

Coordenação de  
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri  
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

27



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

# Aspectos Constitucionais da não Cumulatividade dos Tributos no Brasil<sup>1</sup>

Paulo Victor Vieira da Rocha

*Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo.  
Especialista em Direito Tributário pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.  
Monitor de Seminários do Curso de Especialização em Direito Tributário da  
Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo e Manaus.*

## *Resumo*

O presente trabalho trata da não cumulatividade dos tributos na Constituição brasileira de 1988, com enfoque predominantemente analítico. Parte-se da distinção estrutural entre princípios e regras, sendo aqueles “mandamentos de otimização” e essas “mandamentos definitivos”, na busca por se definir a estrutura lógica das normas constitucionais que tratam da não cumulatividade dos tributos. São abordadas as normas relativas ao IPI, ao ICMS e às contribuições sobre receita e faturamento, visando à definição de seu modo de aplicação, em especial, no que se refere à possibilidade de gradações e ponderações.

*Palavras-chave:* Direito Tributário, não cumulatividade, princípios, regras, IPI, ICMS, contribuições sobre receita e faturamento.

## *Abstract*

The present essay is about the “non-cascading” effect of taxes on the Brazilian Constitution from 1988, with a major analytical approach. It supposes an structural distinction between principles and rules, being the formers “optimization commands” and the letters “definitive commands”, searching to define the logical structure of constitutional norms that have the “non-cascade” of taxation as its scope. The norms about IPI (tax on manufactured products), ICMS (tax on trade of goods) and social contributions on enterprise’s revenue and turn-over are object of analysis, aiming a definition of its application theoretical model, specially referring to the possibility of graduations and balancing.

*Keywords:* Tax Law, non-cascading effect principles, rules, tax on manufactured products, tax on trade of goods, social contributions on enterprise’s revenue and turn over.

## **1. Introdução**

A cumulatividade da tributação sobre o consumo é problema que foi detectado no âmbito das ciências econômicas há muitos anos e sua principal consequência identificada: estímulo à concentração vertical da produção. Mas o estudo de suas

<sup>1</sup> Agradeço muito aos amigos Vanessa Dexheimer e Caio Takano pela revisão do texto e discussão de algumas ideias.

implicações jurídicas revela contornos ainda muito fluídos, evidenciados por divergências doutrinárias profundas e mudanças jurisprudenciais que geram, no mínimo, perplexidades.

A divergência se inicia pela própria natureza jurídica da não cumulatividade, se objeto de uma regra ou um princípio, havendo até quem insinue nenhuma dessas naturezas normativas a ela.

Por outro lado, independentemente da sua estrutura normativa, o conteúdo deontológico em questão ainda é tão incerto que manifestações jurisprudenciais em sentidos diametralmente opostos se fundamentam igualmente na não cumulatividade<sup>2</sup>.

Não bastasse, a ela são atribuídos conteúdo e estrutura normativa diferentes a depender de que tributo se esteja tratando. Isso porque a Constituição brasileira contém dispositivos normativos expressos e distintos em relação ao IPI, ao ICMS e às contribuições sociais sobre o faturamento ou receita<sup>3</sup>. E mais uma das perguntas que se faz é: a não cumulatividade se impõe ou ao menos se aplica a outros tributos que gravem o consumo? Seria ela uma imposição da isonomia e, portanto, de algum modo obrigatória, além das previsões constitucionais expressas?

Em adição à apontada dificuldade em se definir o conteúdo e a estrutura normativa da não cumulatividade, há que observar também a dificuldade em inseri-la na ordem tributária ou na ordem econômica constitucionais. Caso se conclua pela natureza jurídica tributária da(s) norma(s) referente(s) à não cumulatividade, seria(m) ela(s) decorrente(s) do princípio da capacidade contributiva ou a ele contraposta(s), devendo, neste último caso, ser objeto de juízo de proporcionalidade em sua aplicação? Ainda, caso se siga a tendência de inseri-la no âmbito da ordem econômica constitucional, tratar-se-ia de uma decorrência do princípio da livre concorrência?

Outra questão interessante é que se fala da não cumulatividade sempre no âmbito da tributação sobre o valor agregado, tendente a gravar o consumo, sendo, portanto, necessário que se distingam e se identifiquem os conceitos. Tributação não cumulativa é sinônimo de tributação sobre o valor agregado? Até que ponto a tributação sobre o consumo *deve ser* sobre o valor agregado e/ou não cumulativa?

O escopo deste trabalho é buscar respostas a algumas dessas indagações.

Partindo-se da premissa de que o Direito é um conjunto de normas jurídicas e que essas têm sua estrutura lógica de regra ou de princípio<sup>4</sup>, tratar da não cumulatividade impõe investigar a estrutura das normas que a tenham como objeto; portanto, o presente trabalho tem foco mais analítico que normativo<sup>5</sup>. Esta análise

<sup>2</sup> Vide a divergência entre os Ministros do Supremo Tribunal Federal no RE nº 212.484-2/RS, rel. para o acórdão Min. Nelson Jobim, *DJ* de 27.11.1998.

<sup>3</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. "Incidência e apuração da Cofins e da contribuição ao PIS". In: SANTTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; e MOSQUERA, Roberto Quiroga (coords). *Tributação do setor comercial*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 295-360. (Texto de apoio ao capítulo II)

<sup>4</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 51-52, 90 *et seq.* SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 43-47.

<sup>5</sup> Sobre a distinção entre os enfoques, em termos de teoria geral do direito: SHAPIRO, Scott J. "The 'Hart-Dworkin' debate: a short guide for the perplexed". *U of Michigan Public Law Working Paper*

será feita tendo como foco o direito positivo brasileiro. Não se trata, portanto, de um modelo teórico geral, nem de uma teoria geral sobre a não cumulatividade, o que, entretanto, não impede que se busquem subsídios teóricos e conceituais no direito comparado.

O simples fato de a Constituição brasileira conter mais de um dispositivo cujo objeto é a não cumulatividade em tributos diferentes já demonstra que não há no Brasil uma única norma de não cumulatividade. Inclusive, e por isso, é preciso que se busque definir a estrutura normativa de cada uma dessas normas, bem como de eventuais outras que se identifiquem no sistema, ainda que não expressas, ao contrário daquelas que expressamente balizam o IPI, o ICMS e as contribuições sociais.

## 2. Conceito e Natureza Normativa da não Cumulatividade

A premissa adotada neste trabalho é a de que regras e princípios não se diferenciam por seus graus de abstração e generalidade, mas, sim, por sua estrutura lógica, é dizer, normas jurídicas dizem o que *deve ser*, mas o fazem de modos diversos a depender de sua estrutura lógica jurídica<sup>6</sup>.

Regras veiculam deveres definitivos, contêm uma hipótese à qual se imputa uma consequência, por isso mesmo são aplicadas por subsunção. Dado juridicamente o fato que se subsume à sua hipótese, o dever imposto deve ser aplicado, sem margem para que tal aplicação se dê em diversos graus<sup>7</sup>. Esta definição, neste ponto, não se contrapõe à de Humberto Ávila<sup>8</sup>, de que regras são normas jurídicas que prescrevem diretamente condutas e, por meio dessas prescrições, indiretamente também se prescrevem finalidades ou “estados de coisas”, embora não se discutam aqui os outros critérios apontados por ele para distinguir essas espécies normativas, como, por exemplo, a possibilidade de ponderação das regras, que, para nós, faz parte do seu processo lógico de subsunção<sup>9</sup>.

Por sua vez, princípios não contêm em si mesmos, desde o plano abstrato, uma hipótese à qual fatos se subsumam, implicando necessariamente a consequência jurídica prevista. Bem por isso, estas normas veiculam deveres *prima facie*, ou seja, prescrevem mandamentos de otimização (ou a serem otimizados)<sup>10</sup>, deveres que devem ser, em princípio, realizados ao máximo possível, salvo justificativas fáticas ou jurídicas às restrições impostas a este dever de otimizar algo<sup>11</sup>. Por isso mesmo, estabelecem “estados de coisas”, estados ideais<sup>12</sup>. Assim, também neste ponto não

nº 77, fevereiro de 2007. (The Social Science Research Network Electronic Paper Collections, disponível em <http://ssrn.com/abstract=968657>)

<sup>6</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Op. cit.; e SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. Op. cit.

<sup>7</sup> *Idem*.

<sup>8</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 71-73.

<sup>9</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. Op. cit., pp. 73-78.

<sup>10</sup> ALEXY, Robert. *Constitucionalismo discursivo*. Tradução brasileira de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 64. Maiores detalhes sobre o objeto da otimização, vide: ALEXY, Robert. “Zur Struktur der Rechts prinzipien”. In: SCHILCHER, B.; KOLER, P.; e FUNK, B. C. (Hg.). *Regel, Prinzipien und elemente im syetem des Rechts*. Viena, 2000, pp. 38 et seq.

<sup>11</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. Op. cit., pp. 45-55.

<sup>12</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. Op. cit.

há oposição à definição de Humberto Ávila, de que princípios são normas que prescrevem diretamente “fins” e, por meio desta prescrição finalística, se prescrevem, ainda que indiretamente, condutas<sup>13</sup>.

Dizer que princípios não têm, no plano abstrato uma hipótese normativa, hipótese de incidência ou suporte fático, não quer dizer que não tenham hipótese e consequência. É que a hipótese normativa dos princípios só é formada no momento de sua aplicação, após ponderarem-se os princípios em jogo e conjugarem-se o âmbito de proteção de um com a medida interventiva sobre seu âmbito de proteção, em juízo de proporcionalidade<sup>14</sup>.

Em outras palavras, ao se positivar diretamente uma conduta, por meio de uma regra, indiretamente se estará fomentando a realização de algum fim. Exemplo disto é a regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda: verificado o fato jurídico previsto na hipótese normativa, deve ser aplicada, por subsunção, sem gradações, a consequência jurídica imputada a este fato, pagar uma certa quantia em dinheiro ao Estado, a título de imposto sobre a renda. Ainda que diretamente se tenha prescrito uma conduta (levar dinheiro aos cofres públicos), indiretamente, se fomentou a realização de um fim (o custeio das despesas gerais do Estado).

Em giro contrário, ao se positivar diretamente um fim, um “estado de coisas”, por meio de um princípio, indiretamente, se estarão proibindo uma série de condutas e fundamentando uma série de outras. Aqui o exemplo pode ser o princípio da capacidade contributiva, que impõe um estado ideal de coisas em que os impostos serão ao máximo possível graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte<sup>15</sup>. Esta é uma finalidade que se impõe ao máximo, mas cujo cumprimento pode ser graduado, ou melhor, mitigado, por força de justificativas proporcionais, por exemplo, pela praticabilidade da tributação, pela proteção do meio ambiente ou a correção de outras falhas de mercado<sup>16</sup>.

Mas é preciso perceber que, em princípio, este mandamento de otimização fundamenta uma série de condutas, como a exigência de impostos progressivos, como a tributação seletiva sobre o consumo em função da essencialidade do produto ou da mercadoria, ao passo que proíbe tantas outras, como a exigência de impostos *per capita*, de impostos regressivos, ou, ainda, que sejam cobrados em desconsideração à capacidade contributiva, seja aquela subjetivamente manifestada no auferimento de renda, seja aquela objetivamente manifestada pelo consumo da renda<sup>17</sup>.

Portanto, a partir da premissa de que o Direito é um conjunto de normas jurídicas e que estas ou são regras ou são princípios, a depender da estrutura com que imponham deveres, é preciso definir se a não cumulatividade é objeto de regras, de princípios ou de ambos. Com efeito, há quem afirme que, além de um

<sup>13</sup> *Idem*.

<sup>14</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. Op. cit., pp. 65-125.

<sup>15</sup> ROCHA, Paulo Victor Vieira da. “A capacidade contributiva na teoria dos direitos fundamentais”. *Revista tributária das Américas* v. 4. São Paulo, julho/dezembro de 2011, pp. 55-56.

<sup>16</sup> *Ibidem*, pp. 56-57. Sobre o conceito de falhas de mercado, ver: NUSDEO, Fábio. *Curso de economia: introdução ao Direito Econômico*. São Paulo: RT, 2010, pp. 138-170.

<sup>17</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 311-315; 353-357.

princípio da não cumulatividade, ao ler a Constituição, estar-se-ia diante de uma “técnica”<sup>18</sup>.

Não obstante, parte-se aqui da premissa de que a Constituição não é um “manual técnico” ou um compêndio de doutrinas e técnicas de economia política. Portanto, se há dispositivos que tratam expressamente desta “técnica”, ela é, sim, objeto de normas jurídicas constitucionais.

Além disso, por hipótese (o que não é o caso brasileiro), a inexistência de dispositivos normativos expressos acerca da não cumulatividade não quer dizer que ela não seja objeto de norma jurídica alguma, afinal, texto e norma não se confundem<sup>19</sup>. Aquele é objeto de interpretação e aplicação, enquanto esta é o resultado dessas atividades, de modo que podem haver normas de não cumulatividade ainda que sem previsão expressa, caso se conclua que a não cumulatividade é imposta por normas constitucionais como o princípio da igualdade, ou, ainda mais pontualmente, por conteúdos mais específicos desta, como a isonomia tributária, ou, bem ainda, por normas de direito econômico, relacionadas ao mercado ou à livre iniciativa.

Destarte, a não cumulatividade, ao menos em termos de teoria geral, pode ser objeto tanto de normas que imponham deveres definitivos, como deveres *prima facie*, ou “mandamentos de otimização”; pode ser objeto de regras ou princípios. Mas como se procura centrar este trabalho no plano da dogmática jurídica, pode ser que se conclua que, no Direito brasileiro, seja a não cumulatividade objeto apenas de regras, apenas de princípios ou de ambos. Mas, necessariamente, é ela objeto de normas jurídicas, por disposição expressa. Daí se impor sejam estes dispositivos constitucionais analisados com cuidado, ainda que, antes disso, haja a busca de um significado mais geral para a expressão “não cumulatividade”.

A cumulatividade dos tributos parece ter sido percebida já nos tempos de Adam Smith, ainda que àquela época não se tivesse conta do efeito verticalizador da produção, como se vê na passagem abaixo<sup>20</sup>:

“The observation of Sir Mathew Decker, that *certain taxes are, in the price of certain goods, sometimes repeated and accumulated four or five times*, is perfectly just with regard to taxes upon the necessaries of life. In the price of leather, for example, you must pay not only for the tax upon the leather of your own shoes, but for a par of that upon those of the shoemaker and the tanner. You must pay, too, for the tax upon the salt, upon the soap, and upon the candles which those workmen consume while employed in your service, and for the tax upon the leather which the salt-maker, the soap-maker, and the candle-maker consume while employed in their service.” (Sem destaques no original)

<sup>18</sup> CASSONE, Vittorio. “A não-cumulatividade - aspectos fundamentais no Direito brasileiro e do IVA no Direito italiano”. *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 10, v. 2. Belo Horizonte, julho/agosto de 2004, p. 143. Para o autor, com apoio em afirmativas contidas em julgados do Supremo Tribunal Federal, apesar de ser um princípio, a não cumulatividade seria também uma “técnica”.

<sup>19</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário. Op. cit.*, pp. 599 *et seq.*

<sup>20</sup> SMITH, Adam. *The wealth of nations. Books IV - V*. Londres: Penguin Books, 1999, pp. 468-469.

A cumulatividade da tributação tem, como uma de suas implicações mais conhecidas, a verticalização da produção<sup>21</sup>. Isto se dá tipicamente na tributação sobre o consumo. Neste tipo de tributação, a tendência é a inclusão do gravame no preço. Portanto, em cada operação comercial por meio da qual um produto circula até seu consumo final há incidência sobre seu preço e este, por sua vez, já inclui os tributos que incidiram nas etapas anteriores da cadeia produtiva ou circulatória.

Isso significa que quanto mais etapas tiver o ciclo de um dado produto até seu consumo final ou ciclo de seus insumos, maior será a carga tributária incidente sobre ele, o que induz à redução do número dessas etapas, ou seja, à verticalização da produção, como explica Ricardo Lobo Torres<sup>22</sup>, embora se referindo à neutralidade da tributação.

Bastante ilustrativa é a explicação de Luís Eduardo Schoueri<sup>23</sup> dos problemas decorrentes da cumulatividade de tributos:

“Os efeitos danosos da tributação *plurifásica cumulativa* são imediatos: incidindo o tributo a cada etapa do ciclo econômico, pode-se dizer, quanto maior o número de etapas, tanto mais crescerá a tributação. Assim, produtos com ciclo de produção menor terão menor carga tributária que aqueles mais elaborados sem, por isso, implicarem maior índice de capacidade contributiva. Ademais, um mesmo produto poderá ter ciclos econômicos diferenciados, conforme a capacidade de verticalização de seus agentes, diminuindo, assim, as etapas de circulação. Como a verticalização dá-se com maior facilidade para os contribuintes economicamente mais potentes, vê-se que estes economizarão tributos, em detrimento daqueles contribuintes economicamente menores, que não têm condições de evitar um maior número de etapas econômicas para seus produtos. Finalmente, a cumulatividade traz sérios danos à exportação, já que não permite que se saiba qual a carga tributária incidente sobre cada bem exportado, havendo risco de os produtos serem exportados com ônus tributário, dificultando sua capacidade concorrencial.”

Além de todos os problemas já apontados por Luís Eduardo Schoueri, Misabel Abreu Machado Derzi<sup>24</sup> aponta, como implicação da incidência cumulativa, “a administração cara e menos eficiente pela inexistência de vinculação entre os contribuintes, como ocorre no sistema da não-cumulatividade em que o débito de um é o crédito de outro contribuinte”.

Assim, por exemplo, quem produz alimentos cujos ingredientes incluam o pão, reduz seu custo com tributos se, ao invés de adquirir pão, passar a produzi-lo

<sup>21</sup> SAMPAIO, Maria da Conceição. “Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados”. In: BIDERMAN, Ciro; e ARVATE, Paulo (coords.). *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 189.

<sup>22</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. II. Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 333.

<sup>23</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. *Op. cit.*, p. 365.

<sup>24</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. “Não-cumulatividade, neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional nº 42/03”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. Vol. 8. São Paulo: Dialética, 2004, p. 340.



e, reduz mais ainda se produzir a farinha que entrará na fabricação deste. Esta, a consequência da incidência cumulativa de tributos, ou seja, de sua incidência “em cascata”.

Portanto, não cumulatividade significa a não incidência de tributo sobre tributo, em outras palavras, quer dizer que o tributo somente incidirá em cada etapa sobre a parte do preço que não incluir os tributos que já tiverem gravado aquele determinado bem, de modo que, qualquer norma jurídica que prescreva a não cumulatividade estará impondo que não incidam tributos sobre uma base de cálculo que já os contenha.

Segundo as lições de Misabel Derzi<sup>25</sup>:

“Se a Carta brasileira impõe a observância do princípio da não-cumulatividade, de tal sorte que o contribuinte (comerciante) deve compensar com o imposto incidente sobre as operações que realizar o imposto relativo às compras por ele efetuadas, então ela assegura, como de resto o fazem os demais países que adotam tributo similar, que o contribuinte, nas operações de venda que promova, *transfira* ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele *creditar-se* do imposto que suportou em suas aquisições.”

Daí já se percebe que este é um “estado ideal de tributação” que, deste modo, poderá ser cumprido em diversos graus. É que num sistema tributário como o brasileiro, composto de diversos tributos sobre o consumo (ICMS, IPI e ISS), além de outros cuja base econômica de incidência não parece ainda muito clara se é o consumo ou a renda (algumas contribuições sociais), esta é uma finalidade talvez inalcançável por completo.

Ainda que se elimine a cumulatividade de um certo imposto por completo, por exemplo, proscrevendo quaisquer hipóteses de incidência de IPI sobre uma base que já inclua este mesmo imposto, ainda haverá a possibilidade de esta base incluir o ICMS ou o ISS, eventualmente incidentes em etapas anteriores do ciclo produtivo de determinado bem.

Esta, a dificuldade em se saber se a ordem constitucional brasileira contém alguma norma que, de forma geral, ainda que finalisticamente, imponha a “não cumulatividade dos tributos”, mas isto se tentará responder adiante.

O que importa firmar aqui é que, qualquer norma que tenha a não cumulatividade como objeto, no fundo imporá que tributos não incidam sobre tributos. Caso se prescreva um estado ideal de não cumulatividade, como fim a ser alcançado por um mandamento de otimização, ter-se-á um *princípio* da não cumulatividade. Já se for identificada diretamente uma “conduta” que realize a não incidência de um tributo sobre outro (ainda que parcialmente) estar-se-á diante de uma *regra* da não cumulatividade.

Além disso, é preciso observar que apesar de ser empírica a cumulatividade ou não cumulatividade de um certo tributo sobre o consumo ou de toda a tributação sobre o consumo (ou seja, verificável apenas em cada caso concreto), isso não

<sup>25</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. “Não-cumulatividade, neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional nº 42/03”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. Op. cit., p. 342.



impede que haja uma não cumulatividade normativa, como de fato existe no direito positivo brasileiro, a começar pelo caso do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

### 3. A não Cumulatividade do IPI

A Constituição de 1988 dispõe que o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” (art. 153, parágrafo 3º, II). O texto constitucional não tem “técnicas”, tem “normas”, ainda que estas acabem por prescrever como obrigatório o uso de determinada técnica de imposição elaborado no seio das ciências econômicas.

Com efeito, está posto expressamente no dispositivo citado que o IPI especificamente não deve incidir sobre ele mesmo, é dizer, não pode ser cumulativo. Fosse esta expressão normativa insuficiente para se afirmar estar diante de uma norma que prescreve um dever definitivo, qualquer dúvida quanto a isto seria afastada com a positivação *da forma* como este dever deve ser cumprido. Em outras palavras, além de o constituinte dizer que o IPI não deve incidir sobre ele mesmo, descreveu *o modo* como ele deve ser apurado para que incida “não cumulativamente”. Como dito, esta forma ou este modo pode até ser uma técnica, mas, positivada no texto constitucional, adquire invariavelmente caráter normativo, no caso, de regra jurídica.

Esta norma também pode ser descrita por meio do modelo teórico de Humberto Ávila<sup>26</sup>, pois tem-se uma norma que prescreve diretamente uma “conduta”, uma forma de se apurar o imposto em questão e, indiretamente, um estado ideal de não incidência “em cascata” de tributos.

Trata-se de um dever definitivo, aplicável por subsunção, sem considerações a circunstâncias fáticas ou jurídicas que pudessem justificar sua mitigação, ou seja, cumprimento gradual por juízo de proporcionalidade<sup>27</sup>. Simplesmente, o imposto sobre produtos industrializados não pode incidir sobre ele mesmo, sendo devido em cada operação somente com a dedução do imposto cobrado nas etapas anteriores, ou seja, sobre o valor agregado, daí Ricardo Lobo Torres afirmar que “o importante, no princípio da não-cumulatividade, é evitar a incidência em cascata ou a pluriincidência, já que o tributo, embora plurifásico, incide uma única vez”<sup>28</sup>.

Ainda que ele, neste trecho, esteja se referindo ao ICMS, esclarece à frente que, a seu ver a “não-cumulatividade no ICMS e no IPI têm as mesmas características básicas, eis que são dois impostos gêmeos, vocacionados para futura unificação no IVA”<sup>29</sup>.

Perceba-se que o Constituinte não se referiu à *etapa* imediatamente anterior, mas às *etapas* anteriores, no plural, o que deve necessariamente ser levado em conta ao se tratar do tema da isenção, não incidência ou alíquota zero deste imposto logo à frente.

Ricardo Lobo Torres sustenta que:

<sup>26</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. Op. cit.

<sup>27</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Op. cit., pp. 116-120; SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. Op. cit., pp. 167-182.

<sup>28</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Op. cit., p. 339, nota 22.

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 341.

“O princípio da não-cumulatividade, do ponto de vista econômico, significa que o imposto incide sobre o valor acrescido em cada operação de circulação, de modo que a incidência global é idêntica à multiplicação da alíquota pela base de cálculo final. É um subprincípio do princípio da repercussão legal obrigatória.

Juridicamente, entretanto, esse tipo de incidência torna-se irrelevante. O que conta para o Direito Tributário é que o tributo incide sobre o valor total de cada operação. Posteriormente, para garantir a não-cumulatividade do tributo, atua o mecanismo da compensação financeira, pelo qual se abate o débito correspondente à alíquota aplicada sobre o valor da saída do estabelecimento o crédito gerado na entrada da mercadoria.”<sup>30</sup>

Como se vê, Ricardo Lobo Torres identifica não cumulatividade à incidência sobre o valor agregado, sendo o mecanismo constitucional brasileiro de apuração uma forma de, nas suas palavras, “garantir a não-cumulatividade do tributo”. Ora, o que está garantido constitucionalmente é portanto objeto de norma constitucional, é conteúdo de um *dever ser*.

O problema é que ele dá mais importância ao que denomina “princípio da repercussão legal obrigatória” que à garantia de não cumulatividade e, embora afirme que esta é um “subprincípio” daquele “princípio”, sua construção pode acabar por mitigá-la.

O tal “princípio da repercussão legal obrigatória”, nos dizeres do Professor, impõe que “a carga econômica do ICMS e do IPI deve repercutir sobre o contribuinte de fato”<sup>31</sup>, pois, “o contribuinte de direito recolhe o crédito tributário à Fazenda Pública mas não arca com o ônus econômico de sua incidência, que repercute sobre o contribuinte de fato”<sup>32</sup>.

Realmente, a não cumulatividade *tende* a ser uma consequência desta repercussão legal do imposto, mas não quer dizer que sempre o será. Ocorre que a não cumulatividade é objeto de referência expressa do constituinte, ao passo que dita “repercussão legal do tributo ao consumidor final” não, o que implica prevalência daquela (não cumulatividade) sobre esta (repercussão legal), nos casos em que conflitem.

Um exemplo pode ilustrar a questão. Quando um insumo é isento de IPI surge a dúvida sobre o crédito decorrente de sua aquisição em favor do adquirente. A questão é objeto de muita discussão na jurisprudência, tanto que o Supremo Tribunal Federal alterou seu entendimento acerca do tema diametralmente<sup>33</sup>.

Inicialmente, entendeu aquela Corte que o contribuinte de IPI que adquiria um insumo isento fazia jus ao seu crédito (tido por presumido) para efeito de dedução do imposto devido por ele próprio na saída que desse ao produto resultante daquele insumo. Considerou-se que, não fosse garantido o crédito, a isenção não passaria de diferimento do imposto<sup>34</sup>.

<sup>30</sup> *Ibidem*, p. 338.

<sup>31</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Op. cit.*, p. 335.

<sup>32</sup> *Ibidem*, p. 336.

<sup>33</sup> RE nº 370.682/SC, rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 19.12.2007; RE nº 353.657/PR, rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 25.12.2007.

<sup>34</sup> RE nº 212.484-2/RS, rel. para o acórdão, Min. Nelson Jobim, DJ de 27.11.1998.

Este entendimento sofreu severas críticas de Ricardo Lobo Torres, ao afirmar que violava o princípio da repercussão legal obrigatória. Realmente, garantindo-se o crédito ao adquirente do insumo isento, o imposto, objeto de isenção, não repercutiria até o consumidor final. Por outras palavras, a soma do imposto pago ao longo da cadeia produtiva seria menor que a aplicação da alíquota sobre o preço final do bem<sup>35</sup>.

*Mas não haveria qualquer ofensa à não cumulatividade, ou seja, a não repercussão do imposto não faria com que o IPI incidisse em cascata.* Ao contrário, a garantia do crédito é que evitaria a cumulatividade. A questão é saber o que determina a Constituição? Que o tributo não seja cumulativo ou que ele repercute até o consumidor final?

Ademais, a interpretação que privilegia a repercussão legal do imposto restringe bastante o seu uso com função indutora, por meio de desonerações no meio da cadeia, já que qualquer isenção será mero diferimento e, pior, será o alívio de um contribuinte à custa do outro, aquele que vier seguinte na cadeia produtiva, por força do “efeito de recuperação”.

Ainda, sendo o IPI um tributo federal, sua desoneração no meio do ciclo produtivo não traria qualquer problema relacionado ao pacto federativo, como ocorreria no caso de ICMS, tanto que o Constituinte tomou decisão diversa em relação àquele imposto, como se verá à frente<sup>36</sup>.

Ora, a Constituição veda a incidência de tributo sobre tributo. Isso tende à neutralidade, no sentido de não influenciar a tomada de decisões pelos agentes econômicos. Mas a influência negativa da quebra de neutralidade é a verticalização da produção, que concentra riquezas e, portanto, tende a contrariar os objetivos da República Federativa do Brasil (como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, art. 3º, I, da Constituição de 1988). Só que o Estado pode ter interesse em induzir outros comportamentos e o IPI foi concebido como instrumento tributário de indução econômica por excelência; em outros termos, pode haver uma mitigação da neutralidade com efeitos positivos, desejados pelo Estado<sup>37</sup>. Este pode ter interesse em desonerar determinado produto e isso não precisa ser feito apenas na última operação da cadeia, já que pode haver algum elo do ciclo produtivo que se mostre mais fraco ou até com mais dificuldade de repercutir o tributo, o que, segundo Derzi<sup>38</sup>, impõe sua isenção.

Não bastasse, a negativa do crédito no caso da desoneração do IPI (isenção ou alíquota zero), solução adotada pelo STF após radical mudança jurisprudencial, pode implicar verdadeira cumulatividade, pois, ao se negar o crédito referente ao insumo desonerado, se está provocando efeito de recuperação não só do IPI que

<sup>35</sup> TORRES, Ricardo Lobo. “O princípio da não-cumulatividade e o IVA no Direito comparado”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias - Nova série*, vol. 10. São Paulo: CEU/RT, pp. 141-142.

<sup>36</sup> Neste sentido, da distinção entre a não cumulatividade do IPI e do ICMS: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. Op. cit., pp. 370-371.

<sup>37</sup> Sobre a utilização de tributos com efeito indutor, por todos: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 303 et seq.

<sup>38</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. “Não-cumulatividade, neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional nº 42/03”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. Op. cit., p. 346.

não incidiu na etapa anterior, como também do imposto que *incidiu* nas etapas anteriores àquela que foi objeto de isenção ou alíquota zero.

Esta construção viola a literalidade do texto constitucional que, como salientado acima, garantiu o crédito do imposto pago nas etapas *anteriores* e não unicamente na etapa imediatamente anterior.

É inegável a dificuldade, em muitos casos, de se apurar todo o IPI incidente nas etapas anteriores àquela desonerada, o que, em tese, seria uma solução que conciliaria a garantia da não cumulatividade com a repercussão legal obrigatória do imposto (caso se parta da premissa da existência deste princípio, tal qual defendido por Ricardo Lobo Torres).

Mas se esta solução é difícil em termos de praticabilidade, isso não justifica fazer pouco caso da cumulatividade consequente da solução oposta, violando-se norma constitucional que, pela literalidade do texto que lhe dá suporte, não prescreveu um princípio, sujeito a aplicação em diversos graus, portanto, a mitigações.

O que se constrói a partir do art. 153, parágrafo 3º, II, da Constituição de 1988 é uma *regra*, que se aplica por subsunção, prescrevendo um dever definitivo de, por meio da compensação do imposto cobrado nas etapas anteriores como devido em cada operação, garantir-se que o IPI não incidirá sobre si mesmo.

Em outras palavras, a Constituição não garantiu apenas que o IPI em cada etapa não incidiria sobre aquele cobrado na etapa imediatamente anterior, mas sobre toda a carga de IPI incidente nas etapas anteriores daquele ciclo produtivo.

O conteúdo desta regra, portanto, é uma não cumulatividade que se aproxima muito da incidência econômica sobre o valor agregado. Aqui parece correta a afirmação de Ricardo Lobo Torres de que o imposto incide sobre o valor agregado. Mas, de forma geral, lembre-se, incidência sobre o valor agregado e incidência não cumulativa, juridicamente, não se confundem, como demonstra Luís Eduardo Schoueri<sup>39</sup>.

Juridicamente, no Brasil não há um tributo sobre o valor agregado, posto que este não consta da hipótese de incidência de nenhum tributo, tampouco é esta sua base de cálculo. Economicamente, a tributação sobre o valor agregado é empírica, como se disse.

Por sua vez, a incidência completamente não cumulativa é inexistente não só no IPI, como em qualquer tributo brasileiro. É que a não cumulatividade pode ser buscada por meio de formas distintas de apuração do imposto, “base contra base” ou “imposto contra imposto”. Nesta última, o imposto incide sobre o valor global de cada operação, é este o imposto devido, só que parte deste débito é compensada com o montante do imposto incidente na operação anterior, arcando o contribuinte com a diferença<sup>40</sup>.

Na apuração “base contra base”, diminui-se do valor de cada operação o valor da operação anterior, de sorte que o imposto devido é o resultado da aplicação da alíquota sobre esta diferença, ou seja, o valor agregado<sup>41</sup>.

<sup>39</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário. Op. cit.*, pp. 363-369.

<sup>40</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário. Op. cit.*, p. 369.

<sup>41</sup> *Idem*.

Primeiramente, é preciso observar que a apuração “base contra base” não apresenta grandes dificuldades nas operações puramente comerciais, mas pode implicar enorme complexidade nas operações industriais. Por outro lado, em ambas as atividades, a carga do imposto incidente sobre todo o ciclo até o consumidor final pode ser diferente, a depender de apuração se dar “imposto contra imposto” ou “base contra base”, bastando, para isso, que haja alíquotas diferentes, ou ainda, uma isenção no meio do ciclo, como demonstra Luís Eduardo Schoueri<sup>42</sup>.

Portanto, no que se refere ao IPI, a Constituição contém expressamente uma regra de não cumulatividade, que não garante incidência de forma absoluta sobre o valor agregado, tampouco veda que algum produto seja desonerado no meio de seu ciclo produtivo e que esta desoneração chegue ao consumidor final. Por outro lado, se esta regra não garante uma não cumulatividade plena, assegura um certo nível de não cumulatividade, que não está à disposição do legislador infraconstitucional.

Uma última observação precisa ser feita em relação à questão da isenção e da alíquota zero. Perceba-se que todas as afirmativas acima foram feitas tratando indistintamente isenção e alíquota zero como “desonerações”, sem que se mencionasse os casos de “não incidência”.

Se o que se busca evitar é a cumulação de IPI sobre ele mesmo, não há porque se compensar crédito algum de IPI que não grava determinado insumo, por este não estar no âmbito de incidência do imposto, os produtos industrializados. Isso parte exatamente da distinção entre isenção e não incidência<sup>43</sup>. Quando o legislador define o fato gerador de um dado imposto, por exemplo, a industrialização de um produto, salvo disposição sua expressa, *qualquer* produto industrializado será objeto de incidência. Mas quando se tratar de um produto *in natura*, por exemplo, não é preciso nenhuma previsão legal para que este bem não seja gravado pelo IPI.

Na isenção, o bem isento, embora desonerado em uma certa etapa do seu processo produtivo, sofre, em outras, a incidência. No caso da não incidência, este bem está, por completo, fora do gravame do imposto em questão, daí não haver crédito a se cogitar. Essas, as razões de aqui só se defender a garantia do crédito nos casos de isenção e alíquota zero, mas não nos casos de não incidência.

Por todo o exposto, parece mesmo ser possível definir a norma de não cumulatividade do IPI como uma *regra*, que não assegura a mais completa não cumulatividade deste imposto, principalmente, em termos econômicos, mas garante uma não cumulatividade no sentido de que, do imposto incidente sobre cada operação, será descontado *todo* o montante incidente sobre *todas* as operações anteriores que tenham por objeto insumos, matérias-primas ou material de embalagem usado no produto objeto da operação atual, não se restringindo esta dedução apenas ao imposto incidente na etapa imediatamente anterior, por expressa dicção constitucional, posta no plural.

<sup>42</sup> *Idem.*

<sup>43</sup> *Ibidem*, pp. 222-227.

#### 4. A não Cumulatividade do ICMS

Em relação ao ICMS, o regramento constitucional da não cumulatividade é um pouco diverso daquele relativo ao IPI, pois aqui se tem um imposto de competência dos Estados-membros. Além disso, a Constituição não fez uma opção completa sobre a competência para tributar as operações interestaduais, sendo parte dela do Estado de origem e parte do destino, o que, aliado à necessidade de equilíbrio do pacto federativo, impulsionou o Constituinte a admitir boa dose de cumulatividade do ICMS em alguns casos, como se demonstrará.

Trata-se de imposto que será não cumulativo “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”, entretanto, “a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”.

Perceba-se que a Constituição não vedou a compensação de créditos quando houver uma isenção na etapa anterior, apenas deixou tal possibilidade a critério do legislador, o que não fez em relação ao IPI, em bom exemplo de “silêncio eloquente”. Portanto, a regra geral, no silêncio do legislador, é a impossibilidade de se deduzir algum crédito de ICMS devido em uma operação, quando a anterior for isenta.

Não se pode negar que haverá neste caso boa dose de cumulatividade, basta que, para isso, antes da operação isenta tenha havido uma outra tributada. Em simples exemplo: o industrial vende um produto ao distribuidor e sobre esta operação incide imposto de 10 reais, em seguida, o distribuidor vende este produto ao varejista acobertado pela isenção para, então, este último comerciante vender o mesmo produto ao consumidor final sob a incidência de um imposto de 30 reais. Nos termos do regramento constitucional, não poderá o varejista compensar aqueles 10 reais pagos inicialmente pelo industrial, e embutido no preço do produto, com os 30 reais devidos em função da sua própria operação destinada ao consumidor final. Assim, a carga tributária final sobre o bem será de 40 reais, maior que o valor decorrente da aplicação da alíquota (supostamente uniforme) sobre o valor da operação final.

Mais uma vez, o Constituinte não garantiu uma incidência sobre o valor agregado, mas apenas um certo grau de não cumulatividade, o que, tal qual no caso de IPI, não pode ser tido como um princípio, posto que não deve ser aplicado pelo legislador ordinário nem pelos órgãos do Judiciário em grau máximo, a depender das possibilidades fáticas e jurídicas. Tem-se, portanto, uma regra de não cumulatividade do ICMS diversa daquela do IPI, por dicção expressa do texto constitucional.

Como dito, aqui o Constituinte precisou admitir alguma dose de cumulatividade em alguns casos para que o ICMS não servisse de instrumento de política fiscal de um Estado-membro em detrimento de outros, o que não ocorre com o IPI (federal) e reforça o argumento de que o silêncio sobre a vedação aos créditos referentes a operações isentas é uma garantia do direito à respectiva compensação neste último imposto.

## 5. A não Cumulatividade das Contribuições sobre a Receita ou Faturamento

Além dos casos dos impostos acima tratados, há previsão normativa de não cumulatividade referente às contribuições para o financiamento da seguridade social, posta no art. 195, parágrafo 12, da Constituição de 1988, prescrevendo que “a lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas”.

Aqui, a tolerância do Constituinte à cumulatividade foi bem maior, pois admitiu expressamente que alguns setores da economia sofram incidência cumulativa das contribuições sociais, tanto que, na opinião de Ricardo Mariz de Oliveira<sup>44</sup>, não há qualquer mandamento constitucional impondo a não cumulatividade da contribuições, mas apenas imposição de critérios para o legislador obedecer, caso decida impor uma incidência não cumulativa das contribuições sobre a receita.

Entretanto, parece haver aqui uma regra de competência que, ao mesmo tempo em que outorgou à União Federal discricionariedade para definir os setores contemplados com a não cumulatividade das contribuições, impôs que *alguns* setores devem necessariamente contar com o alívio sobre a incidência “em cascata”, na linha defendida por Paulo Ayres Barreto<sup>45</sup>.

O constituinte não outorgou total discricionariedade ao legislador para apenas dizer que a lei “pode” definir setores cuja atividade será objeto de incidência não cumulativa, mas que este *poder* não implica nenhum *dever*. Isso porque esta interpretação levaria a considerar-se uma Emenda à Constituição como ato normativo quase inútil. Claro que mesmo antes da emenda o legislador ordinário já podia instituir regimes não cumulativos dessas contribuições para alguns e até todos os setores da economia, desde que obedecendo à isonomia, balizada metajuridicamente aqui pelo “postulado do legislador coerente”, como explica Humberto Ávila<sup>46</sup>.

Além disso, ainda que fossem viáveis as duas interpretações do dispositivo constitucional em comento (e, em princípio, elas até o são), uma no sentido de que o legislador define tais setores se quiser e outra no sentido de que ele *deve* obrigatoriamente fazê-lo, a segunda deveria ser privilegiada, pelo simples fato de a cumulatividade de tributos não encontrar qualquer fundamento na isonomia, seja vista pelo aspecto fiscal, seja econômico.

Em outros termos, o que se diz é que a interpretação isolada do dispositivo pode dar margem à construção de dois sentidos diferentes, que “cabem na moldura do texto”. Mas a interpretação sistemática da Constituição, levando-se em conta a isonomia conforme a capacidade contributiva, a livre iniciativa, o fomento ao pequeno empreendedorismo e o combate à concentração econômica, conduz à segunda interpretação.

<sup>44</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Incidência e apuração da Cofins e da contribuição ao PIS”. *Tributação do setor comercial*. *Op. cit.*, pp. 318-326, em especial, a última página citada.

<sup>45</sup> BARRETO, Paulo Ayres. “A não-cumulatividade das contribuições e sua vinculação à forma de tributação do imposto sobre a renda”. *Revista do advogado* v. 94. São Paulo, novembro de 2007, p. 135.

<sup>46</sup> ÁVILA, Humberto. “O ‘postulado do legislador coerente’ e a não-cumulatividade das contribuições”. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais de Direito Tributário*, 11º volume. São Paulo: Dialética, 2007, p. 176.



Por tudo isso, desde a inserção do parágrafo 12, no art. 195 da Constituição de 1988 pela Emenda Constitucional nº 42/2003, o legislador ordinário está obrigado a instituir o regime não cumulativo das contribuições sociais a *alguns* setores da economia e deve fazê-lo de modo isonômico.

A pergunta que se faz é, qual a amplitude desses setores da atividade econômica que deverão ser objeto de aplicação da igualdade, de acordo com algum dos critérios constitucionais? Além disso, qual o grau de não cumulatividade a ser garantido por meio do regime legalmente instituído, aquele mais forte, como o do IPI ou aquele mais fraco como o do ICMS (que admite expressamente casos de incidência cumulativa) ou, ainda, um terceiro tipo de não cumulatividade? Este trabalho não comporta, por questões de extensão, a abordagem de ambas as questões, concentrando-se aqui na segunda, ou seja, em qual o grau de não cumulatividade exigido pelo constituinte.

Como se viu, a não cumulatividade regradada para o IPI é bastante forte, embora a atual Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a tenha infundadamente mitigado<sup>47</sup>, como denuncia a diferença textual dos dispositivos constitucionais respectivos. Por isso, mesmo, espera-se que aquela Corte constitucional reveja seu entendimento e volte à construção pacificada no julgamento do RE nº 212.484-2/RS.

Por outro lado, conforme dito, ainda que o regramento do ICMS admita alguma cumulatividade, este foi o preço da manutenção do pacto federativo firmado em 1988 que o Constituinte decidiu pagar. Em mais um giro, há justificativa constitucional para tal mitigação ao ideal de não cumulatividade, inexistente, por sua vez, no caso das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou a receita, ou seja, o equilíbrio e até a manutenção do pacto federativo, que fundamenta boa dose de cumulatividade em alguns casos relacionados ao ICMS, não justifica em nada qualquer cumulatividade das contribuições sociais.

Este argumento se fortalece com a afirmação de Ricardo Lobo Torres<sup>48</sup> de que a não cumulatividade dessas contribuições não se sujeita ao que ele denomina “princípio da repercussão legal obrigatória”, pelo fato de incidirem sobre a receita e não sobre o preço individual das mercadorias.

Lembre-se que um dos principais argumentos utilizados pelo autor e, de certa forma, absorvido pelo STF ao mudar seu entendimento acerca da não cumulatividade do IPI era a necessidade de se verificar o “efeito de recuperação” do tributo objeto de desoneração, o que é decorrência mais específica da repercussão legal do tributo.

Isso tudo conduz à conclusão de que o nível mínimo de não cumulatividade a que está obrigado o legislador ao regrar a incidência plurifásica não cumulativa das contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento é aquele imposto para o IPI. Portanto, das contribuições (Cofins e Contribuição ao PIS) incidentes sobre o faturamento ou receita de cada contribuinte, devem ser deduzidas todas aquelas (desta mesma espécie) incidentes nas etapas anteriores, *no plural*.

<sup>47</sup> RE nº 370.682/SC, rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 19.12.2007; RE nº 353.657/PR, rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 25.12.2007.

<sup>48</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Op. cit.*, p. 336.

Na pior das hipóteses, caso não se garantam os créditos referentes à etapa anterior por força de alguma desoneração, deve-se buscar uma forma de se aproveitarem os créditos referentes às incidências que tenham gravado operações anteriores àquele desonerada. Esses créditos podem ser aqueles correspondentes a insumos, matérias-primas ou materiais de embalagens utilizados na industrialização do produto isento, mas também os correspondentes à incidência sobre a própria mercadoria objeto de comércio que tenha ocorrido antes da sua desoneração.

Isto pode se dar, em geral, de duas formas, uma delas é garantir a manutenção dos créditos por aquele que adquira a mercadoria ou o produto desonerado. Outra forma dar-se-ia garantindo-se a manutenção dos créditos por aquele que pratica a operação desonerada, não precisando, neste caso, garantir-se o crédito em favor de quem adquira o bem cuja incidência foi aliviada (como prescrito pelo art. 11, da Lei nº 9.779/1999, referente ao IPI). Sabe-se que esta não cumulatividade será muito mais econômica que jurídica, já que se presumirá o desconto dessa desoneração no preço, não havendo, em tese, repercussão legal do tributo nem do crédito.

Este é um problema da incidência sobre a receita bruta, apontado por Ricardo Lobo Torres, afirmando que “a não-cumulatividade originária dos impostos sobre a circulação de bens não se adapta às contribuições exóticas incidentes sobre o faturamento e a receita bruta”. Por isso mesmo, como não há repercussão jurídica do tributo nos casos de operações desoneradas, é que, talvez, a melhor solução fosse uma combinação de ambas.

Isso parece ser possível a partir da regra geral dos regimes instituídos pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, relativas à Contribuição ao PIS e à Cofins, respectivamente.

Como estas contribuições são cobradas em vários regimes diversos, monofásico, plurifásico cumulativo (o que inclui as operações tributadas pelo Simples Nacional) e plurifásico não cumulativo, a simples apuração da contribuição incidente na etapa anterior para efeito de determinação do crédito, não levaria nem de perto a uma incidência sobre o valor agregado, que, repita-se, é o ideal a ser buscado, embora nunca alcançável de forma absoluta.

Basta, para isso, imaginar a hipótese de um agente obrigado ao regime não cumulativo, cuja soma das alíquotas gerais de Cofins e Contribuição ao PIS seja de 9,25%, adquirir bens ou tomar serviços de um agente obrigado ao regime cumulativo, cuja respectiva soma das alíquotas das contribuições dá 3,65%. Parece que incidência em cascata, analisando-se só esta operação com esta mercadoria, não haverá, pois não estarão incidindo as contribuições (9,25%) desta operação sobre aquelas incidentes na etapa anterior (3,65%), já que o crédito seria de 3,65%; mas também é visível que os 9,25% sobre o valor desta última operação, representarão algo muito maior que 9,25% do seu valor agregado.

Repita-se, neste exemplo, não há incidência cumulativa, o que não significa que as contribuições somente incidam sobre o valor agregado.

A título de exemplo, pense-se na aquisição de um bem por 100 reais, sujeita à incidência cumulativa de 3,65%, o que resultará em contribuições cuja soma será de 3,65 reais. Se este adquirente o revender por 120 reais a incidência “não cumu-

lativa” das contribuições sobre esta operação perfará um total de 11,10 reais, dos quais, deduzidos 3,65 reais implicará um saldo a pagar de 7,45 reais.

Entretanto, se fosse aplicada alíquota de 9,25% sobre valor agregado de 20 reais, o tributo a pagar seria de 1,85 reais, chegando-se facilmente a um caso em que o tributo seria mais que o triplo daquele incidente sobre o valor agregado, mesmo sendo não cumulativo.

Por isso mesmo, a opção do legislador foi outra: como regra geral, o crédito referente à aquisição de bens e serviços é obtido pela aplicação da mesma alíquota incidente sobre o próprio faturamento ou receita em relação também ao custo das aquisições (art. 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 10.833/2003), ou seja, se, como regra geral, o contribuinte obrigado ao regime não cumulativo tem contra si um débito de 9,25% do seu faturamento ou da sua receita, seu crédito será equivalente aos mesmos 9,25% aplicados sobre o custo de suas aquisições (inclusive serviços).

Portanto, a regra geral do regime dito “não cumulativo” da Cofins e da Contribuição ao PIS garante boa dose de não cumulatividade e de aproximação da incidência sobre o valor agregado, parecendo ter razão Ricardo Mariz de Oliveira<sup>49</sup>, ao afirmar que tal aproximação é realmente muito forte. O problema começa, e às vezes se agiganta, com as mitigações a esta regra geral, especialmente, pelas vedações à tomada de créditos referentes a uma série de custos e despesas sofridos pelo contribuinte sujeito ao regime não cumulativo, bem como pelas vedações a créditos em casos de desonerações, cuja espécie o legislador distinguiu expressamente entre isenção e alíquota zero, claramente em uma tentativa de contornar a jurisprudência do STF que, à época, garantia em matéria de IPI os créditos referentes a aquisições isentas.

Tanto é assim que, um esforço interpretativo hercúleo com vistas à compreensão do caótico texto das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, leva à conclusão de que, nos casos de isenção, o crédito é mantido em favor do adquirente do bem desonerado (caso sua operação seja tributada) e no caso de alíquota zero não (arts. 3º, parágrafo 2º, II, de ambas as Leis acima mencionadas, atinentes à Contribuição ao PIS e à Cofins, respectivamente). Mas como não há distinção entre ambos os institutos, seja no plano econômico ou financeiro, seja no plano da lógica jurídica, caberia ao legislador “rotular” como quisesse, a depender do seu intento de manter ou não os créditos referentes às operações desoneradas por ele, ou seja, o legislador garantiu a si o arbítrio de “conceder” ou não o crédito relativo às etapas anteriores, basta, para isso, “apelidar” a desoneração de isenção ou de alíquota zero.

Isso pode levar a hipóteses de violenta afronta à isonomia e até à regra de vedação ao confisco, senão vejamos. Primeiramente, lembre-se que o regime não cumulativo é obrigatório a determinados contribuintes, por exemplo, àqueles que estejam também obrigados à apuração do lucro real no tocante ao imposto de renda da pessoa jurídica.

Imagine-se o exemplo de um contribuinte que, inserido no regime não cumulativo, adquire mercadorias para revenda tributadas à alíquota zero, mas que, em

<sup>49</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Incidência e apuração da Cofins e da contribuição ao PIS”. *Tributação do setor comercial. Op. cit.*, pp. 337-338.

operações pretéritas, sofreram incidências anteriores das contribuições em tela e, além disso, também o sofreram em todo o seu processo produtivo. Por força da sua aquisição ser “desonerada” pela alíquota zero, ele, nos termos da legislação citada, não terá direito a crédito nenhum referente a estas contribuições, por isso, sua carga será de 9,25% sobre sua receita bruta, ao revender essas mercadorias. Supondo que o faça, por 100 reais, deverá recolher 9,25 reais a título de Cofins e Contribuição ao PIS, sem direito a qualquer dedução.

Conjecture-se um concorrente seu que, por faturar anualmente 100 mil reais a menos que ele, não esteja obrigado a apurar lucro real e, assim, tampouco ao regime não cumulativo das contribuições em questão. Se este vender a mesma mercadoria pelos mesmos 100 reais, deverá recolher 3,65 reais a título das mesmas contribuições, também sem direito a qualquer crédito.

Indaga-se, qual o critério de igualdade que justifica que um contribuinte pague quase três vezes mais tributo que o outro, tratando-se dos mesmos tributos, incidentes sobre as mesmas operações, que tenham por objeto mercadorias idênticas? A única diferença entre eles é um faturar anualmente 100 mil reais a mais que o outro, e o exemplo pode ir ao absurdo de esta diferença de faturamento ser de um real. Inexiste critério de igualdade que fundamente esta distinção entre os contribuintes, ao contrário, ela mitiga nitidamente a livre concorrência<sup>50</sup>, já que a vantagem competitiva do segundo é imensamente maior, sem qualquer fator de eficiência que o fundamente.

Não bastasse, viola-se o princípio da capacidade contributiva, já que fatos que revelam objetivamente a mesma capacidade contributiva se sujeitam a incidências tributárias completamente díspares.

Pior que isso tudo, pode se estar, no caso concreto, diante de nítido confisco. Imagine-se, para tanto, que o primeiro contribuinte do exemplo citado comercialize mercadorias cuja margem de lucro é muito baixa, de modo que a viabilidade do seu negócio só existe em função de grande volume de operações. Caso se estivesse diante de uma margem de lucro de 10%, o que não é nenhum absurdo, este contribuinte teria absorvido praticamente todo seu lucro, somente por dois tributos incidentes sobre o faturamento bruto.

Sabe-se que o confisco é conceito indeterminado, cujos limites são de muito difícil aferimento, mas, ainda que não se possa definir, em que ponto começa a tributação a ser confiscatória, há casos em que claramente se está diante de confisco<sup>51</sup>. O exemplo dado, muito factível, por sinal, parece ser um deles.

Portanto, no caso das contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita bruta, parece haver mais de uma norma sobre sua não cumulatividade. Há uma regra impondo ao legislador que defina setores sobre os quais a incidência dessas contribuições será não cumulativa, e o faça de forma coerente, em cumprimento à isonomia<sup>52</sup>. Há uma segunda, impondo que haja como nível mínimo de

<sup>50</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. “Livre concorrência e tributação”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais de Direito Tributário*, 11º volume. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 245-246.

<sup>51</sup> ADIn nº 551-1/RJ, rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 14.2.2003.

<sup>52</sup> ÁVILA, Humberto. “O ‘postulado do legislador coerente’ e a não-cumulatividade das contribuições”. *Grandes questões atuais de Direito Tributário. Op. cit.*, pp. 176-179.

não cumulatividade aquele garantido ao IPI, nos termos da jurisprudência do STF exarada no RE nº 212.484-2/RS, não podendo o legislador infraconstitucional vedar créditos referentes a custos e despesas isentos ou sob alíquota zero. Trata-se de duas *regras*, que não deixam margem de ponderação com outras normas pelo aplicador da Constituição, seja órgão do Poder Judiciário, seja do Legislativo.

## 6. O Princípio Geral da não Cumulatividade

A exposição acima levou à conclusão de que todos os dispositivos constitucionais relativos aos tributos existentes hoje no nosso sistema, o imposto sobre produtos industrializados - IPI, o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação - ICMS, a Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social - Cofins e a Contribuição ao PIS (Programa de Integração Social) dão suporte textual à construção de regras (ao menos três regras bem diferentes), normas que prescrevem deveres definitivos, aplicáveis por subsunção, sem margem de ponderações com outras normas jurídicas, seja pelo legislador infraconstitucional, seja por órgãos do Poder Judiciário.

A dúvida que fica é a seguinte: haveria na ordem constitucional brasileira uma norma que prescrevesse um “mandamento de otimização” direcionado ao sistema tributário ou a cada tributo isoladamente considerado, com vistas à não cumulatividade “na maior medida possível, dentro das possibilidades fáticas e jurídicas”?

A questão merece análise mais profunda e específica, a ser objeto de outro trabalho, mas algumas observações precisam ser feitas. Se por um lado o princípio da igualdade tem uma face formal que impõe que as distinções de tratamento sejam fundadas em um critério contemplado constitucionalmente, por outro fica difícil encontrar na Constituição de 1988 um critério que possa justificar a cumulatividade de tributos.

Além da manutenção do pacto federativo, talvez, somente a praticabilidade do sistema sirva de razão para se mitigar este mandamento constitucional. E se a não cumulatividade fomenta a tributação conforme a capacidade contributiva e a livre concorrência, que são, por sua vez, decorrência da igualdade, mitigar a não cumulatividade, de alguma maneira, mitiga a igualdade.

Sabe-se que a livre concorrência (impondo igualdade de oportunidades aos agentes)<sup>53</sup> e a tributação conforme a capacidade contributiva não são princípios absolutos<sup>54</sup>, até porque nenhum o é, mas se são princípios realizadores da isonomia fiscal e econômica, firmando-se a premissa de que a não cumulatividade fomenta a realização deles, parece ser possível a construção interpretativa que põe a não cumulatividade como objeto de um princípio jurídico, mandamento de otimização que prescreve uma incidência tributária, ao máximo possível, não cumulativa, salvo limitações fáticas (adequação e necessidade) ou jurídicas (proporcionalidade em sentido estrito).

<sup>53</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. “Livre concorrência e tributação”. *Grandes questões atuais de Direito Tributário*. *Op. cit.*, pp. 245-246.

<sup>54</sup> Sobre a estrutura e o conteúdo normativo da capacidade contributiva, iniciamos uma proposta em trabalho já publicado: ROCHA, Paulo Victor Vieira da. “A capacidade contributiva na teoria dos direitos fundamentais”. *Revista tributária das Américas* v. 4. *Op. cit.*

Não parece haver dificuldades em se perceber que a ampla distribuição de competências tributárias posta na Constituição de 1988 implica uma decisão do constituinte de aceitar alguma cumulatividade entre os tributos, mas isso não implica transplantar esta afirmação ao plano de cada tributo individualmente considerado. Parece não haver o próprio constituinte mitigado este princípio no plano individual de cada tributo, salvo em uma situação muito específica, a do estorno de créditos de ICMS no caso de operações desoneradas (art. 155, parágrafo 2º, II, *a e b*).

## 7. Conclusões

A cumulatividade é fato de ordem econômica que gera uma série de efeitos negativos com implicações jurídicas no plano constitucional, em especial, a verticalização da produção e a quebra da neutralidade infundadamente, além de fortes mitigações à isonomia no plano tributário e econômico.

O texto constitucional tem dispositivos expressos tratando da não cumulatividade de alguns tributos individualmente e o fazem prescrevendo deveres definitivos, por meio de normas que se aplicam por subsunção, sem espaço para ponderações pelos aplicadores da Constituição, sejam órgãos do Poder Legislativo, sejam do Judiciário.

A regra de não cumulatividade prevista para o IPI é bastante ampla e não autoriza restrições que impliquem incidência “em cascata” deste imposto, sendo este o entendimento a que chegara o Supremo Tribunal Federal por muitos anos, pacificado em 1998 no julgamento do RE nº 212.484-2/RS, pelo que, lamenta-se a radical mudança jurisprudencial por ocasião do julgamento do RE nº 353.657-5/PR.

A regra da não cumulatividade do ICMS fomenta bem menos o “estado ideal de não cumulatividade”, pois admite expressamente a incidência em cascata deste imposto, no caso de operações desoneradas no meio da cadeia (art. 155, parágrafo 2º, II, *a e b*, da Constituição de 1988) e o faz por necessidade de se manter o equilíbrio federativo positivado, que atribui competência para instituir este imposto aos entes subnacionais.

Já em relação à não cumulatividade das contribuições sobre o faturamento ou receita, o constituinte deu maior discricionariedade ao legislador, especialmente em relação a quais os setores da atividade econômica que serão contemplados por este regime. Mas não parece haver qualquer razão constitucional para se interpretar esta norma no sentido de ela garantir um nível de não cumulatividade menor que aquele garantido pela literalidade do art. 153, parágrafo 3º, II.

Portanto, não se pode impedir a apuração e compensação de créditos referentes à aquisição de bens e serviços desonerados por isenção ou alíquota zero, sendo, inclusive, a distinção infraconstitucional entre essas espécies de desoneração uma tentativa de burlar a Constituição.

Como decorrência da igualdade em geral e, em especial, dos princípios da tributação conforme a capacidade contributiva e da livre concorrência, há um *princípio* que impõe a não cumulatividade, *em princípio* (com o perdão pelo eco), ao máximo, salvo limitações fáticas ou jurídicas.

No tocante à interação entre os tributos, o constituinte, por meio de regras atributivas de competência a diversos entes políticos, admitiu expressamente a cu-

mulatividade entre as espécies tributárias e até entre os próprios impostos, salvo exceções bem pontuais, na própria Constituição (art. 155, parágrafo 2º, XI, que retira o IPI da incidência do ICMS), ou seja, mitigou a igualdade em razão do pacto federativo desenhado.

Já em relação a cada tributo considerado isoladamente, não há qualquer razão que justifique mitigações à não cumulatividade, nem mesmo em casos de desonerações de algumas operações, salvo no caso de equilíbrio federativo, já expressamente previsto pelo constituinte, no art. 155, parágrafo 2º, II.

Diante disso se pode falar, no âmbito analítico da incidência de cada um dos tributos mencionados neste trabalho, da existência de um princípio geral da não cumulatividade, impondo esta como estado ideal de tributação, a ser fomentado ao máximo possível, salvo outras razões constitucionais que consistam em limitações fáticas (adequação e necessidade) ou jurídicas (proporcionalidade em sentido estrito).