindo, deste modo, o *princípio da não cumulatividade*.

Finalmente, tal “fórmula” leva a uma majoração indevida de alíquotas, costeando os preceitos nas resoluções do Senado que cuidam da matéria.

A sistemática de cálculo do ICMS conhecida como cálculo por dentro faz com que a alíquota recaia não só sobre o preço da mercadoria ou do serviço, senão também sobre o valor do próprio imposto.

O cálculo por dentro leva à quebra da alíquota legal, em favor da alíquota real, majorada sem lei e sem observância dos tetos fixados em resoluções do Senado.

Dando continuidade a discussão acerca dos aspectos polêmicos relativos a não cumulatividade, passaremos a discutir a recente aprovação da sistemática inserida pela medida provisória nº 66/2002, que embora trate do PIS/Paseb, creio que acrescenta um aspecto novo aos nossos questionamentos sobre a não cumulatividade.

Desde¹⁴ longa data os empresários clamam e o Governo estuda a possibilidade de desonerar a cadeia produtiva da intensa carga tributária suportada pelos que circulam bens e serviços dentro do território nacional. Não foi com outra intenção que o Presidente da República fez publicar as medidas provisórias 66, de 29 de agosto de 2002, e 75, de 24 de outubro de 2002, e o Congresso Nacional converteu a primeira na lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, senão extinguir a denominada incidência “em cascata” da sistemática de arrecadação da contribuição ao PIS/Pasep – Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

Não há dúvidas de que a forma que se entendeu mais adequada para neutralizar o ônus relativo à incidência da contribuição ao PIS sobre as etapas de produção foi a sua submissão à sistemática da chamada não-cumulatividade. Foi, inclusive, com o título “Cobrança Não Cumulativa do Pis e do Pasep” que, primeiramente a medida provisória nº 66, e posteriormente a lei nº 10.637/2002, introduziram o regime jurídico do qual trataremos a seguir.

¹³ A base de cálculo do ICMS nas operações de consumo de energia elétrica e telefonia. Revista de Direito Tributário 11, pp 88 e 89.

¹⁴ GET-ES Artigo “ A contribuição ao PIS e a sistemática da não cumulatividade inserida pela MP 66/2002 ,Leonardo Nunes Marques, Grupo de Estudos Tributários do ES.

Os diplomas legais mencionados acima, definem o critério material, o critério temporal, o critério quantitativo e o critério subjetivo da regra-matriz de incidência da contribuição ao Programa de Integração Social.

Convencionou-se classificar o novo regime de apuração do montante devido a título da contribuição ao PIS de “cobrança não cumulativa” porque o dispositivo legal mencionado no parágrafo anterior veiculou a inédita (na sistemática de cálculo dessa exação) possibilidade de o contribuinte descontar do montante a ser recolhido aos cofres públicos, determinados valores que teoricamente se refeririam à quantia já recolhida a título da aludida contribuição nas operações anteriores.

Da leitura dos dispositivos da lei 10.637/2002 se extrai, em síntese, que o legislador possibilita que o contribuinte, após apurar o valor da contribuição do PIS de acordo com o previsto no art. 2º da mesma lei, desconte do montante obtido, crédito correspondente à aplicação da mesma alíquota veiculada pelo art. 2º da norma sobre o valor de determinados bens, serviços e despesas adquiridos e incorridos no mês.

Como se não bastasse, deve-se notar também que a lei trouxe uma limitação subjetiva e temporal em relação ao aproveitamento do crédito. A primeira delas diz respeito ao tipo de pessoa da qual se adquire bens e serviços ou se paga ou se faz crédito.

O legislador, como não poderia deixar de ser, explicitou também uma limitação temporal no que se refere aos créditos de possível aproveitamento. Dispôs-se no inciso III do § 3º do art. 3º que apenas os bens e serviços adquiridos e custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação da nova sistemática de apuração dariam direito a crédito.

A regra da não-cumulatividade foi prevista pela Constituição Federal de 1988 para vigorar em relação a dois tributos: um de competência instituidora da União Federal, qual seja o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; e outro de competência dos Estados e Distrito Federal, qual seja o Imposto sobre operações relativas a Circulação de Mercadorias e prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS. Os artigos responsáveis por submeter tais tributos à sistemática em comento (art. 153, § 3º, inc. II e art. 155, § 2º, inc. I) possuem idêntica redação, de modo que se opta por transcrever o que primeiro aparece no Texto Maior:

“Art. 153. (...):

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

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

Apesar de o princípio da não-cumulatividade ter sido idealizado em razão de um forte reclame de ordem econômica, a análise do jurista não pode se afastar de uma visão estritamente voltada aos dados inerentes ao ordenamento jurídico. Sendo assim, o que se propõe é justamente um estudo com enfoque primordialmente jurídico.

É inegável que estamos tratando de uma norma que cria para o contribuinte um direito subjetivo exercitável perante a Fazenda Pública. Direito esse que deve ser respeitado: a) pelo Poder Executivo, quando da prática de atos administrativos tendentes a atingir os fins arrecadatórios almejados pelo Estado; b) pelo Poder Legislativo, o qual 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.

Conforme se infere da redação do dispositivo anteriormente transcrito, a não-cumulatividade albergada pelo ordenamento jurídico pátrio deve ser levada a efeito por meio da “compensação” ou abatimento entre a quantia apurada como devida aos cofres públicos em determinada operação e o crédito relativo ao tributo “cobrado” na operação anterior. Significa dizer que do valor obtido como devido em relação a certa circulação de bem ou serviço (base de cálculo x alíquota), o sujeito passivo da relação jurídica tem o direito subjetivo de abater o montante correspondente ao tributo recolhido na etapa anterior.

Com esse procedimento o sujeito passivo fica obrigado a recolher aos cofres públicos tão somente o saldo positivo do confronto entre o valor devido em razão da realização da operação atual⁷[5] e a quantia recolhida na anterior⁸[6]. Em outras palavras, o contribuinte apenas deve fazer pagamento à Fazenda Pública nas hipóteses em que o montante do tributo devido na operação atual supere quantitativamente a exação cobrada na operação anterior.

Percebe-se, assim, que a regra posta pelo constituinte originário visa anular o impacto econômico decorrente do cúmulo de fases expropriatórias no curso da cadeia produtiva.

Constata-se que se respeitado o princípio da não-cumulatividade se terá, numa cadeia de circulação ininterrupta, que o quantum arrecadado no final de seu transcurso é igual ao montante que seria arrecadado com uma única “incidência tributária” na operação final do ciclo. Desse modo, a vigência da regra da não-cumulatividade faz com que, economicamente falando, todos os

integrantes do ciclo sejam responsáveis pelo recolhimento de parcela da quantia devida, e o adquirente final arque com o ônus relativo à integralidade da dívida.

Não se pode, no entanto, afirmar que os impostos sujeitos à regra da não-cumulatividade são tributos incidentes sobre o valor agregado. Isto porque em relação a estes a forma de apuração se pauta na diferença numérica entre a base de cálculo da operação analisada e da anterior, de modo que o montante devido deriva da aplicação da alíquota sobre esse resultado. Assim, o que se percebe é justamente a tributação do valor agregado em cada etapa do ciclo.

Na sistemática de apuração que aqui se estuda, primeiro se calcula o imposto devido em determinada operação e, depois de se conhecer o quantum pago a título de tributo na operação anterior, faz-se o abatimento entre tais valores. Significa dizer que há uma compensação de valores relativos à própria exigência tributária (tributo). No que toca ao regime dos denominados impostos sobre o valor agregado, o abatimento se dá entre as bases de cálculo (valor das operações) e sobre a quantia proveniente desse encontro é que incide a alíquota eleita.

Roque Antônio Carrazza, analisando o ICMS, ensina-nos:

“(...) o ICMS não é um imposto sobre o valor agregado. Só para registro, o imposto sobre o valor agregado caracteriza-se, os patamares do Direito, por incidir sobre a parcela acrescida, ou seja, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em seqüência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem. Não é o caso do ICMS, que grava o valor total da operação.

Realmente, se a base de cálculo (que mede o fato jurídico tributário) do ICMS é o valor da operação (ou da prestação) realizada, resulta claro que este imposto não pode incidir sobre o valor acrescentado em relação à anterior (sob pena de ser descumprida a primordial função dimensionadora desta mesma base de cálculo).

Fosse o ICMS um tributo sobre o valor acrescido, havendo operação ‘abaixo do custo’, o contribuinte não precisaria debitar-se sobre o valor da saída, já que não estaria presente, no caso, o elemento quantificador do fato imponible, ou seja, a agregação de valor.” (ICMS. 5ª ed. Ed. Malheiros: São Paulo. 1999, p. 203)

Como se não bastasse, no regime de apuração dos impostos incidentes sobre o valor agregado, por apenas haver obrigação tributária nas circunstâncias em que o valor de uma operação suplanta o da operação anterior, não há que se falar em crédito do contribuinte nas hipóteses de operação realizada em valor inferior à antecedente, ao contrário do que acontece na sistemática das exações sujeitas à não-cumulatividade.

É o momento de se lembrar que o princípio em estudo é norma de comportamento em relação de coordenação com a regra-matriz de incidência tributária. É regra que, conjugada com a norma tributária, produz o comando responsável pela desoneração das etapas da cadeia produtiva.

A norma da não-cumulatividade é constituída pela seguinte estrutura hipotética-condicional: sempre que ocorrido o evento previsto no critério material da norma tributária afeta à operação anterior, no âmbito espacial e lapso temporal determinado pela mesma regra, o Estado tem o dever (sujeito passivo) de reconhecer ao contribuinte (sujeito ativo) o direito de utilizar um crédito no montante correspondente ao valor pago a título de tributo (critério quantitativo) por decorrência dessa operação (anterior).

É possível constatar que o antecedente da regra da não-cumulatividade é composto pela descrição da operação de ocorrência anterior à atual. Percebe-se também que no conseqüente das normas há a inversão de pólos, de maneira que enquanto o contribuinte é o sujeito passivo da relação jurídica instaurada pela norma tributária e o Estado é o sujeito ativo, no suposto da regra da não-cumulatividade o contribuinte é o sujeito ativo da relação jurídica e o Estado é o sujeito passivo.

Nota-se ainda uma diferença no que diz respeito ao critério quantitativo de ambas as regras. A regra-matriz de incidência, neste pormenor, é constituída de elementos suficientes à quantificação da relação jurídica atual, ao passo que o critério quantitativo da regra da não-cumulatividade é composto pelos dados destinados à apuração do quantum cobrado a título de tributo em virtude da ocorrência da operação anterior.

A resultante da coordenação entre a regra-matriz de incidência tributária e a norma da não-cumulatividade é o seguinte comando normativo: sempre que o valor devido a título de tributo em uma determinada operação for superior à quantia paga sob a mesma rubrica na operação anterior o contribuinte terá o dever de recolher aos cofres públicos a respectiva diferença; enquanto que na hipótese inversa não há tributo a ser recolhido, mas sim dever de o Estado reconhecer ao contribuinte o direito de utilizar (como crédito) o valor correspondente à diferença, no período de apuração subsequente.

Faremos agora um confronto entre a sistemática veiculada pela medida provisória nº 66 e a lei nº 10.637 e o princípio da não-cumulatividade. Conforme já referido, a regra da não-cumulatividade tem como escopo a neutralização da carga tributária suportada no curso da cadeia produtiva. E foi

justamente com o objetivo de proporcionar uma desoneração no que se refere à incidência da contribuição ao PIS que foram editados os diplomas normativos estudados.

Calha, então, promover uma confrontação entre o princípio da não-cumulatividade e o novo regime estabelecido para o tributo em referência. Dessa verificação se extrairá as semelhanças e dessemelhantes juridicamente relevantes, o que contribuirá para o melhor entendimento das novas normas postas no ordenamento jurídico.

De início é possível realçar que, ao contrário da regra de abatimento prevista no Texto Constitucional, a sistemática trazida pela medida provisória nº 66 e lei nº 10.637 não dispõe de hierarquia constitucional, o que leva à conclusão de que se está diante de previsão normativa de possível revogação por norma infraconstitucional de mesmo nível. Significa dizer que a sujeição à nova forma de apuração da contribuição ao PIS não constitui garantia fundamental do contribuinte. Nestes termos, o legislador infraconstitucional pode, quando lhe aprouver, reestruturar o tributo em enfoque de acordo com as antigas normas, tornando sem efeito, por decorrência, a vigente “cobrança não cumulativa”.

Não restam dúvidas, no entanto, de que, tal qual o princípio da não-cumulatividade, a recente modalidade de cálculo consiste num direito subjetivo do contribuinte oponível contra o Estado. De fato a nova norma deferiu ao contribuinte a possibilidade de, quando da apuração do quantum devido, utilizar como crédito determinado valor cujo modo de cálculo disciplinou expressamente. Assim como inexiste vedação a que o Poder Legislativo amplie ou restrinja o âmbito de eficácia das novas regras, o legislador não está vinculado a expedir normas que dêem efetividade ao regime inaugurado. Tudo isso porque, como já se disse, as recentes disposições legais podem ser alteradas a qualquer tempo.

Ao Poder Executivo, todavia, incumbe o dever de, quando da expedição de seus atos, fazer cumprir o determinado na nova lei.

Não se exclui da apreciação do Poder Judiciário as ameaças ou lesões a direitos oriundos das disposições afetas ao novo regime.

O direito que o contribuinte passa a ter a partir do início da vigência da medida provisória nº 66 e lei nº 10.637 deriva de norma de comportamento semelhante à regra da não-cumulatividade. Veja-se o porquê.

Inicialmente é importante ressaltar que os diplomas normativos citados permitiram ao sujeito passivo da obrigação tributária utilizar créditos oriundos da realização de operações que as próprias normas determinaram.

Em outras palavras, nas hipóteses de ocorrência das operações descritas na lei nº 10.637, dentro do lapso temporal definido pela regra, determinados contribuintes terão direito a se utilizar, para abatimento com o débito apurado, do crédito correspondente ao valor da operação multiplicado pela alíquota de 1,65%.

Da construção lingüística que acima se fez se retira a conclusão de que a “cobrança não cumulativa do PIS” nada mais é do que a norma geral da não-cumulatividade mutilada. Mutilada em quatro de seus aspectos: material; temporal; subjetivo e quantitativo. Daí poder-se dizer que a novo comando está, comparativamente falando, contido na regra geral da não-cumulatividade. Explique-se.

Enquanto o critério material da regra constitucional é composto pelo critério material da regra-matriz afeta à operação anterior, o que significa dizer que todo fato jurídico tributário dá direito ao crédito, o critério material da norma instituidora da nova forma de apuração do PIS é preenchido por eventos especificamente definidos pelo legislador, dentre os contidos no critério material da regra-matriz atinente à operação antecedente, o que implica na conclusão de que nem todos os fatos jurídicos tributários fazem nascer o direito ao crédito.

O mesmo ocorre com o critério temporal. No entanto, a limitação neste caso é plenamente justificável. Enquanto este critério da norma da não-cumulatividade prevista na CF/88 possui como última delimitação temporal a entrada em vigor do texto constitucional, do que decorre que os eventos ocorridos após a promulgação da Carta Maior foram capazes de gerar direito ao crédito, o critério temporal na norma que se extrai da lei nº 10.637 possui disposição no sentido que apenas dá direito ao crédito as operações ocorridas “a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei”, o que implica na conclusão de que apenas as operações concretizadas posteriormente ao início de produção dos efeitos do aludido diploma normativo fazem nascer o direito ao crédito. E não poderia ser de outra maneira, já que é inconcebível se pensar em retroagir indefinidamente os efeitos da norma.

Acerca do critério pessoal da nova norma atinente ao PIS tem-se a dizer que sua composição também resulta de uma mutilação da regra geral da não-cumulatividade. Isso porque a lei nº 10.637 não atribuiu o direito de utilização do crédito a todo o contribuinte da exação em comento

(sujeitos passivos da relação jurídica oriunda da “incidência” da regra-matriz do PIS), mas deferiu tão somente àqueles que não se enquadrassem nas hipóteses de exclusão veiculadas pelo art. 8º. Neste dispositivo, conforme visto acima, constam elementos que permitem identificar as pessoas jurídicas impossibilitadas de ingressar na nova sistemática de apuração da contribuição ao PIS.

Por fim, tem-se que também o critério quantitativo da regra da não-cumulatividade do PIS constitui visualização parcial da norma geral da não-cumulatividade. Assim é porque em relação à segunda norma é correto afirmar que o montante tido como crédito nada mais é do que o valor pago a título de tributo quando da realização da operação anterior, enquanto a primeira norma defere tão somente o crédito correspondente à aplicação da alíquota de 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento) sobre o valor da operação, qualquer que seja a alíquota aplicável na operação anterior. Em outras palavras, o montante do crédito não se afere com base no tributo cobrado, mas sim a partir de uma alíquota previamente determinada, aplicada sobre a operação anteriormente definida. Considerando que a alíquota utilizada para o cálculo do crédito é única, o seu (crédito) valor apenas variará de acordo com o valor da operação.

Logo, a norma geral da não-cumulatividade é de aplicação a mais ampla possível enquanto o âmbito de abrangência da nova regra é restrito e restringível, já que esta apenas “incide” sobre eventos definidos pelo legislador infraconstitucional.

Poder-se-ia questionar sobre a correção da nomenclatura adotada para a nova sistemática de apuração do PIS. Estar-se-ia diante de uma regra de não-cumulatividade?

Sem dúvida alguma, conforme ficou demonstrado, trata-se de uma nova concepção primordialmente ligada ao cálculo do montante devido a título de tributo. Voltando-se à análise da regra da não-cumulatividade, pode-se asseverar que esta norma se dirige basicamente à determinação do quantum a ser recolhido aos cofres públicos.

Viu-se também que a estrutura das duas normas é a mesma. A diferença entre elas está justamente na amplitude dos critérios que a compõem. Tem-se, então, que a norma instituidora da cobrança não-cumulativa do PIS é resultante de uma mutilação da regra geral da não-cumulatividade. Dessa forma, o estudo da estrutura normativa nos revela que se estaria diante de uma não-cumulatividade mitigada. Entretanto, para a solução do questionamento faz-se necessária a resposta a outra

indagação, qual seja: apenas se pode nominar não-cumulativa a regra que proporciona a neutralização da carga tributária da forma mais ampla possível? ou regra da não-cumulatividade será toda aquela que redunde em algum grau de desoneração?

Creio que, assim como ocorre com o princípio da anterioridade, o qual comporta variações (princípio da anterioridade geral e princípio da anterioridade nonagesimal), regra da não-cumulatividade será toda aquela que de algum modo proporcionar a desoneração da cadeia produtiva, seja de uma forma mais ou menos intensa. Veja-se o exemplo do que ocorre com as regras da não-cumulatividade do ICMS e do IPI. Nelas há diferença de amplitude: a regra atinente ao ICMS dispõe, por exemplo, que no caso de ingresso de mercadoria isenta no estabelecimento o contribuinte não conta com o direito ao crédito, enquanto que a norma relativa ao IPI não faz tal restrição. Todavia, nunca se afirmou que a regra da não-cumulatividade é a aplicável ao IPI (por ser a mais ampla) enquanto que a relativa ao ICMS não é dessa natureza.

Poder-se-ia questionar sobre a correção da nomenclatura adotada para a nova sistemática de apuração do PIS. Estar-se-ia diante de uma regra de não-cumulatividade?

Em conclusão, é possível afirmar que toda a norma que prescreve disposições capazes de neutralizar o ônus tributário no curso do ciclo de operações é regra que busca a não-cumulatividade. Em razão disso e considerando que a lei nº 10.637 traz regra com âmbito de aplicação mais restrito que as regras de não-cumulatividade postas no Texto Constitucional, ousa o autor afirmar que se está diante de uma norma de não-cumulatividade mitigada.

Outra observação importante nos trás as considerações de José Eduardo Soares de Melo, quando nos diz que a expressão “ não cumulatividade” por si só não apresenta nenhum significado e nem permite que seja alcançado aquele desejo embutido na Constituição. Embora este princípio possa apresentar implicações financeiras, só interessa ao interprete do direito o conceito eminentemente jurídico, principalmente aqueles voltados para a questão do “abatimento”. Esta delimitação foi esclarecida na visão de Ataliba e Cleber Giardino: “ A Constituição não tomou emprestado da economia uma fugidia não cumulatividade , para fazê-la iluminar a compreensão do sistema de abatimentos. Ao contrário, fez do ICMS e IPI, tributos não cumulativos exatamente porque os submeteu aos efeitos jurídicos tipicamente produzidos por um determinado sistema de abatimento criado pela própria Constituição”. Por este comentário podemos ver uma nova visão que nos trazem

estes autores, no sentido de que, quando a constituição tratou da não cumulatividade, estava por trás disto o sistema de abatimento, que seria o aspecto principal, portanto a causa e a não cumulatividade seria o resultado.

E finalizando os aspectos polêmicos relacionados ao aspecto da não cumulatividade, encerro com comentários de Hugo de Brito Machado, na questão da importância e adequação de tal princípio no ordenamento jurídico Brasileiro, diz ele que da mesma forma que o imposto sobre produtos industrializados, o ICMS é, por expressa denominação constitucional, um imposto não cumulativo. Diversamente do que acontece com o IPI, em relação ao ICMS essa não cumulatividade está sujeita ao disposto em lei complementar, pois a Constituição diz caber a esta *disciplinar o regime de compensação do imposto*.

A lei complementar nº 87/96 alterou significativamente a regra da não cumulatividade, na medida em que admitiu a utilização de créditos relativos a entradas de bens destinados ao consumo e ao ativo fixo do adquirente, fixando, embora, regras de direito intertemporal protetoras dessa utilização. Questiona-se, agora, se a norma que estabelece a ampliação do direito ao crédito, tem natureza meramente declaratória de um direito já assegurado pela Constituição. Se respondido afirmativamente esta afirmação, tem-se de admitir que os Estados estarão com suas finanças seriamente comprometidas.

Acha o autor que ao admitir os créditos relativos a entradas de bens do ativo permanente, o legislador complementar apenas exerceu a competência que lhe atribui a art.155, & 2º, inciso XII, alínea “c”, da Constituição Federal, disciplinando o regime de compensação do imposto. Aproximou esse regime daquele conhecido como o de *créditos financeiros*. Assim não obstante as várias manifestações doutrinárias no sentido de que os créditos em questão podem ser utilizados desde o advento da vigente Constituição Federal, entende o autor que eles somente podem ser utilizados nos termos da Lei Complementar nº 87/96.

A não cumulatividade do ICMS constitui um dos graves defeitos de nosso sistema tributário. Técnica copiada dos franceses, que a instituíram nos anos 50, como forma de incrementar a integração da Comunidade Econômica Européia, foi adotada entre nós pela emenda constitucional nº 18, de 1965. Seus defensores afirmam ser ela um instrumento da modernidade, mas a experiência

já demonstrou que a não cumulatividade é inteiramente inadequada para o Brasil. O grande número de dispositivos introduzidos na Constituição na tentativa de normatizar adequadamente a compensação do imposto em cada operação é expressivo da inadequação desta técnica para um imposto estadual numa federação com enormes desigualdades econômicas entre as diversas unidades e com a dimensão territorial de nosso país. Entre as suas desvantagens podem ser apontadas as seguintes:

- Torna complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram tanto o fisco como os contribuintes.
- Enseja o cometimento de fraudes praticamente incontroláveis.
- Atinge mais pesadamente a atividade agropecuária, e em seguida a industrial, ou, em outras palavras, faz o imposto mais pesado para aquelas atividades que produzem mais riqueza.
- Com alíquotas elevadas que ultrapassam 25%, estimula fortemente a evasão do imposto.
- Praticamente impede a outorga de isenções, que restaram, com a vedação do crédito respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento de incidência.
- Tem gerado fortes atritos entre o fisco e os contribuintes, sendo responsável pela quase totalidade das questões levadas a Juízo nos últimos anos.

Trouxemos aqui alguns dos aspectos polêmicos deste princípio, buscando à partir do seu aspecto histórico e sua inserção dentro do ordenamento jurídico brasileiro, discutir alguns dos seus aspectos mais importantes, bem como as suas variações e interpretações dentro de alguns pontos de vista de tributaristas Brasileiros, chegando mesmo a consideração da sua inadequação, como acabamos de descrever acima. Resumindo, buscamos a partir de uma introdução histórica, fazer um leve arranhão na discussão da sua amplitude e aplicabilidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Sacha Calmon, Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, 6ª Edição. Rio de Janeiro, Editora Forense, 1994.
- Bonilha, Paulo C. Bergstrom. IPI e ICM: Fundamentos da técnica não cumulativa. São Paulo: Resenha Tributária. 1979. 165p.
- Carrazza, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 16ª Edição, Editora Malheiros. São Paulo 2001.
- Machado, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 18ª Edição, Editora Malheiros, São Paulo 2000.
- Melo, José Eduardo Soares. ICMS, Teoria e Prática, 4ª Edição, Atualizada com L.C. 102/2000. Editora Dialética – São Paulo 2000.
- Carrazza, Roque Antonio. ICMS, 4ª Edição, Editora Malheiros, São Paulo 1998.
- Becho, Renato Lopes. Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária. 1ª Edição, Editora Dialética, São Paulo 2000.
- Rocha, Valdir de Oliveira. O ICMS e a Lei 102. Editora Dialética. São Paulo 2000.
- Baleeiro, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª Edição, Editora Forense. Rio de Janeiro 2000.
- Marques, Leonardo Nunes. A Contribuição ao PIS e a Sistemática da não cumulatividade inserida pela MP nº 66/2002. Grupo de Estudos Tributários do Espírito Santo (GER-ES) 2003.
<http://www.estudostributarios.cjb.net>.
- Braga, Waldir Luis. ICMS, Princípio Constitucional da não cumulatividade. Revista Dialética de Direito Tributário Nº 56, São Paulo.
- Melo, José Eduardo Soares. A não cumulatividade Tributária. Editora Dialética. São Paulo 1998.