

UNIVERSIDADE GAMA FILHO



AFFONSO CLAUDIO AOUINO DE BARROS

O Crédito Fiscal do ICM e as exonerações Tributárias

- A Questão da Regra da Reversão -

Dissertação de Mestrado apresentada ao Departamento Jurídico da Universidade Gama Filho como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: -

Professor João Maurício Pinho

Rio de Janeiro, 07 de agosto de 1981

Para Regina Célia, minha mulher e  
Paulo José e Denise, meus filhos

*Meus agradecimentos*

- ao Professor Orientador João Mauricio Pinho
- à Universidade Gama Filho
- ao Professor Alberto Nogueira
- à datilógrafa Zilma Pereira de Oliveira

## RESUMO

O ICM é um tributo de competência estadual, instituído pela Reforma Tributária de 1965 (EC nº 18), em substituição ao IVC, do tipo não cumulativo por mandamento constitucional. Porém, a concessão de benefícios fiscais, sob a forma de exonerações diversas, tem resultado em transferência do ônus tributário de uma para outra operação, pela chamada **REGRA DA REVERSÃO**. A praxis provoca, inexoravelmente, cumulatividade violadora do princípio constitucional, o que não pode prosperar.

## ABSTRACT

The ICM is a tribut of state competent that was instituted by the Tributary Reform of 1965 (EC nº 18) to substitute the former IVC, knowing as a none cumulative tupe by the constitutional commandment.

Therefore, the privilege of fiscal benefits, beneath the former of different dispenses, have been resulted on a tributary onus transfer from one to another operation knowing as "REVERSION RULE".

The praxis causes, without any doubts, the transgression cumulativity of the constitutional principle, and that why it cannot be succeeded.



3.1 - O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e o princípio da não cumulatividade....	24
3.2 - As não incidências no ICM e a regra da reversão do crédito cor- respondente .....	24/28
3.3 - Incompatibilidade entre a regra da reversão e os princípios constitu- cionais da legalidade e da não cumu- latividade .....	29/44
4. CONCLUSÃO .....	45/50
5. APENDICE	
5.1 - Notas e Citações .....	
5.2 - Bibliografia .....	

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias
- IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados
- IVC - Imposto sobre Vendas e Consignações
- RTJ - Revista Tribunal de Justiça
- RE - Recurso Extraordinário
- DOJ - Diário Oficial da Justiça
- TAC - Tribunal de Alçada Civil (SP)
- M.S.- Mandado de Segurança
- CTN - Código Tributário Nacional
- CF - Constituição Federal
- TVA - "Taxe sur la valeur ajoutée"

## 1 - INTRODUÇÃO

O princípio constitucional da **NÃO CUMULATIVIDADE** é o característico fundamental do imposto sobre circulação de mercadorias (ICM), cometido à competência dos Estados-membros desde a Emenda Constitucional nº 18/65.

Entretanto, na sua aplicação foram constatados diversos problemas que devem e merecem ser questionados, como a hipótese de inconstitucionalidade provocada por leis ordinárias que determinam isenções e exclusões tributárias diversas.

Assim, objetivamos demonstrar com o presente trabalho que o ICM é fundado em técnica não cumulativa por imperativo constitucional e que, embora adote na base de cálculo o método "imposto sobre imposto", por subtração, o faz dentro de um modelo brasileiro, razão pela qual não se lhe aplica a **REGRA DA REVERSÃO**, concernente à recuperação do imposto com incidências posteriores, quando uma das etapas é beneficiada com qualquer modalidade de exoneração tributária.

De outro lado, procuramos mostrar como poderá ser corrigida a ilegalidade dentro da técnica da não cumulatividade, seja na esfera administrativa ou judicial.

A justificativa deste artigo está na existência dessa cumulatividade proibida, numa evidente burla à desoneração tributária imposta pelo Poder Público aos produtos ou mercadorias, porquanto dá-se uma transferência do ônus do imposto para a operação seguinte. Em consequência, produz-se uma autêntica substituição do contribuinte, com incidência cumulativa do ICM. Tal fato, como é óbvio, provoca a descapitalização do contribuinte a quem foi atribuída a responsabilidade da carga fiscal excedente, o que é injusto e ilegal.

Os dados foram colhidos através de uma pesquisa bibliográfica da teoria e da doutrina da tributação indireta e de

suas espécies, investigando os seus postulados no Brasil e no con  
texto internacional.

Também utilizamos critérios construídos mediante comparação para melhor situar os sistemas "cumulativo" e "não cumu  
lativo", enquanto técnicas tributárias e, ainda, para determinar as convergências e as divergências dos impostos sobre vendas e consig  
nações (IVC) e circulação de mercadorias (ICM). Além destes proce  
dimentos empregamos o método descritivo no decorrer do discurso.

Como conclusão, proporemos outras questões que, em conjunto com as já expostas, deixam em dúvida a validade da própria  
técnica de tributação não cumulativa, por ser matéria de grande re  
levância, máxime quando levamos em conta que o ICM constitui o sus  
tentáculo da arrecadação dos Estados-membros, provindo do patrimô  
nio dos particulares.

## I - A CIRCULAÇÃO DA RIQUEZA COMO FONTE DE TRIBUTAÇÃO

É ponto pacífico que o fenômeno tributário não se rá bem assimilado se levarmos em conta apenas o seu aspecto jurídico, pelo que devemos considerar também a conceituação econômica do tributo.

Dentro da ótica econômica, gostamos muito do conceito de tributo emitido por WERNER GRAU que o situa como sendo "uma parcela do PRODUTO NACIONAL — expressão física — ou da RENDA NACIONAL — expressão financeira que se transfere do setor privado para o setor público e que posteriormente retornará ao setor privado, sob a forma de bens ou serviços".(1)

Está explícito, pois, que os tributos recaem sempre sobre o patrimônio ou rendimento do contribuinte, afetando-o direta ou indiretamente. Assim, será de incidência direta o imposto que absorver parte dessa renda ou desse patrimônio, e indireta quando o tributo se agregar à estrutura dos preços de bens e serviços, sendo transferido a terceiros. Para PAULO CELSO B. BONILHA a incidência indireta se dá quando "dos gastos realizados pelo titular do rendimento ou do patrimônio, através da percepção de impostos sobre operações de venda, cujo ônus se incorpora ao preço de bens transacionados" (2).

Nestas condições, as operações de vendas, sejam civis ou comerciais, integram um ciclo econômico: o da circulação da riqueza, que é objeto da tributação na forma definida em lei, inclusive quanto ao seu momento.

Para melhor compreensão desse assunto, achamos de bom alvitre focar a discriminação das rendas no Brasil em dois momentos distintos — de 1946 até 1965 e daí por diante, com as comparações que se fizeram mister.

Com efeito, a Constituição de 1946 não tratava a tributação como um sistema e a matéria tributária, como é óbvio,

aparecia esparsa, salpicando dispositivos em quase todos os seus capítulos, sem, entretanto, que eles formassem, entre si, um sistema e apresentassem coerência dentro de uma sistemática ordenada.

Os impostos figuravam na determinação das competências da União, dos Estados e dos Municípios, não definindo as demais competências, como se houvesse três sistemas distantes, separados uns dos outros; como se existissem três Brasís: um da União, um dos Estados e um outro dos Municípios. Entretanto, a capacidade tributária de um país é uma e o sistema econômico funcionando gera determinada quantidade de rendas, sob a forma de bens e serviços.

Esta renda gerada pelo sistema econômico, qualquer que seja o ângulo através do qual ela é ferida pela tributação, na verdade é uma só.

Sendo, portanto, uma a massa de riqueza ou de renda gerada pelo sistema econômico a ser capturada pelos impostos, terá que se encarar, sem prejuízo da estrutura federativa do Estado, a matéria tributária dentro de uma concepção unificada, como um sistema, em que cada uma das peças, embora entregues à competência dessa ou daquela esfera de governo, tenha um papel definido dentro desse sistema.

Deve ser destacado que, até então, nunca houve uma preocupação sistemática na estruturação do elenco de impostos que foi se incorporando às nossas constituições ao longo de nossa formação histórica.

Daí podermos afirmar que a forma pela qual os impostos estavam discriminados na Carta de 46, demonstrava que eram tomados, na sua grande maioria, por um rótulo ou por uma denominação.

A discriminação das rendas na Carta Magna de 46, como nas anteriores, é nominalística, como por exemplo: é competência dos Municípios cobrar impostos sobre Indústrias e Profissões. Esta característica veio ensejar uma série de extralimita

ções no uso das competências tributárias, próprias de cada esfera de governo, na medida em que os conceitos, quer jurídicos ou econômicos, que deviam prevalecer na caracterização das figuras tributárias correspondentes, iam sendo elásticos pelas legislações tributárias de cada uma das esferas de governo.

Assim, essa discriminação de rendas, apesar de aparentemente rígida, por indicar específica e nominalmente cada imposto pertencente a cada esfera de governo, não representava nenhuma delimitação prévia dos seus campos de incidência que se derramavam e interpenetravam, criando diversas formas de superposições, com graves inconvenientes para uma economia ainda débil e em formação como a economia brasileira.

A Emenda Constitucional nº 18/65 procurou corrigir esses erros básicos, com todas as características de um novo título da Constituição de 1946, para que a matéria pudesse ser tratada de forma orgânica e sistemática, um articulado único e nunca espalhada ao longo de todo o texto constitucional. Cuidou ela de evitar a rotulação dos impostos ou fazer distribuições na base de denominações ou de etiquetas, concebendo o sistema nacional como um todo, incluindo a estrutura do processo de produção de riqueza, mas dividido por setores e subsetores, além de indicar quais os setores que seriam objeto de tributação, bem como indicando a que setor ou subsetor ficaria reservada a competência tributária dessa ou daquela esfera de governo.

A epigrafada Emenda Constitucional nº 18 não repartiu impostos, mas o campo econômico nacional, dando uma fatia para cada esfera de governo; assim fazendo, criou condições para impedir a superposição de impostos por elástico das figuras tributárias previamente criadas, porque, na medida em que elas ultrapassam os limites do campo ou de cada setor, elas invadem a área do setor seguinte. As superposições ocorridas foram deliberadas e obedecem a razões tecnicamente estudadas.

Dessa Emenda resultou a Lei Federal nº 5.172 de

22.10.66, que, "ex-vi" do Ato Complementar nº 36, passou a ser denominada de Código Tributário Nacional, com eficácia de lei complementar.

Pelos dispositivos constitucionais e pela lei complementar supracitada, foram cometidos aos Estados os seguintes impostos:

- a) de transmissão de bens imóveis e de direitos reais a eles relativos;
- b) sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Hoje, temos em vigor a Emenda Constitucional nº 1/69 e o Código Tributário Nacional que mantiveram os mesmos impostos na competência dos Estados.

Mais precisamente, o ICM tem uma legislação específica a nível complementar que é o decreto-lei nº 406/68 e leis complementares nº 4/69 e 24/75.

Tivemos um período de proliferação de normas tributárias de âmbito nacional, como atos complementares e decretos-leis (3), até o decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 que disciplinou a matéria referente ao ICM, com a revogação expressa dos arts. 52 a 58 do CTN. O prefalado Decreto-lei nº 406/68 veio de ser alterado pelo decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969; ambos encerram a legislação básica do ICM, sobre a qual devem aliar-se as legislações estaduais. Há, ainda, a lei complementar nº 4, de 2 de dezembro de 1969, que concede isenções do ICM e a lei complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que rege a concessão de benefícios fiscais por convênios previstos no § 6º, do artigo 23 da Constituição, com a redação da Emenda nº 1. Finalizando o elenco de disposições constitucionais e complementares sobre o ICM, lembramos que as alíquotas máximas deste tributo são fixadas em Resoluções do Senado Federal, por proposta do Presidente da República.

Diante desse quadro normativo, temos a ressaltar que a competência deferida aos Estados para instituir o ICM é bastante limitada, refletindo um momento histórico político e administrativo, como iremos constatar no decorrer do nosso trabalho.

## II - TRIBUTAÇÃO INDIRETA

Os impostos quanto à possibilidade de repercussão têm sido classificados em **DIRETOS** e **INDIRETOS**.

A prefalada divisão é, segundo os doutrinadores, muito antiga e está circunscrita apenas a um critério de repercussão econômica, absolutamente artificial e destituída de qualquer fundamento científico.

Segundo HENRY LAUFENBURGER (4) a classificação dos impostos em diretos e indiretos foi totalmente superada no plano tricotômico: técnico, administrativo e jurídico, e entende que seria necessário para utilizá-la, sob qualquer prisma, uma capacidade de criatividade sem precedentes.

Entretanto autores tem sustentado a praticabilidade e a conveniência **didática** ou **administrativa** dessa classificação, mesmo sob a ótica da economia.

Desta forma, impende esclarecer o que se deve entender por impostos diretos e indiretos, dentro desse critério da repercussão econômica do tributo: **Direto** seria o imposto que o contribuinte "de jure" está impossibilitado de repercuti-lo. **Indireto** seria, contrario sensu, o tributo que o contribuinte "de jure" pudesse repercutir.

Contudo, para facilitar a compreensão de tais conceitos, mister se torna explicar em que se consubstancia a sua base: **o fenômeno da repercussão ou translação** (5).

A doutrina italiana define a **REPERCUSSÃO** ou **TRANSLAÇÃO** como sendo "o fenômeno financeiro através do qual o sujeito passivo da obrigação tributária (o contribuinte ou responsável) pa

ga o imposto, mas transfere o ônus a um terceiro (consumidor final)". Ressaltam daí duas categorias de contribuintes: o **de direito** e o **de fato**. O primeiro é aquele que, por determinação legal, fica obrigado a pagar o imposto; o segundo é aquele a quem o contribuinte de direito transfere o ônus tributário, surgindo na relação jurídica apenas de forma implícita, quando a lei tributária admite a repercussão.

O IPI e o ICM são exemplos típicos de impostos indiretos, enquanto que o IR é que representa o imposto direto.

Determinado comerciante atacadista adquire mercado rias de uma indústria, pagando o ICM correspondente. Em seguida, promove a saída das mesmas para um comerciante varejista, englobando no preço o IPI e o ICM pagos, e mais o ICM incidente sobre o seu lucro. No que se refere ao ICM, irá recolher a diferença aos cofres públicos. A partir daí, o ônus tributário vai sendo transferido a outros intermediários (se houver) no preço da venda da mercadoria, até chegar ao consumidor, que não tem a quem transferir.

O contribuinte de **DIREITO** é, assim, o **COMERCIANTE**; o de **FATO** é o **CONSUMIDOR**.

Pelo exposto, tem-se que **contribuinte de direito**, é face à repercussão do tributo, um intermediário entre o **Fisco** e o **Contribuinte de Fato**, que é, na realidade, **quem paga o tributo**.

## 2.1 - A tributação sobre vendas

O imposto sobre vendas é sem dúvida, dos mais antigos e teria, de acordo com os estudiosos, surgido no Egito, na época de Ptolomeu.

No entanto, na concepção que conhecemos, o prelúdio do imposto teria tido suas origens em Roma, instituído por Augusto no ano 27 A.C. - a "centesima rerum venalium". Tratava-se de um

tributo que incidia na alíquota de 1% sobre todas as vendas ocorridas em praça pública e era aumentado para 4% quando se referisse a uma transação de artigos de luxo; como tal era entendido o **escravo**. Tinha ele a denominação de "macellum", quando recaía sobre gêneros alimentícios, e "siliquaticum", nas demais espécies (6).

O imposto tornou-se importante fonte de receita do Império Romano, a ponto de ser mantido em uma reforma tributária realizada por Diocleciano. Somente no ano 38 da Era Cristã **Calígula** o extinguiu, devido a pressões populares.

Todavia, o imposto de vendas ressurgiu na Idade Média e se torna uma das fontes mais eficazes de receita.

PAULO CELSO B. BONILHA (7) ensina em seu magistério que os problemas de ordem financeira surgidos na Europa no após guerra (1a.) ensejaram a adoção dos impostos sobre vendas em sua formulação mais rentável e operacional (tipo multifásico e cumulativo), tendo sido disseminado para todo o mundo a partir de então.

O imposto sobre vendas, como tributo sobre o tráfico de mercadorias (8), pode ser de três espécies:

1. **IMPOSTO MULTIFÁSICO CUMULATIVO**: exigido em cada uma das operações, desde a fonte de produção até a entrega ao consumidor. O imposto pago numa das transações não é abatido nas seguintes, de forma que o ônus tributário se acumula.
2. **IMPOSTO MONOFÁSICO**: cobrado apenas uma vez, seja do produtor, atacadista ou varejista, em qualquer fase do ciclo da produção, da comercialização ou distribuição.
3. **IMPOSTO DE VALOR ACRESCIDO**: incidente em cada operação, desde a produção até a distribuição, ou seja, até a entrega ao consumidor. O imposto é cobrado em cada transação, apenas sobre o

valor acrescido à mercadoria. Em outras palavras, é um imposto de incidência única, embora cobrado em múltiplas etapas.

### 2.1.1 - No plano internacional

No que diz respeito aos impostos de natureza indireta, a França foi o país que mais os aplicou em variegadas situações.

Realmente, foram adotados, dentre outros, A GABELA ("la gabelle") sobre o consumo de diversos produtos (vinhos, tecidos, etc.), os direitos de passagem ou aduaneiros ("les traites") e as contribuições de vassalagem ("les aides").

Na mesma época, a Espanha instituiu a "alcabala" – de incidência geral e Portugal as "sisas", germe de seus impostos de consumo e de vendas.

Mais tarde, durante a guerra franco-prussiana, o imposto de vendas na França adquiriu a roupagem moderna e recebeu o "nomen juris" de IMPÔT SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES, cujo modelo foi utilizado em diversos países.

Na Alemanha, o imposto é introduzido em 1918, como tributação geral sobre vendas ("Umsatzsteuer"), ratificado pela "Ordenação Fiscal de WEIMAR" em 1919 (Código Tributário Alemão).(9)

A Itália, a Polônia e a Bélgica criaram sistema de tributação assemelhado ao francês, nos primórdios da década de 1920.

Na Inglaterra, mesmo havendo prevalência da modalidade de tributação direta, surgiu o "purchase tax" que passou a exercer a função corretiva sobre o consumo, com alíquotas seletivas de acordo com a essencialidade dos produtos.

Os Estados Unidos, por seu turno, sempre prestigiaram o imposto sobre vendas, principalmente nos Estados.

A Argentina criou, em 1932, o imposto sobre vendas e com largo espectro, pois atingia inclusive as transações imobiliárias, quando relacionadas com o giro dos negócios comerciais. Porém, ela veio de adotar, em 1935, a sistemática da incidência única na fase de produção, facultando aos produtores a dedução de imposto pago quando da entrada da matéria-prima.

### 2.1.2 - O imposto de vendas no Brasil: IVC

A história do imposto de vendas no Brasil apresenta um fato inédito: foi readotado por sugestão dos comerciantes, que estavam movidos pelo interesse de que as contas assinadas ou faturas de saldos reconhecidos viessem a gozar das prerrogativas e negociabilidade de títulos a ordem, por equiparação à letra de câmbio e à nota promissória.

As faturas ou contas assinadas, criadas pelo artigo 219 do Código Comercial — em 1850 — restringiram-se às vendas por grosso ou por atacado e, logo após, foram equiparadas às letras da terra, embora de forma nominativa (Decreto nº 4505/1870).

Porém, quando da instituição da letra de câmbio e da nota promissória (Lei nº 2044/1908), tidos como únicos títulos de crédito, as contas assinadas perderam força como papéis creditícios.

Contudo, em cauda de lei orçamentária de 1914, o governo é autorizado a providenciar a regulamentação para cobrança de selo proporcional a que estavam sujeitas as faturas e contas assinadas, podendo estabelecer que elas fossem equiparadas às letras de câmbio e nota promissória.

Com a cobrança do Imposto de Renda, instituído em 1921, os comerciantes pediram a sua substituição pelo imposto sobre vendas mercantis, já autorizado mas ainda não instituído. O go

verno, no entanto, manteve a exigência do Imposto de Renda e passou a cobrar também o imposto proporcional sobre vendas mercantis pela Lei nº 4.625/922.

O tributo era, primeiramente, federal e foi transferido aos Estados pela Constituição de 1934. Foi ele mantido na competência dos Estados pelas Constituições de 1937 e 1946, mas denominado de **imposto sobre vendas e consignações**.

A modalidade utilizada era a de imposto multifásico, isto é, incidente em cada venda, em todas as fases de comercialização das mercadorias, desde a fonte produtora até o consumo final.

## 2.2 - O sistema do valor agregado

A sistemática tributária plurifásica cumulativa, em cascata, passou a ser considerada nociva à economia de elevado custo para o contribuinte.

Assim, foram desenvolvidos estudos visando uma nova fórmula.

Foi, porém, no início do século que VON SIEMENS, na Alemanha, desenvolveu projeto defendendo a tese da incidência parcelada do tributo em cada um dos estágios do ciclo da produção e da distribuição da mercadoria, com a dedução em cada um deles do imposto incidente sobre a fase anterior. A sugestão não prosperou naquela oportunidade, mas a semente lançada não foi em vão.

Realmente, como veremos posteriormente uma técnica semelhante acabou por ser implantada na França — a nível nacional — e que consiste no chamado imposto sobre valor agregado ou acrescido, sempre não cumulativo.

As incidências, nesse método, também ocorrem em todas as fases do ciclo de produção e circulação, mas, em cada etapa,

o gravame atinge sō o valor acrescido, ou seja, a agregação de valor que o produto recebe em relação à fase precedente. Desta maneira, a soma do valor inicial e dos valores agregados nas várias fases, até o consumo final, deve corresponder ao valor total do produto nessa derradeira etapa. Daí, infere-se que a soma total das incidências sucessivas sobre os valores acrescidos será equivalente a uma incidência global da alíquota sobre o valor ou preço final do produto.

O cálculo do valor acrescido pode ser procedido:

a) sobre base real (pura), que consiste na apuração do valor acrescido pela dedução do valor da produção em determinado período, da cifra correspondente aos gastos de aquisição das matérias-primas, materiais secundários e equipamentos utilizados na produção desses bens. A prática exige adoção de métodos estatísticos e de avaliação de estoques;

b) sobre base financeira, quando o valor acrescido é resultante da dedução do total das vendas realizadas em um determinado período, do montante das aquisições de matérias-primas e materiais secundários efetuados no período, sem considerar se os bens foram produzidos ou os componentes utilizados durante esse período.

Por seu turno, o cálculo do valor acrescido sobre base financeira comporta as seguintes modalidades:

I - Adição, que promove a soma dos componentes do valor agregado de uma empresa em determinado período, como salários, etc.;

II - subtração da base sobre base, quando o valor resultar da diferença entre o valor das vendas e o das aquisições no período e subtração do tipo imposto a imposto, no qual o valor acrescido é obtido pela dedução do imposto a pagar da cifra correspondente ao imposto que incidir sobre os bens adquiridos no mesmo período. Esta forma de dedução pode ser física, se o crédito decorre dos componentes físicos do produto e financeira, se prove

niente de bens instrumentais de produção.

### 2.2.1 - A técnica no contexto mundial

É na França, com MAURICE LAURÉ, que a modalidade "la taxe sur la valeur ajoutée" é adotada integral e experimentalmente, em 1954.

No entanto, outras experiências foram realizadas, embora restritamente, como na Holanda, no Canadá, na Turquia, na Grécia e na Indonésia, além da levada a efeito no Estado de Michigan (USA) a partir de 1935, atendendo às peculiaridades da indústria automobilística.

Atualmente, vem se espalhando a técnica de tributação não cumulativa. O Mercado Comum Europeu deliberou que os países integrantes (Alemanha, Bélgica, Holanda, Itália e Luxemburgo) deveriam adotar o modelo até 1970, a exemplo da França, o que foi feito.

Também a Dinamarca, o Uruguai (ambos em 1967), a Suécia (1969) e a Noruega (1970) passaram a utilizar a modalidade de imposto sobre valor acrescentado.

Ademais, países como a Argentina e os Estados Unidos estenderam sua aplicação em termos nacionais. Entretanto, Portugal não se mostrou favorável ao emprego da sistemática, bem como o Japão e a Inglaterra não viram vantagens na sua implantação.

Como verificamos, deu-se uma transfiguração no chamado imposto sobre vendas, do tipo em cascata, instituído como solução rápida e rentável para obtenção de recursos para os países que sofreram os efeitos da guerra, para a nova técnica não cumulativa, com o fim de eliminar repercussões econômicas incompatíveis com o Estado moderno.

Surgia, assim, o **IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO** ou **ACRESCIDO**.

Praticamente, a adoção de modalidade nos supracitados passes, pode ser sintetizada:

a) na França

A técnica do imposto sobre vendas foi implantada na França por lei de 10 de abril de 1954, corporificando idéias de MAURICE LAURÉ, fundou-se nos seguintes princípios básicos: a TVA é um imposto de caráter geral, incidente sobre todas as operações de cunho industrial e comercial: a TVA é um imposto não cumulativo, que deve abater o imposto já pago em outras etapas, fases ou operações.

Entretanto, por ato de 30 de abril de 1955, as vendas passaram a ser feridas pelos seguintes impostos: TVA – "Taxe sur la valeur ajoutée". incidente sobre a venda de produtos e de mercadorias, realizadas por industriais, produtores ou comerciantes por atacado, inclusive as operações relativas à construção civil e à importação. Nele, a base de cálculo ficou restrita à "uma parte do montante das operações", isto é, sobre o valor acrescido sobre o qual se aplicava a alíquota normal (9) e o TPS, "Taxe sur les Prestations de Services", alcançando todas as outras operações.

Contudo, a TVA adota, hoje, diferentes alíquotas em razão da essencialidade dos produtos (10), a saber:

- veículos particulares (de 2 CV ao Rolls) 20%
- aparelhos de fotos
- eletrofonos, magnetofones, receptores de rádio
  
- medicamentos
- aparelhos de massagens
- vestimentas de uso corrente
- produtos de entretenimento 17,6%

- construção de habitação
  - transportes de passageiros
  - prestação de serviços de caráter social
  - gás, eletricidade, combustível
- 17,6%
- produtos alimentícios (da batata ao caviar)
  - hotéis (todas as categorias, inclusive os palácios)
- 7%

A sistemática francesa, todavia, teve que se adaptar às diretrizes da Comunidade Econômica Européia, passando a incidir sobre "as vendas realizadas na França... derivadas de uma atividade de natureza industrial ou comercial, quaisquer que sejam os fins ou resultados"(11).

Foi, então, consagrado o valor acrescido.

b) na Alemanha.

O imposto recai sobre a transmissão de bens e a prestação de serviços, quando efetuados a título oneroso por um empresário, dentre as atividades empresariais, seja ela industrial, comercial ou profissional, incluindo a importação de bens.

A mais valia determina a modalidade não cumulativa e o imposto grava todas as fases do processo econômico PRODUÇÃO/CIRCULAÇÃO/CONSUMO, pelo método de subtração indireta, isto é, dedução de imposto a imposto, a exemplo do Brasil.

c) na Bélgica

A base de cálculo tem as mesmas características dos demais membros da CEE, face às suas diretrizes. É ela o preço total auferido pelo contribuinte, neste consideradas as despesas do vendedor ou prestador, máxime as de transporte e seguro. Em con

trapartida, é de ser excluída qualquer parcela alusiva a pagamento antecipado, descontos contratados nas vendas... etc. A dedução do imposto também é da espécie imposto a imposto.

O imposto, tal qual nos demais países já estudados, atinge as transmissões de bens e as prestações de serviços, inclusive as importações objetos da atividade econômica do contribuinte.

## **2.2.2 A aplicação no Brasil**

### **2.2.2.1 No imposto de consumo - IPI**

### **2.2.2.2 No imposto de circulação de mercadorias - ICM**

A introdução do sistema de imposto não cumulativo no Brasil deu-se no antigo imposto de consumo de mercadorias, pela Lei nº 2974, de 26 de novembro de 1956 e somente foi adotada a nível dos Estados com a Emenda Constitucional nº 18/65, que lhes deu competência para a instituição do imposto de circulação de mercadorias - ICM, de natureza não cumulativa.

Insta ressaltar, todavia, que o Brasil empregou o método de cálculo do valor acrescido sobre a base financeira, por subtração e na espécie "imposto por imposto".

Em outras palavras, o valor acrescido é resultante da dedução do total das vendas realizadas em determinado período do montante das aquisições de matérias-primas e materiais secundários efetuadas no período, sem considerar se os bens foram produzidos ou os componentes utilizados no mesmo período. O valor acrescido é obtido pela dedução do imposto a pagar da cifra correspondente ao imposto já pago quando da aquisição dos bens, no mesmo período.

O imposto sobre produtos industrializados - nova denominação do imposto de consumo e o imposto sobre circulação de mercadorias empregam a técnica acima descrita, isto é, o imposto pago na operação anterior é abatido na operação subsequente, razão

pela qual são chamados de impostos de créditos tributários, embora sem a concordância de ALCIDES JORGE COSTA.

### 2.3 Confronto entre os sistemas "cumulativo" e "não cumulativo"

Estabelecer uma comparação entre os dois sistemas de tributação: **CUMULATIVO** e **NÃO CUMULATIVO** é fundamental para o exame da questão que pretendemos demonstrar.

O imposto cumulativo é da espécie plurifásica já que incide sobre todas as fases do ciclo de produção e comercialização do produto ou da mercadoria, sempre que se der uma transmissão de propriedade. Diz-se cumulativa a incidência do imposto por que ele é devido em cada uma das etapas sobre o preço do produto ou da mercadoria, sem levar em conta o imposto pago nas operações anteriores.

Em contrapartida, ele será não cumulativo quando se der o abatimento nas fases seguintes, do imposto pago nas anteriores, de molde que não haja incidência de imposto sobre imposto.

Do confronto entre os dois sistemas, verificamos que a modalidade não cumulativa se apresenta neutra, porquanto não favorece a integração de empresas — seja horizontal ou verticalmente, como acontece com o tipo cumulativo, o que provoca distorções de natureza econômica e, até mesmo, concorrências absurdas.

Teoricamente, a grande vantagem da não cumulatividade é o exercício do controle e da fiscalização de suas operações, considerando que na medida em que elas se desenvolvem vai se formando uma corrente, de tal forma que o rompimento de um elo provocará prejuízos para o contribuinte da operação subsequente.

Entretanto, maiores explicações sobre os referidos sistemas serão dadas nos itens seguintes, inclusive quando da formulação de exemplos.

### 2.3.1 Semelhanças entre o IVC e o ICM

O sujeito ativo no ICM continuou a ser o Estado-membro, detentor da capacidade tributária como sujeito de direito, independente da competência privativa para a sua instituição.

Como vimos, os dois impostos incidem sobre a circulação de riquezas e são indiretos, além de reais.

Outra indetidade é com relação à alíquota, considerando que em ambos os casos ela é **PROPORCIONAL**. O seu cálculo, no **IVC** ou no **ICM**, se faz por dentro e, em consequência, temos a alíquota desdobrada em **nominal** e **real**. Verificamos, pois, que a alíquota é aplicada sobre o preço da mercadoria e sobre ela mesma.

O cálculo do **ICM** é a operação jurídico--matemática pela qual se determina a importância, em moeda nacional, que se deverá recolher aos cofres do Estado como pagamento que corresponde à obrigação tributária do contribuinte (sujeito passivo da obrigação) decorrente da realização de uma operação jurídico-econômica (fato gerador).

É uma operação jurídica porque deve ser realizada de acordo com as normas tributárias; é matemática, porque deve ser realizada segundo uma operação típica: multiplicação. A alíquota é, em si, simples fator de multiplicação.

Para obtenção da alíquota real, poderá ser utilizada a "regra de três". Assim, suponhamos que a alíquota nominal do **ICM** seja 15% e que desejamos conhecer a alíquota real com a finalidade de calcular o imposto devido.

Diante do exposto, estabelecemos a seguinte proporção:

$$\begin{array}{r} 15 \text{ ————— } 18 \\ x \text{ ————— } 100 \end{array}$$

$$\therefore x = \frac{15 \times 100}{85}$$

$$\therefore x = \frac{1.500}{85} = 17,647$$

Assim, temos:

Alíquota nominal .....15%

Alíquota real .....17,647%

Para exemplificar, pois, calculamos o ICM devido sobre a base de cálculo de Cr\$ 1.348,00, com a alíquota real:

$$1.348,00 \times 17,647 = 237,88$$

Obteremos, então, o **ICM de 237,88**, que deverá ser somado à base de cálculo, para finalmente aplicarmos a alíquota nominal e, novamente, calcularemos o ICM devido, da seguinte forma:

$$(1.348,00 + 237,88) \cdot 15 \therefore$$

$$1.585,88 \times 15 = \mathbf{237,88} \text{ (ICM devido)}$$

A mesma operação poderá ser realizada com a seguinte fórmula:

$$\frac{AN \times PM}{(100 - AN)} = AR$$

donde:

AN = Alíquota nominal

AR = Alíquota real

PM = preço da mercadoria

Dentro do mesmo raciocínio, admitamos que um **con**  
**tribuinte de direito** fosse repercutir, para o adquirente, o valor  
do imposto de uma mercadoria colocada em circulação no preço líqui  
do de Cr\$ 1.348,00. Para tanto, deveria cobrar do **contribuinte de**  
**fato** o total de Cr\$ 1.585,88. O ICM calculado na alíquota de 15%  
sobre a referida base de cálculo, é de Cr\$ 237,88. Empregando a  
prefalada fórmula, temos a seguinte operação:

$$\frac{15 \times 1.348,}{100 - 15} = \frac{20.220}{85}$$

$$\frac{20.220}{85} = 237,88$$

$$(1.348,00 + 237,88) \times 15 \dots$$

$$1.585,88 \times 15 = \mathbf{237,88}$$

Entretanto, se o cálculo fosse feito por fora o va  
lor exigido do consumidor seria o de Cr\$ 1.550,20 e o ICM corres  
ponderia a Cr\$ 232,53, que, se abatido do preço, daria o montante  
líquido de Cr\$ 1.317,67, que é inferior ao pretendido (Cr\$ 1.348,00).

### 2.3.2 Distinção entre IVC e ICM

O IVC tinha como característica a incidência cumu  
lativa ou "em cascata", isto é, cada operação tributável determina  
va incidência sobre o preço total dela, sem levar em consideração  
as incidências anteriores. Assim se dava, por exemplo, uma inci  
dência por alíquota 6%:

OPERAÇÃO	REALIZADA POR	VALOR	IMPOSTO A PAGAR
1 <sup>a</sup>	INDUSTRIAL PRODUTOR	100,00	6,00
2 <sup>a</sup>	ATACADISTA	150,00	9,00
3 <sup>a</sup>	VAREJISTA	200,00	12,00
T O T A L			27,00

Aproveitando o mesmo exemplo, podemos demonstrar no **ICM** a sistemática da não cumulatividade:

OPERAÇÃO	REALIZADA POR	VALOR	IMPOSTO DEVIDO		IMPOSTO A PAGAR
			D	C	
1 <sup>a</sup>	INDUSTRIAL PRODUTOR	100,00	6,00	-	6,00
2 <sup>a</sup>	ATACADISTA	150,00	9,00	6,00	3,00
3 <sup>a</sup>	VAREJISTA	200,00	12,00	9,00	3,00
T O T A L					12,00

No primeiro caso, a mercadoria de valor final 200,00, pagava o imposto de 27,00, ou seja 6,00 + 9,00 + 12,00, perfazendo 13,5% do preço final da mercadoria. No segundo, o imposto perfaz o total de 12,00, ou seja, 6,00 + 3,00 + 3,00, representando 6% so bre o preço final da mercadoria.

### III - O CRÉDITO FISCAL DO ICM E AS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS

#### 3.1 - O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e o princípio constitucional da não cumulatividade

A Constituição de 24 de janeiro de 1967, entrada em vigor em 15 de março do mesmo ano, conservou o ICM tal como constante da Emenda nº 18, com algumas alterações que não influenciaram no seu conteúdo. O mesmo aconteceu com a Emenda nº 1, de 17 de outubro de 1969, à Constituição de 1967.

No inciso II, do art. 23 da Constituição Federal foi dada competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir imposto sobre:

*"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".*

A não cumulatividade está consignada de forma expressa, devendo ser observada tanto pela lei complementar quanto pelas leis instituidoras do imposto em epígrafe.

#### 3.2 - As não incidências no ICM e a regra de reversão do crédito correspondente

No trabalho que estamos realizando é assaz importante conhecer o que se deve entender por **INCIDÊNCIA, NÃO INCIDÊNCIA, ISENÇÃO E IMUNIDADE.**

A **INCIDÊNCIA**, para ATALIBA NOGUEIRA (12), "é a realização (acontecimento) do suporte fático sobre o qual se esteará o tributo hipoteticamente previsto na lei". Em outras palavras, é a situação em virtude da qual determinado tributo passa a ser devido, porque ocorreu o respectivo fato gerador.

Em contraposição à incidência, temos a chamada figura da **não incidência**. É a situação em que o tributo não é devido, porque "o objeto se encontra fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não ocorrência do fato gerador. A área da não incidência é formada de eventos humanos não tributados, mas que poderão vir a sê-lo algum dia", como tão bem esclarece o Prof. RUY BARBOSA NOGUEIRA (13).

A **ISENÇÃO**, de outro lado, é um favor fiscal concedido por lei, que resulta na dispensa do pagamento de um tributo devido. O instituto da isenção, como veremos adiante, tem sido muito utilizado no ICM a título de incentivo fiscal, ou seja, dentro daquilo que se convencionou denominar de extrafiscalidade do tributo.

Resta, ainda, a **IMUNIDADE**, que, para ALIOMAR BALEEIRO (14), é uma limitação constitucional ao poder de tributar. Em síntese, podemos entendê-la como uma disposição da lei maior que impede o legislador ordinário de instituir impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim, nas situações definidas.

Entretanto, amplamente considerada a **NÃO INCIDÊNCIA** pode ser:

a) **PURA e SIMPLES**, isto é, não incidência de **FATO** ou **STRICTO SENSO**, quando se refere à situação inteiramente estranha ao campo de incidência, ou melhor, que se acha fora da regra jurídica da tributação;

b) **QUALIFICADA CONSTITUCIONALMENTE**, ou **IMUNIDADE**, quando diz respeito à situação que, não fora a norma expressa da Constituição Federal que concedeu a limitação da competência, estaria incluída no campo da incidência;

c) QUALIFICADA LEGALMENTE, ou ISENÇÃO, quando o próprio poder tributante, que era competente para fazer incidir a norma jurídico-tributária sobre o fato, abre mão de seu poder, dispensando o pagamento do tributo devido. FERNANDO A. BROCKSTEDT (15), contudo, acrescenta a esta a figura da ISENÇÃO HETERÔNOMA, concedida pela União a impostos de competência de outros níveis de governo.

No ICM (de incidência não cumulativa) são inúmeros os casos de não incidências, aqui tomadas abrangentemente. E não poderia ser de outra forma, porquanto de certa época para cá os INCENTIVOS FISCAIS concedidos às pessoas físicas e às jurídicas, através de isenções, imunidades e outros favores fiscais, estão presentes na maioria dos programas globais de desenvolvimento.

Deve ser destacado que nas isenções extrafiscais, a exoneração total ou parcial da carga tributária não se produz para que haja um aumento de riqueza do contribuinte, mas para que exerça uma função reguladora, totalmente alheia à justiça tributária.

Reconhecemos, porém, a validade da utilização da isenção, sobretudo, como instrumento de agilização dos incentivos fiscais, da mesma forma que MURRAY O. BRYCE (16) nos ensina em sua obra Políticas e Métodos de Desenvolvimento Industrial: "A adoção da isenção é amiúde considerada como o primeiro passo natural do país no caminho, quando se propõe a melhorar o clima dos investimentos". Acontece que outras modalidades de exoneração tributárias têm sido empregadas como meio eficaz para alcançar maior desenvolvimento econômico e social.

O assunto vem assumindo proporções gigantescas, a tal ponto que ALVARO MELO FILHO (17) fez minudente apreciação sobre a teoria e a prática dos incentivos fiscais, chegando como a considerá-los como prêmios.

No enfoque de prêmio, o incentivo fiscal estaria, segundo ele, caracterizado como uma ação própria do Estado Interven

cionista contemporâneo. Para o prefalado mestre o Estado de hoje adquiriu uma nova função: a promocional, visando atingir um processo de desenvolvimento no mais amplo sentido: social, político e econômico. Os incentivos fiscais seriam, assim, mecanismos institucionais indissociáveis e sempre presentes na implementação do planejamento, aos níveis regional e nacional, e, cujo objetivo final é o desenvolvimento. Aliás, esses incentivos fiscais integram a parte mais substancial do chamado Direito Premial.

Hã, todavia, de ser lembrado que o uso abusivo da extrafiscalidade pode resultar em distorções sérias, alterando princípios constitucionais como o da não cumulatividade do ICM e o da isonomia fiscal, sacrificando a justiça tributária por uma justiça econômica-social, *verbi gratia*.

De um modo geral, o Poder Público se utiliza da extrafiscalidade dos impostos para atingir seus objetivos desenvolvimentistas, mas sem abrir mão dos tributos que lhes seriam devidos caso as operações não tivessem sido incentivadas. A princípio parece um milagre, porém nada mais é do que mera transferência de contribuintes. Dã-se aĩ a concessão de um favor com o "chapêu" de outro, isto é, atribui a outros o ônus do tributo, como soem ser os adquirentes de produtos ou mercadorias incentivadas.

**In casu** do ICM a situação se complica, considerando sua natureza de tributo não cumulativo por imperativo constitucional.

No entanto, qualquer transgressão à lei fundamental, como a quer KELSEN, exige explicação capaz de sustentã-la em juízo ou fora dele. As regras de interpretação são aplicadas, bem como as teorias e as doutrinas, com o escopo de buscar as melhores soluções jurídicas.

O mesmo se dã no uso da extrafiscalidade ou quando da ocorrência de quaisquer outras não incidências no ICM. A justificativa da CUMULATIVIDADE provocada pelo Poder Público por oca

sião da aplicabilidade de normas concessivas de incentivos fiscais ou das não incidências **lato sensu**, foi apoiada na REGRA DA REVERSAO ou MECANISMO DE REGULARIZAÇÃO.

Antes de discutirmos os fundamentos dessa regra, mister se torna relembrar que o ICM adota o método "imposto por imposto", embora não rigidamente, onde a alíquota das etapas procedentes exerce influência nas etapas subsequentes; diferente é a técnica do método "base sobre base", quando o efeito da alíquota circunscreve-se à operação a que foi aplicada. Em decorrência dessas premissas afirma-se que no método "imposto por imposto" a isenção, total ou parcial, utilizada no transcurso do ciclo a que está sujeito o produto não beneficia o consumidor, porque a diferença é recuperada pelo Poder Público através da aplicação de alíquota mais elevada nas operações seguintes, ou seja, transferindo o ônus tributário para a fase posterior e provocando, assim, a CUMULATIVIDADE.

No entender de ALCIDES JORGE COSTA (18), a isenção concedida a um produto na venda a consumidor produz o chamado **ônus oculto** se o tributo referente às fases anteriores não for devolvido ou creditado ao contribuinte "de jure", para compensação com débitos oriundos de outras vendas. É o chamado EFEITO DE RECUPERAÇÃO.

Aduz, ainda, o renomado autor a circunstância segundo a qual no método base sobre base as isenções totais ou parciais, intermediárias, beneficiam o consumidor final.

Idêntico parecer nos chega através de PAULO CELSO B. BONILHA (19), que também teve como pacífica a explicação dada por CESARE COSCIANI sobre o método "imposto sobre imposto". Para ele, se uma das etapas é beneficiada com uma exoneração tributária, esta vantagem não se estende às etapas posteriores até chegar ao consumidor, considerando que a diferença a menor do imposto é "recuperada", com as incidências posteriores.

Em que pese a excelência dos conceitos produzidos no magistério desses ilustrados mestres, achamos que, em geral, eles poderão ter aplicação nos tributos não cumulativos que tenham adotado, por inteiro, o método imposto sobre imposto, mas discordamos que assim seja no ICM, como iremos demonstrar.

### **3.3 - Incompatibilidade entre a regra da reversão e os princípios constitucionais da legalidade e da não cumulatividade**

Se o imposto sobre circulação de mercadorias é **não cumulativo** por mandamento constitucional, então as leis ordinárias estão impedidas de prescrever diretivos de não-incidências que resultem em restrições ao abatimento do imposto nas operações seguintes.

Ocorre, contudo, que o Poder Público tem violentado o princípio basilar quando edita normas concessivas de incentivos fiscais na área do ICM, com grandes prejuízos para os adquirentes de produtos ou mercadorias beneficiados com o favor fiscal, pois promove a transferência do ônus tributário pela substituição do contribuinte de direito. Em outras palavras, o resultado é sempre a **CUMULATIVIDADE**.

O problema tem que ser examinado dentro do ordenamento jurídico do país, porque o ICM encerra características próprias em sua estrutura, embora seja derivado de técnicas não-cumulativas, e não dentro de enfoques adotados no estrangeiro.

Vale aqui lembrar a lição de LIEBMANN no preâmbulo de sua Eficácia e Autoridade da Sentença, quando disse:

*"Mais do que nunca, ao utilizar conceitos elaborados no meio jurídico estrangeiro é preciso lembrar a sãbia máxima de Paulo:*

"Non ex regula ius sumatur, sed ex iure, quod est, regula fiat" (Digesto, 50,17,1). Afinal, as "regulae", ou sejam os conceitos jurídicos, nada mais são do que hipóteses de trabalho, cuja exatidão deve ser constantemente verificada à luz do direito positivo, o único que ministra os dados, isto é, os materiais para a construção do sistema jurídico". (20)

Está insito, pois, que não tem o menor sentido tratar o ICM fora de sua roupagem, tipicamente brasileira.

A desoneração na área do ICM, a mais das vezes, tem a conotação de INCENTIVO FISCAL e objetiva, sempre, atingir a operação final do ciclo de comercialização, para beneficiar o CONSUMIDOR.

Ademais, a não-cumulatividade visa a, precipuamente, não onerar o produto em benefício do consumidor. A isenção por exemplo, já se vê, não se dirige à classes de contribuintes. Volta-se, a par de incentivar o desenvolvimento industrial, a não sobrecarregar os preços dos produtos. Assim, se a operação anterior não é tributada, não se pode, sob pena de negar vigência à lei que estabelece a isenção, transferir o ônus para a operação seguinte. Se tal ocorresse, não haveria isenção. Dar-se-ia, tão somente, substituição do contribuinte, que não é o preceito da lei.

O ICM, é, por excelência, um imposto não cumulativo.

Com efeito, assim o determina o inciso II, do artigo 23 da Constituição Federal — com a redação da Emenda Constitucional nº 1/69.

Fixada a norma constitucional da não cumulatividade de do ICM, por via da compensação de créditos fiscais, o artigo 54 do Código Tributário Nacional, dispos a ele, referindo-se "ipsis

**litteris":**

*"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 às mercadorias saídas do estabelecimento e o pago relativamente às mercadorias nele entradas".*

Consagrou, de igual modo, o **caput** do art. 3º do Decreto-lei nº406, de 31.12.68, o princípio da não cumulatividade, ao consignar expressamente:

*"O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado".*

Diante das disposições acima transcritas, está claro que não interessa, para que seja respeitado o princípio da não cumulatividade do ICM, saber se a operação precedente é **INCIDENTE, NÃO INCIDENTE, ISENTA** ou **IMUNE**.

O Colendo Supremo Tribunal Federal, ao decidir o Recurso Extraordinário nº 71.686, proclamou: "negar-se o direito de crédito é uma "burla", na prática, ao princípio da não cumulatividade do ICM, consagrado no art. 23, II da vigente Constituição da República".

Voltamos à figura da isenção, que é a mais comum, para sustentar a nossa argumentação. Suponhamos, assim, que ela beneficie o produto em operação realizada entre produtor e industrial. Entretanto, a despeito de não ser o imposto cumulativo, se analisarmos a questão sob a ótica da "regra da reversão", ter-se-ia que exigir na venda do produto industrializado, o **quantum** correspon

dente à isenção, transferindo para a segunda operação o seu ônus.

Diante do exposto, não obstante o favor fiscal na primeira operação do tributo na saída do produto do produtor primário, pretender-se-ia cobrar a alíquota por inteiro na saída do produto industrializado, sem desconto do preço pago pela matéria prima, o que significa cobrança cumulativa, desautorizada.

A jurisprudência que vem sendo construída nos Tribunais do País, incluindo a mais Alta Corte, vem repelindo qualquer tentativa no sentido de provocar, mesmo que indiretamente, cumulatividade no ICM. Os decisórios concluem que o valor da operação isenta ou imune (na qual, como é óbvio não houve pagamento do tributo) deve ser deduzido da seguinte, sujeita à incidência do imposto.

Por exemplo, convém destacar que o Liceu de Artes e Ofício de São Paulo, instituição que, por seus beneméritos objetivos, goza de isenção do ICM nas operações que realiza, foi a Juízo, pleiteou e conseguiu Mandado de Segurança para garantir aos adquirentes de seus produtos o crédito fiscal referente ao valor das operações isentas. Acentuava a impetrante que se o crédito não fosse concedido a isenção de que desfrutava seria não apenas ilusória, mas economicamente prejudicial, pois os adquirentes de seus produtos, obrigados a uma carga tributária dobrada, desinteressar-se-iam das aquisições, preferindo negociar com concorrentes, contribuintes do ICM, já que nesse caso pagariam apenas o tributo sobre o valor acrescido da mercadoria. O assunto constituiu Prejulgado no Egrégio Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo (Sessão Plena de 20/05/69), nos seguintes termos: "***O valor de uma operação isenta deve ser deduzido da seguinte, sujeita à incidência do imposto***".

Igual solução foi adotada, pelo mesmo E. Tribunal, para os casos de imunidade. A propósito, sua Colenda Primeira Câmara assim se pronunciou no Agravo de Petição nº 171.325:

"Se o valor da operação isenta é deduzido da que lhe seguir para o cálculo do ICM, com maior razão a mesma regra se impõe em se tratando de operações imunes, como são aquelas em que participa o Instituto Brasileiro do Café, na qualidade de organismo público federal. Nesse sentido foi a decisão do E. Tribunal de Justiça do Paraná, acórdão do qual a Fazenda daquele Estado sem êxito recorreu ao Excelso Pretório, como se pode ver do julgamento proferido no RE nº 71.686 (RTJ 57/662). Entendimento contrário não se justificaria, importando em transferir para o contribuinte da operação seguinte a outra isenta ou imune, a carga correspondente ao desfal que sofrido pelo Erário com a isenção e imunidade, quando, como é intuitivo, o Estado, numa como noutra hipótese, não tem direito de recolher o tributo".

O IBC não lançava o crédito referente às mercadorias entradas em seu estabelecimento, nem declarava depois o montante do crédito destacável do preço da mercadoria. Tal fato fazia com que o Fisco não reconhecesse a legalidade da utilização desses créditos pelos compradores. No entanto, esse direito veio de ser reconhecido pela jurisprudência que mereceu a Súmula nº 571 do Supremo Tribunal Federal.

Em outro acórdão, o Excelso Pretório foi veemente (RTJ 75, pág. 167):

"O STF tem por firme seu entendimento de que o comerciante que compra ao IBC o seu produto para torrã-lo, fazer-lhe a

moagem e vendê-lo, tem o direito de deduzir a parcela do ICM referente a sua operação, pois do contrário fica postergado o princípio constitucional de que o referido tributo não pode ser cumulativo (Constituição Federal, art. 23, II). Além dos acórdãos desta Corte invocados pelo impugnante, e que são o do RE nº 71.596 e do RE 72.702, outros podem ser lembrados: RE 77.425 (RTJ 70/233), RE nº 72.596, RE 76.800, RE 76.286, RE 74.408".

Em outros dois julgamentos voltou a Alta Corte a consagrar a mesma tese, nos Recursos Extraordinários 74.408 e 74.563; ambos de Pernambuco, relatados, respectivamente pelos ilustres Ministros Xavier de Albuquerque e Luiz Galotti (DOJ - Brasília, 187 - 6.515, de 29 de setembro de 1972).

"A dedução do imposto sobre circulação de mercadorias nas operações posteriores pode ser feita mesmo no caso de ser isenta a operação anterior", conforme decisão da 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, para quem a orientação deve prevalecer para não ferir o princípio da não cumulatividade do imposto e não tornar ineficaz a isenção (RE nº 87.610 - G.M. 28/08/79, pág. 6). Na argumentação desse decisório, está ainda dito: "Outra solução implicaria em cumulatividade, contrária à natureza do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, que incide sobre valor acrescido".

Também nesse sentido está a decisão do Tribunal de Alçada Civil de São Paulo:

"A entrada de matérias-primas isentas dá direito de usar o crédito do imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) na saída de produto final industrializado".  
(TAC. 2ª. Câmara. Proc. nº 248.815-Apel. em M.S.).

Entendimento contrário não se justificaria, já que importa em transferir para o contribuinte da operação que se seguir à outra isenta ou imune, a carga correspondente ao desfalque sofrido pelo Erário com a isenção ou imunidade, quando, como é intuitivo, o Estado, numa ou outra hipótese, não tem direito de recolher o tributo.

Evidente contransenso seria responsabilizar-se o contribuinte da operação seguinte à isenta ou imune pelo imposto que o Estado, por relevantes razões de ordem social ou econômica, decidiu abrir mão.

Tomemos, para exemplificar, uma série de três operações, das quais a segunda não se sujeita ao imposto, por estar isenta ou por ser praticada por entidade imune à incidência do tributo:

I - Computada na terceira o valor da segunda operação, o imposto devido pelo último contribuinte será:

OPERAÇÕES	VALOR	CRÉDITO	DÉBITO	IMPOSTO A RECOLHER
1a.	100	-	14,00	14,00
2a.	150	14,00	21,00	7,00
3a.	200	21,00	28,00	7,00
				Alíquota de 14%

II - Agora, se na terceira operação não se computar o valor da segunda, a consequência será a seguinte:

OPERAÇÕES	VALOR	CRÉDITO	DÉBITO	IMPOSTO A RECOLHER
1a.	100	-	14,00	14,00
2a.	150	-	-	-
3a.	200	-	28,00	28,00

Desta forma, está demonstrada a ocorrência da CUMULATIVIDADE proibida pela Constituição Federal.

Entretanto, ouvimos, a mais das vezes, que a impossibilidade de utilização do crédito pelo adquirente de mercadorias exoneradas do imposto na operação anterior decorrerá da regra segundo a qual o ICM integra o preço da mercadoria e somente quando ele fosse pago nestas condições é que poderia ser abatido (CF, art.23, II e § 1º, do art. 3º do Decreto-lei nº 406/68).

Embora haja uma aparente verdade, resulta a assertiva em retumbante absurdo.

Efetivamente, as operações de circulação de mercadorias se desenvolvem em múltiplas etapas, dentro de um ciclo que vai do produtor — primário ou industrializado — até o consumidor final, onde cada uma dessas fases se liga a anterior como se fossem elas de uma corrente. Assim sendo, prevaleceria a tese da dedução de crédito que correspondesse ao imposto efetivamente pago na fase precedente. Ocorre, contudo, que em se dando uma exoneração do imposto, por qualquer motivo e em qualquer modalidade, rompe-se um elo da corrente e, por isso, finda o ciclo antecipadamente, sem que a mercadoria chegue ao consumidor final de fato e de direito: **in casu**, dá-se um fato excepcional em que o adquirente dessa mercadoria, embora colocado em etapas intermediárias, passa a representar uma forma de consumidor final. Esta circunstância inicia um novo ciclo, sem nenhum liame com o outro em termos de tributação. É, em última análise, uma situação independente, como se não tivesse existido a fase anterior. A partir daí é que se dá a **CUMULATIVIDADE**, porque o contribuinte fica obrigado a arcar com o ônus do imposto que, legalmente, não lhe competia.

Impende, também, ser mencionado que o inciso II, do artigo 23 da Carta Magna estatui, **in verbis**:

*"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 outro Estado".*  
(O grifo é nosso).

O § 1º, do artigo 3º do Decreto-lei nº 406, por seu turno, estabelece:

*"imposto pago relativamente às mercadorias nele (estabelecimento) entradas."*

Com reforço do nosso entendimento, temos que o **vo** **cábulo COBRADO** está perfeitamente colocado no texto legal, já que somente pode ser tomado no sentido de **INCIDIR**. Aliás, esse é o significado adotado por ALCIDES JORGE COSTA (21), embora buscasse explicar outra matéria.

Em consequência, mesmo havendo, v.g., uma isenção, esse direito estará assegurado.

O **montante cobrado** é o mesmo **montante incidente** ou **devido**, ainda que se dê a figura da isenção, considerando que ela está situada no campo da incidência e só não levando a relação ao termo final e normal (pagamento) porque o legislador, excepcionalmente, achou conveniente dispensar esse pagamento.

Induvidoso, portanto, é que qualquer outro entendimento violenta o princípio constitucional da não cumulatividade.

O princípio da legalidade emerge do § 2º, do artigo 153 da Constituição Federal que preceitua, **ipsis litteris**:

**"Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".**

Aplicando-se o prefalado princípio à matéria tributária, ainda como um direito e garantia individual, tem-se:

*"Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição (art. 153, § 29, com a nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 8, de 14.4.1977).*

Por sua vez o artigo 19 da Lei Maior, já havia estabelecido que "é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição".

O Código Tributário Nacional incorporou os referidos princípios de ordem constitucional e, ainda, estabeleceu outros preceitos destinados a regular "as limitações constitucionais ao poder de tributar" (CF, art. 18, II, § 1º), por ser "lei com eficácia de lei complementar" como nos ensina ALBERTO XAVIER (22).

Assim, no seu artigo 97 discriminou os casos em que a **reserva legal** se tornava obrigatória. Dentre eles, marcou a definição do fato gerador da obrigação principal (inciso III):

Note-se que a Constituição Federal prescreveu, também, no seu artigo 23, § 4º que a lei complementar poderá instituir, além dos produtores, industriais e comerciantes, outras categorias de contribuintes do ICM.

O princípio de reserva legal da lei, na acepção mais ampla possível, "exprime a necessidade de que toda conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, em outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa" (23).

Pelo exposto, verificamos que a chamada "regra da reversão", ou "mecânica de regularização", além de ser incompatível com o princípio constitucional da não cumulatividade do ICM, ofende o princípio da legalidade em três oportunidades:

1. Aumenta o tributo sem autorização expressa de lei, já que o torna cumulativo (33)§ 2º e 29, do artigo 153, da CF).
2. Institui uma nova categoria de contribuinte do ICM, de forma indireta, quando transfere o ônus da operação anterior exonerada para o adquirente da mercadoria, qual seja a do **CONTRIBUINTE SUBSTITUTO** – não lembrada por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES (24); a hipótese exige disposição de lei complementar (art. 23, § 4º da CF).
3. Institui, também, sem determinação expressa da lei, um novo fato gerador do ICM: a entrada de mercadoria nacional no estabelecimento do adquirente da mercadoria oriunda de operação desonerada do imposto (Inciso III, do art. 97 do CTN, e § 2º, do artigo 153 da CF).

Aproposita-se lembrar que a prática resulta numa burla à norma concessiva da isenção ou da exclusão tributária — na terminologia de JOÃO AUGUSTO FILHO (25), porquanto, na realidade, promove simples transferência do ônus para a operação seguinte (artigo 97, VI do CTN); dá-se na espécie uma transformação da norma sancionadora premial em punitiva, ferindo disposições do Direito Premial.

Nada mais certo, porque a norma jurídica sancionadora constitui o gênero, de que são espécies: a penal, a reparadora e a premial.

GERALDO ATALIBA, com muita propriedade mostra a diferença entre as sanções penais e as reparadoras ao afirmar: "a sanção não é sempre e necessariamente um castigo. É mera consequência jurídica que se desencadeia (incide) no caso de ser desobedecido o mandamento principal de uma norma. É um preconceito que precisa ser dissipado — por flagrantemente anticientífico — a afirmação vulgar, infelizmente repetida por juristas, no sentido de que a sanção é castigo. Pode ser, algumas vezes. Não o é muitas vezes" (26).

Ratificando a sua declaração está a explicação do jurista argentino AGUSTIN GORDILLO: "... as sanções nem sempre são **penas** (privação de liberdade, vida ou propriedade, a título não de reparação mas de castigo), posto que podem constituir no estabelecimento de uma relação jurídica nova, a extinção de uma relação jurídica preexistente, ou a execução coativa do dever jurídico violado" (27).

A importância que hoje em dia se tem dado ao incentivo, principalmente os de natureza fiscal, como já vimos, vem ressaltar a medida das exigências econômico-financeiras "impostas pelas redefinições programáticas do Estado Social" (28). Construiu-se uma outra forma de intervencionismo estatal, que importa na atuação do governo objetivando proporcionar benefícios diretos à comunidade.

ALVARO MELO FILHO, defendeu a tese de que os prêmios adquiriram o "status de técnica de controle social do Estado contem porâneo" (29).

A sanção premial ou recompensatória estaria ligada a uma conduta sobrenormal, ou a adesão a um **mais**, que ultrapassa o ordinariamente conhecido por todos. Segundo descreve ARNALDO VAS CONCELOS, seria possível, alijada a coação, ser tentada a seguinte formulação, dentre duas possibilidades de prestação – a normal e a sobrenormal:

Dado **H**, deve ser **P**, ou dado **Pm** ou **ñp**,  
deve ser respectivamente **Spr** ou **Sp**.  
A prestação a maior (**Pm**), corresponde  
ria a sanção premial (**Spr**)" (30).

Resulta daí que, embora integrando a norma jurídica sancionadora, o **PREMIO** e a **PENA** são espécies devidamente tipificadas e que não devem ser confundidas e, muito menos, transformadas entre si. A norma premial – de exoneração tributária – não poderá se constituir em sanção penal – de castigo, como acontece na hipótese transcrita, onde o ônus do imposto é transferido para a operação seguinte, tornando absolutamente inócuo o mandamento isençional ou de exclusão tributária (não incidências em sentido lato).

Deve, ainda, ser evidenciado que, encarada a questão sobre outro aspecto, teria ocorrido não uma **cumulatividade** indevida, mas tão somente um mero **diferimento** na época do recolhimento do imposto para a operação subsequente a que fora desonerada do tributo.

Todavia, ainda assim estarão feridos os princípios constitucionais da legalidade e da não cumulatividade.

Bem frisou a Colenda 5a. Câmara do E.Primeiro Tribunal de Alçada Civil - São Paulo, ao julgar que o diferimento não afasta o direito do crédito:

*"Está incorporado à nossa legislação, considerar-se integrado no valor da operação, como nas saídas referidas nos autos, o montante do ICM devido em cada uma das saídas anteriores, em relação às quais o momento do recolhimento do tributo foi di-  
ferido".*

(cf. Apelação 227.933 de Ribeirão Preto).

Vários outros acórdãos do mesmo Tribunal, no mesmo sentido, já receberam o beneplácito do Egrégio Supremo Tribunal Federal, como: 236.407, 236.547, 244.950 e 246.190 (1a. Câmara); 225.249, 242.388, 245.088 (3a. Câmara) e tantos outros.

A questão, no entanto, pode e deve ser examinada sobre outro enfoque, não menos válido, que é a base de cálculo.

Vimos, até aqui, que a legislação estadual não pode negar o crédito, ainda que a operação pretérita tenha sido desonerada pelo ICM.

Nada mais correto, vez que o imposto sobre circulação de mercadorias integra a sua própria base de cálculo, isto é, o valor ou preço da mercadoria objeto da operação, dele se destacando para simples efeito de controle.

Antes, como atualmente, a legislação complementar diz, de forma expressa (§ 7º, do art. 2º do Decreto-lei nº 406/68) que o destaque do ICM serve de "mera indicação".

Daí, sempre que, total ou parcialmente, a dedução seja vedada ou exigido o estorno do crédito, a partir de operação **isenta**, não tributada ou tributada por alíquota ou base de **cálculo reduzidas**, o montante do ICM pago, até inclusive a operação anterior e cujo crédito seja negado ou exigido sem estorno, integrará o custo da mercadoria como um de seus elementos.

Em outras palavras, podemos dizer que o contribuinte

passará a suportar, definitivamente e para todos os demais efeitos, mesmo fiscais, o montante do crédito fiscal não apropriado. Assim, ele irá suportá-lo como custo de fabricação do produto, e não mais como imposto.

A consequência desse efeito anômalo da sistemática tributária, é de que a operação seguinte à isenta, não tributada, ou tributada por alíquota ou base de cálculo reduzidas, tenha os mesmos efeitos de uma primeira operação, consoante já vimos no decorrer da dissertação. Ou, em sentido inverso, teríamos a operação isenta, não tributada ou base de cálculo reduzidas, é tratada como se fosse a derradeira operação do ciclo de circulação da mercadoria, reduzindo o contribuinte à condição de consumidor final.

Dessumimos, portanto, que em quaisquer dos aspectos analisados, o resultado é único: passando o ICM a ser uma integrante do custo, retirada a sua definição como tributo, a cadeia dos seguintes e sucessivos abatimentos do crédito a título específico do imposto terá sido seccionada, e o comando da norma constitucional — **chamado princípio da não cumulatividade** — torna-se ineficaz.

Tal fato nos leva ao TVA, que passou por situação semelhante, porque os custos de aquisição ou de produção não deviam incluir elementos que não fossem definitivamente suportados pelo contribuinte, entre os quais, obviamente, os impostos recuperáveis. Derivou daí a praxe de inventariar os custos livres dos impostos nele incluídos e de registrar a TVA (ICM) separadamente em uma conta do ativo realizável (impostos a recuperar), representativa de um crédito contra a Fazenda. Os Tribunais franceses rejeitaram esse método contábil, alegando que o montante do imposto (TVA-ICM) recolhido não é crédito contra quem quer que seja, mas uma conta de resultado pendente, que registra uma disponibilidade, ou seja; representa o alcance do direito de efetuar novas operações tributadas, direito esse que o contribuinte adquiriu ao recolher (ou suportar) o imposto recuperável (TVA-ICM) pelo qual se creditou.

Diante do ato decisório judicial, um decreto francês de 1965 permitiu ao contribuinte optar pela alternativa de inventariar o estoque pelo custo, mais imposto (imposto por dentro), ou manter o método contábil anterior (imposto por fora), desde que não escriturasse o imposto em separado, como um crédito contra o Estado, pelo que se estaria diante de uma conta compensada pendente.

A conclusão a que chegamos é a de que os **impostos recuperáveis**, mesmo quando integrados no valor ou preço da mercadoria, não podem afetar as contas de resultado, considerando a sua condição de recuperáveis determina sua presença na escrita contábil de forma transitória, próprio do fenômeno da repercussão, exceto se a fiscalização negue o crédito ao contribuinte, fazendo com que ele o absorva como custo.

Por tudo o que foi explicitado e demonstrado, não resta dúvida que a "regra da reversão" não é de ser aplicada ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, **por resultar em inconstitucionalidade.**

#### 4 - CONCLUSÃO

É inquestionável o direito do adquirente do produto ou da mercadoria beneficiada com a exoneração tributária escriturar e utilizar o crédito do ICM correspondente à entrada, em seu estabelecimento, desse produto ou dessa mercadoria, que fora excluída do imposto.

O epígrafado direito emerge do preceito constitucional que estabelece o princípio da não cumulatividade do ICM (art. 23, II, da Constituição Federal).

Destarte, ficou demonstrada, no presente trabalho, a existência dessa cumulatividade proibida, uma evidente burla a não incidência (no sentido amplo) imposta pelo Estado ao produto, porquanto teria sido transferido o ônus tributário para a operação seguinte.

Entretanto, poderíamos ter levantado outras hipóteses em que o crédito tributário é negado ou obrigado o seu estorno, redundando sempre na CUMULATIVIDADE PROIBIDA.

Realmente, temos casos especificados nas legislações dos Estados em que é vedada a utilização do crédito nas entradas, como os que se seguem:

- a) de bens móveis que se destinem à utilização, em caráter permanente ou duradouro, na instalação, equipamento ou exploração de estabelecimento do adquirente;
- b) de bens destinados a uso ou consumo em estabelecimento do adquirente;
- c) de mercadorias cuja saída, na mesma espécie ou industrializadas, não seja integralmente pelo imposto, por força de imunidade, não incidência ou isenção, total ou parcial, de re

dução de base de cálculo ou de outro fundamento qualquer, salvo quando existirem disposições expressas em contrário;

- d) de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal ou acompanhadas de documentação fiscal inidônea;
- e) de mercadorias, em virtude de devolução, retorno ou troca, quando o alienante se ressarcir de despesa a qualquer título.

Por outro lado, conforme já salientamos há a obrigatoriedade de ser estornado o imposto creditado pelas entradas no estabelecimento adquirente, de mercadorias destinadas à comercialização ou industrialização, quando:

- a) a mercadoria, no seu estado original ou depois de industrializada:
  - 1. for posteriormente destinada à utilização na instalação, equipamento, exploração, ou, ainda, a uso ou consumo do próprio estabelecimento;
  - 2. for objeto de furto, roubo, sinistro ou inutilização por qualquer motivo;
  - 3. for objeto de saída não sujeita ao pagamento do imposto, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada, salvo se houver disposição em contrário.
- b) o imposto tiver sido ou vier a ser devolvido, no todo ou em parte ao próprio ou a outro contribuinte, por qualquer forma ou meio, ainda que a título de prêmio ou estímulo,

excetuadas circunstâncias devidamente tipificadas em legislação própria.

- c) a mercadoria, por qualquer motivo, foi alienada por importância inferior ao valor que serviu de base de cálculo na operação de que decorreu sua entrada, no total correspondente à diferença entre o valor citado e o que servir de base de cálculo na saída respectiva.

Lembramos, ainda, da violação da sistemática do ICM e, conseqüentemente, do próprio princípio constitucional na NÃO CUMULATIVIDADE nas ESTIMATIVAS e/ou nos ARBITRAMENTOS.

Com efeito, as leis e regulamentos regedores do ICM tratam daquelas figuras sob regras apartadas da mecânica do imposto, que é consagrada a nível do Direito Constitucional Tributário, ou seja, na Constituição Federal e a nível de lei complementar ou de diploma legal que detenha a mesma eficácia. De fato, é fixado um percentual a título de lucro, sempre presumido e sobre ele incide o ICM, desprezando-se o crédito relativo às mercadorias adquiridas para comercialização.

A título de esclarecimento, trazemos à colação fatos que demonstram o acerto de nossas afirmações, como as discussões ocorridas à época da elaboração das primeiras leis estaduais sobre o ICM, nos anos de 1965, e 1966, quando o Ministério da Fazenda elaborava projeto piloto desses diplomas legais e os oferecia à crítica dos Estados, neófitos na técnica tributária da não cumulatividade. A orientação com vistas à ESTIMATIVA, era de que fosse assegurado o crédito fiscal relativo às entradas das mercadorias, porquanto **estimadas** seriam as saídas e o ICM a recolher seria apurado pela aplicação da alíquota vigente sobre referida base de cálculo, menos o imposto pago quando da entrada dessas mercadorias. Foi lembrado, ainda, que a técnica forçaria ao contribuinte

registrar todas as notas fiscais relativas às entradas para ter um recolhimento pequeno ou até eximir-se dele. Porém, no período seguinte a estimativa seria procedida levando em conta todas as entradas, o que corrigiria as possíveis distorções do período precedente. Todavia, prevaleceu o sistema do antigo Vendas e Consignações, já que em última análise, é fixado o valor do imposto a recolher, apurado em meras presunções, legais e não legais e resultando, a mais das vezes, em CUMULATIVIDADES vedadas constitucionalmente.

O certo é que o ICM não permite qualquer espécie de exoneração tributária, independente da fase em que se encontre a mercadoria no ciclo de comercialização. GERSON AUGUSTO DA SILVA, indiscutivelmente o arauto da reforma tributária e o autêntico vendedor da não cumulatividade aos Estados, preconizava um imposto sem isenções, reduções de base de cálculo e de alíquota, porque estas romperiam, no todo ou parcialmente, a cadeia das sucessivas operações, cuja ligação assegura o epigrafo princípio da não cumulatividade.

Tais fatos traduzem uma verdadeira substituição do contribuinte, com INCIDÊNCIA CUMULATIVA DO ICM.

Obviamente, não importa que a operação desonerada seja a inicial ou qualquer outra, porque haverá, sempre, uma cumulatividade indevida do ICM, que é defesa por cânone constitucional.

Está patente, pois, que o adquirente da mercadoria isentada ou excluída de tributação na operação anterior, forçosamente, arca com o ônus do tributo correspondente, de forma cumulativa, bem como o contribuinte que realize operações como as antes tipificadas, recolherá o imposto por inteiro.

De outro lado, o Estado não pode conceder favores fiscais a determinadas operações desenvolvidas por contribuintes, transferindo a carga tributária para os adquirentes das merca

dorias beneficiadas com a isenção ou qualquer outra forma de exoneração tributária, por absolutamente ilegal.

O direito de aproveitamento do crédito fiscal ressalta da própria sistemática da não cumulatividade, porque o Estado não tem o poder de tornar mais gravosa a operação anterior ou posterior a outra desonerada do imposto.

Entretanto, se a Administração Tributária negar esse direito, como vem fazendo, resta a reparação judicial. A Emenda Constitucional número 7/77 está intimamente ligada ao problema, já que nela o processo judicial tributário mereceu especial atenção, de tal forma que justificou a reformulação do § 4º, do artigo 153 da Constituição Federal, exatamente o dispositivo que ratifica o chamado princípio da inafastabilidade do controle judicial.

Concluimos o nosso trabalho convencidos de que a base de cálculo do tipo financeira, por subtração e de "imposto a imposto" e até mesmo a técnica de tributação de valor acrescido, estão longe de atender aos reclamos do Poder Público ou dos Contribuintes.

De resto, o crédito fiscal constitui zona nebulosa e vem gozando controvérsias das mais diversas, como a referente ao produto intermediário que deve ser assumido integral e imediatamente no processo de fabricação, bem como o crédito originário de produtos exportados que se acumula.

A fonte de produção (primária ou industrializada), por seu turno, recebe carga mais elevada pela aplicação da alíquota maior, por iniciar o ciclo da circulação das mercadorias ou dos produtos, com evidente descapitalização das empresas. Aí, até os financiamentos são difíceis, porque estão voltados, na maior parte das vezes, para os consumidores finais.

Outro ponto negativo do ICM é o ônus administrativo que foi cometido aos contribuintes, inclusive pelo seu elevado custo operacional.

Finalmente, ficou provado que a sistemática não se presta para emprego da extrafiscalidade, pelas distorções que provoca na estrutura do respectivo importe. Também podemos afirmar que o ICM, na sua concepção técnica, é um tributo tipificado para o Estado Unitário e não para o federativo, como o nosso, por quanto a União passa a exercer um comando e um controle sobre a política fiscal dos Estados-Membros, com graves prejuízos para a arrecadação.

Aliás, outro não tem sido o entendimento de autoridades fazendárias, como o então Secretário-Geral do Ministério da Fazenda, Senhor Marcio Fortes, que em entrevista pública afirmou que "a União, além de tolher a capacidade tributária dos Estados, realiza política econômica às suas custas", taxando de uso indevido do ICM como instrumento de política econômica.

Já agora, o Secretário de Estado de Fazenda, Dr. Heitor Brandon Schiller, promoveu palestra no Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, onde considerou o ICM um fracasso, principalmente pelo excessivo controle do Poder Central, a nível da legislação complementar, sobre a competência originária dos Estados para instituir referido tributo, assim como a chamada política dos benefícios fiscais, que está subordinada ao atual Conselho de Política Fazendária - CONFAZ. Sintetizando suas acirradas críticas, disse que "o CONFAZ tornou-se, assim, instrumento de transformação do ICM em imposto federal, meramente arrecadado pelos Estados". Anteriormente, o Ministro Delfim Netto já o chamara de "um imposto sem fronteiras", o que dá no mesmo.

## APÊNDICE

## NOTAS E CITAÇÕES

- (1) citado por EROS ROBERTO GRAU, CONCEITO DE TRIBUTO E FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO, São Paulo, 1975, Editora Resenha Tributária Ltda., pág. 8.
- (2) PAULO CELSO B. BONICHA, "ALGUNS ASPECTOS DO IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS", in DIREITO TRIBUTÁRIO, São Paulo, 1973, José Bushatsky Editor, pag. 290.
- (3) ATOS COMPLEMENTARES: 21 e 24, de 18/11/66; nº 27, de 8/12/66; nº 31, de 28/12/66; nº 34, de 30/01/67; nº 35, de 28/02/67; nº 36, de 13/03/67 e nº 40, de 30/12/68, este alterando a CF de 1967.
- (4) citado por ALFREDO AUGUSTO BECKER, TEORIA GERAL DO DIREITO, São Paulo, 1972, Edição Saraiva, pág. 488.
- (5) FÁBIO LEOPOLDO DE OLIVEIRA, CURSO EXPOSITIVO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, São Paulo, 1976, Editora Resenha Tributária, pág. 154.
- (6) PLÁCIDO E SILVA, NOÇÕES DE FINANÇAS E DIREITO FISCAL, Rio Grande do Sul, 1941, Editora Guaira Ltda., pág. 343.
- (7) PAULO CELSO B. BONILHA, IPI e ICM - FUNDAMENTOS DA TÉCNICA NÃO CUMULATIVA, São Paulo, 1979, Editora Resenha Tributária, pág. 44.
- (8) ALCIDES JORGE COSTA, ICM NA CONSTITUIÇÃO E NA LEI COMPLEMENTAR, São Paulo, 1978, Editora Resenha Tributária, pág. 5.
- (9) Entretanto, deve ser esclarecido que o "Novo Código Tributário Alemão - AO - 1977 - Co - edição Editora Forense e Instituto Brasileiro de Direito Tributário - 1978, São Paulo, prescreve que o imposto de vendas ("Mehrwertsteuer") é não cumulativo, mantida, assim, a sistemática adotada desde 1º de janeiro de 1968.

- (10) BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, "O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL", in CADERNO DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS Nº 3 - O Fato Gerador do ICM, São Paulo, 1978, Editora Resenha Tributária, pág. 44.
- (11) M. REDJAH/J.RODRIGUE, "Pourquoi nous payons trop d'impôts" - La Fiscalité Giscardienne, Paris, 1975, Editions Sociales, pag. 25/26
- (12) JOSÉ GERALDO ATALIBA NOGUEIRA, NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO, São Paulo, 1964, Editora Revista dos Tribunais, pág. 25.
- (13). citado por MARIA APARECIDA VERA CRUZ BRUNI DE MOURA, "Incentivos Fiscais através das Isenções", in DIREITO TRIBUTÁRIO, São Paulo, 1971, José Bushatsky Editor, pag. 113.
- (14) ALIOMAR BALEEIRO, LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR, Rio de Janeiro, 1977, Editora Forense, pág. 4.
- (15) FERNANDO A. BROCKSTEDT, O ICM, Porto Alegre, 1972, sem indicação de editora, pág. 131.
- (16) citado por MARIA APARECIDA VERA CRUZ BRUNI DE MOURA, op. cit. pág. 135.
- (17) ALVARO MELO FILHO, TEORIA E PRÁTICA DOS INCENTIVOS FISCAIS, Rio de Janeiro, 1976, Livraria Eldorado Tijuca Ltda., pág. 26.
- (18) ALCIDES JORGE COSTA, op. cit. pág. 27.
- (19) PAULO CELSO B. BONILHA, op. cit. pág. 35.
- (20) citado por MANOEL AFONSO DE ANDRE JUNIOR e MANOEL M. GIESTEIRA, "O ICM COMO TRIBUTO NÃO CUMULATIVO", São Paulo, 1979, Diário do Comércio e Indústria, de 09/02/79.

- (21) ALCIDES JORGE COSTA, op. cit. pág. 156.
- (22) ALBERTO XAVIER, OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE DA TRIBUTAÇÃO, São Paulo, 1978, Editora Revista dos Tribunais, pag. 2.
- (23) ALBERTO XAVIER, op. cit., pág. 17.
- (24) JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA, São Paulo, 1975, Editora Revista dos Tribunais, págs. 162/64.
- (25) JOÃO AUGUSTO FILHO, ISENÇÕES E EXCLUSÕES TRIBUTÁRIAS, São Paulo, 1979, José Bushatsky Editor, pág. 159.
- (26) GERALDO ATALIBA, HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, São Paulo, 1978, Editora Revista dos Tribunais, pág. 38.
- (27) GERALDO ATALIBA, op. cit. pág. 38.
- (28) ARNALDO VASCONCELOS, TEORIA DA NORMA JURÍDICA, Rio de Janeiro, 1978, Editora Forense, pág. 211.
- (29) ALVARO MELO FILHO, op. cit. pág. 50.
- (30) ARNALDO VASCONCELOS, op. cit. pág. 115.

## BIBLIOGRAFIA

- ALBERTO XAVIER - "Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação, Editora Revista dos Tribunais, 1978.
- ALCIDES JORGE COSTA - "ICM na Constituição e na Lei Complementar", Editora Resenha Tributária, 1978.
- ALFREDO AUGUSTO BECKER - "Teoria Geral do Direito Tributário", Editora Saraiva, 1972
- ALIOMAR BALEEIRO - "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", Editora Forense, 1977
- ALIOMAR BALEEIRO - "Direito Tributário Brasileiro", Editora Forense, 1975
- ALVARO MELO FILHO - "Teoria e Prática dos Incentivos Fiscais", Livraria Eldorado Tijuca Ltda., 1976
- ARNALDO VASCONCELOS - "Teoria da Norma Jurídica", Editora Forense, 1978
- EROS ROBERTO GRAU - "Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário", Editora Resenha Tributária Ltda., 1975
- FABIO LEOPOLDO DE OLIVEIRA - "Curso Expositivo de Direito Tributário", Editora Resenha Tributária, 1976.
- FERNANDO A. BROCKSTEDT - "O ICM", Porto Alegre, sem indicação de editora, 1972.

GERALDO ATALIBA - "Hipótese de Incidência Tributária", Editora Revista dos Tribunais, 1978.

HEITOR BRANDON SCHILLER - "As Finanças Estaduais e a Ação da Secretaria de Fazenda", Rio de Janeiro, 1981.

JOÃO AUGUSTO FILHO - "Isenções e Exclusões Tributárias", José Bushatsky, Editor, 1979

JOSÉ GERALDO ATALIBA NOGUEIRA - "Noções de Direito Tributário, Editora Revista dos Tribunais, 1964

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES - "Lei Complementar Tributária", Editora Revista dos Tribunais, 1975

MANOEL AFONSO DE ANDRÉ JUNIOR e  
MANOEL M. GESTEIRA - "O ICM como tributo não cumulativo", Diário do Comércio e Indústria, 1979

MARCO AURÉLIO GRECO - "Norma Jurídica Tributária", Edição Saraiva, 1974

ZOLA FLORENZANO - "ICM Guanabara e Estado do Rio", Editora Mabu, 1969.

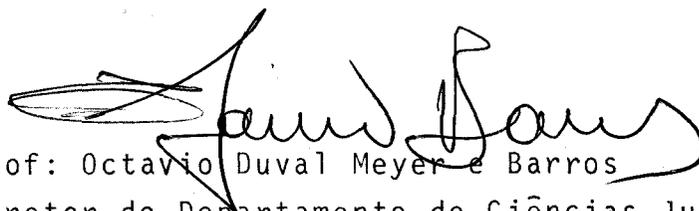
Dissertação apresentada ao Departamento de Ciências Jurídicas da U.G.F./RJ, e aprovada pela Comissão Julgadora, formada pelos seguintes professores:

Prof: João Mauricio O.W.A.Pinho (Orientador)  
Deptº de Ciências Jurídicas - U.G.F./RJ

Prof: Augusto Athaydi  
Deptº de Ciências Jurídicas - U.G.F./RJ

Prof: Antonio Eduardo M.S.de P. Leite  
Deptº de Ciências Jurídicas - U.G.F./RJ

Visto e permitida a impressão  
Rio de Janeiro, 09/11/81.



Prof: Octavio Duval Meyer e Barros  
Diretor do Departamento de Ciências Jurídicas e Presidente da Comissão de Coordenação do Mestrado em Direito.

**Prof. OCTAVIO DUVAL MEYER E BARROS**  
Presidente da Comissão

**Superior Tribunal de Justiça - Biblioteca**



**STJ00001436**