



FUNDAMENTOS DO PIS E DA COFINS

e o regime jurídico da não-cumulatividade

SAMUEL CARVALHO GAUDÊNCIO
MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

COORDENADORES

Hugo de Brito Machado	Ives Gandra da Silva Martins
André Milton Denys Pereira	Hugo de Brito Machado Segundo
Alessandro Barreto Borges	Raquel Cavalcanti Ramos Machado
Benedicto Celso Benício Filho	Irapuã Beltrão
Ciro Cardoso Brasileiro Borges	João Luis de Souza Pereira
Cristiano Carvalho	Leonardo Furtado Loubet
Debora Sotto	Marcio Roberto Alabarce
Douglas Yamashita	Pedro Anan Jr.
Edison Carlos Fernandes	Fabio Luis Florentino
Fabiana Del Padre Tomé	Thais Abreu de Azevedo Silva
Fábio Pallaretti Calcini	Juliana Grandino Latorre Di Gregorio
Fábio Lima da Cunha	Rodrigo Marques França
Fátima Fernandes Rodrigues de Souza	Sacha Calmon Navarro Coêlho
Flávio Zanetti de Oliveira	Eduardo Junqueira Coêlho
Gabriel Lacerda Troianelli	Renata Kalil Sadi
Gabriel Magalhães Borges Prata	Sergio Gonini Benício
José Augusto Dias de Castro	Vanessa Rahal Canado
Heloisa Guarita Souza	Samuel Carvalho Gaudêncio
Roberta Bordini Prado	

MP
EDITORA

FUNDAMENTOS DO PIS E DA COFINS

e o regime jurídico da não-cumulatividade

SAMUEL CARVALHO GAUDÊNCIO

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

COORDENADORES

Hugo de Brito Machado	Ives Gandra da Silva Martins
Helenilson Cunha Pontes	Hugo de Brito Machado Segundo
André Milton Denys Pereira	Raquel Cavalcanti Ramos Machado
Alessandro Barreto Borges	Irapuã Beltrão
Benedicto Celso Benício Filho	João Luis de Souza Pereira
Ciro Cardoso Brasileiro Borges	Leonardo Furtado Loubet
Cristiano Carvalho	Marcio Roberto Alabarce
Debora Sotto	Pedro Anan Jr.
Douglas Yamashita	Fabio Luis Florentino
Edison Carlos Fernandes	Thais Abreu de Azevedo Silva
Fabiana Del Padre Tomé	Juliana Grandino Latorre Di Gregorio
Fábio Pallaretti Calcini	Rodrigo Marques França
Fábio Lima da Cunha	Sacha Calmon Navarro Coêlho
Fátima Fernandes Rodrigues de Souza	Eduardo Junqueira Coêlho
Flávio Zanetti de Oliveira	Renata Kalil Sadi
Gabriel Lacerda Troianelli	Sergio Gonini Benício
Gabriel Magalhães Borges Prata	Vanessa Rahal Canado
José Augusto Dias de Castro	Samuel Carvalho Gaudêncio
Heloisa Guarita Souza	Roberta Bordini Prado



MP
EDITORA

Revisão Denis Marcello e Paulo Sposati
Capa Deborah Mattos
Edição Pedro Barros
Diretor responsável Marcelo Magalhães Peixoto

F977

Fundamentos do PIS e da COFINS : e o regime jurídico de não-cumulatividade / Samuel Carvalho Gaudêncio, Marcelo Magalhães Peixoto, coordenadores ; Hugo Brito Machado... [et al.]. - São Paulo : MP Ed., 2007.

ISBN 978-85-98848-46-4

1. PIS-PASEP. 2. COFINS. 3. Contribuição (Direito tributário). I. Gaudêncio, Samuel Carvalho, 1981-. II. Peixoto, Marcelo Magalhães, 1971-.

07-0880.

CDU: 34:336.23

Todos os direitos desta edição reservados a

MP Editora
Av. Brigadeiro Luís Antonio, 613, 10. andar
São Paulo-SP 01317-001
Tel./Fax: (11) 3101 2086
adm@mpeditora.com.br
www.mpeditora.com.br

SUMÁRIO

NÃO-INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS SOBRE RECEITAS DECORRENTES DE LOCAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS	13
<i>André Milton Denys Pereira e Gabriel Magalhães Borges Prata</i>	
1. Da competência da União para instituição do PIS e da Cofins	13
2. Locação de bens próprios não é prestação de serviço	23
3. O conceito de faturamento na legislação ordinária após o advento da EC nº 20/98 e o reflexo do julgamento do STF	26
4. Conclusões	27
CONCEITO DE RECEITA E FATURAMENTO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E DA COFINS	29
<i>Alessandro Barreto Borges e Benedicto Celso Benicio Filho</i>	
1. Introdução	29
2. Distinção entre entradas e receitas	30
3. Despesas e valores de terceiros	34
4. Paradigma legal: a Lei nº 10.925/04 e os serviços de publicidade	35
5. Da jurisprudência	36
6. Conclusão	37
REGIMES DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS DE QUE TRATA A LEI Nº 10.147/00 E O ENTENDIMENTO VEICULADO NO ADI SRF 26/04	39
<i>Ciro Cardoso Brasileiro Borges</i>	
1. Introdução	39
2. Regimes de tributação monofásica da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em face do disposto nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 e das alterações e inovações promovidas pela Lei nº 10.865/04	40
3. Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal nº 26/2004	51
4. Regimes monofásicos de tributação e o disposto no art. 149, § 4º, da CF	52
4.1. Não-visualização do fenômeno da cumulatividade	54
4.2. Visualização do fenômeno da cumulatividade de incidências das regras-matrizes da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de acordo com o entendimento veiculado no ADI SRF 26/04	57
5. Inconstitucionalidade e ilegalidade do ADI SRF 26/04	58
6. Conclusões	61
Referências bibliográficas	63
PIS E COFINS NA IMPORTAÇÃO – ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE SUAS REGRAS-MATRIZES	65
<i>Cristiano Carvalho e José Augusto Dias de Castro</i>	
Introdução	65
1. Competência constitucional	66
2. As regras-matrizes da PIS e Cofins sobre a importação	67
2.1. A hipótese de incidência da PIS e Cofins sobre importação de bens e produtos	68

2.2. A hipótese de incidência da PIS e Cofins sobre importação de serviços	79
3. Considerações finais	83
PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO – ASPECTOS CONSTITUCIONAIS	85
<i>Debora Sotto</i>	
Introdução	85
1. A classificação constitucional das contribuições sociais	85
2. As Contribuições Sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social	90
3. A norma padrão de incidência da contribuição social incidente sobre a importação	92
4. PIS-Importação e Cofins-Importação. Lei nº 10.865/04. Vícios de inconstitucionalidade.	93
Conclusões	98
Bibliografia	98
DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS E O CONCEITO DE INSUMOS	101
<i>Douglas Yamashita</i>	
1. Delimitação do tema	101
2. Da sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins	102
2.1. Matriz constitucional da não-cumulatividade do PIS e da Cofins	102
2.2. Da não-cumulatividade constitucional do PIS e da Cofins: discricionariedade legal restrita ao setor econômico	109
3. Do conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins	111
PIS E COFINS E AS SOCIEDADES COOPERATIVAS	115
<i>Fabiana Del Padre Tomé</i>	
1. Algumas peculiaridades atinentes às sociedades cooperativas	115
2. Disciplina jurídica da contribuição ao PIS e da COFINS relativas às sociedades cooperativas	117
3. O adequado tratamento tributário do ato cooperativo	118
4. Distinção entre faturamento, receita e ingressos financeiros	122
5. Inocorrência de faturamento ou receita por parte da cooperativa, na prática dos atos que lhe são próprios, e a inadmissibilidade da exigência da contribuição ao PIS e da Cofins	124
6. Ato cooperativo não denota capacidade contributiva	126
7. Conclusões	128
8. Referências bibliográficas	129
INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS SOBRE A IMPORTAÇÃO PERANTE O PRINCÍPIO DA NÃO-DISCRIMINAÇÃO TRIBUTÁRIO DOS ACORDOS MULTILATERAIS DO COMÉRCIO, ESPECIALMENTE O MERCOSUL	131
<i>Edison Carlos Fernandes</i>	
1. Introdução	131
2. Não-discriminação tributária	132
3. Não-discriminação tributária na prática internacional	139
3.1. GATT/OMC	139
3.2. União Européia	140

3.3. OCDE	142
4. Não-discriminação tributária no Mercosul	145
4.1. Definição e delimitação da não-discriminação tributária no Mercosul	147
4.2. Exceções à não-discriminação tributária no Mercosul	150
5. Incidência da Contribuição para o PIS e da COFINS perante o princípio da não-discriminação tributária	153
6. Referências bibliográficas	154

PIS E COFINS: OS CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DE COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. ILEGALIDADES	157
---	-----

Fábio Pallaretti Calcini

1. Introdução	157
2. PIS e Cofins não-cumulativos: aspectos legais quanto aos créditos na aquisição de insumos de cooperativas de produção agropecuária	157
3. A problemática relacionada ao creditamento de PIS e de Cofins quanto aos insumos adquiridos de cooperativa de produção agropecuária	163
4. Conclusão	171

EFEITOS DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ/CSLL: ANÁLISE SOB A PERSPECTIVA DAS EMPRESAS ATUANTES NO MERCADO INTERNO	173
--	-----

Fábio Lima da Cunha

1. Introdução	173
2. Análise da natureza jurídica dos créditos de PIS/Cofins	177
3. Contabilização dos créditos de PIS/Cofins e efeitos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL	180
3.1. Crítica ao reconhecimento no resultado dos créditos de PIS/Cofins antes da existência dos respectivos débitos	181
3.2. A suposta exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL contida no art. 3º, § 10, da Lei nº 10.833/03	183
4. Conclusões	186

PIS E COFINS: ENTIDADES SEM FINS ECONÔMICOS E RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS	187
---	-----

Flávio Zanetti de Oliveira e Heloisa Guarita Souza

1. Introdução	187
2. Contribuições sociais: imunidade e isenção	188
3. Histórico legislativo do PIS e da Cofins nas entidades sem fins econômicos	192
3.1. PIS	192
3.2. Cofins	193
4. Alcance da isenção das receitas sobre atividades próprias	196
5. Conclusão	204

A JURISPRUDÊNCIA SOBRE A RECEITA COMO BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES	205
---	-----

Gabriel Lacerda Troianelli

VIRTUDES E DEFEITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO TRIBUTO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	215
<i>Hugo de Brito Machado</i>	
1. Introdução	215
2. Não-cumulatividade	216
2.1. Significado da expressão	216
2.2. Objetivos	217
2.3. O princípio e a técnica	217
2.4. Crédito financeiro e crédito físico	218
3. A não-cumulatividade no ICMS	219
3.1. Na Constituição	219
3.2. Na lei complementar	219
4. A não-cumulatividade na contribuição PIS/Pasep	231
5. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade	232
5.1. As virtudes	232
5.2. Os defeitos	234
5.3. A substituição tributária	240
5.4. O modelo que preconizamos	243
 BREVES ANOTAÇÕES SOBRE A INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NA IMPORTAÇÃO	 247
<i>Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado</i>	
Introdução	247
1. Equalização entre produtos importados e nacionais e o princípio da proporcionalidade	248
1.1. Equalização como meta a ser buscada com as "contribuições-importação"	248
1.2. Contribuições para "equalização" do ônus tributário de produtos e proporcionalidade	249
1.3. Desvio na destinação do valor arrecadado	252
2. "Contribuições-importação" e os tratados internacionais	255
2.1. Impostos e contribuições no âmbito de tratados internacionais	255
2.2. O Decreto nº 550/92 e o Mercosul	258
3. A base de cálculo das "contribuições-importação"	260
Conclusões	265
 PIS E COFINS NAS SOCIEDADES COOPERATIVAS: A BASE DE CÁLCULO DAS COOPERATIVAS MÉDICAS E ODONTOLÓGIAS COMO OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE	 267
<i>Irapuã Beltrão</i>	
1. Introdução	267
2. Breve histórico do mercado da saúde antes da regulação	268
3. A regulação do mercado de saúde suplementar	271
4. Definição e classificação das operadoras – a cooperativa como operadora	272
5. O impacto da regulação das operadoras e repercussões tributárias	274
5.1. Co-responsabilidades cedidas	279
5.2. Parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas	279

5.3. Valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pagos, deduzidos das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades	280
6. Conclusões	281
7. Bibliografia	282

PIS E COFINS. PRESCRIÇÃO. INTELIGÊNCIA DO ART. 146, III, B, DA CF E ART. 174 DO CTN. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 46 DA LEI Nº 8.212/91.

A JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES SOBRE PRESCRIÇÃO –

OPINIÃO LEGAL	283
<i>Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza</i>	
Consulta	283
Resposta	284

PIS/COFINS NA IMPORTAÇÃO: NECESSIDADE DE ALÍQUOTAS VARIÁVEIS EM HOMENAGEM AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

<i>João Luis de Souza Pereira</i>	295
1. Considerações iniciais	295
2. O art. 195, IV, da CF prevê contribuições devidas pelo importador	296
3. PIS e Cofins na importação e sua natureza neutralizadora	299
4. As alíquotas dos tributos devem ser diferenciadas: violação ao princípio da isonomia e necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva	301
5. Conclusões	307
6. Bibliografia	308

NÃO-CUMULATIVIDADE DE PIS/COFINS E RESTRIÇÕES DE CRÉDITOS NA ATIVIDADE RURAL

<i>Leonardo Furtado Loubet</i>	311
1. Introdução: delimitação do tema	311
2. A sistemática da não-cumulatividade e seus objetivos	312
3. A não-cumulatividade para contribuições e a disciplina traçada constitucionalmente	316
4. O modelo não-cumulativo criado pelo legislador ordinário	320
5. As limitações ao creditamento de Pis/Cofins impostas pela legislação à atividade rural: invalidade	325
6. Conclusões	332

A DISCIPLINA DO "PREÇO PREDETERMINADO" NA LEGISLAÇÃO DO PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS: REAJUSTE X REVISÃO DE PREÇOS

<i>Marcio Roberto Alabarce</i>	335
1. Introdução	335
2. A finalidade da exclusão	336
3. A determinação do marco temporal (31.10.2003) e a isonomia constitucional	336
4. Preço predeterminado: preço reajustável x preço fixo	342
5. Confronto de duas regras: reajuste e revisão de preços	348
6. A última normatividade acerca da matéria – IN SRF nº 658/06	351

INCIDÊNCIA MONOFÁSICA DO PIS E DA COFINS	353
<i>Pedro Anan Jr., Fabio Luis Florentino e Thais Abreu de Azevedo Silva</i>	
1. Introdução	353
2. Incidência monofásica e créditos no regime não-cumulativo	354
3. Das alíquotas específicas – alterações	355
3.1. Medicamentos e produtos de perfumaria, toucador e de higiene pessoal	355
3.2. Máquinas e veículos novos e autopeças	357
3.3. Pneus novos e câmaras de ar de borracha	358
3.4. Água, refrigerante, cerveja, preparações compostas e embalagens	359
3.5. Combustíveis	361
4. Conclusão	365
 AS HIPÓTESES DE RETENÇÃO NA FONTE E A TRANSFERÊNCIA DA ATIVIDADE ADMINISTRATIVA	 367
<i>Pedro Anan Jr. e Juliana Grandino Latorre Di Gregorio</i>	
1. Introdução	367
2. Retenção realizada pela Administração Pública	369
2.1. Obrigatoriedade de retenção pela administração pública	369
3. Retenção da CSLL, PIS/Pasep e Cofins	372
3.1. Instituição das retenções das contribuições sociais	372
4. Conclusão	377
 A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E COFINS NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS E SUA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO FEDERALISMO: ASPECTOS DAS COMPETÊNCIAS FEDERAL E MUNICIPAL	 379
<i>Rodrigo Marques França</i>	
1. Introdução	379
2. Hierarquia normativa	380
3. Poder constituinte originário e poder constituinte derivado: suas atribuições e limites	381
4. O princípio do federalismo	384
5. A autonomia municipal: breves notas	386
6. Competência tributária da União e dos municípios: discriminação e limites	387
7. Competência tributária da União e seus limites	388
8. Competência residual: funções e limites	388
9. Competência tributária municipal	390
10. Conclusões	395

PIS/COFINS: NÃO-INCIDÊNCIA SOBRE VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO	397
<i>Sacha Calmon Navarro Coelho e Eduardo Junqueira Coelho</i>	
1. Introdução	397
2. Da natureza jurídico-tributária dos juros sobre capital próprio pagos ou creditados aos sócios e acionistas. Remuneração do capital investido: modalidade de distribuição de lucros	402
3. Da não-incidência do PIS e da Cofins sobre os valores recebidos a título de juros sobre o capital próprio	408

EXCLUSÃO DAS RECEITAS DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DAS BASES DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS	419
<i>Renata Kalil Sadi e Sergio Gonini Benício</i>	
1. Introdução	419
2. Origem dos juros sobre o capital próprio	422
2.1. Natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio	424
3. Interpretação dos órgãos estatais acerca dos juros sobre o capital próprio	424
3.1. Secretaria da receita federal	424
3.2. Comissão de valores mobiliários	426
4. Conceito legal de "juros"	427
5. Juros sobre o capital próprio como forma de distribuição de resultados	431
6. Efeito cascata e o prejuízo das corporações nacionais	435
7. Jurisprudência	436
8. Conclusão	440

A CONTRIBUIÇÃO AO PIS E A COFINS DIANTE DOS CASOS DE INADIMPLÊNCIA: ENTRE O CONCEITO DE FATURAMENTO E OS REGIMES CONTÁBEIS DE RECONHECIMENTO DAS RECEITAS	441
<i>Vanessa Rahal Canado</i>	
1. Introdução	441
2. O Conceito de Faturamento na Incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins	443
3. A incidência do PIS e da Cofins diante dos regimes contábeis de caixa e de competência: um novo conceito de faturamento?	448
3.1. Os regimes contábeis de "caixa" e "competência"	449
3.2. Os regimes contábeis de "caixa" e "competência" e a tributação pelo IR, pela CSLL e pelo PIS/Cofins	453
4. O conceito de faturamento, o regime contábil de competência para reconhecimento das receitas e o fato jurídico-tributário do PIS e da Cofins	457
4.1. Paralelo entre a inadimplência e as vendas canceladas	458
4.2. A posição dos Tribunais e da Secretaria da Receita Federal diante dos casos específicos de inadimplência	461
4.3. Conceito de faturamento e inadimplência: os fatos jurídico-contábeis, indicativos de receita no regime de competência, são aptos a constituírem os fatos jurídico-tributários do PIS e da Cofins?	467
5. Conclusão	476

O ESTORNO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS PREVISTO NA
LEI Nº 10.833/03 E O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE 479

Samuel Carvalho Gaudêncio e Roberta Bordini Prado

1. Introdução 479
2. Não-cumulatividade: conceito e sistemática da contribuição ao PIS e da Cofins 482
3. Os estornos de créditos previstos nas normas reguladoras da contribuição ao PIS e da Cofins não-cumulativas e a afronta incontroversa ao conceito constitucional de não-cumulatividade 488
- Conclusões 491
- Referências bibliográficas 491

CRÉDITOS DO PIS/COFINS MONOFÁSICO 493

Helenilson Cunha Pontes

APRESENTAÇÃO

Ciente do impacto da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins na nossa economia, a Associação Paulista de Estudos Tributários há tempos pretende desenvolver um curso de extensão exclusivo para o estudo dessas contribuições sociais. Em 2007, este projeto concretiza-se e a APET estréia mais um curso de extensão em direito tributário.

No decorrer desse processo, na busca pelos melhores temas e professores, acabou-se por constatar a ausência de obras novas no mercado editorial tratando sobre o tema, principalmente depois da vigência das Leis nº 10.637/02, nº 10.833/03, nº 10.865/04, bem como da Emenda Constitucional nº 42/03, que implantaram o sistema não-cumulativo para essas contribuições sociais e o chamado PIS-Cofins Importação.

Assim, em parceria com a MP Editora, decidiu-se lançar um livro que tratasse não só da matéria a ser estudada na APET, mas também de outros temas relevantes relacionados ao PIS, à Cofins e ao PIS-Cofins Importação, nascendo, assim, *Fundamentos do PIS e da COFINS e o regime da não-cumulatividade*.

A propósito dessas considerações, registre-se que a presente obra é dirigida não só àqueles que pretendem conhecer e se aperfeiçoar na matéria, mas também aos profissionais do direito que lidam no seu dia-a-dia com o PIS, a Cofins e o PIS-Cofins Importação, sem se esquecer do rigor científico, razão pela qual a MP Editora optou por convidar para esta obra coletiva os nomes mais respeitados do direito tributário brasileiro, a exemplo de Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado, Sacha Calmon Navarro Coelho, entre outros Doutores, Mestres e Especialistas de destaque, formados por renomadas instituições brasileiras, como PUC-SP, FGV, USP e IBET, e com forte atuação prática.

Sabendo que um trabalho é sempre inesgotável, na medida em que novas idéias surgem no decorrer do processo de elaboração, como ocorreu com este curso da APET, que se transformou em publicação, apresentamos mais um livro da MP Editora, que, dentro do possível, tenta “esgotar” as questões relativas ao PIS, à Cofins e ao PIS-Cofins Importação, explorando temas atuais e tentando colaborar com o estudo do direito tributário.

Samuel Carvalho Gaudêncio

Marcelo Magalhães Peixoto

VIRTUDES E DEFEITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO TRIBUTO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Hugo de Brito Machado

Especialista e Mestre em direito público pela UFC

Professor Titular de direito tributário da UFC

Professor convidado de direito tributário de cursos de Especialização e Mestrado da UFPE, da PUC-SP, da UNIP – São Paulo e da Unisinos

Sócio-honorário do IBDT e Presidente do ICET

Desembargador Federal do TRF da 5ª Região, Recife-PE (aposentado)

Advogado

1. Introdução

Temos sustentado que a finalidade essencial do direito tributário consiste em colocar limites ao poder de tributar. Como afirmou Baleeiro com inteira razão, “O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de vinte séculos. Onde se ergue um governante, ele se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antigüidade até hoje, excluem qualquer dúvida”. Não é verdade, porém, que o direito tributário exista há mais de vinte séculos. Ele surgiu recentemente, e ainda está em construção, para limitar o poder de cobrar o tributo. Surgiu para limitar o poder estatal. Surgiu com a construção do denominado Estado Democrático de Direito, no qual os poderes do Estado são exercidos em nome do povo, posto que os governantes são mandatários deste. No Estado Democrático de Direito, que na verdade ainda está em construção, os governantes são mandatários do povo, porque este é a verdadeira fonte do poder estatal. E a cobrança do tributo depende da vontade do povo, expressa na lei, que é feita por seus representantes nos parlamentos. Entretanto, os governantes, os que exercem a administração da coisa pública, geralmente são muito hábeis na elaboração de teses com as quais vencem as resistências do parlamento e criam ou aumentam tributos, alterando os limites aos quais estavam submetidos. Por isto as leis tributárias sofrem constantes alterações. Sempre no sentido de aumentar o tributo. É certo que as leis em geral não devem ser imutáveis. A transitoriedade a final de contas é a única coisa absoluta no universo. Entretanto, se

não podem as leis ser imutáveis, também não se devem submeter a mudanças tão frequentes que comprometam a segurança jurídica, tanto porque inviabilizam o planejamento das atividades econômicas como porque elidem o efeito didático da jurisprudência. Editada uma lei surge inevitavelmente as divergências em sua interpretação. O conflito é então levado ao Judiciário e a decisão definitiva deste diz qual das interpretações deve prevalecer. Ensina, por assim dizer, o significado da lei. E esse efeito didático é de fundamental importância para a segurança jurídica. Ocorre que em matéria tributária tal efeito didático tem sido elidido pela rapidez com que acontecem as alterações da lei. Quando os tribunais decidem as questões, geralmente já a lei por eles aplicada encontra-se alterada, de sorte que a interpretação então estabelecida já de nada mais vale. Outro fator que em muito tem contribuído para a demolição da segurança jurídica é o desrespeito do legislador aos conceitos que compõem a teoria daquilo sobre o que legisla. No caso, os conceitos da teoria do direito tributário ou, mais amplamente, os conceitos da teoria da tributação. Tudo isto constitui terreno fértil para o arbítrio das autoridades fazendárias de um lado, e para as práticas fraudulentas, do outro lado da relação de tributação. Fertilidade que tem sido consideravelmente aumentada com a não-cumulatividade do tributo, cujas virtudes e defeitos vamos examinar neste pequeno estudo. Começaremos pela noção de não-cumulatividade do tributo, depois abordaremos alguns aspectos desta na legislação do ICMS, faremos ligeira referência a sua implantação para a contribuição PIS/Pasep e finalmente cuidaremos de suas virtudes e de seus defeitos.

2. Não-cumulatividade

2.1. Significado da expressão

A expressão “não-cumulatividade do tributo” pode ter vários significados. Um deles seria o de que sobre o mesmo fato não poderiam incidir vários tributos. Outro, seria o de que um tributo sobre fato integrante de uma sucessão de fatos da mesma natureza não pode incidir sobre cada um desses fatos de forma autônoma, acumulando-se cada incidência com as incidências anteriores. É com este segundo significado que a expressão tem sido geralmente empregada em nosso sistema tributário. A este propósito já escrevemos:

Entende-se por não-cumulatividade a qualidade do imposto, o princípio segundo o qual em cada operação o contribuinte deduz do valor do imposto correspondente à saída dos produtos o valor que incidiu na operação anterior, de sorte que reste tributado somente o valor acrescido. Em outras palavras, do valor do imposto que incide na saída dos produtos deduz-se o valor do imposto que incidiu nas operações anteriores sobre os respectivos insumos. A não-cumulatividade surgiu na França, nos anos cinquenta. Não como substituto de um imposto sobre vendas mercantis, mas no lugar de um imposto sobre a produção, equivalente ao nosso IPI, antes denominado imposto de consumo. A legislação desse imposto vinha sendo objeto de várias alterações, tornando-se demasiadamente complexa, e se tornava alvo de duras críticas. “*Asi, Lauré en una serie de artículos y conferencias, y una Comisión para la reforma fiscal presidida por Loriot en 1952, impugnaron el régimen vigente y propiciaron su reemplazo por un impuesto al valor agregado*”.¹

2.2. Objetivos

Pode parecer que os objetivos da não-cumulatividade seriam: a) simplificar a legislação, vale dizer, o regime jurídico do imposto, e b) reduzir o ônus que o mesmo impõe à atividade econômica. Tais objetivos, porém, não estão presentes na implantação desse princípio em nosso sistema tributário. Muito pelo contrário, na verdade com ela tem ocorrido notório aumento da complexidade da legislação, e considerável aumento do ônus do imposto, como será demonstrado adiante, ao cuidarmos dos defeitos da não-cumulatividade.

2.3. O princípio e a técnica

Alguns se referem ao princípio, outros, à técnica da não-cumulatividade. Importante, pois, é esclarecer se é de um princípio ou de uma técnica que se cuida. E se é possível cuidar-se de princípio e de técnica, explicando-se, neste caso, o que distingue uma coisa da outra. A não-cumulatividade

1. COSCIANI, Cesare. *El impuesto al valor agregado*. Trad. de Carlos M. Giuliani Fonrouge. Buenos Aires: Depalma, 1969. p. 56

pode ser vista como princípio, e também como técnica. É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição, no dispositivo que se reporta ao IPI dizendo que esse imposto “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. Ou como está no dispositivo que se reporta ao ICMS, dizendo que esse imposto “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. Em tais enunciados, embora já esteja de certa forma definido o que se deva entender por não-cumulatividade, não se estabelece exaustivamente o modo pelo qual esta será efetivada. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio. A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é “maneira ou habilidade especial de executar algo”. Assim, a técnica da não-cumulatividade é o modo pelo qual se executa, ou se efetiva o princípio. Para bem entender-se a diferença entre o princípio e a técnica, pode-se invocar a distinção que os processualistas fazem entre processo e procedimento. O primeiro é o conjunto de atos tendentes a um determinado fim. O segundo é o modo pelo qual tais atos são praticados, e se relacionam, para compor o processo. A técnica, portanto, é que define o regime jurídico do princípio da não-cumulatividade do imposto, regime jurídico este que se define em duas espécies, a saber, o regime do crédito financeiro e o regime do crédito físico, ou ainda por uma terceira espécie, na qual são albergados elementos de um e do outro daqueles dois regimes jurídicos.

2.4. Crédito financeiro e crédito físico

Entende-se como regime do crédito financeiro aquele no qual deve ser considerado o tributo que tenha onerado qualquer dos custos do objeto tributado e assim todos os custos da atividade que vierem onerados pelo imposto ensejam o crédito respectivo. Sempre que a empresa suporta um custo, seja ele consubstanciado no preço de um serviço, ou de um bem, e quer seja este destinado à revenda, à utilização como matéria-prima, produto intermediário, embalagem, acondicionamento, ou mesmo

ao consumo ou à imobilização, o ônus do ICMS respectivo configura um crédito desse imposto. Entende-se como regime do crédito físico aquele no qual somente os custos consubstanciados em elementos corpóreos ou físicos, como as próprias mercadorias a serem revendidas, na atividade comercial, ou as matérias-primas e outros insumos corpóreos, na atividade industrial, que vierem onerados pelo imposto, ensejam o crédito respectivo. A rigor, a legislação adota um regime misto, com predominância do regime do crédito físico. A questão de saber o que enseja e o que não enseja crédito do imposto, aliás, é na verdade um ponto de intermináveis atritos na relação tributária dos impostos ditos não-cumulativos.

3. A não-cumulatividade no ICMS

3.1. Na Constituição

A vigente Constituição Federal adota o princípio da não-cumulatividade para o ICMS, estabelecendo que este “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”. E, ainda, que “cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto”. Especial atenção merecem as expressões “compensando-se”, em “cada operação”, e “montante cobrado”. O intérprete tem de esforçar-se para superar dificuldades que bem poderiam ter sido afastadas pela lei complementar.

3.2. Na lei complementar

3.2.1. *O papel da lei complementar*

Das disposições constitucionais sobre a não-cumulatividade do ICMS, duas conclusões podem ser extraídas: primeira, a de que o imposto a ser compensado é apenas aquele que diz respeito às entradas de mercadorias que, como tal, seguirão sendo objeto de circulação, vale dizer, sairão do estabelecimento no qual entraram; e segunda, a de que as

opções interpretativas podem ser validamente resolvidas pelo legislador complementar. O conceito de mercadoria, usado pela Constituição para definir a competência tributária dos Estados, evidentemente não pode ser modificado pela lei tributária. Não apenas porque o art. 110 do CTN o determina, mas em nome da própria supremacia constitucional, que não admite alterações, pela lei ordinária, de conceitos em suas normas utilizados. Doutrina e jurisprudência são predominantes no sentido de que o conceito de mercadoria, no âmbito do ICMS, é aquele elaborado pelo direito comercial, embora algumas discrepâncias eventuais sejam registradas. Brockstedt, por exemplo, em texto de excelente lavra, demonstra com propriedade o conceito de mercadoria no direito comercial, mas sustenta sua não prevalência, no âmbito do ICM. Para a realização do princípio da não-cumulatividade, tem-se de considerar entradas e saídas dos bens que estão em circulação. Pode-se, é certo, argumentar que o bem do ativo permanente, utilizado no comércio ou na indústria, de certa forma também segue circulando, porque, como utilidade, do ponto de vista financeiro, o seu valor se vai aos poucos incorporando ao dos bens vendidos pelo estabelecimento. Este é o entendimento que fundamentou a doutrina do denominado crédito financeiro, em oposição à doutrina do crédito físico, que tem predominado no Brasil. Seja como for, verdade é que a Constituição permite mais de uma interpretação, sendo por isto mesmo da maior importância a competência atribuída ao legislador complementar, para dispor a respeito do regime de compensação do imposto. Como ensina Kelsen, a relação entre Constituição e lei, ou lei e sentença judicial, é uma relação de determinação ou vinculação: a norma do escalão superior regula o ato através do qual é produzida a norma do escalão inferior. Não só o processo de produção da norma inferior, mas também, eventualmente, o seu conteúdo. "Esta vinculação nunca é, porém, completa. A norma do escalão superior não pode vincular em todas as direções (sob todos os aspectos) o acto através do qual é aplicada. Tem sempre de ficar uma margem, ora maior ora menor, de livre apreciação, de tal forma que a norma do escalão superior tem sempre em relação ao acto de produção normativa ou de execução que a aplica o carácter de quadro ou moldura a preencher por este acto". O legislador complementar, no caso, opera dentro do quadro ou moldura de possibilidades deixadas pelas normas da Constituição. E estando, como está, expressamente autorizado pela norma constitucional a dispor

sobre o regime de compensação do imposto, pode validamente optar entre o regime do crédito físico, ou o do crédito financeiro, assim como pode adotar um regime misto, com características de um e do outro.

3.2.2. *Reprodução do texto da Constituição*

A LC nº 87/96 reproduziu o texto da Constituição, a dizer que “o imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado”. Reprodução literal, salvo, apenas, no que omite o Distrito Federal no fim do dispositivo. Omissão que há de ser suprida pelo intérprete, para preservar o próprio princípio constitucional. Entender-se que o imposto cobrado pelo Distrito Federal não pode ser compensado em operações seguintes nos Estados violaria flagrantemente a Constituição.

3.2.3. *Compensação entre débitos e créditos*

Efetiva-se a não-cumulatividade no momento da apuração do valor do imposto a ser pago. As entradas de mercadorias e os recebimentos de serviços tributados, de um lado, a ensejar crédito. De outro, as saídas de mercadorias e as prestações de serviços tributadas a ensejar débito. Toma-se, então, o total dos débitos e dos créditos, em determinado período, subtraindo-se um do outro. O saldo devedor é o valor do imposto a ser pago naquele período. Havendo saldo credor, será este transferido para o período seguinte. Opera-se a compensação entre os créditos e os débitos, recolhendo-se o saldo devedor, quando for o caso, ou transferindo-se para o período seguinte o saldo credor que porventura existir. Evidentemente não se trata de compensação no sentido de forma de extinção de obrigações, porque a rigor não se tem, antes da apuração periódica, um débito. Nem se pode dizer que existe um crédito relativo a entradas. Por isto mesmo Lúcia Reis e Cassiano Borges sustentam que “o legislador constituinte cometeu um equívoco ao utilizar a expressão compensando-se o que for devido ao invés de deduzir o imposto cobrado, como era a regra na Constituição de 1969, porque a compensação é uma forma de extinção das obrigações que só ocorre quando duas pessoas forem, ao mesmo tempo, credora e devedora uma da outra pela mesma importância”. As palavras

devem ser entendidas no contexto em que encartam. Não existem palavras uníssonas. Todas as palavras têm mais de um significado, e o fato de haver a linguagem jurídica utilizado determinada palavra com um certo significado não impede que o legislador a empregue em outro, desde que o contexto viabilize a compreensão exata deste outro significado. A palavra prescrição, por exemplo, tem sido utilizada na linguagem jurídica com significados inteiramente diversos. No tema em exame, são empregadas as palavras débito, crédito e compensação, com sentido diverso daquele em que as mesmas são usadas em outros setores do direito, mas existe tal analogia que se pode considerar tal uso plenamente justificado. O princípio da não-cumulatividade realmente não cria para o contribuinte um direito de crédito contra o fisco. O denominado crédito, do ICMS é apenas um elemento a considerar no cálculo do imposto a ser pago. Da mesma forma, a saída das mercadorias não cria, por si mesma, um débito do contribuinte. Só depois de apurado o imposto, pode-se falar realmente em crédito tributário, crédito do fisco, que é, este sim, um débito do contribuinte. Não há, todavia, impropriedade no uso das palavras crédito, débito nem compensação, nesse contexto. Apenas não estão empregadas em certo sentido com o qual geralmente aparecem na linguagem jurídica, mas no sentido com o qual são geralmente usadas em contabilidade. Poder-se-ia dizer que o valor do imposto a ser pago será o resultante positivo da soma algébrica do montante do imposto relativo às saídas, positivo, com o montante do imposto relativo às entradas, negativo, sendo o resultante negativo transportado para o período de apuração seguinte. Certamente essa forma de dizer não seria melhor do que a adotada.

3.2.4. Sentido da palavra "cobrado"

O Decreto-Lei nº 406, de 31.12.1968, estabelecia que o ICM é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado. E também: "a lei estadual disporá 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. O saldo verificado em determinado período a favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes". Já em livro publicado em 1971, sustentamos que a palavra pago, nesse contexto, teria de ser entendida

como incidente, ou devido relativamente às operações anteriores. Nossa interpretação foi acolhida por Ylves José de Miranda Guimarães, Paulo Celso Bergstrom Bonilha, e pelo mestre Alcides Jorge Costa. Na verdade, as palavras “pago” e “cobrado”, que estão empregadas como sinônimos, não podem mesmo ser interpretadas literalmente. Nem “pago” quer dizer o que tenha sido efetivamente recolhido, nem “cobrado” quer dizer o que tenha sido efetivamente exigido. Significam, ambas, o imposto incidente, ou devido, nas operações anteriores. Chegamos a sustentar que “pago”, ou “cobrado”, nesse contexto, havia de ser entendido como o imposto relativo às operações anteriores. Não apenas o imposto devido, mas também o que não o seja, em virtude de imunidade, ou de isenção. E àquela época realmente era assim, tendo o STF decidido que o valor do imposto não recolhido em virtude de isenção concedida pelo Estado de origem não podia ser cobrado pelo Estado de destino mediante a denegação do crédito respectivo. Em face da Emenda nº 23, e da Constituição de 1988 que incorporou regras daquela, já não é razoável sustentar-se que o adquirente tem direito ao crédito de imposto que não foi paga em virtude de não-incidência, ou de isenção, embora seja inegável o direito ao crédito relativo ao imposto devido nas operações anteriores àquela saída não tributada ou isenta, como adiante vamos explicar.

3.2.5. *Não-incidência, imunidades e isenções*

Um dos graves problemas que se tem de enfrentar na realização do princípio da não-cumulatividade diz respeito ao tratamento das situações em que a os fatos tributáveis estão relacionados com a não-incidência pura e simples do imposto, as imunidades e as isenções, interpostas nas operações das quais decorre circulação econômica dos bens, e nas prestações de serviços a esta relacionados. Sustentam alguns que não tendo o imposto onerado o bem ou o serviço, na operação ou na prestação anterior, não deve ser utilizado crédito. Em sendo assim, todavia, ter-se-á evidente quebra do princípio, porque o imposto que onerou o bem em etapas anteriores termina por ficar cumulado com o imposto relativo às operações subsequentes. Questão diversa é a que diz respeito ao crédito do imposto relativo à própria operação, ou prestação, em que o imposto não incide, pura e simplesmente, ou porque ocorre imunidade ou isenção. Nestes casos o não ser assegurado o crédito não viola o princípio, porque não se tem

um ônus a ser cumulado, mas em se tratando de situações de imunidade, ou de isenção, tem-se o grave problema da eliminação de tais institutos jurídicos, que restam substituídos por simples diferimento da incidência tributária. Aliás, admitir-se que a isenção impede o crédito relativo às operações anteriores faz com que a isenção, em vez de ensejar a redução da carga tributária, enseja efeito contrária, agrava essa carga. A isenção passa a ser uma fórmula para aumentar a arrecadação, o que é absurdo evidente. Por isto mesmo nos parece que as normas da própria Constituição, tanto a que veda o crédito na operação que se segue a uma operação isenta como a que obriga a anulação do crédito relativo a operações anteriores, devem ser interpretadas em harmonia com o princípio da não-cumulatividade.

3.2.6. *Vedação do crédito nas operações ou prestações posteriores*

A norma segundo a qual a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, deve ser entendida em consonância com o princípio da não-cumulatividade, que não pode por ela restar anulado. Para tanto, pois, tem-se de considerar as várias situações nas quais se verifica a exoneração do imposto. Em se tratando de exoneração objetiva, em função do bem, e de exoneração situada na etapa final, na venda a consumidor, nenhum problema há, salvo apenas, em se tratando de estabelecimento que realiza também operações sujeitas ao imposto, a necessidade de separar as operações tributadas daquelas em que há exoneração do imposto. Nas exonerações intermediárias, porém, aquela norma só pode significar que o valor do imposto não devido em face da isenção não constituirá crédito. Jamais poderá significar a negação do crédito correspondente a incidências anteriores. A isenção ou a não-incidência, portanto, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, quanto ao valor que deixou de ser devido exatamente em face da isenção, ou da não-incidência. A não ser assim, a isenção do ICMS deixará de produzir o seu efeito essencial. Deixará de ser um instrumento de redução da carga tributária, para ser um instrumento de agravamento dessa carga. Se a isenção ou não-incidência puder cortar a cadeia de circulação, impedindo que o crédito relativo a operações anteriores, nas quais se deu a incidência do imposto, seja transferido para o adquirente, a isenção ou não-incidência

estará transformada em agravamento do ônus, na medida em que faz cumulativo o imposto, e não é razoável admitir-se que o constituinte pretendeu fazer da isenção um instrumento de majoração do imposto.

3.2.7. Anulação do crédito relativo às operações anteriores

Também a norma segundo a qual a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, há de ser entendida de modo a que não reste anulado o princípio com o qual deve conviver em harmonia. O anulamento, que se fará mediante estorno do crédito relativo às operações, anteriores apenas, tem por finalidade evitar seja o mesmo utilizado para reduzir o valor do ICMS nas operações com outras mercadorias. Assim, só será exigido quando a isenção esteja situada na última etapa da circulação, vale dizer, na venda a consumidor final. Combinadas as duas normas, a da alínea *a*, com a da alínea *b*, do inciso II, do § 2º, do art. 155, da Constituição, tem-se de concluir que os créditos relativos a operações anteriores, que não podem ser utilizados na prática de operações com isenção ou não-incidência, em se tratando de mercadoria que vai seguir circulando, devem ser atribuídos a quem, nas etapas seguintes, deva pagar o imposto.

3.2.8. Entradas de bens para o consumo ou ativo permanente

A lei assegura o direito ao crédito do ICMS relativo às entradas de mercadorias no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso, consumo ou ao ativo permanente. Evidentemente, o bem que entra no estabelecimento empresarial para consumo, ou para integrar o ativo permanente, não é mercadoria. O conceito desta determina-se em relação a cada empresa. Só é mercadoria o bem que, na empresa a que pertence, é destinado ao comércio. A escrituração contábil distingue claramente as mercadorias, que são registradas em contas classificadas no ativo circulante, ou ativo realizável, dos bens destinados ao uso, que são registrados em contas integrantes do ativo permanente, ou fixo, e daqueles destinados ao consumo, que podem ser escriturados diretamente em contas integrantes do sistema de resultados. No regime de não-cumulatividade conhecido como de crédito físico, só ensejam crédito as entradas de mercadorias, em se tratando de empresa comercial, e as entradas de bens que se integram fisicamente no produto, tais como as matérias-primas, os materiais secundários, os

intermediários, e os de embalagem, em se tratando de empresa industrial. Não os bens destinados ao ativo permanente, ainda que se desgastem no processo produtivo. Por isto, dissemos que nossa legislação adotou um regime misto. Registre-se, porém, que o direito ao crédito do ICMS relativamente às entradas de bens destinados ao ativo fixo vem sendo adiada. O último desses adiamentos ocorreu recentemente, demarcando o início da vigência da norma que assegura o crédito em referência para o ano seguinte ao término do mandato dos atuais governadores. E a experiência nos indica a enorme probabilidade de novas prorrogações, ou a supressão do dispositivo na Reforma Tributária que voltou a estar na ordem do dia.

3.2.9. Leis estaduais e saídas de bens do ativo permanente

Curioso é observar-se que as leis estaduais em geral tributam a saída de bens do ativo permanente, embora não admitam o crédito relativamente à entrada destes. Essas normas são inconstitucionais, mas seguem sendo aplicadas, pois, como temos sustentado as autoridades da administração tributária em geral não demonstram o menor respeito pelo direito. Preocupam-se apenas em arrecadar. Com o advento da LC nº 87/96, e a partir do início da vigência de suas disposições específicas sobre o assunto, evidentemente já não valem as disposições de leis estaduais que vedam o crédito relativo a entrada de bens destinados ao consumo ou ao ativo permanente. Ocorre que o início da vigência da norma que assegura o crédito nas entradas de bens destinados ao ativo fixo vem sendo, como acima se disse, adiado sucessivamente, enquanto as normas que dizem incidir o imposto nas saídas desses bens seguem sendo aplicadas.

3.2.10. Exigência de escrituração e documento idôneo

A LC nº 87/96 estabelece que “o direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidas na legislação”. Esse dispositivo certamente vai gerar muitos problemas. Sua aplicação pelo fisco, com certeza, vai ensejar muitos litígios, porque a lei evidentemente não pode condicionar o uso do crédito, que é forma de realização do princípio da não-cumulatividade. Princípio albergado pela Constituição, por certo

não pode ser mutilado por exigências da norma inferior. É certo que o uso do crédito pressupõe regular lançamento no livro próprio. Isto, porém, não quer dizer que um crédito não lançado no período em que se deu a entrada da mercadoria, ou do bem destinado ao consumo, ou ao ativo permanente, não possa mais ser utilizado, como se pode concluir mediante interpretação literal daquele dispositivo, que exige escrituração nos prazos... Também a exigência de documento idôneo há de ser entendida em termos. Documento idôneo, aqui, é qualquer documento que seja hábil para comprovar a entrada que enseja o crédito. Não apenas a nota fiscal tal como exigida pela legislação estadual. Recorde-se que o STF reconheceu o direito das moageiras de café, ao crédito relativo ao produto adquirido do Instituto Brasileiro do Café, autarquia federal que não emitia nota fiscal.

3.2.11. *Extinção do direito ao crédito pelo decurso de cinco anos*

A LC nº 87/96 estabelece também que “o direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data da emissão do documento”. Documento que parece ser aquele relativo à operação da qual tenha decorrido a entrada de mercadorias no estabelecimento, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. Pode-se parecer que se trata de norma instituidora de hipótese de decadência do direito do contribuinte ao crédito do ICMS resultante da entrada de mercadoria em seu estabelecimento, ou da utilização de serviço alcançado pelo imposto. Na verdade, porém, é inadmissível essa hipótese de decadência, porque se trata de um direito constitucional, decorrente do princípio expresso na Lei Maior, da não-cumulatividade do ICMS, que não pode ser objeto de restrição por norma inferior. É certo que se tem admitido a decadência, instituída por lei, de direitos constitucionais, como acontece com o direito ao mandado de segurança. Ocorre que, mesmo em relação a este, a doutrina não é pacífica, havendo valiosas manifestações no sentido da inconstitucionalidade do dispositivo legal que reputa extinto o direito ao mandado de segurança pelo decurso do prazo de cento e vinte dias a contar da ciência do ato lesivo. E quem, como eu, admite a decadência do direito ao mandado de segurança, o faz à consideração de que um direito cuja defesa não é promovida no prazo de cento e vinte dias certamente não é importante para seu titular, não sendo razoável garantir-lhe a via especial do *writ*, posto que podem tal direito

ser defendido pelas denominadas vias ordinárias. Em outras palavras, a decadência, no caso, extingue apenas o direito a uma via especial e urgente, pois o direito a esta não se compatibiliza com a inércia do titular do direito. Em se tratando de um direito substancial, e não apenas do direito a uma via processual, é razoável entender-se que a norma da Constituição, que o institui, não comporta restrição, de nenhuma espécie, introduzida por norma inferior. De todo modo, ainda que se admita a validade da norma que determina a extinção do direito ao crédito do ICMS para efeito de compensação e conseqüente realização da não-cumulatividade, tem-se de entender que o prazo extintivo não pode ter início na data da emissão do documento relativo à operação da qual decorra o crédito, porque na data da emissão desse documento apenas tem início, mas ainda não se completa, a formação do direito em questão. A decadência, diz Vittorio Cassone, é a perda de um direito em conseqüência de não tê-lo exercido durante determinado período de tempo. Pode parecer, assim, que o não-exercício, pelo contribuinte, do direito de usar o crédito em questão, durante cinco anos, a partir da emissão do documento que seria a nota fiscal relativa à entrada da mercadoria, acarreta a extinção desse direito, em qualquer hipótese. Não é assim, porém. A extinção a que se refere o art. 23, parágrafo único, da LC n° 87, somente ocorre se o contribuinte deixar transcorrer o prazo de cinco anos, contado da emissão do documento, pagando o imposto relativo às saídas de mercadorias sem fazer a compensação a que tem direito. O direito ao crédito do valor do imposto relativo a operações anteriores não é, como pode parecer, um direito creditório do contribuinte contra o Estado. Se fosse, mesmo perecendo a mercadoria, ou por qualquer razão inocorrendo operação seguinte, tributável, ele existiria, e o Estado teria de pagar o valor correspondente ao contribuinte. Cuida-se de um direito peculiar, que somente se completa com a ocorrência de débito do imposto, não se podendo, portanto, antes disto, cogitar de decadência. Não se trata de direito de crédito, autônomo. Trata-se, isto sim, do direito de deduzir do imposto devido aquele relativo a operação anterior. O fundamento desse direito está na norma da Constituição, segundo a qual o ICMS “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou

pelo Distrito Federal”.² Cuida-se, pois, de direito à não-cumulatividade do ICMS, que se vai consolidando na medida em que surgem débitos desse imposto, em razão de operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços tributáveis. Diversamente do que pode parecer, portanto, o direito em questão não se completa com a aquisição da mercadoria, mas com a ocorrência da operação na qual o ICMS é devido. É nesse momento que se aperfeiçoa o direito ao crédito, que não é mais do que uma forma de evitar-se a cumulação do imposto. O art. 19, da LC nº 87/96, reproduzindo a supra transcrita norma da Constituição, estabelece que “o imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado”. E a seguir, o art. 20 diz que para a referida compensação “é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação”. O direito de creditar-se, portanto, somente se completa quando ocorre o débito. É somente a partir desse momento, portanto, que poderá ter início qualquer prazo extintivo dele. Inadmissível, pois, cogitar-se de extinção desse direito pelo decurso do prazo de cinco anos contado da data da emissão do documento relativo à entrada da mercadoria, ou ao recebimento do serviço. A norma do art. 23, parágrafo único, da LC nº 87/96, portanto, há de ser interpretada no sentido de que o prazo extintivo por ela instituído somente começa a correr no momento em que o contribuinte deixa de usar o crédito do ICMS relativo a operações de entrada de mercadorias ou do recebimento de serviços tributáveis, tendo como fazê-lo em face da realização de operações que ensejam débito desse imposto. Na verdade é inadmissível a extinção de um direito que nasce de norma da Constituição, por força de dispositivo de norma inferior. Isto seria violar o princípio da supremacia constitucional. E, de todo modo, ainda que assim não seja, em nenhuma hipótese poder-se-á admitir a decadência de um direito que ainda não se completou, razão pela qual o prazo extintivo

2. CF/88, art. 155, § 2º, inciso II.

instituído pela norma do parágrafo único, do art. 23, da LC nº 87/96, somente tem início da emissão do documento relativo a operação da qual decorre o débito do imposto, a ensejar a compensação com o crédito de cuja extinção se cogita. Se tal compensação, obviamente, não se fizer por inércia do contribuinte.

3.2.12. Apuração do imposto e autonomia dos estabelecimentos

A legislação estadual estabelecerá o período de apuração do imposto. Note-se que legislação tem sentido amplo, nos termos do art. 96, do CTN. Assim, a determinação do período de apuração não está no campo da denominada reserva legal. Esse período pode ser estabelecido em regulamento. Como o fato gerador do imposto ocorre em cada operação, considera-se vencida a obrigação tributária na data final do período de apuração, devendo ser extinta mediante compensação com créditos relativos às entradas no mesmo período, ou oriundos de saldos de períodos anteriores, ou de origens outras, desde que disponíveis para esse fim no período de apuração. Havendo saldo devedor, deve este ser recolhido, vale dizer, pago em dinheiro, no prazo fixado pela legislação do Estado. Se o saldo for credor, será este transportado para o período seguinte. Para o efeito de realização do princípio da não-cumulatividade, os débitos e créditos do imposto devem ser considerados em cada estabelecimento. Cada um deles é considerado contribuinte autônomo para esse fim. Poderá, entretanto, a lei estadual determinar que se leve em conta o conjunto dos estabelecimentos da empresa no Estado. Embora o sujeito passivo da obrigação tributária, a rigor, seja a pessoa jurídica, cada estabelecimento é tratado como contribuinte autônomo. Somente em face de lei estadual que estabeleça a apuração de débitos e créditos em relação ao conjunto dos estabelecimentos situados no território do Estado é que essa autonomia deixa de prevalecer. De todo modo, respondem pelo imposto todos os estabelecimentos do mesmo titular, estejam ou não no território do Estado. A lei estadual poderá permitir que os créditos acumulados sejam imputados a outros estabelecimentos da mesma empresa, situados no Estado. Aliás, é razoável entender-se que, mesmo sem lei estadual expressa neste sentido, tal imputação é possível em face da solidariedade existente entre esses estabelecimentos. Se o credor é o mesmo, vale dizer, se os estabelecimentos estão situados no mesmo Estado, não existe razão jurídica que possa impedir

a utilização, por um estabelecimento, de crédito do imposto existente em outro. Compreensão que a esta se oponha ofende flagrantemente o princípio da não-cumulatividade. A pessoa jurídica que tiver um estabelecimento com saldo credor de imposto, e outro com imposto a pagar, pode fazer a compensação, comunicando o fato à autoridade fazendária estadual. Não se trata, neste caso, da compensação a que se refere o art. 170, do CTN, a depender de lei que o estabeleça, mas de realização do princípio da não-cumulatividade. Se a lei estadual vedar expressamente tal compensação, poderá ser argüida sua inconstitucionalidade. Se a lei estadual nada dispõe a respeito, aplica-se, por analogia, com fundamento no art. 108, inciso I, do CTN, o disposto na lei federal que autoriza a compensação.

3.2.13. *Em síntese e em conclusão*

Como se vê, o regime jurídico da não-cumulatividade do ICMS é extremamente complexo, e a quantidade de atritos que suscita é o bastante para deixar clara a sua extrema inconveniência. Além disto, é indubitoso que a sua implantação implicou enorme aumento da carga tributária, como será adiante demonstrado.

4. A não-cumulatividade na contribuição PIS/Pasep

Recentemente, o governo conseguiu a aprovação de Medida Provisória que institui o regime de não-cumulatividade para a contribuição PIS/Pasep. O pretexto foi o estímulo às exportações. É possível que o mencionado objetivo seja alcançado, mas o que se viu desde logo, insofismável e imediato, foi o aumento da arrecadação, porque a alíquota foi elevada de 0,65% para 1,65%. A opinião pública acredita que o tributo não-cumulativo é menos oneroso. Pura ilusão da qual se vale o governo para aumentar a arrecadação, pois sempre que implanta a não-cumulatividade cuida de elevar a alíquota correspondente. No caso da contribuição PIS/Pasep é curioso observar-se que o governo preconizou uma minirreforma tributária que seria neutra do ponto de vista da arrecadação, vale dizer, não implicaria, ou não deveria implicar, aumento nem redução da arrecadação. Entretanto, foi incluído na lei dispositivo que garante o ajuste da alíquota para a hipótese de haver queda na arrecadação. Não para a hipótese de haver aumento.

Fica claro, portanto, que o verdadeiro objetivo do governo foi apenas o de aumentar a arrecadação. Especificamente no que diz respeito à não-cumulatividade algumas questões podem ser colocadas. Ela foi instituída apenas para determinadas situações, conservando-se para outras o regime de incidência cumulativa da contribuição. Em outras palavras, temos hoje dois regimes para a contribuição PIS/Pasep, de sorte que para alguns contribuintes ela é cumulativa e para outros, não-cumulativa. Como as relações econômicas podem envolver contribuintes submetidos a regimes diversos, coloca-se desde logo a questão do regime a que se deve submeter a contribuição nesses casos. Por outro lado, os bens imateriais, como os serviços, não se submetem aos mesmos meios de controle aplicáveis às mercadorias, de sorte que muitos problemas poderão surgir em torno dos créditos relativos a prestações de serviços, abrindo oportunidade tanto para o arbítrio da autoridade, como para a fraude por parte do contribuinte. Por isto mesmo já alguns conflitos se instauraram, e existem já questionamentos judiciais em torno da não-cumulatividade da contribuição PIS/Pasep. Perante o TRF da 1ª Região, já está colocada questão relativa à não-cumulatividade dessa contribuição envolvendo o direito ao crédito correspondente à aquisição de bens e serviços de pessoa jurídica domiciliada no exterior. A gama de conflitos, ao que nos parece, tende a ser maior do que a já conhecida no âmbito do ICMS, constituindo a nosso ver um dos mais graves defeitos da não-cumulatividade. A enorme gama de pontos controvertidos a respeito da não-cumulatividade da contribuição PIS/Pasep pode ser vista no texto de Edison Carlos Fernandes, que analisa a questão em face da Lei nº 10.637, de 30.12.2002, resultante da Medida Provisória nº 66, de 29.8.2002.

5. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade

5.1. As virtudes

Os defensores da não-cumulatividade destacam como virtudes desse princípio: a) a neutralidade ou proporcionalidade do ônus; b) o incremento à produção; c) a transparência; d) neutralidade externa que permite a tributação somente no país de destino. Vejamos, tendo em vista especialmente a legislação concernente ao ICMS.

5.1.1. Neutralidade ou proporcionalidade do ônus

Entende-se por neutralidade, aqui, a indiferença do ônus tributário quanto ao número de operações realizadas com a mercadoria. O ônus do imposto é sempre o mesmo, tanto para a mercadoria que, entre a produção e o consumo, passa apenas por duas operações, como para aquela que nesse trajeto passa por n operações. Diz-se que essa neutralidade implica proporcionalidade do ônus ao valor da mercadoria, proporcionalidade que não existiria se variasse o ônus tributário em função do número de operações. Sustenta-se, então, que a não-cumulatividade desestimula a integração vertical das empresas, que no sistema de imposto cumulativo ocorre para reduzir o ônus tributário. É certo que o ônus do imposto não-cumulativo não se modifica em função do número de operações pelas quais passa a mercadoria. Isto, porém, é uma virtude pouco ou nada significativa em um sistema tributário que abriga tributos outros, cumulativos, como é o caso da Cofins e do PIS. Por outro lado, não estamos seguros de que a integração vertical das empresas seja um problema tão grave cujo combate justifique remédio de efeitos colaterais tão nocivos. Aliás, a presença de intermediários, muita vez simples especuladores do mercado, estimulada pela não-cumulatividade, tem sido enfaticamente apontada como indesejável.

5.1.2. O incremento à produção

Diz-se que o imposto não-cumulativo estimula a produção porque reduz a carga tributária. Isto, porém, está muito longe de ser verdadeiro. O antigo imposto sobre vendas e consignações tinha alíquotas em torno de 5% (cinco por cento). Quando o ICM foi implantado, nos anos sessenta, a alíquota foi fixada em 18% (dezoito por cento). Não se pode, portanto, afirmar que o ônus deste último é menor. Por outro lado, no regime de crédito físico, só agora alterado pela LC nº 87/96, não sendo assegurado o crédito relativo a entrada de bens de capital, tinha-se na verdade um desestímulo evidente à implantação de indústrias. Aliás, certo mesmo é que o ICMS não-cumulativo é um desestímulo à atividade produtiva, penalizando o fator trabalho, na medida em que o seu ônus é mais pesado exatamente naquelas atividades que mais agregam valor aos bens. Incide mais pesadamente na agricultura, depois na indústria, e menos no comércio. E na indústria, o seu ônus é mais pesado na medida em que é maior a agregação do fator trabalho.

5.1.3. A transparência

A transparência, entendida como a possibilidade de se conhecer o ônus do tributo independentemente do número de operações pelas quais passa a mercadoria, é apenas um outro modo de expressar a neutralidade. Se pode ser sob certo aspecto considerada uma virtude, é com certeza um inconveniente do imposto, que, tendo, como tem, alíquota elevada, faz com que o adquirente da mercadoria se sinta onerado pelo tributo. Dizem os financistas que uma das qualidades mais importantes de um tributo consiste precisamente em ser este indolor. O tributo, que é sentido como um grave ônus, gera resistências de tal ordem que somente é pago por quem não pode de nenhum modo escapar da imposição. Assim, se o comerciante oferece ao comprador um desconto de dez por cento para o caso de admitir este a compra sem nota fiscal, a tendência de aceitação é muito maior do que se o desconto oferecido fosse apenas de três por cento, ou menor ainda.

5.1.4. A neutralidade externa

Entende-se por neutralidade externa a possibilidade de eliminação do ônus tributário nas exportações. O tributo deve ser arrecadado pelo país de destino da mercadoria. Essa neutralidade só seria possível em face da proporcionalidade do ônus e da transparência acima comentadas. A crítica a essa suposta virtude, portanto, é a mesma que acima se fez à proporcionalidade do ônus tributário, e à transparência. De todo modo, é relevante notar que os mesmos efeitos buscados, sob este aspecto, pela não-cumulatividade, podem ser alcançados com maior segurança, sem os inconvenientes dessa técnica, com um tributo monofásico, que o nosso ICMS tende a ser na medida em que se ampliam as hipóteses de substituição tributária, como adiante será explicado.

5.2. Os defeitos

Entre os defeitos ou inconveniências da não-cumulatividade do ICMS brasileiro destacam-se: a) ônus sobre a produção; b) estímulo à intermediação; c) alíquotas elevadas; d) ensejo à fraude; e) complexidade; f) ensejo aos conflitos.

5.2.1. *Ônus sobre a produção*

O ICMS, em razão da técnica da não-cumulatividade, incide mais pesadamente sobre a atividade produtiva. O maior ônus desse tributo é suportado precisamente pela agricultura, porque nessa atividade é praticamente não existem créditos, sendo todo o peso do imposto suportado pelo agricultor. Eventuais corretivos, consubstanciados em regimes de créditos presumidos, ou outras fórmulas tendentes a aliviar esse excessivo ônus, prestam-se exatamente para demonstrar a inadequação da fórmula. Na atividade industrial, quanto maior o incremento de valor, quanto maior seja a participação do fator trabalho no custo da produção, maior será o ônus do imposto. É certo que a possibilidade de utilização de créditos decorrentes de entradas de bens destinados ao consumo e de bens destinados ao ativo permanente diminui esse inconveniente. É provável, porém, que termine por exigir aumento de alíquotas, como aconteceu na França, nos anos cinquenta, quando a alíquota do Imposto sobre o Valor Agregado elevou-se para 26,5% (vinte e seis e meio por cento).

5.2.2. *Estímulo à intermediação*

Na medida em que não aumenta o ônus em razão do número de operações com a mesma mercadoria, o imposto não-cumulativo constitui um incentivo à intermediação. A atividade meramente especulativa de atravessador é altamente favorecida. E com isto geralmente ocorre o aumento dos preços, posto que um maior número de pessoas ganha com a atividade de simples intermediação, que não aumenta a oferta de bens.

5.2.3. *Alíquotas elevadas*

Exatamente porque não se repete a incidência sobre as diversas etapas da circulação das mercadorias, a geração da receita de que necessitam os Estados exige que se estabeleçam alíquotas elevadas. O antigo imposto sobre vendas e consignações tinha alíquotas em torno de 5% (cinco por cento). Na implantação do ICM, teve este a alíquota fixada em 18% (dezoito por cento). Agora, com a exoneração das exportações e com o crédito das entradas de bens de consumo e do ativo permanente, a arrecadação tende a cair. É provável que o legislador termine por elevar as alíquotas do imposto, embora tal caminho para aumentar a receita seja de efeito duvidoso em face da lei natural da ciência das finanças públicas, segundo

a qual a tendência para a evasão aumenta na medida em que aumenta a alíquota do tributo.

5.2.4. *Ensejo à fraude*

Sem sombra de dúvida, o ensejo à fraude é o maior de todos os inconvenientes da não-cumulatividade do ICMS. É de tal ordem que, ainda fossem inexistentes todos os demais defeitos, e inteiramente verdadeiras as apregoadas virtudes, ainda assim o ensejo à fraude é suficiente para superar todas as vantagens que essa técnica possa oferecer. Como o valor a ser pago, em cada período, depende sempre dos créditos que o contribuinte tenha, não foi difícil para os delinquentes descobrirem a fórmula para lucrar com a fraude no âmbito desse imposto. Ao aproximar-se o fim do prazo para o pagamento do imposto do período, o comerciante menos escrupuloso não resiste à oferta de crédito forjado e termina comprando nota fiscal que lhe assegura esse crédito. Muitas empresas são constituídas apenas com o propósito de se prestarem como verdadeiras fábricas de créditos do ICMS. É possível, ainda, garantir o uso de créditos, com ou sem fraude, mas sem o efetivo recolhimento do imposto ao qual estes correspondem, como se passa a demonstrar, descrevendo situações ocorrentes, ou que podem ocorrer.

a) Empresa constituída para comercializar madeira

Uma empresa fabricante de artefatos de madeira, ou simplesmente vendedora de madeira serrada, antes da instituição do ICM comprava diretamente a madeira em toras, no interior do Amazonas, ou do Pará, do Maranhão. Um corretor seu e um motorista iam em uma carreta até o local em que os cortadores de árvores vendem os troncos. Compravam a baixo preço a madeira bruta e a transportavam para o local da industrialização. Pagavam o tributo em um posto fiscal qualquer, calculado sobre o preço dos troncos, quase insignificante. Descoberto o filão da não-cumulatividade, modificou-se o sistema operacional. O motorista e o corretor constituíram uma sociedade comercial, com sede no interior do Amazonas, do Pará ou do Maranhão. Pessoa jurídica totalmente regular, que passa então a comprar os toros de madeira, e vendê-los regularmente, cobrando o preço CIF no local de destino. A nota fiscal emitida pela empresa vendedora, então, registra crédito do ICMS de valor significativamente elevado, porque o imposto é

calculado sobre o preço da madeira no destino. Isto seria bom para o Estado produtor da madeira. Só que a empresa em questão não paga o imposto, e quando procurada, alguns anos depois, pela fiscalização fazendária, simplesmente se extingue. Seu patrimônio é composto de dois troncos cerrados, que formam a mesa e o tamborete usados para emitir as notas fiscais. Um bloco de notas e uma caneta esferográfica das mais baratas. Os créditos, porém, foram utilizados legitimamente. As notas fiscais eram regulares e o fisco do Estado de destino nada pode fazer para impedir o uso regular daqueles créditos. O exemplo presta-se para a comercialização de diversas outras matérias-primas, e quem conhece por dentro a administração tributária sabe que ocorre isto com muito maior frequência do que se pode imaginar.

b) Empresa revendedora de mercadorias vindas de outro Estado

Uma empresa, destinada a vida curta, adquire mercadorias em outros Estados e as revende a seus clientes locais. Agrega elevada margem de lucro, além dos valores relativos a frete e seguro no transporte das mercadorias. Assegura, assim, créditos do ICMS em valores significativamente maiores do que os correspondentes ao tributo pago na origem. Ocorre que essa empresa não recolhe o ICMS, e quando procurada pela fiscalização, ou se extingue de fato, ou, o que é pior, resiste e segue operando, até que ao final de alguns anos perde as questões e explode.

c) Superfaturamento

Em operações de venda absolutamente regulares, a vendedora, que não se incomoda em fazer arranjos com a fiscalização estadual, emite notas fiscais com valores acima dos efetivamente praticados. Para evitar a contabilização de lucros acima do real, concede descontos condicionais, desconto para pagamento em certos prazos, que são utilizados pelos clientes. Com essa prática, oferece a seus clientes crédito de ICMS maior que o devido e foge ao pagamento do imposto por vários meios fraudulentos.

5.2.5. Complexidade

A não-cumulatividade exige regramento complexo. Para demonstrá-lo, basta referir a enorme quantidade de normas colocadas na CF para esse fim. Enquanto na EC nº 18, de 1965, existiam apenas o art. 12 e seus dois parágrafos, na vigente Constituição existem cerca de trinta dispositivos. É

o art. 155, inciso II, e seu § 2º, com nada menos de doze incisos, a maioria deles desdobrados em várias alíneas. Na redação originária do CTN, havia apenas os arts. 52 a 58. Sete dispositivos, portanto. Agora, substituindo aqueles sete dispositivos, temos a LC nº 87/96, com nada menos de trinta e seis artigos. É necessário dizer mais?

5.2.6. Aumenta os atritos na relação fisco-contribuinte e o controle burocrático

Às oportunidades que enseja para práticas fraudulentas, e a complexidade da legislação, somam-se como fatores de constantes e intermináveis atritos na já difícil relação fisco-contribuinte. Uma pesquisa nos compêndios de jurisprudência demonstra que a quase totalidade das questões resolvidas, na via administrativa como na via judicial, é relacionada direta ou indiretamente com a não-cumulatividade. Tentando reprimir as fraudes, o fisco adota medidas arbitrárias, tais como: a) o aumento de exigências para conceder inscrição no Cadastro de Contribuintes; b) declaração de inidoneidade de certos contribuintes; c) a limitação do número de blocos que o contribuinte pode mandar confeccionar; d) estabelecimento de prazo de validade para as notas fiscais; e) um selo de controle aplicado nas notas fiscais. Examinemos, ainda que sumariamente, essas medidas.

a) Exigências para a inscrição do contribuinte

As exigências para conceder inscrição afrontam o dispositivo constitucional que assegura o livre exercício de qualquer atividade econômica, salvo os casos previstos em lei. Não se venha argumentar com a ressalva. Como as atividades econômicas em geral implicam, para quem as exerce, a condição de contribuinte, admitir que a inscrição como contribuinte pudesse ser considerada uma forma de autorização, seria eliminar, total e definitivamente, a garantia constitucional, fazendo da exceção a regra. A ressalva, com certeza, diz respeito apenas a certas atividades cujo exercício o Estado precisa controlar, por outras razões que não a arrecadação de tributos. Atividades como a fabricação de armas e munições, medicamentos, entre outras. A inscrição como contribuinte é um dever deste. Dever que corresponde ao direito do fisco de arrecadar os tributos. Não pode ser negada em nenhuma hipótese, porque em nenhuma hipótese a inscrição dificulta a arrecadação. Se o contribuinte, inscrito,

é inadimplente contumaz, cabe ao fisco exigir o cumprimento de seus deveres pelos meios próprios, que a ordem jurídica coloca à disposição dos credores em geral, além daqueles especificamente destinados a viabilizar a arrecadação tributária, como a constituição do título executivo em procedimento específico no qual a participação do contribuinte há de ser sempre permitida, mas não é indispensável.

b) Declaração de inidoneidade

A declaração de inidoneidade de certos contribuintes tem sido utilizado como forma para viabilizar a inutilização dos documentos por estes emitidos. A medida, porém, é flagrantemente inconstitucional, porque equivale a cassar a condição de contribuinte, o que contraria aquela garantia de livre exercício de atividade econômica, visto como, em face da legislação em vigor, torna-se impraticável tal atividade sem a possibilidade de emitir os documentos que essa legislação exige.

c) Limitação ao número de blocos de notas fiscais

Pelas mesmas razões antes apontadas, também a limitação do número de blocos de notas fiscais que o contribuinte pode mandar confeccionar é desprovida de amparo jurídico. Considerando-se a demora em obter novos blocos, essa prática muitas vezes deixa o contribuinte sem condições de operar, porque lhe falta o documento essencial em suas operações.

d) Prazo de validade

Mais absurdo, ainda, é o estabelecimento de prazo de validade para os blocos de notas fiscais. Se por qualquer razão esses documentos não forem utilizados totalmente, ficam inutilizados pelo simples decurso do tempo, impondo-se ao contribuinte o ônus da obtenção de outros. A providência chega mesmo a ser ridícula.

e) O selo de controle

Em alguns Estados a legislação exige a aposição de um selo de controle em todas as notas fiscais. Mesmo naquelas emitidas em outros Estados. Curioso é observar que os autores da idéia do famoso selo, ao verem que apenas tornaram mais cara a fraude, e que a nota fiscal selada tem hoje um preço maior porque faz presumida a sua legitimidade, já estariam arrependidos.

As notas fiscais tornaram-se na verdade verdadeiros cheques, que permitem saques rápidos contra o Tesouro, sem qualquer possibilidade de controle efetivo. Graças à malsinada não-cumulatividade, um contribuinte desonesto emite nota fiscal apenas para gerar crédito de ICMS e ensejar a outro o não pagamento do imposto.

5.2.7. *Tem elevado custo burocrático*

Em face da complexidade dos instrumentos de controle da arrecadação, o ICMS tornou-se um tributo de elevado custo burocrático. Tanto para a Fazenda como e especialmente para os contribuintes, chegando mesmo a inviabilizar as pequenas empresas.

5.3. A substituição tributária

Outra tentativa de contornar as fraudes e de simplificar o controle do imposto consiste no estabelecimento do regime de substituição tributária, que na prática implica substituir o imposto plurifásico não-cumulativo por um imposto monofásico. A substituição tributária, porém, tem o inconveniente de restabelecer a prática antiga e já repelida pela jurisprudência, da utilização de pautas fiscais. Como na substituição tributária dita para a frente, tributa-se antecipadamente operações futuras, torna-se imprescindível a fixação de base de cálculo arbitradas, o que enseja a arrecadação, em muitos casos, de tributo maior do que o realmente devido. Sustentamos que o contribuinte tem direito à restituição dos valores pagos a maior na antecipação. Esse direito, porém, nem sempre era respeitado pelas Fazendas, criando-se aí mais um ponto de atrito. Por outro lado, garantindo-se esse direito, anula-se praticamente a substituição como mecanismo contra práticas fraudulentas. Além disto, desaparece também da substituição, a vantagem da simplificação do controle. Com tais argumentos, o STF decidiu que o valor do ICMS pago por substituição tributária é definitivo. E com isto anulou definitivamente as vantagens da não-cumulatividade, especialmente a da distribuição do ônus do imposto nas diversas etapas da circulação dos bens. Mesmo assim, manteve a maioria das desvantagens, inclusive a da complexidade e a do excessivo controle burocrático, ensejando práticas arbitrárias agora mais evidentes e injustas, como é o caso da imposição de multas por infrações formais não obstante tenha sido o

imposto recolhido por substituição tributária e nenhum ajuste deva mais ser feito em razão do preço final. Na verdade a decisão do STF instituiu um modelo misto para o ICMS, com a desvantagem da tributação monofásica, somada à desvantagem do ressurgimento das pautas fiscais e ainda com todas as desvantagens da não-cumulatividade, como tivemos oportunidade de demonstrar em estudo no qual criticamos aquela decisão. Na parte final do referido estudo, afirmamos.

a) O imposto misto e confuso com base de cálculo arbitrária

A decisão da Corte Maior, ora criticada, na verdade institui um ICMS misto de imposto monofásico para certas mercadorias, cobrado com base em valores arbitrados pelas autoridades da Administração Tributária, ao arrepio do princípio da legalidade, convivendo com um imposto plurifásico não-cumulativo, com o qual são mantidos os inconvenientes de um sistema extremamente burocratizado, de difícil administração, gerador de intermináveis atritos na relação fisco contribuinte. A rigor, o regime de substituição tributária progressiva ou para frente, no ICMS, apenas serve para demonstrar a impraticabilidade da técnica da não-cumulatividade adotada deste a EC nº 18/65 à Constituição de 1946, que tem gerado imensas dificuldades para a arrecadação do tributo e criado oportunidades para as práticas fraudulentas, em face das quais multiplicaram-se os instrumentos de controle, complicados, onerosos e de certa forma inúteis, como as restrições à impressão e utilização de notas fiscais que se transformaram em verdadeiros cheques em branco nas mãos de contribuintes inescrupulosos, e as restrições muita vez arbitrárias à utilização de créditos, que terminam por sacrificar as parcas vantagens do princípio constitucional. As desvantagens de ordem prática da técnica da não-cumulatividade, porém, não justificam a substituição tributária para frente como foi implantada em nosso sistema, e ficou fortalecida com a EC nº 3/93 à Constituição de 1988. Elas justificam, isto sim, a extinção do ICMS plurifásico não-cumulativo e a implantação, em seu lugar, de um imposto monofásico na produção e na importação, e outro, também monofásico, nas vendas a varejo ou prestação de serviço a consumidor final. O único argumento consistente que vimos colocado contra essa tese, que sustentamos desde quando estava sendo elaborada a Constituição de 1988, foi o de que o imposto monofásico na produção e na importação, para gerar uma arrecadação equivalente ao

do ICMS não-cumulativo, implicaria elevado ônus para o capital de giro das empresas. Essa desvantagem certamente pode ser minimizada com o estabelecimento de prazos maiores para o recolhimento do tributo, que permitirão aos industriais e importadores a concessão de prazos também maiores a seus clientes revendedores. E o imposto monofásico na produção e na importação pode ter base de cálculo estabelecida em lei, sem qualquer margem para o arbítrio, oferecendo a desejada segurança tanto para o fisco como para os contribuintes. O que a final resultou, porém, da decisão da Corte Maior, ora em questão, foi a terrível mistura de um imposto plurifásico não-cumulativo, complicado e por isto mesmo de difícil administração, com um imposto monofásico na produção ou importação implantado a pretexto de uma substituição tributária para a frente, a critério das autoridades fazendárias, com base de cálculo arbitrária, sem qualquer segurança para os contribuintes, e que implica a final ônus com certeza maior do que o devido sem a malsinada substituição tributária.

b) Perspectiva de aumento das pressões e dos atritos

Não é preciso ser um futurólogo para se ver que a transformação, pelo STF, da substituição tributária para frente no ICMS em tributação definitiva, trará como conseqüência o aumento das pressões, de um lado as autoridades fazendárias buscando elevar as bases de incidência desse imposto antecipado, e do outro dos contribuintes substituídos no sentido de reduzir essas mesmas bases, que, elevadas como já estão, implicam ônus tributário maior do que o decorrente da aplicação da alíquota legalmente fixada sobre o preço efetivamente praticado nas operações de venda ao consumidor. Além das pressões, aumentarão com certeza os atritos na relação fisco contribuinte, provocados especialmente pelas exigências do imposto em operações subseqüente, não obstante as mercadorias tenham sido já tributadas no regime de substituição.

c) A pressão governamental sobre as montadoras de automóveis

No caso do comércio de veículos automotores, que mereceu especial destaque no voto do ministro Ilmar Galvão, os contribuintes são colocados em posição de absoluto desconforto pelas circunstâncias do mercado brasileiro. As revendedoras, como se sabe, submetem-se as determinações das montadoras, e estas às determinações do governo federal, que contra

elas dispõe de fortíssimo instrumento de convicção, que é o imposto de importação. Facultado, como é, ao Poder Executivo, alterar as alíquotas do imposto de importação, poderá o governo federal a qualquer momento sacrificar a margem de lucro das montadoras de veículos automotores do País, bastando para tanto reduzir as alíquotas do imposto de importação desses bens. Os produtos estrangeiros, com incentivos dos países onde estão instalados, suprirão o mercado nacional a preços bem mais baixos do que os praticados pelas montadoras instaladas em nosso território. Assim, não é preciso dizer mais para explicar porque tais montadoras submetem-se às determinações do governo. Por outro lado, tais montadoras têm interesse na prática da substituição tributária do ICMS porque, como agentes arrecadadores desse imposto, permanecem durante um certo tempo com os valores correspondentes, com as vantagens naturalmente daí decorrentes. A propósito dessa decisão do STF podemos acrescentar que ela contrariou o próprio fundamento do julgado anterior pelo qual a Corte Maior considerou válida a substituição tributária no ICMS, vale dizer, a garantia de que não seria burlado o princípio da não-cumulatividade, posto que estaria assegurada a restituição do imposto na hipótese de venda a final por preço menor do que o valor que servira como base de cálculo na substituição. Alimenta-se a esperança de que o STF venha a modificar sua orientação nessa matéria, posto que a substituição tributária, como está concebida naquela Corte Suprema, consegue reunir todas as desvantagens que o ICMS pode ter, assim: a) admite tributação definitiva com base em pautas fiscais arbitrariamente fixadas pelo fisco; e b) onera demasiadamente a atividade de produção e circulação de bens porque incide com alíquota bastante elevada logo na primeira etapa, vale dizer, na operação praticada pelo contribuinte substituto.

5.4. O modelo que preconizamos

5.4.1. Considerações preliminares

Apontar defeitos é geralmente muito mais fácil do que preconizar soluções. Muito cômodo é dizer-se que algo está errado, sem apontar o caminho que se entende correto, porque é neste apontar o caminho que se abre ensejo às críticas contra nossas idéias. Embora difícil, porém, o apontar caminhos é necessário. A crítica deve ser construtiva. O debate

é sempre proveitoso e só é possível debater soluções diante de propostas. No apontar soluções para os graves problemas tributários no Brasil, nosso maior pecado talvez seja copiar modelos que até podem ser excelentes para outros países, para outras realidades, mas a rigor não se ajustam à realidade brasileira. A não-cumulatividade é um exemplo disto. Imaginada para viabilizar a integração da Comunidade Econômica Européia, foi implantada no Brasil sem qualquer proveito e com desastrosas consequências, especialmente no que diz respeito à enorme desigualdade econômica entre os centros mais desenvolvidos e as regiões mais pobres do país e ao controle da arrecadação, que se tornou cada vez mais difícil. Para aceitarmos a não-cumulatividade bastou o argumento de que se trata de uma técnica moderna. Qualquer resistência que a ela se oponha é considerada retrocesso. Quando a criticamos perante a Constituinte de 1988, nossa tese foi considerada um inadmissível retorno saudosista. O ilustre professor Alcides Jorge Costa, da Universidade de São Paulo, nos afirmou, pessoalmente, em tom de quase censura, que um estudioso sério de questões tributária não podia ser contra a não-cumulatividade.

5.4.2. Impostos sobre a produção ou importação e sobre o consumo

Apesar de tudo, tendo em vista as peculiaridades de nosso País, e de nosso sistema tributário, parece-nos que melhor seria atribuir o IPI aos Estados e transformar o ICMS em imposto monofásico sobre o consumo, da competência também dos Estados, que atribuiriam aos Municípios quarenta por cento da receita correspondente, com incidência apenas na venda de mercadorias, ou na prestação de serviços a consumidor. Ficaríamos, assim, com dois impostos. Um sobre a produção, não-cumulativo no âmbito de cada Estado, e seletivo como já é o IPI. Outro sobre o consumo, com alíquota uniforme para todas as mercadorias e serviços. Os Estados teriam liberdade para estabelecer as alíquotas de um e do outro. A não-cumulatividade, assim como a uniformidade de alíquotas, seriam características restritas ao território de cada Estado. Os industriais e importadores ficariam sujeitos ao imposto sobre a produção em todas as suas vendas. E ainda ao imposto sobre o consumo, nas vendas feitas diretamente a consumidor, como tal serem consideradas as vendas feitas sem comprovação da condição de comerciante, ou industrial, do respectivo comprador. As demais operações de circulação de mercadorias entre comerciantes seriam livres da incidência tributária.

5.4.3. *As vantagens da nossa proposta*

A atribuição aos Estados do imposto sobre a produção tem o mérito de fortalecer significativamente a Federação, permitindo a cada Estado a definição de sua própria política tributária, com alíquotas menores ou mesmo isentando do imposto as indústrias sem similar em seus territórios. A competição entre os Estados, que na verdade é extremamente salutar, afasta o perigo de alíquotas excessivamente elevadas. A incidência apenas na fase de produção, ou importação, reduziria o número de contribuintes, facilitando significativamente a tarefa de fiscalização e eliminando as oportunidades para as fraudes da indústria dos créditos. Seria alcançada a situação para a qual se tende hoje com a técnica da substituição tributária. Com a vantagem, porém, da eliminação do uso de pautas fiscais e da permanência de controles burocráticos caros e ineficientes. O tratamento das vendas sem comprovação da condição de contribuinte do adquirente, como vendas a consumidor, com a conseqüente incidência, também, do imposto sobre o consumo, desestimularia a prática de vendas sem nota fiscal. A emissão regular desse documento passaria a ser do absoluto interesse do contribuinte. Outra vantagem desse imposto seria a superação da diferença entre operações internas e interestaduais, desaparecendo, também neste ponto, as oportunidades para práticas fraudulentas. Quanto ao imposto sobre o consumo, a uniformidade de alíquotas para mercadorias e serviços eliminaria as práticas evasivas, hoje comuns, e facilitaria significativamente a tarefa da fiscalização. Esta, aliás, quanto às mercadorias, poderia ser apoiada basicamente nas notas fiscais de entrada, cuja relação poderia ser fornecida ao fisco pelos vendedores, industriais e importadores.