

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS  
Programa de Pós-Graduação em Direito

Pilar de Souza e Paula Coutinho Elói

**A DESONERAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES E A CUMULATIVIDADE RESIDUAL  
DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO.**

Belo Horizonte  
2014

Pilar de Souza e Paula Coutinho Elói

**A DESONERAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES E A CUMULATIVIDADE RESIDUAL  
DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Público.

Orientador: Prof. Doutor Flávio Couto Bernardes

Belo Horizonte  
2014

## FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

E48d

Elói, Pilar de Souza e Paula Coutinho

A desoneração das exportações e a cumulatividade residual dos tributos sobre o consumo / Pilar de Souza e Paula Coutinho Elói. Belo Horizonte, 2014.

147 f.:il.

Orientador: Flávio Couto Bernardes

Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.  
Programa de Pós-Graduação em Direito.

1. Direito tributário. 2. Impostos. 3. Consumo (Economia). 4. Exportação.  
I. Bernardes, Flávio Couto. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.  
Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

SIB PUC MINAS

CDU: 336.2.022

Pilar de Souza e Paula Coutinho Elói

**A DESONERAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES E A CUMULATIVIDADE RESIDUAL  
DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Público.

---

Flávio Couto Bernardes (Orientador) – PUC Minas

---

Marciano Seabra de Godoi – PUC Minas

---

Paulo Antônio Caliendo V. da Silveira – PUC RGS

Belo Horizonte, 4 de Junho de 2014.

Para minha avó Aparecida,  
Minha assombração preferida,  
Sua crença em mim e amor se irradiam na minha vida.  
Estou buscando peças cada vez maiores.

## AGRADECIMENTOS

À minha queridíssima professora Suzana Santi Cremasco,  
Sem a qual essa aventura jamais se teria iniciado,  
Que me ajudou a acreditar que é possível caminhar no escuro.

À Tia Cota, Zaira, André,  
Sem os quais talvez essa aventura não tivesse se finalizado,  
Sem os quais esse caminho teria sido tão mais árido.

Ao meu desorientador, Flávio Couto Bernardes,  
Por ter me ofertado o trilho onde desenvolvi meus raciocínios,  
Por ter tido a paciência com o meu senso de humor dos acadêmicos desesperados e,  
sobretudo,  
Por ter me feito crescer a cada incisiva palavra.

Ao Professor Marciano Seabra de Godoi,  
Que me ofertou desafios só por acreditar que eu era capaz de superá-los,  
Esses desafios foram combustível e força para continuar essa aventura.

A todos os professores que encontrei pelo meu caminho, inclusive aos inesquecíveis  
professores do Colégio Nossa Senhora de Nazaré,  
Especialmente, aos professores Alessandra Brandão Teixeira Machado, André Mendes  
Moreira, Fernando Armando, Hugo de Brito Machado Segundo, Luiz Augusto da Cunha  
Pereira, Marcelo Pereira Jabour, que apenas pelo prazer de ensinar e discutir idéias,  
entregaram a mim parte de seu precioso tempo.

Aos trabalhos que deixei pelo caminho, mas que foram essenciais para eu chegar até aqui.  
Destacadamente, minha convivência com o Dr. Rogério e o Edu, na Vara de Feitos  
Tributários, à Dra Cristina e o Dr Eduardo (LIASA), que entenderam que eu tinha de partir, e,  
sem dúvidas, ao CEDIN-NCB, com toda a sua equipe fantástica, e ao Leo e à Suzana, que me  
ensinaram o valor da excelência.

Aos meus alunos, por causa deles, mesmo no momento de mais alto medo, não me arrependi  
de seguir o caminho acadêmico.

Ao Timo Ebeling, por seu olhar de luz sobre mim.

À Vó Iraci, aos tios e tias, amigos e amigas, à megaliga e às “garotas de lafa”, por aceitarem a  
distância,  
Mas sempre me acolherem de braços abertos e com o coração quente.

Aos colegas de mestrado, especialmente, porque compartilhar do desespero sempre nos dá um  
(falso?) alívio,

À minha mãe,  
Por me amar do jeito que eu sou.

Ao meu pai que em momento algum duvidou.  
Por sua fé, em mim, que me fez mover minhas montanhas imaginárias.

“Não quero faca, nem queijo. Quero a fome.”

“A palavra é disfarce de uma coisa mais grave, surda-muda, foi inventada para ser calada. Em momentos de graça, infrequentíssimos, se poderá apanhá-la: um peixe vivo com a mão.”

Adélia Prado

“Deus ao mar o perigo e o abismo deu,  
Mas nele é que espelhou o céu.”

Fernando Pessoa

## RESUMO

Essa dissertação se fundou na necessidade de averiguação da existência ou não de cumulatividade residual no caso dos tributos sobre o consumo, apta a inviabilizar a desoneração das exportações. O tema é atual e relevante já que boa parte do debate em Direito Tributário seja pela jurisprudência seja pela doutrina toca a questão da não cumulatividade tributária. Por outro lado, a importância de uma balança comercial favorável exige a reflexão dos impactos da tributação sobre as exportações e a competitividade das mercadorias brasileiras no exterior. Pretendeu-se também definir parâmetros interpretativos para a não cumulatividade, desvendar qual o significado de tributos sobre o consumo e compreender em qual medida a tributação brasileira se funda na idéia de valor agregado. Buscou-se definir – aproximar institutos usados como sinônimos, quais sejam, tributos sobre o valor agregado, tributos sobre o consumo e tributos indiretos. Dessa definição, extraiu-se consequências práticas como um norte interpretativo dos tributos sobre o consumo e da não cumulatividade tributária. Averiguou-se que há, sim, cumulatividade residual no sistema tributário brasileiro decorrente da interpretação do princípio constitucional da não cumulatividade por meio dos tribunais superiores. Vislumbrou-se também que a desoneração das exportações foi constitucionalizada (princípio do destino) e depende da transparência da tributação nas etapas anteriores – o que só é viabilizado por sistemas plenamente não cumulativos. Ao final, demonstrou-se que a interpretação concedida ao princípio da não cumulatividade importa em cumulatividade residual e, por conseguinte, em impossibilidade de desoneração das exportações. A pesquisa se fundou em vasta pesquisa bibliográfica e no estudo da evolução da jurisprudência sobre o tema, como forma de reafirmar a hipótese levantada com bases jurídicas, mas sempre com atenção à realidade econômica que fundou a juridicização dos institutos debatidos.

**Palavras-Chaves:** Tributos sobre o consumo. Princípio da não cumulatividade. Cumulatividade residual. Desoneração das exportações. Princípio do destino.

## ABSTRACT

This thesis was based on the need for assessment of the existence or not of residual cumulativeness in the case consumption taxes, able to derail the unburdening of exports. The topic is current and relevant since much of the debate in Tax Law is about the issue of non-cumulativeness taxation. Moreover, the importance of a favorable trade balance requires consideration of the taxation impact on Brazilian exports and competitiveness products abroad. The intention was also set interpretive criteria for non-cumulativeness, unravel the meaning of consumption taxes and understand how the Brazilian taxation is based on the value-added idea. We sought to define usual interchangeably institutes, namely, value-added taxes, consumption taxes and indirect taxes. This definition has practical consequences as an interpretive north of consumption taxes and non-cumulativeness. It was found that there are indeed residual cumulativeness in Brazilian tax system regarding the interpretation of the constitutional principle of non-cumulativeness by the higher courts. Is also envisioned that the exports exemption was constitutionalized (destination principle) and depends on the taxation transparency in the previous phases - which is only possible by fully non-cumulative systems. Finally, it was shown that the interpretation given to the principle of non-cumulative cause residual cumulativeness and therefore impossibility of relief in exports. The research was based on extensive academic research and in the study of the law cases evolution on the subject as a way to reaffirm the hypothesis with legal bases, but always with attention to the economic reality that founded the legal use of the institutes discussed.

**Key-words:** Consumption taxes. Non-Cumulativeness Principle. Residual cumulativeness. Tax exemption of exports. Destination Principle.

## LISTA DE ABREVIATURAS E DE SIGLAS

AI - Agravo de Instrumento

AgR - Agravo Regimental

CDC – Código de Defesa do Consumidor

CF – Constituição Federal

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social,

CTN - Código Tributário Nacional

EC - Emenda Constitucional

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

IPI – Impostos sobre Produtos Industrializados

IVC - Imposto de Vendas e Consignações

IVA – Imposto sobre Valor Acrescido ou Imposto sobre Valor Agregado

N.º - Número

PIS - [Programa de Integração Social](#)

Pg. - Página

RE - Recurso Extraordinário

Rext – Recurso Extraordinário

Resp – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>2 TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO. ....</b>	<b>16</b>
<b>2.1 Breve histórico da tributação brasileira. ....</b>	<b>18</b>
<b>2.1.1 O velho imposto sobre o consumo. ....</b>	<b>21</b>
<b>2.2 Uma perspectiva econômico-jurídica da tributação sobre o consumo.....</b>	<b>23</b>
<b>2.3 A visão de Alcides Jorge da Costa: uma análise Macroeconômica. ....</b>	<b>26</b>
<b>2.4 A visão de Moreira: a correspondência entre tributos sobre o consumo e tributos indiretos. ....</b>	<b>28</b>
<b>2.5 O critério da capacidade contributiva visada. ....</b>	<b>30</b>
<b>2.6 Síntese dos autores citados e algumas perguntas sem resposta. ....</b>	<b>32</b>
<b>2.7 Nosso critério de tributo sobre o consumo. ....</b>	<b>33</b>
<b>2.7.1 Da capacidade econômica à capacidade contributiva.....</b>	<b>34</b>
<b>2.7.2 Elementos jurídicos da tributação sobre o consumo.....</b>	<b>39</b>
<b>2.7.2.1 <u>Da seletividade tributária</u>.....</b>	<b>43</b>
<b>2.7.2.2 <u>Incidência monofásica sobre o consumo</u>. ....</b>	<b>45</b>
<b>2.7.2.3 <u>Incidência plurifásica sobre o consumo</u>. ....</b>	<b>48</b>
<b>2.7.3 Institutos Próximos. ....</b>	<b>50</b>
<b>2.7.3.1 <u>Tributos Indiretos</u>.....</b>	<b>50</b>
<b>2.7.3.2 <u>Tributos sobre o Valor Agregado</u>. ....</b>	<b>53</b>
<b>3 DA NÃO CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA. ....</b>	<b>57</b>
<b>3.1 Histórico da tributação sobre vendas: a cumulatividade tributária e seus efeitos deletérios. ....</b>	<b>58</b>
<b>3.2 A construção mundial da Tributação sobre o Valor Agregado e o papel da não cumulatividade tributária. ....</b>	<b>62</b>
<b>3.3 A plurifasia e a não cumulatividade. ....</b>	<b>67</b>
<b>3.4 A incidência não cumulativa e seus respectivos métodos. ....</b>	<b>69</b>
<b>3.4.1 Das diferenças entre os métodos imposto-sobre-imposto e base-contra-base. ....</b>	<b>73</b>
<b>3.5 Formas de apuração da não cumulatividade imposto sobre imposto: o crédito físico e o crédito financeiro. ....</b>	<b>76</b>

<b>3.6 Nosso conceito de não cumulatividade e seu respaldo em princípios constitucionais.</b>	<b>79</b>
---	-----------

<b>4 A NÃO CUMULATIVIDADE À BRASILEIRA OU DA CUMULATIVIDADE RESIDUAL DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO.</b>	<b>83</b>
---	-----------

<b>4.1. Conceito de cumulatividade residual.</b>	<b>84</b>
--	-----------

<b>4.2 Histórico da não cumulatividade no Brasil.</b>	<b>86</b>
---	-----------

<b>4.3 Não cumulatividade brasileira – incidência sobre o valor agregado?</b>	<b>88</b>
---	-----------

<b>4.4 A interpretação da não cumulatividade brasileira (regra ou princípio).</b>	<b>92</b>
---	-----------

<b>4.5 Tributos sujeitos à não cumulatividade brasileira.</b>	<b>98</b>
---	-----------

<i>4.5.1 Tributos sujeitos à não cumulatividade clássica.</i>	<i>99</i>
---	-----------

<i>4.5.2 Breve estudo sobre a não cumulatividade do PIS e da COFINS.</i>	<i>102</i>
--	------------

<b>4.6 Da cumulatividade residual no Direito Positivo Brasileiro e algumas de suas causas.</b>	<b>108</b>
--	------------

<i>4.6.1 Restrições ao aproveitamento de Créditos (Adoção de créditos físicos).</i>	<i>108</i>
---	------------

<i>4.6.2 Não tributação no meio da cadeia produtiva.</i>	<i>114</i>
--	------------

<b>5 DA IMPOSSIBILIDADE DE DESONERAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES EM VIRTUDE DA CUMULATIVIDADE RESIDUAL, OU DA INVIABILIDADE DE ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DO DESTINO.</b>	<b>120</b>
--	------------

<b>5.1 Breve histórico da adoção do princípio do destino no Brasil.</b>	<b>120</b>
---	------------

<b>5.2 Da exoneração das exportações – a adoção do princípio do destino.</b>	<b>122</b>
--	------------

<b>5.3 Da não cumulatividade enquanto técnica de desoneração das exportações.</b>	<b>127</b>
---	------------

<b>6 CONCLUSÃO</b>	<b>130</b>
--------------------	------------

<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>140</b>
--------------------	------------

## **ANEXOS**

<b>Anexo I – Cópia de Cupom Fiscal Canadense.</b>	<b>146</b>
---	------------

<b>Anexo II – Cópia de Cupom Fiscal Português.</b>	<b>147</b>
--	------------

Contudo, parece-nos impossível fornecer respostas satisfatórias aos problemas atuais do Direito Tributário sem ter uma consciência segura das estruturas econômicas e financeiras sobre as quais se assentam as normas tributárias, bem como dos efeitos que essas normas tributárias provocam sobre aquelas estruturas. Não se trata de interpretar a norma em função do fato, mas de saber e levar em conta que afinal a norma não surgiu do nada e tampouco foi feita para pairar sobre o vazio ou simplesmente para instigar o intelecto dos juristas. (GODOI, 2009, pg. 363)

(...) uma vez instituído o tributo verifica-se, fatalmente, uma reviravolta da situação, já que os problemas jurídicos adquirem primazia sobre os econômicos. Saber se o imposto sobre o valor acrescido, multifásico, é um tributo sobre o consumo constitui matéria pertencente à área econômica e que só se transformaria em jurídica se o legislador estabelecesse que o fato gerador é o consumo. (COSTA, 1978, pg. 76)

## 1 INTRODUÇÃO

No Direito, ciência de construção, em que não são possíveis “testes” para verificar a verdade das afirmações, é preciso ter coragem para questionar os dogmas, em especial, os dogmas do Judiciário. Mas é preciso também sabedoria para não se apegar aos dogmas doutrinários que reluzem de fontes inegáveis de conhecimento consolidado. Uma vez que as duas fontes, doutrina e jurisprudência, são importantes, ainda que, em matéria tributária, tantas vezes colidentes, nessa obra, busca-se analisar ambas com o devido cuidado. De fato, se o Direito é construção, não é o fato do Supremo Tribunal Federal - STF ter dito que importa em impossibilidade de discussão. Por outro lado, a doutrina, com seus guerreiros da construção tributária, deve ser analisada com cuidado, especialmente no Direito Tributário, onde ciência e ideologia pró contribuinte caminham tão próximas.

A tarefa, deveras, não é fácil. A busca da imparcialidade perante a realidade construída, característica inquestionável do Direito, baseado e vinculado às palavras, é difícil, mas não de todo impossível. É, contudo, a tarefa do cientista tentar manter-se imparcial perante seja as ideologias que pulsam em si, seja, ao mesmo tempo, perante o temor reverencial à jurisprudência dos Tribunais superiores.

Nos últimos anos, o Brasil vem tentando consolidar uma tributação mais equilibrada, não apenas no sentido de menos onerosa, mas, também, de mais vinculada ao necessário desenvolvimento nacional. Mas, sobretudo, falta coragem de se reconhecer que o molde tributário existente é por demais complexo. Assim, ao invés de se simplificar, criam-se mais e mais regras que colaboram para um ordenamento jurídico tributário que beira ao incompreensível e, que, sobretudo, eleva a litigiosidade sobre o tema e entendimentos equivocados sobre as normas. Não existe racionalidade na tributação. E se não há racionalidade não há Segurança Jurídica.

A ausência de racionalidade da tributação brasileira aborda todo o tema da presente dissertação que pretende discutir a desoneração das exportações e a cumulatividade residual dos tributos sobre o consumo. Sim, a desoneração das exportações foi alçada ao texto constitucional como forma essencial de permitir o desenvolvimento econômico brasileiro, por permitir a competitividade dos produtos brasileiros no exterior. Mas, será que a não cumulatividade dos tributos sobre o consumo tal como atualmente interpretada permite essa desoneração efetiva? No caminho para a resposta a tal questão, inúmeras outras questões subsidiárias deverão ser respondidas. Entre elas, o que é tributo sobre o consumo e o que é tributo não cumulativo e, por conseguinte, o que é não cumulatividade residual.

As barreiras à reflexão tanto do que seja tributação sobre o consumo quanto sobre o

que seja não cumulatividade se fundam, especialmente, na suposta inviabilidade de uma análise a partir da Economia do Direito. Entende-se tradicionalmente que o Direito é ciência autônoma, sistema fechado que não pode se apropriar de conceitos das demais ciências. No entanto, acredita-se que no Direito Tributário não há como se ignorar a Economia. Não com base em um consequencialismo em que as regras são interpretadas apenas com base em suas consequências econômicas, mas, sobretudo, para compreender os pressupostos fáticos que embasaram as normas, justificaram sua criação e, portanto, constituem bases implícitas da sua própria interpretação. Assim, não é pretensão desse trabalho analisar tais expressões com base apenas na Economia, mas compreender o Direito na medida em que se apropriou da mesma e como essa apropriação direcionar a sua própria interpretação.

Quanto ao que se consolidou chamar de tributação sobre o consumo, tal expressão é amplamente utilizada abrangendo para alguns o IPI, o ICMS e o ISS, enquanto outros abrangem sobre o mesmo epíteto o PIS e a COFINS. Mas, essa expressão oriunda da economia e usada em outros países como sinônimo de Imposto sobre o Valor Agregado, tem alguma relevância jurídica no Brasil? Qual o conceito de tributo sobre o consumo e, mais, qual a implicação prática dessa classificação?

Na construção pretendida no corpo dessa dissertação, pretende-se precisar tal conceito, inclusive distinguindo-o ou aproximando-o de outros conceitos que são usados em contextos similares ou como se sinônimos fossem de tributos sobre o consumo, caso dos tributos indiretos e dos tributos sobre o valor agregado. A precisão conceitual é necessária porque se acredita que as consequências de uma classificação ou outra podem ser distintas. Assim, fechar os conceitos é também entender as consequências dos mesmos.

Pretende-se indicar que o conceito de tributo sobre o consumo depende da capacidade contributiva visada por meio da incidência tributária e que a não cumulatividade é um dos meios que permitem o alcance da capacidade contributiva do consumidor final. Será o caminho para tornar um conceito oriundo da Economia (tributo sobre o consumo) jurídico. Feita tal relação, debater-se-á também se tributo sobre o consumo coincide com tributo não cumulativo.

Necessário será abordar e estudar a idéia de não cumulatividade tal como delimitada pela Constituição Federal no Sistema Tributário Nacional, mas sem ignorar seus fundamentos racionais, sua origem econômica e sua raiz em outros princípios constitucionais. Compreende-se que a não cumulatividade é uma resposta jurídica a problemas econômicos e como tal deve ser analisada. Quais problemas econômicos? Como ela responde a tais problemas? É também objeto dessa dissertação responder a tais indagações, para encontrar o efetivo sentido da

norma constitucional que impõe a não cumulatividade enquanto regra?, técnica?, princípio?. E, novamente, refletir quanto à relevância prática de tal distinção tão abordada pelos doutrinadores.

Nesse contexto, de tamanha insegurança interpretativa e, por conseguinte, de insegurança jurídica, impõe-se uma revisão de tais institutos, quais sejam, a tributação sobre o consumo e a não cumulatividade, com o fim de buscar parâmetros que direcionem a sua interpretação.

Fechado o conceito de tributos sobre o consumo e de tributos não cumulativos, o objetivo será verificar quais são os tributos que se encaixam nessas categorias, de uma perspectiva material. Assim, pretende-se verificar quais os tributos que, por suas características intrínsecas, podem ser considerados não cumulativos e sobre o consumo, a despeito da respectiva denominação ou de características que lhes são formalmente imputadas.

Logo após essa etapa, a intenção é verificar quais dos tributos sobre o consumo e dos tributos não cumulativos encontram restrições à não cumulatividade tributária pela jurisprudência, gerando a temida cumulatividade residual do sistema. Nesse viés, será necessário abordar se existe cumulatividade residual em virtude não de escolhas legislativas, mas da interpretação dada aos dispositivos legais. Não se pretende, nesse viés, alcançar qualquer taxatividade quanto às causas da cumulatividade residual, mas apenas demonstrar algumas situações em que a interpretação não estaria em conformidade com o aspecto jurídico-racional da não cumulatividade

Para, ao final, testar a efetiva hipótese dessa dissertação: se a existência de cumulatividades residuais, mesmo quando o tributo é considerado não cumulativo, inviabiliza a aplicação do princípio do destino, segundo o qual as exportações devem ser desoneradas.

Caso positiva, tal hipótese indica a ausência de racionalidade da tributação brasileira sobre o consumo. Afinal, de um lado Sistema Tributário Brasileiro elegeria a desoneração das exportações como meio de assegurar a competitividade das mercadorias brasileiras no exterior. Adotaria a não cumulatividade como princípio jurídico em virtude de seus efeitos econômicos, dentre eles a transparência da tributação, o que, permitiria a desoneração das exportações caso efetivamente pretendida. Para, ao mesmo tempo, limitar a idéia de não cumulatividade por meio da interpretação dos dispositivos, amesquinhando suas finalidades oriundas sim da economia, mas respaldadas em princípios constitucionais e, portanto, gerando cumulatividade residual e inviabilidade de desoneração plena das exportações.

É o que se pretende demonstrar com base em vasta pesquisa bibliográfica, discussão

da construção histórica da não cumulatividade, da tributação sobre o consumo e da desoneração das exportações e, também, de uma análise crítica da jurisprudência existente a respeito.

## 2 TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO

Há centenas de anos existem tributos sobre vendas<sup>1</sup>, gênero que abrange diversos tributos sobre a compra-e-venda de mercadorias (COSTA, 1979, pg. 1) e ainda de uma perspectiva ampla sobre o consumo. No entanto, a incidência tributária específica e voltada para o consumo fortaleceu-se no último século, como resultado de alterações da sociedade.

No século XX, a urbanização, a correlata redução da produção para subsistência, a industrialização, sobretudo, o consumo como parâmetro de felicidade e satisfação, voltaram os olhos dos diversos ramos do conhecimento para essa riqueza, como a necessidade de uma legislação sobre as relações consumeristas comprova. Todavia, muito antes de o Estado resolver intervir nas relações de consumo a fim de proteger o consumidor dos excessos cometidos por prestadores e fornecedores, ele já havia percebido o potencial arrecadatório das relações de consumo. Claro, a potencialidade econômica dessa espécie de tributação já havia sido verificada. Mas não apenas essa potencialidade justificou tal foco da tributação.

Os motivos constantes no XIX Relatório do Conselho de Impostos da França a respeito do seu Imposto sobre o Valor Agregado, imposto sobre o consumo como se verá adiante, também indicam as vantagens econômicas da escolha, tais como: a) base ampla, o que permite a obtenção de recurso público elevado a partir de alíquotas baixas; b) base pouco móvel quando comparado ao capital e ao trabalho, causando (quando efetivamente atingido) poucas distorções na concorrência; c) não desfavorecimento da poupança, o que ocorre no caso de tributação da renda (LOBATO, 2004, pg. 200). Esses são todos motivos econômicos que justificam a própria escolha política de uma incidência tributária sobre o consumo. O que, a princípio, não é prova, da perspectiva de um Direito positivado, tal qual o brasileiro, de que essa escolha foi inserida ao ordenamento jurídico. Necessária uma investigação mais longa. Afinal, o Direito brasileiro tributa o consumo?<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Alcides Jorge Costa indica que a expressão imposto sobre vendas é utilizada “para designar um imposto proporcional à receita bruta de vendas” (1978, pg. 5, nota de rodapé n.º 5), o que não significa que incidente exclusivamente sobre o consumo, conforme ainda será visto.

<sup>2</sup> Brami-Celentano e Carvalho possuem artigo criticando de maneira bem lúcida a reforma tributária do governo Lula, alguns de seus comentários e conclusões serão objeto de debate e reflexão ao longo da presente dissertação. Mas, por ora, vale apenas recorrer à classificação dos mesmos quanto a quais são os tributos sobre o consumo. Os referidos autores, para embasar suas críticas à referida reforma e, sobretudo, na grande concentração da tributação brasileira nos tributos sobre o consumo, parecem indicar que tal expressão contém um gênero, na qual se insere impostos sobre o valor agregado (ICMS e IPI), sobre faturamento (ISS). (2007)

Uma abertura prévia da Constituição Federal ou mesmo do Código Tributário Nacional poderia levar a uma indagação: existe tributo sobre o consumo no Brasil? Ora, o leitor curioso abrirá a Constituição e se deparará com diversas riquezas tributadas, mas nenhuma com o nome de consumo. A divisão constitucional remeterá não à modalidade de tributação com base na riqueza tributada, mas à definição de competência, dividindo-se os tributos em Federais, Estaduais e Municipais. De uma primeira interpretação e, portanto, ainda superficial, talvez o termo circulação de mercadorias, o remeterá ao consumo. Mais nada.

Não satisfeito, poderá o leitor abrir o CTN em busca do termo consumo. Novamente, se surpreenderá com a seguinte classificação constante em seu Título III: Impostos sobre o Comércio Exterior (Capítulo II), Impostos sobre o Patrimônio e a Renda (Capítulo III), Impostos sobre a Produção e a Circulação (Capítulo IV). Novamente, não há no principal diploma legislativo infraconstitucional sobre tributos qualquer remissão ao que se denomina tributação sobre o consumo.

Curioso, mas não satisfeito, poderá o leitor ávido buscar a Emenda Constitucional n.º 18 de 1965, responsável em grande parte pela estruturação atual do sistema tributário brasileiro. Ao se deparar com obra da própria Câmara dos Deputados, poderá verificar que à época dividiram-se os tributos em quatro grupos: “impostos sobre o comércio exterior, sobre o patrimônio e renda; sobre a produção e circulação de mercadorias e os impostos especiais” (BRASIL, 1966, pg. 11).

Nesse ponto, poderá o jurista com base em interpretação literal do Direito se quedar descrente da relevância dessa dissertação. Não se nega, contudo, que de fato nenhum dos tributos brasileiros incide direta e claramente sobre a riqueza que se denomina de consumo. Será que isso seria o suficiente para se estipular que no Brasil não há efetivamente tributação sobre o consumo?

Ou será que não se direcionou a incidência tributária diretamente para tributos sobre o consumo por uma escolha intencional? Para Derzi e Coelho, a denominação tributo sobre o consumo poderia ter impactos políticos não desejados, informando o consumidor, a massa dos eleitores, que são os efetivos destinatários dessa espécie de tributação. Seria, então, uma escolha política:

Entretanto, não apenas no Brasil, mas em diversos sistemas tributários forâneos, o legislador abandonou a expressão imposto sobre consumo para adotar outras, como imposto sobre valor acrescido, imposto sobre operação de circulação, imposto sobre a produção industrial. Não se trata de uma preocupação eminentemente técnica, voltada a ajustar o nome ao formalismo jurídico. Antes, por motivos psicológico-tributários, quer-se vincular o imposto ao empresário, tornando-o pouco perceptível

aos olhos dos consumidores-leigos e não empresários. (DERZI e COELHO, 1997, pg. 20)

Para Coelho, outros nomes foram criados para os tributos sobre o consumo como forma de afastar a transparência da tributação, o que não afasta sua natureza jurídico-econômica. Nesse ponto, essencial indagar: qual é a natureza de um tributo sobre o consumo?

Teodorovicz, ao buscar um conceito de tributos sobre o consumo a partir de uma perspectiva da Ciência das Finanças, alerta que as classificações não são avaliadas conforme sua veracidade, mas de acordo com os objetivos almejados. A seu ver, a opção pelo termo “imposto sobre o consumo” com um ou outro significado é “sumamente arbitrária” (2010, pg. 173).<sup>3</sup> Em um trabalho jurídico, como o que aqui se propõe e que pretende discutir a relevância jurídica, não se acredita que tal conceito pode ser construído de maneira arbitrária – o mesmo deve encontrar raízes e relevância no ordenamento jurídico. Se há arbitrariedade, é apenas no corte epistemológico: de todas as ciências, elege-se a jurídica.

## **2.1 Breve histórico da tributação brasileira.**

Como de praxe, vale apresentar um pequeno histórico da tributação brasileira para compreender o que é tributo sobre o consumo. Nesse primeiro momento, é necessário agir com cautela, afinal não é possível fazer um histórico do que seja tributação sobre o consumo se foi definido o que é tributação sobre o consumo.

Tampouco interessa à perspectiva desse trabalho um estudo aprofundado de todos os tributos que já existiram no ordenamento jurídico brasileiro, já que não se trata de seu escopo. A fim de realizar um corte epistemológico, optou-se por iniciar o debate tendo como norte a Emenda Constitucional n.º 18 de 1965. A opção se funda no fato de que a referida emenda constitucional fundou os moldes da atual divisão das competências tributárias, sendo, portanto, atual. Neste aspecto, utilizar-se-á, principalmente, da obra “Emendas à Constituição de 1946 – Número 18 – Reforma Tributária” editada e publicada pela Biblioteca da Câmara dos Deputados em 1966 e que permite o acompanhamento próximo das razões expressas da Reforma.

Os alegados motivos da profunda reforma levada a intento por meio da emenda em questão é a dissociação entre jurídico e econômico. As palavras de Parucker, oficial legislativo, embora escritas há quase 50 anos, não soarão de todo estranhas a ouvidos

---

<sup>3</sup> Teodorovicz em seu artigo “A política fiscal e a tributação sobre o consumo” cita diversos conceitos de tributo sobre o consumo. O artigo vale ser consultado por aqueles que procuram trabalhos com cortes epistemológicos distintos daqueles que serão aqui trabalhados.

contemporâneos, ao remeter à ausência de vinculação sólida à realidade econômica. Afinal, hoje, tal qual naquela época, é possível questionar se há a “indispensável vinculação racional entre o tributo e a sua origem, entre o tributo e sua significação econômica.” (BRASIL, 1966, pg. 9)

Conforme uma leitura dos termos de Parucker sobre a motivação da reforma, impôs-se então a necessidade de definir os impostos através de sua natureza econômica (BRASIL, 1966, pg. 11). Com esse viés, à época destacaram-se no ordenamento jurídico brasileiro quatro grupos de tributos, ficando a estrutura da tributação da seguinte maneira:

Uma das características principais da reforma é a consolidação dos impostos, que passam a ser definidos por via de sua natureza econômica. Destacam-se, no sistema, quatro grupos de tributos: os impostos sobre o comércio exterior, sobre o patrimônio e a renda, sobre a produção e a circulação de mercadorias, e os impostos especiais, que transcendem os limites dos demais. Despreza-se a rígida nomeação constitucional dos diversos impostos, ficando tal atribuição na órbita das leis complementares. O Pacto Fundamental delimita, agora, apenas o fato econômico tributável, a área da esfera de competência impositiva e arrecadadora. As taxas e as contribuições de melhoria não sofreram alteração substancial, na sua sistemática. (BRASIL, 1966, pg. 11)<sup>4</sup>

Naquele período a União recebeu a competência para tributar a importação, a exportação, a propriedade territorial rural, a renda, os produtos industrializados e as operações de crédito, câmbio, seguro, título e valores mobiliários. Para a União é concedido um novo imposto sobre serviços de transporte e comunicação, excetuados aqueles de natureza estritamente municipal (integrado ao ICM por meio da CF de 1988).

Pertenceu ao Estado um imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia. Além disso, poderia cobrar um imposto sobre circulação de mercadorias. A Constituição autorizou, nesse último caso, que os Municípios realizassem a cobrança do referido imposto, limitada às operações ocorridas no território do Município.

Ao Município coube também um imposto sobre serviços de qualquer natureza, excluídos aqueles objetos de tributação pela União e o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

É de se ressaltar, por motivos que serão vistos a seguir, que o então denominado Imposto de Consumo foi substituído pelo Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto de Vendas e Consignações pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, pai do atual ICMS. Os motivos das mudanças de denominação desses tributos serão discutidos com maior atenção ao longo dessa dissertação. No caso do Imposto sobre Produtos

---

<sup>4</sup> Mantida a ortografia do original.

Industrializados - IPI, pouca relevância houve na alteração. O IPI é, em sua essência, o velho Imposto sobre o Consumo, já remodelado por meio da não-cumulatividade tributária pela legislação infraconstitucional. Nesse ponto, a efetiva novidade é que o Imposto de Venda e Consignações foi extinto para integrar a não cumulatividade a tributos sobre a ampla circulação de mercadorias.

Da estruturação tributária acima descrita, podem-se inferir algumas relevantes questões. A primeira delas é que a inspiração da mudança foi conciliar direito e realidade econômica. Segundo que os fatos econômicos então descritos naquela reforma são a fonte dos principais impostos brasileiros, ainda hoje, embora tenham ocorrido reestruturações

Não há como negar, tal como em 1965, os principais impostos brasileiros incidem sobre: a) importação; b) exportação; c) propriedade territorial rural; d) renda; e) operações de crédito, câmbio, seguros e títulos e valores imobiliários; f) produtos industrializados; g) transmissão causa mortis; h) transmissão imobiliária inter vivos; i) circulação de mercadorias; j) propriedade predial urbana; h) serviços. Não estão citados aí eventuais impostos especiais.

Se os tributos são essencialmente os mesmos, já naqueles idos anos, deveria existir um imposto sobre o consumo. Para encontrar pistas da busca, aqui perpetrada, de tributos que incidam sobre o consumo, a Exposição de Motivos da referida Reforma começa a indicar o caminho.

Ocorre que o então Ministro Octávio Gouvêa de Bulhões utiliza justamente a expressão “imposto de consumo” na Exposição de Motivos da emenda discutida. Será isso um indício de que a aparente extinção do imposto expressamente sobre o consumo não teve o caráter de afastar a incidência sobre o consumo? Essa questão não é esclarecida no texto da exposição, embora se possa inferir: existem impostos sobre o consumo, mesmo após a sua suposta extinção por meio da EC 18 de 1965. *Ipsis literis*:

Com a finalidade de por termo à multiplicidade acumulativa dos tributos é que o projeto propõe a eliminação de alguns impostos federais, estaduais e municipais. Os que lidam com os impostos sabem que um único imposto – mesmo tão completo como o da renda – é uma ilusão. Reconhecem, todavia, o grave inconveniente da cobrança de muitos impostos, porque a maioria deles redundava em simples repetição tributária. São novos impostos sem a menor seletividade adicional de incidência. O número de impostos não pode deixar de ser diminuto. Dentre eles, se destacam de maneira ímpar os impostos de renda e **o de consumo**, que se completam, e cujas receitas podem ser substanciais para a União, os Estados e os Municípios.” (BRASIL, 1966, pg. 47) (grifo nosso)

De uma análise literal, a EC teria afastado o então denominado imposto sobre o consumo do ordenamento jurídico brasileiro. Mas, nesse trecho, o próprio defensor da emenda afirma, claramente, que um sistema tributário deve se fundar, principalmente, em impostos

sobre a renda e impostos sobre o consumo. Estaria o autor da exposição se contradizendo ou a reconhecer que no Direito Tributário como na vida deve-se estar mais atento à essência do que a forma?

Ora, se a extinção do imposto sobre o consumo ocorrera, não haveria qualquer sentido nas afirmações feitas na exposição de motivos. É o caso de se inferir se àquela época entendeu-se que ainda havia tributos sobre o consumo. Quais? Das palavras da exposição de motivos se infere que aos impostos sobre o consumo se opõem os impostos sobre a renda. Apenas esses? Vale analisar outro trecho:

O país está a caminho de uma fase de progresso que depende para a segurança de seu êxito, da adoção de impostos apoiados economicamente sobre a renda distribuída e não, de maneira anti-econômica, sobre a formação do produto nacional, como ocorre hoje de maneira acentuada. (BRASIL, 1966, pg. 47)

Dessa perspectiva histórica, nesse ponto abordada, pode-se dizer que nem o imposto de renda, tampouco eventuais impostos sobre o consumo, incidiriam sobre a formação do produto nacional. Não é um conceito, mas um norte baseado na história. Nesse ponto, por enquanto, propõem-se mais perguntas do que respostas. Essas virão expressas e forjadas aos moldes científicos: pensadas para serem definitivas, mas fadadas a serem questionadas. Nesse contexto, de construção do saber, a história não define o presente, que pode ser deliberadamente alterado, mas ajuda a iluminar os rumos que o presente veio a tomar. Assim, não há qualquer pretensão nessa obra de se limitar ao que a história indica que seja um tributo sobre o consumo, mas de aproveitar os elementos históricos que continuem pertinentes com a realidade atual.

### ***2.1.1 O velho imposto sobre o consumo.***

Antes de se analisar alguns conceitos doutrinários quanto aos tributos sobre o consumo, deve-se lembrar que no ordenamento jurídico já houve um tributo denominado expressamente Imposto sobre o Consumo. A curta vida da Constituição Federal de 1934 deixou seu legado pela previsão expressa de um tributo incidente sobre o consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor a explosão (art. 6º, inciso I, alínea b<sup>5</sup>). A Constituição de 37, nascida do golpe e pelo golpe de Getúlio Vargas, reproduziu a referida previsão em seu artigo 20, inc. I, alínea “a”, mantendo a competência federal para

---

<sup>5</sup> Art 6º - Compete, também, privativamente à União: (...) I - decretar impostos: (...) b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão;

decretar imposto de consumo de quaisquer mercadorias, afastando a restrição outrora existente quanto aos combustíveis de motor de explosão<sup>6</sup>.

Em sua redação original, a Constituição Federal de 1946, construída com a influência do professor Baleeiro, não inovou quanto a esse ponto, mantendo a denominação de consumo para a riqueza tributada (art. 15, inc. I)<sup>7</sup>. Esse tributo nasceu cumulativo, mas por meio da Lei n.º 3.520 de 1958 começou a se tornar não cumulativo<sup>8</sup>.

Foi a emenda constitucional n.º 18/1965 que alterou a denominação, atribuindo então à União o Imposto sobre Produtos Industrializados. Essa EC foi responsável por uma ampla reestruturação da incidência tributária no país, modo que se torna relevante, mais uma vez, refletir sobre a exposição de motivos da mesma. Afinal, por que se precisava alterar a tributação? Trocar velhos nomes por novos?

À época, a referida mudança, conforme narra Machado, legitimou-se porque o imposto não era pago pelos consumidores, mas pelos produtores e comerciantes. Embora, na mesma obra, considere que denominar o consumo como riqueza tributável inapropriado (v.1, 2007, pg. 269), o autor também indica que o Imposto sobre Produtos Industrializados não é novo, pelo contrário, de novo só mesmo o seu nome. Ou seja, já houve no ordenamento jurídico brasileiro expressa previsão de tributo incidente sobre o consumo \_ e esse tributo continua vigente, embora agora renomeado como IPI.

No entanto, como visto acima, a extirpação do Imposto sobre o Consumo do ordenamento jurídico teria sido apta a afastar a incidência tributária sobre o consumo? E já que o IPI é nome novo para o velho Imposto sobre o Consumo, apenas aquele seria um tributo sobre o consumo? Quanto à primeira pergunta, com base na Exposição de Motivos, pelo contrário, a intenção teria sido, sim, tributar o consumo, mas de forma a não onerar o produto nacional. De outro lado, questões políticas também poderiam ter influenciado a mudança de nome, já que politicamente é mais vantajoso tributar as sociedades empresárias (em tese detentores de poder econômico) do que as pessoas físicas, tradicionalmente os consumidores<sup>9</sup>. Quanto à segunda pergunta, antes de respondê-la é preciso fixar conceito mais fechado de tributo sobre o consumo. Então, necessário continuar a busca, dessa vez, com base nos estudos doutrinários desenvolvidos a respeito da matéria.

## **2.1 Uma perspectiva econômico-jurídica da tributação sobre o consumo.**

<sup>6</sup> Art 20 - É da competência privativa da União: (...) I - decretar impostos: (...) b) de consumo de quaisquer mercadorias;

<sup>7</sup> Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre: (...) II - consumo de mercadorias;

<sup>8</sup> Art. 5º Quando num mesmo estabelecimento produtor se fabricarem artigos sujeitos ao imposto de consumo que, sem saírem deste estabelecimento, forem utilizados na fabricação ou no acondicionamento de outros tributados, o imposto incide somente no produto final, facultada ao fabricante a dedução dos impostos pagos sobre as matérias primas que concorrerem para a sua produção."

O tributo e, portanto, a tributação sobre o consumo, podem ser estudados de diversas perspectivas. Por exemplo, para o Direito Tributário, o “tributo é prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público<sup>10</sup>.” (AMARO, 2000, pg. 25). Para o Direito Financeiro, o tributo é receita derivada (art. 9º, Lei 4.320/64). Para a contabilidade, poderá ser enquadrado como custo ou despesa... e assim sucessivamente. Dessa perspectiva, necessário elucidar porque escolher autores como Schoueri e Machado, analisados abaixo, cujos conceitos de tributo sobre o consumo buscam alicerce na Ciência Econômica. Por que, então, escolher essa ciência como norte e não outras? Porque se acredita que a tributação, embora estudada pelo Direito Tributário, termina por afetar a intervenção do Estado na economia. E, também, porque os doutrinadores utilizam tal expressão em seu sentido econômico.

Por outro lado, por que não estudar autores da economia? Em primeiro lugar, porque mesmo naquele ramo da ciência há também dificuldade no fechamento do conceito de tributo sobre o consumo. Como indica Teodorovicz, “tal ocorre em virtude dos diversos aspectos levados em consideração para a criação de uma determinada classificação.” (2010, pg.176) Ademais, principalmente porque um desses conceitos, o que será trabalhado a seguir, foi apropriado pelos juristas, que o citam com frequência, optou-se novamente não por uma visão dos economistas do que seja tributo sobre o consumo, mas de uma visão dos juristas do que é a tributação sobre o consumo para a economia. Nesse viés, não se analisa qual é o critério econômico, mas o critério econômico citado pelos juristas.

Schoueri aponta que na dinâmica da economia as pessoas auferem renda como fruto do seu capital e ou do seu trabalho, renda essa que, muitas vezes, é convertida em patrimônio ou mantida enquanto poupança. Mas, outras tantas vezes, essa riqueza é utilizada para a aquisição de bens. Essa aquisição poderá ocorrer de particulares no geral, que detenham certos bens, ou de determinados particulares que existam e produzam no mercado com o escopo de produzir, circular, bens e serviços. (2012, pg. 58).

Schoueri indica, com razão, que “as riquezas giram entre famílias e empresas, de modo que aquilo que as famílias recebem provém das empresas e estas, por sua vez, obtêm seus recursos das primeiras.” (2011, pg. 59).

Em suas palavras:

---

<sup>10</sup> O conceito do professor Luciano Amaro não coincide integralmente com o conceito legal constante no art. 3º do CTN. No entanto, optou-se por citá-lo eis que o autor atualiza o conceito do CTN à luz de mudanças legais e jurisprudenciais, especialmente a considerar que atualmente diversos tributos são cobrados por entidades privadas em colaboração com o Estado e que hoje em dia a expressão “em moeda ou valor que nela se possa exprimir”, utilizada pelo CTN, vem sendo crescentemente criticada e considerada desnecessária.

Torna-se imediato, assim, que do ponto de vista econômico, um imposto sobre a renda das famílias (ponto 1) tem a mesma base da somatória de um imposto sobre consumo (ponto 2), acrescido de um imposto sobre investimentos (ponto 11). Do mesmo modo, é equivalente a tributação da receita das empresas à somatória dos tributos sobre os fatores de produção (salário e dividendos). Um tributo sobre as rendas brutas das empresas equivale a um tributo sobre o consumo. Assim, sucessivamente. (2011, pg. 59)

Sintetiza o autor ao tratar das diversas classificações dos tributos que, conforme critério financeiro, será possível distinguir os tributos de acordo com a incidência ou sobre a “renda produzida, renda distribuída, renda poupada ou renda consumida.” (2011, pg. 149).

Defende o autor tal classificação a considerar que:

O fluxo circular da renda de Musgrave, reproduzido no capítulo I, mostra que em verdade a tributação se dá sobre a renda, diferenciando-se apenas o momento em que ela se dá. Na mesma oportunidade, identificaram-se os quatro momentos apontados por esta classificação.

Essa classificação é coerente, vez que não deixa dúvidas quanto a como classificar determinado tributo, além de preocupar-se com o fenômeno da circulação da renda, em seus aspectos econômico, financeiro e jurídico. (SCHOUERI, 2011, pg. 149)

Poderia o leitor indagar-se: qual a utilidade da indicação de uma tributação sobre o consumo, por que não um tributo único, se, de fato, a renda é que é sempre tributada? O próprio Schoueri indica que há por trás de tais definições argumentos políticos, como se focar nas pessoas jurídicas, aqueles que visam, em regra, fins lucrativos. Ou o próprio elemento histórico, segundo o qual há tributos que vêm sendo cobrados por um ou outro ente federado. Conforme Schoueri, com o qual se concorda nesse ponto, existem finalidades implícitas à escolha de uma ou outra forma de tributação:

Por exemplo, embora seja verdadeiro que do ponto de vista econômico a renda do trabalhador equivale ao seu consumo (o trabalhador consome o que ganha), existe uma diferença temporal entre o momento da renda auferida e da renda consumida. Se um sistema tributário tem um alto Imposto de Renda e baixo imposto sobre o consumo, não há incentivo para a poupança; se, ao contrário, o Imposto de Renda é mais baixo e o sobre o consumo mais elevado, então poderá aquele trabalhador, na medida de sua possibilidade, ver-se incentivado a poupar (ou atrasar o consumo) como forma de diferir a tributação. (2011, pg. 61)

Possível depreender do trecho acima transcrito o seguinte: embora materialmente seja até possível defender que há apenas uma riqueza, posta em circulação no mercado, haverá diferença práticas, políticas, econômicas, sociais a considerar o momento da incidência tributária que justificam uma incidência direcionada a um ou outro momento. Mais, a partir

das palavras do autor, embora as extrapolando em parte, é possível afirmar que são fatos geradores diferentes, de acordo com a realidade de cada cidadão / situação verificada, cuja riqueza é visada. É como reafirmam Brami-Celentano e Carvalho:

A repartição da tributação em riquezas distintas parte do pressuposto de que cada uma das espécies de tributação possui inconvenientes que devem ser afastados. **A experiência internacional mostra uma multiplicidade de impostos, o que compensa os inconvenientes de cada imposto isoladamente, atingindo diferentes fatos econômicos (renda, consumo, patrimônios etc.) que representam as possibilidades contributivas dos indivíduos.** (BRAMI-CELENTANO e CARVALHO, 2007, pg. 45, grifo nosso)

Schoueri não está só na sua perspectiva. O professor português Nabais, crescentemente citado pela doutrina brasileira, entende em sentido similar. O referido autor primeiro ressalva as restrições gerais ao uso jurídico da classificação utilizada, dado ao seu viés econômico. Em seguida, justifica a relevância da citação daquela no relevante uso da mesma para a União Européia e no uso na Constituição portuguesa da expressão “tributo sobre o consumo<sup>11</sup>”. Assim, dita o estudioso português:

Pois bem, nos impostos sobre o rendimento tributa-se ou o rendimento-produto (ou rendimento em sentido estrito), isto é, o acréscimo em bens obtidos durante o correspondente período a título de contribuição para a actividade produtiva (a título de salários, juros, rendas ou lucros), ou o rendimento-acréscimo (ou rendimento em sentido lato) que integra também os acréscimos em bens obtidos a outro título (que não o da contribuição para a actividade produtiva) e sem dano do património inicial (ou seja, integra também os incrementos patrimoniais, designadamente as mais-valias).

Por sua vez, nos impostos sobre o património tributa-se a titularidade ou a transmissão de valores pecuniários líquidos (valores activos menos passivos), constituam os mesmos capital produtivo, capital lucrativo ou bens de consumo duradouro.

Finalmente, nos impostos sobre o consumo tributa-se o rendimento ou o património (que mais não é do que o rendimento de “ontem”) utilizado no consumo. (2010, pg. 63)

No mesmo sentido, Coelho, durante o XI Congresso Brasileiro de Direito do Estado da Bahia, considerou que quando se tributa a renda gasta, tributa-se o consumo sobre bens de qualquer natureza e os serviços dos mais diversos (COELHO, 2011)

A perspectiva de Schoueri é, portanto, a de que tributo sobre o consumo será na verdade um imposto sobre a renda, mas sobre a renda em um momento específico do fluxo circular da renda. A do professor Nabais é um pouco mais ampliativa, o consumo também

---

<sup>11</sup> Embora a referida expressão não tenha sido positivada no ordenamento jurídico brasileiro, seu uso cotidiano pela doutrina abrange a necessidade de trabalhar um conceito fechado sobre o tema.

nasce da conversão do patrimônio. Coelho é específico, mas também entende no mesmo sentido, quando se tributa o consumo, tributa-se a renda gasta. A perspectiva de todos os autores destaque-se, ainda não é jurídica, já que não fundada no ordenamento pátrio.

No entanto, das assertivas acima se percebe algo que se não é propriamente jurídico auxilia deveras na compreensão do que é jurídico e, especialmente, da complexidade do sistema tributário nacional: as diferentes espécies de tributação se dão, também,<sup>12</sup> com o intuito de compensar inconvenientes de cada uma das espécies e obter fins econômicos (e suas consequências) específicas.

### **2.3 A visão de Alcides Jorge da Costa: uma análise Macroeconômica.**

Alcides Jorge da Costa escreveu, nos idos anos de 1978, obra fundamental para a compreensão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, antecessor do atual ICMS, e, para muitos, o principal tributo sobre o consumo brasileiro. Assim, para a construção do que seja nosso conceito sobre o consumo, de uma perspectiva atual, é preciso resgatar as preciosas lições desse significativo autor. Para tanto, necessário compreender o universo em que o autor trabalhou.

Costa se debruça então sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, precursor do ICMS, sucessor do Imposto sobre Vendas e Consignações, a partir da consideração de que tal tributo não surgiu no ordenamento jurídico pronto, sendo objeto de sucessivas configurações por meio da legislação ordinária posterior à EC n.º 18 de 1965 responsável pela sua criação original.

Dessa perspectiva, poder-se-ia concluir que não era intenção do autor debater com profundidade a questão da tributação sobre o consumo. E, de fato, não era, mas com o escopo de compreender o próprio nascimento e enquadramento do ICM, o autor faz comentários e classificações justamente sobre o que é um tributo sobre o valor agregado do tipo consumo.

O autor inicia sua construção teórica a partir da conceituação de tributo sobre o valor acrescido. Para esse, a noção de valor acrescido, “em cada empresa<sup>13</sup>, “é a diferença entre o valor dos bens e serviços produzidos, diminuído do valor dos bens e serviços adquiridos para o emprego no processo de produção.” (COSTA, 1978, pgs. 23 - 24)

A efetiva compreensão desde trecho exige duas indagações, segundo o autor. A primeira indagação se refere a quais espécies de bens geram crédito. É a atualíssima distinção

---

<sup>12</sup> Motivos históricos e políticos, como a divisão da competência tributária como forma de garantia da autonomia federativa, também colaboram para o desenho e divisão dos diversos tributos existentes.

<sup>13</sup> O autor não está utilizando o termo empresa no sentido técnico-jurídico, qual seja, de atividade, mas no sentido popular, ou seja, sociedade.

quanto ao crédito físico e financeiro, embora inicialmente não adote essa terminologia, fica claro de suas assertivas que a sua indagação se refere ao mesmo pano de fundo. Afinal, o autor está indagando se “apenas ingredientes físicos dos produtos, ou seja, as matérias primas e materiais secundários utilizados diretamente na produção, ou se também o valor dos bens instrumentais utilizados na produção” poderão gerar créditos (COSTA, 1978, pgs. 23 - 24).

Atenta o autor que no imposto de venda tipo valor acrescido, sempre há o abatimento do valor das matérias primas e materiais secundários utilizados diretamente na produção<sup>14</sup>. Variará, no entanto, qual o tratamento dispensado aos bens instrumentais de produção, ou seja, aos investimentos dos ativos fixos (COSTA, 1978, pg. 24). No último caso, há outra variação quanto à possibilidade de dedução. Há corrente que nega a dedução. Outra permite a dedução do valor equivalente à depreciação ou a totalidade do valor de tais bens logo que adquiridos (COSTA, 1978, pg. 24).

A partir de tais considerações, especialmente a extensão da dedução referente à aquisição de bens do imobilizado, Costa afirma que existem três espécies de tributos sobre o valor acrescido: tipo renda, tipo consumo e tipo produto bruto.

Indica o autor que no caso de dedução apenas do valor da depreciação de bens do ativo fixo adquiridos em determinado período a base total do imposto seria igual à renda nacional. Ou seja, o imposto equivaleria a um imposto de renda.

Aponta também o renomado autor que se não for possível qualquer dedução de valores, seja do valor do ativo fixo, seja ao menos de sua depreciação, estar-se-á diante, numa perspectiva global, de um tributo tipo produto bruto (COSTA, 1978, pg. 24).

Por fim, o autor indica que o consumo será atingido quando for possível a dedução do valor dos bens do ativo fixo adquiridos em dado período, correspondendo a despesa total dos consumidores. Destaque-se, pela futura relevância para esse trabalho, para o autor, de uma perspectiva sim global, mas que pode ser vista de maneira específica, um tributo será sobre o consumo quando corresponder à despesa total dos consumidores.

Indica o renomado autor, em suas palavras:

No caso de dedução de valor correspondente à depreciação dos bens do ativo fixo adquiridos no período considerado, a base total do imposto – pressupondo-se ter este um caráter de generalidade vertical e horizontal – é igual à renda nacional; desta identidade conclui-se que o imposto equivale, sob o aspecto macroeconômico, a um imposto sobre a renda, cobrado a uma alíquota uniforme, sem isenções e sem ajustes resultantes de personalização. Daí sua denominação de imposto acrescido tipo renda.

---

<sup>14</sup> De fato, os países que adotam tributos sobre o valor acrescido geralmente aceitam o aproveitamento dos insumos utilizados diretamente na produção conforme indica o autor, mas no Brasil, existe a velha polêmica sobre o contato físico dos bens utilizados nos bens produzidos. Essa discussão será melhor abordada a frente.

No caso de dedução do valor dos bens do ativo fixo adquiridos no período considerado, e com a mesma pressuposição, **o imposto tem por base a despesa total dos consumidores e equivale a um tributo sobre o consumo.** É o imposto sobre o valor acrescido tipo consumo.

No terceiro caso, isto é, não dedutibilidade do valor do investimento em bens do ativo fixo nem de sua quota de depreciação, a base global do tributo equivale ao total das vendas de varejo mais as vendas de bens instrumentais; por isso o nome de imposto sobre o valor acrescido tipo produto bruto.” (COSTA, 1978, pg. 24)

Quem ou o que define qual sistema será adotado? O autor não se faz essa pergunta de maneira explícita, pois está discutindo, em abstrato, sistemas possíveis caso se adote o tributo de valor acrescido (1978, pg. 23). Logo, sua visão nesse ponto não está partindo do direito positivo brasileiro, mas de sistemas jurídicos possíveis. Afinal, com base numa perspectiva macroeconômica, qual a riqueza atingida por tais sistemas: a renda, o consumo ou o produto bruto (1978, pg. 23)?

No entanto, a partir dessa visão pode-se inferir que tributos sobre o consumo são aqueles que recaem sobre a “despesa total dos consumidores” (COSTA, 1978, pg. 29) excluindo os gastos pertinentes à aquisição de insumos e bens instrumentais utilizados na produção.

A pergunta é: tal distinção é relevante ao Direito? Nosso ordenamento jurídico optou por tributar o consumo? Antes da resposta a essa pergunta, cabe analisar o conceito proposto por outros autores.

#### **2.4 A visão de Moreira: a correspondência entre tributos sobre o consumo e tributos indiretos.**

Em sua obra “A não cumulatividade dos tributos”, Moreira considera que tributos indiretos seriam sinônimos de tributos sobre o consumo (2010, pg. 105), motivo pelo qual a discussão travada pelo mesmo a respeito daqueles se mostra relevante à presente discussão. Desde já, ressalve-se, não se está de acordo plenamente com o autor, conforme será visto a frente. Os critérios da classificação de tributos diretos e indiretos / consumo são distintos.

Em primeiro lugar, o professor Moreira não estava, assim como Costa, abordando de maneira destacada a tributação sobre o consumo, mas ao desenvolver seu tema, a não cumulatividade, terminou abordando a referida tributação.

O referido autor faz levantamento histórico sobre diversos termos vinculados à tributação indireta, à repercussão econômica e aos critérios utilizados para distinguir tributos diretos e indiretos. Aponta, então, diversas teorias utilizadas para a distinção debatida, dentre elas, o que se denominou Teoria da Capacidade Contributiva.

De acordo com tal teoria, objeto de crítica do autor, os “tributos diretos, gravam a riqueza estática (patrimônio) ou o acréscimo patrimonial (renda)” já os “tributos indiretos: incidem sobre a riqueza gasta (consumo de bens e serviços) ou transferida (compra-e-venda de imóveis).” (MOREIRA, 2010, pg. 15)

Para esse autor, a teoria em questão pecaria por se sustentar em premissas econômicas e não jurídicas, focando-se apenas na forma de apreensão da riqueza tributável (2010, pg. 16/17). Adiante-se: será que critérios econômicos não podem ser jurisdicizados?

O mesmo autor indica que, com base na lei, na doutrina e na jurisprudência, haverá repercussão jurídica e, portanto, tributo indireto, considerado pelo mesmo como sinônimo de tributo sobre o consumo (2010, pg. 105), quando se somarem as seguintes situações: negócio jurídico bilateral entre o contribuinte e o terceiro que efetivamente suportará a carga fiscal assim como lei que reconheça esse vínculo e esse repasse (MOREIRA, 2010, pg. 50).

O autor também considera que “a não-cumulatividade tributária não é requisito essencial para a caracterização do tributo indireto”. Nesse sentido, mesmo um tributo de incidência monofásica<sup>15</sup>, como o ISSQN, já foi considerado indireto pelo STJ (STJ, Resp 426.179) (2010, pg. 54).

A não-cumulatividade apenas facilitaria, de uma perspectiva jurídica, que o tributo seja transferido para o sujeito subsequente, em cada uma das etapas nas quais é exigido, para ao final ser arcado pelo efetivo adquirente final de bens e serviços. Desse modo, quando houver repasse juridicamente autorizado, estar-se-á diante de um imposto sobre o valor agregado, denominado também de tributo sobre o consumo, na lógica de Moreira.

Destaque-se que o critério utilizado pelo autor para definir tributo sobre o consumo não se funda na capacidade contributiva do contribuinte de fato, mas aquele tributo em que a lei permite que ocorra a transferência do ônus fiscal ao contribuinte de fato, no caso de operações de circulação de riquezas. Um dos meios de possibilitar tal transferência, mas não o único, é a não cumulatividade, conforme o referido autor (2010, pgs. 105 e 106).

Assim, de suas palavras, especialmente da sua equiparação de tributo indireto e sobre o consumo, pode-se compreender que o autor entende que: tributo sobre o consumo/indireto é aquele em que a lei permite que ocorra a transferência do ônus fiscal por meio de operações sucessivas de circulação de riquezas.

Seu conceito, ao contrário do de Schoueri e Costa, é positivista. Alguns outros autores tentarão, a partir do texto positivo, extrair uma ponte com a visão econômica apresentada acima: é o caso de Teixeira.

---

<sup>15</sup> Em tributos monofásicos não há sentido trabalhar a idéia de não-cumulatividade conforme será melhor debatido em tópico a seguir.

## 2.5 O critério da capacidade contributiva visada.

Teixeira, autora da obra “A tributação sobre o consumo de bens e serviços”, debruça-se em uma análise pormenorizada daqueles que considera serem os tributos sobre o consumo. Nesse caminho, necessariamente, aborda o conceito de tributo sobre o consumo.

A estudiosa mineira, para conceituar tributo sobre o consumo, parte primeiro do conceito de consumo, visto esse como “a aplicação das riquezas na satisfação das necessidades econômicas do homem.” (2002, pg. 39).

Considera, então, que o Direito Tributário, em determinadas situações optou por procurar atingir essa capacidade contributiva, manifestada na aplicação de riquezas utilizadas para a aquisição de produtos essenciais (2002, pg. 39). Através das considerações da autora, existe correlação entre consumo, incidência tributária e capacidade contributiva:

O consumo somente desencadeia efeitos tributários na medida em que se mostra como um fato que implica troca onerosa de bens e serviços, destinados a quaisquer necessidades, finais ou inserida no processo produtivo, momento no qual a capacidade contributiva se manifesta. (2010, pg. 41)

Teixeira trabalha no sentido de que haverá incidência tributária sobre o consumo quando as despesas efetuadas pelos consumidores para a aquisição de um determinado bem ou serviço são atingidas. Comenta a doutrinadora:

O imposto sobre o consumo incide sobre as despesas efetuadas pelos consumidores, ou seja, essa espécie tributária deve incidir sobre aquele valor que não representa o custo do produtor na confecção daquele bem, mas **sim sobre a quantia que representa o valor que o consumidor terá de assumir para usufruir de determinado bem ou serviço produzido por outrem.** (TEIXEIRA, 2002, pg. 64)

É como também comentam Derzi e Coelho ao “notar que tanto o ICMS quanto o IPI não são impostos que devam ser suportados, economicamente, pelo contribuinte de direito (o comercial ou industrial). São, a rigor, impostos sobre o consumo, não devendo onerar a produção ou o comércio (DERZI e COELHO, 1997, pg. 19).

Assim como Moreira, Teixeira considera que a circulação de riquezas é pressuposto da incidência tributária produzida e lançada ao consumo. No entanto, a conceituação de ambos encontra algumas aparentes divergências. Vale levantar esse debate eis que a possibilidade de uma classificação econômica influenciar o Direito é uma das principais críticas que se faz à relevância do estudo da tributação sobre o consumo.

O critério utilizado por Moreira para afastar a Teoria da Capacidade Contributiva no item 2.4 é que a mesma estaria vinculada a critérios exclusivamente econômicos. Logo, seria necessário se focar nos critérios jurídicos descritos pelo mesmo para conceituar o que seja tributo sobre o consumo.

Não é como pensa Teixeira. Ao longo de sua obra, a autora defende que a lógica econômica foi absorvida pelo ordenamento jurídico, ou jurisdicizada, internalizada pelo sistema jurídico e, como tal, serve de norte interpretativo para esse mesmo ordenamento jurídico.

Em suas palavras:

Deve-se ressaltar que a estrutura jurídica dos impostos que incidem sobre o consumo não decorre somente de normas jurídicas estruturadas entre si, mas estas devem ser interpretadas considerando as suas finalidades. Assim, os princípios econômicos também devem ser considerados na interpretação destas normas jurídicas. (2002, pg. 361)

Com base na referida perspectiva interpretativa, a mesma indica que as normas jurídicas consideraram que o consumo é, sim, um signo presuntivo de riqueza como a economia indica. Ou seja, os efeitos nocivos da tributação sobre o consumo até então existente justificou a jurisdicização de tais princípios econômicos:

Essas elegem o consumo como fato signo presuntivo de riqueza e também protegem o setor produtivo dos efeitos nocivos da tributação, através do princípio na neutralidade (ou não-cumulatividade). O que se observa é uma jurisdicização de princípios econômicos. Não se propõe uma interpretação econômica, mas sim uma **interpretação finalística da norma jurídica**, considerando a sua gênese econômica como instrumento de realização de justiça fiscal, que deve ser compreendida tanto pela ótica do contribuinte quanto pela ótica do Estado. (TEIXEIRA, 2002, pg. 361)

Sustenta ser possível a partir do próprio ordenamento jurídico deduzir que certos tributos devem incidir sobre o consumo. Nesse caso, a interpretação das normas que abrangem esses tributos deverá ter como fim atingir a capacidade contributiva representada pelo consumo de bens.

O econômico teria se tornado jurídico. Será?

## 2.6 Síntese dos autores citados e algumas perguntas sem resposta.

Embora a expressão tributos sobre o consumo corra nas letras e palavras dos tributaristas, permanece considerável dúvida sobre a possibilidade de uso da expressão com alguma relevância jurídica. Por outro lado, pouco se escreveu com o intuito de efetivamente

conceituar o que são tributos sobre o consumo, sendo muito mais comum simplesmente usar a expressão como se fosse algo já consolidado no Direito, enquanto ciência.

Não é o caso, como visto acima, autores apontam em distinto (ou não tão distinto assim, como veremos ao tentar consolidar um conceito) sentidos. Por ora, vale consolidar o conceito de cada um dos autores e as principais críticas feitas aos mesmos antes de adentrar a construção de um conceito próprio, que deverá, no entanto, responder às críticas feitas.

Schoueri parte de uma perspectiva econômica para indicar que, na verdade, sempre se tributa a renda. Entretanto, por motivos de ordem histórica e política, determinado país opta por uma ou outra forma de incidência tributária de acordo com o impacto econômico que quer se causar. Entre as diversas riquezas possíveis, pode-se impactar o consumo, visto pelo autor como a renda gasta. A principal crítica feita a essa classificação é a ausência de consideração de qual a relevância de tal distinção para o Direito. Afinal, o Direito se apropria desse conceito? Com qual relevância?

Das considerações de Costa para o qual tributo sobre o consumo é uma espécie de um gênero, qual seja, o dos tributos sobre valor acrescido. Nessa espécie, haverá incidência sobre o consumo, ou seja, a despesa total dos consumidores com a exclusão dos gastos pertinentes à aquisição de insumos e bens instrumentais utilizados na produção. O autor é explícito em indicar que trabalha da perspectiva macroeconômica. Seria possível aproveitá-la pelo Direito? Por outro lado, o autor trabalha a categoria tributo sobre o consumo como uma subclassificação dentre os tributos sobre o valor agregado. Seria correto, nesse ponto, indicar que todo tributo sobre o consumo é tributo sobre o valor agregado ou o conceito utilizado pelo autor deve ser usado exclusivamente dentro daquele gênero superior?

Moreira, de outro lado, considera que existe equivalência entre tributos indiretos e tributos sobre o consumo. Conforme será comentado à frente, não se concorda com a posição do autor referente a tal equiparação, o que só será possível a partir do conceito a ser apresentado de tributo sobre o consumo. Mas, inicialmente, pode-se concluir que Moreira considera que haverá tributo sobre o consumo quando a hipótese de incidência for: “um negócio jurídico bilateral envolvendo indiretamente o contribuinte e o terceiro que suportará a carga fiscal” e a lei determinar a translação do ônus financeiro em uma situação tributável que una as duas modalidades de contribuintes (de facto e de iure) (2010, pg. 50). Nesse contexto, indaga-se: se não há identidade entre tributo sobre o consumo e tributo indireto qual o papel do repasse jurídico dos tributos para aquela definição?

Teixeira, por fim, considera que Economia e Direito se comunicaram, de modo que haverá incidência tributária sobre o consumo quando as despesas efetuadas pelos

consumidores para a aquisição de um determinado bem ou serviço são visadas. Nesse ponto, aproxima-se de Costa. A autora torna útil tal classificação ao indicar que se a capacidade contributiva do consumidor é visada, esse deve ser um vetor interpretativo daqueles que são chamados de tributos sobre o consumo. A respeito de sua posição, indaga-se: como saber se a capacidade contributiva do consumidor está sendo visada? Ou seja, o que indica que o critério econômico foi absorvido pelo direito?

Restam. Portanto, perguntas sem resposta. É parte da missão desse trabalho tentar respondê-las.

## **2.7 Nosso critério de tributo sobre o consumo.**

Poderia o acadêmico dessa vez se indagar: “Sim, de fato, existem tributos que incidem sobre o consumo. Mas qual é a relevância dessa classificação para o Direito? Ela encontra respaldo jurídico para se sustentar?”

O leitor não estaria sozinho em seu ceticismo quanto a essa classificação. De fato, encontraria apoio nas considerações de Machado, para quem “a produção, a circulação e o consumo, a rigor, não se prestam para uma individualização capaz de permitir que se estabeleça a distinção clara entre os impostos que incidem sobre cada um desses momentos da atividade produtiva.” (v.1, 2007, pg. 269)

Machado estaria especialmente respaldado em seu ceticismo pela constatação de um fato econômico: todos os tributos serão, sempre que possível, repassados pelo fornecedor ao consumidor final. Se todos os tributos são, quando viável, transferidos ao consumidor final que arcará então com o custo tributário, não seriam todos os tributos focados na atividade produtiva, tributos sobre o consumo? Se tributos sobre o consumo correspondem sempre à renda gasta para a aquisição de bens, todos os tributos sobre a aquisição de bens são tributos sobre o consumo? Se tributos sobre o consumo são aqueles arcados pelo consumidor final, existe identidade entre tributos sobre o consumo e tributos indiretos? Tributos sobre o consumo correspondem a tributos sobre o valor agregado? Ou existem tributos sobre o consumo que não incidem sobre o valor agregado?

Os doutrinadores, ao longo dos anos, criaram diversas classificações para os tributos existentes. Não há de se falar que a existência de critérios distintos de definição dos tributos seja apta a indicar que uma classificação é melhor do que a outra. O que as distingue são os critérios e a sua utilidade. Assim, pode-se falar em tributos fiscais e extrafiscais, seletivos, não seletivos, diretos ou indiretos e assim por diante. Quando se pensa, no entanto, na tributação

sobre o consumo, o critério previamente definido é o da riqueza visada, ou seja, a capacidade contributiva demonstrada. Esse critério é pressuposto fático da própria existência da tributação e respaldado no texto constitucional na medida em que na mesma se definem as riquezas a serem tributadas. A partir desse critério, pretende-se indicar que a CF delimitou, sim, tributos que, na lógica deôntica do Direito, devem indicar sobre o consumo. Chegada a hora então de indicar quais os elementos constitucionais que justificam essa pressuposição. Feita a afirmação, é necessário prová-la.

### ***2.7.1 Da capacidade econômica à capacidade contributiva.***

Imaginem os leitores que no dia 01.09.2013, fosse publicada lei pela União Federal prevendo a incidência tributária sobre a propriedade de cabelos longos, entendido por longos aqueles cujo comprimento extrapolasse os ombros de seu proprietário. Imaginem, senhores, que em atendimento ao disposto no art. 154, da CF, o referido tributo fosse não cumulativo e não tivesse como fato gerador fato já previsto na CF para outros tributos. É provável que, instintivamente, os senhores rechaçassem a referida tributação, mesmo que não tivessem qualquer formação jurídica.

De fato, ninguém consideraria correto um tributo que incidisse sobre o comprimento dos cabelos – porque os cabelos crescem a despeito de qualquer capacidade econômica. É preciso que haja alguma riqueza presente. Qual a riqueza sujeita à tributação? Ora, apenas a economia pode indicar tais fatos “(...) sendo a economia o substrato sobre o qual age a lei, o direito não pode deixar de reconhecer a influência do fato sobre aquela.” (SCHOUERI, 2011, pg. 47). Acima, verificou-se que a economia trata o consumo como riqueza passível de tributação, mas será esse indício suficiente para indicar que a República Federativa do Brasil optou por incidir tributos sobre tal riqueza? A capacidade econômica tornou-se capacidade contributiva?

A expressão “capacidade contributiva”, embora amplamente utilizada pelos estudiosos do Direito Tributário, não consta expressamente do texto constitucional. Na verdade, o texto constitucional apenas trabalha no sentido de que, sempre que possível, os impostos deverão ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º, CF). A expressão positivada é a capacidade econômica. No entanto, o princípio utilizado pela doutrina é o princípio da capacidade contributiva. Será por quê?

Baleeiro indica que a capacidade contributiva se funda, justamente, na idoneidade econômica passível de sujeição à incidência tributária. Nesse viés, indica que o legislador, ao indicar quais são os fatos geradores, presume que certos fatos econômicos são indícios de capacidade contributiva. Escreve o autor:

A capacidade contributiva do indivíduo significa sua **idoneidade econômica** para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos. Não podendo medi-la em todos os casos, nem contando com a inteira sinceridade do contribuinte, o legislador estabelece, através do fato gerador de cada imposto, um sistema de indícios e presunções dessa capacidade fiscal. A propriedade de imóveis ou de riquezas imobiliárias, como a ações de sociedades anônimas, títulos públicos, etc., o recebimento de herança, a aquisição de bens, a percepção de rendas, a celebração de atos jurídicos, a despesa, sobretudo, a que não se refere à existência, são elementos indiciários de capacidade contributiva.” (BALEEIRO, 1972, pg. 272)

Alguns autores, como Godoi, trabalham com a distinção entre capacidade econômica e capacidade contributiva. Dessa perspectiva, poder-se-ia considerar que a capacidade econômica é a “*potência econômica global do contribuinte*”, revelada por meio de fatos demonstrativos de riqueza, tal qual a renda líquida, o patrimônio líquido, o consumo e os incrementos patrimoniais (1999, pg. 195) manifestada por fatos significativos ou indicativos de riqueza. A capacidade contributiva iria um passo além da capacidade econômica. Para que a capacidade econômica se tornasse contributiva seria necessário que fosse preservado, no caso das pessoas físicas, o denominado mínimo vital, e já no caso das pessoas jurídicas, a exclusão dos elementos que influem na situação econômica do contribuinte (1999, pg. 197)

José Eduardo Soares de Melo trabalha com a distinção entre capacidade econômica e capacidade contributiva financeira, nos seguintes termos:

Convém traçar os lineamentos da capacidade econômica, como sendo a aptidão que determinada pessoa tem para arcar com parcela dos custos das atividades públicas, ou o fenômeno revelador da riqueza; o que constitui tarefa difícil, pois o vocábulo “econômico” foge aos quadrantes do Direito, além de não possuir a mesma natureza de capacidade contributiva financeira, entendida como a existência de numerários suficiente para arcar com o ônus fiscal, e que não guarda nenhuma adequação com a mensuração do tributo. (2009, pgs. 160-161)

Deve-se ressaltar, no entanto, que nem todos os autores trabalham com essa distinção, Luciano Amaro, por exemplo, em seu Curso de Direito Tributário Brasileiro, trabalha de forma indiscriminada as duas expressões.

Para outros, a classificação seria outra, como Tôrres, de um lado, haveria a capacidade contributiva objetiva, referente à função de fixação dos fatos passíveis de

tributação e, de outro lado, a capacidade contributiva subjetiva, referente à mensuração do critério quantitativo dos tributos (2010, pg. 47).

Derzi compreende que a “capacidade econômica contributiva, então, somente se pode medir por meio das forças econômicas do contribuinte (BALEEIRO, 2003, pg. 690). Nesse sentido, apresenta a idéia de capacidade contributiva de duas distintas perspectivas. A primeira, denominada “capacidade objetiva ou absoluta, segundo a qual o legislador tão-somente pode eleger como hipóteses de incidência de tributos aqueles fatos que, efetivamente, sejam indícios de capacidade econômica.” (BALEEIRO, 2003, pg. 690). Uma segunda, intitulada “capacidade relativa ou subjetiva, segundo a qual verifica-se a concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus encargos obrigatórios e pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto.” (BALEEIRO, 2003, pg. 691).

Com base na capacidade objetiva, Derzi indica que o legislador está obrigado a “tão-somente eleger como hipóteses de incidência de tributos aqueles fatos que, efetivamente, sejam indícios de capacidade econômica”. (BALEEIRO, 2003, p. 691).

Com base nos diversos autores citados, opta-se por entender que o pressuposto de todo tributo deve ser um fato presuntivo de riqueza, esse fator deverá revelar uma capacidade econômica que justifique a incidência tributária (capacidade contributiva). É de se atentar que essa determinação, de pressuposição de fato que demonstre capacidade de contribuir se deriva do próprio ordenamento jurídico. Pois bem, para compreender a relevância da capacidade econômica enquanto pressuposto para a capacidade jurídica de contribuir para os custos do Estado, deve-se entender seu vínculo profundo com direitos fundamentais.

Ainda para Derzi, o princípio da capacidade contributiva (com seu viés de observância à capacidade econômica pressuposta), é instrumento à concretização do direito à igualdade, ao direito de propriedade ou vedação do confisco (BALEEIRO, 2003, pg. 698).

Pois bem. A capacidade contributiva possui suas origens em três conquistas históricas constitucionalizadas, o direito a vida, o direito de propriedade e o direito de liberdade. De fato, aquele princípio denota que a tributação presume e se funda na existência de signos presuntivos de riqueza, de verdadeiras condições econômicas do contribuinte (DERZI *in* BALEEIRO, 2003, pg. 690). Se o contribuinte não estava revelando efetiva capacidade contributiva, se não havia riqueza a ser tributada, a tributação se torna medieval, tanto no sentido de ultrapassada, pertencente a um período histórico superado, quanto no sentido de fundada na mais completa sujeição da pessoa ao poder do senhor feudal, transformado hoje, no Estado. Se os fatos tributários não pressupõem riqueza, estão ignorando a vida (já que há desrespeito a um mínimo vital), a propriedade (já que o patrimônio será exaurido com

o escopo de se satisfazer a fúria tributária do Fisco) e de liberdade (já que não haveria escolha ou não na realização de um fato tributável, qualquer fato estaria sujeito à tributação do Estado, poder-se-ia tributar o próprio ser).

Nesse viés, pode-se dizer que a expressão constitucional de um princípio denominado de capacidade contributiva como limitação constitucional ao poder de tributar é, sim, uma conquista. Mas, se no texto não houvesse, seria, em parte, desnecessário. Dos próprios direitos fundamentais já se depreende sem dúvidas que não é possível que um tributo incida sobre fato que não demonstra riqueza... sobre algo que não demonstre capacidade econômica.

Nos termos indicados no art. 145, §1º, CF, o princípio da capacidade contributiva poderia ser considerado mais limitado do que a visão acima demonstrada, poder-se-ia, como já foi da compreensão dos tribunais, entender que apenas no caso dos impostos pessoais haveria a graduação conforme a capacidade econômica (RE 199281 / SP, AI 463679). Mas, como visto acima, a visão de que a capacidade de contribuir pressupõe alguma capacidade econômica encontra respaldo não apenas no Capítulo pertinente ao Sistema Tributário Nacional, mas nos direitos fundamentais. Além disso, a perspectiva do art. 145, §1º, CF, não seria da capacidade econômica como pressuposto da capacidade de contribuir, não se estaria tratando de tal relação como pressuposto ontológico dos tributos. Nas palavras de Derzi, não haveria ali uma descrição da capacidade econômica objetiva, pelo contrário, de capacidade subjetiva, como se aduz dos termos do artigo, que vincula a graduação da capacidade econômica ao próprio contribuinte e a verificações feitas pela Administração Tributária das riquezas específicas do contribuinte.

Assim, com base na capacidade contributiva objetiva, fundada nos direitos fundamentais à vida, propriedade e liberdade, é inquestionável que o pressuposto de todo tributo deve estar relacionado a um fato presuntivo de riqueza, ou seja, em capacidade econômica<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup>Essa posição não fica tão clara no caso de tributos vinculados à atividade estatal, como as taxas e contribuições de melhoria. Afinal, nesses casos, a incidência tributária não nasce de um fato indicativo de riqueza realizado pelo contribuinte, mas da relação do indivíduo com uma atividade estatal a ele destinada (taxas) ou com a valorização imobiliária causada por obra pública (no caso das contribuições de melhoria). No caso dessas últimas, a própria valorização é indício de capacidade econômica. No caso das taxas, o cuidado com a capacidade econômica existe na medida em que são asseguradas diversas imunidades em caso de necessidade de atividades estatais que não demonstrem por si capacidade econômica. Caso por exemplo, do direito de petição aos Poderes Públicos e da obtenção de certidões para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal, ou ainda da celebração de casamento (Art. 5º, inc. XXXIV, alíneas “a” e “b”, art. 226, 1º, CF).

Como visto acima, de uma perspectiva econômica, quando se tributa a renda gasta para o consumo de bens, faz-se uma opção política com fins econômicos específicos atingir a riqueza demonstrada através da aquisição de bens e serviços para a satisfação das necessidades do homem. Essa é a capacidade econômica existente - a possibilidade de tributar a renda gasta.

Os motivos dessa opção por tributar o consumo? Conforme trabalhado por Schoueri e mesmo pela exposição de motivos disposta acima, os motivos são também pré-jurídicos, como o estímulo à poupança (SCHOUERI, 2011, pg. 61). Outros motivos são indicados pelo XIX Relatório de Conselho de Impostos da França, como, a base muito ampla e a baixa mobilidade da base, o que importa em baixas distorções da economia (LOBATO, 2004, pg. 406).

Isso, no entanto, não indica que a Constituição optou por se aproveitar da idéia econômica de que o consumo é uma riqueza passível de tributação. Até agora, só se demonstrou que existe uma perspectiva econômica em que o consumo é passível de tributação e, de outro lado, que a incidência tributária deve pressupor uma capacidade econômica (existente no caso do consumo). Assim, o sistema tributário constitucional deve ser interpretado da seguinte maneira: as situações descritas com aptas a gerar competência tributária devem indicar capacidade econômica. Caso contrário, não haveria coerência entre o sistema tributário nacional e os direitos fundamentais.

### **2.7.2 Elementos Jurídicos da Tributação sobre o Consumo.**

Na busca de uma resposta que feche a existência de uma tributação sobre o consumo numa perspectiva jurídica, é preciso destacar na CF elementos que indiquem que o consumo, em virtude da capacidade econômica por ele demonstrada, foi eleito como fonte de incidência tributária.

Pois bem, a resposta tem respaldo nas palavras do professor Machado Segundo que, das terras cearenses, indica que tributos sobre o consumo seriam aqueles que são "graduados de modo a alcançar a capacidade contributiva dos consumidores, e não dos produtos e revendedores". (2012, pg. 223).

Narra Cassone que a tributação sobre o consumo surgiu ao final da Idade Média como forma de alcançar as classes privilegiadas, que se viam "imunes" aos tributos diretos. Assim, com base na tributação do consumo foi possível atingir o clero e a nobreza (2009, pg.

100). Afinal, a aquisição de bens seria também uma demonstração de riqueza apta a despertar o impulso arrecadador.

Em uma análise atenta dos comentários à Reforma Tributária de 1965, conformadora em grande parte do atual sistema tributário brasileiro, perceberá o leitor que na visão também do então legislador, “uma das características principais da reforma é a consolidação dos impostos, que passam a ser definidos por via de sua natureza econômica.” (BRASIL, 1966, pg. 11)

A referida reforma, como já enfatizado, embora ocorrida há quase 40 anos, continua sendo a principal base da tributação brasileira. As riquezas constitucionalizadas como passíveis de tributação, como sujeitas à competência tributária estatal, continuam no texto constitucional, embora algumas vezes reestruturadas (hipótese do ICM ao qual se agregou o então tributo federal sobre telecomunicações e transportes), noutras, redivididas (caso da incidência sobre a transmissão de bens). Desde essa reforma se reconheceu que não cabe ao Direito criar ficções jurídicas e riquezas inexistentes, ao mesmo tempo, entendeu-se que certas riquezas escolhidas atendem a um ou outro fim de acordo com a política econômica do Estado. Caso, por exemplo, da tributação sobre o consumo que, na medida em que permitiria elevado grau de seletividade de mercadorias e serviços, operaria como complemento do imposto de renda (BRASIL, 1966, pg. 47)

Assim, na exposição de motivos da EC n.º 18 de 1965, responsável pela Reforma Tributária não superada (se é que aplicada) do Sistema Tributário Brasileiro, não só se reconheceu que uma análise dos fatos passíveis de tributação exige que se esteja atento à economia, mais do que ao seu nome jurídico, mas, também, fez-se importante distinção entre o imposto sobre a renda e o imposto sobre o consumo da qual se infere o que seja um tributo sobre o consumo: “O impôsto de consumo pode ser arrecado em conjunto com o impôsto de renda. Ambos os tributos aquilatam a capacidade de contribuição dos indivíduos, um pelo ângulo do recebimento da renda, o outro pelo ângulo de seu dispêndio.” (BRASIL, 1966, pg. 47)

Ninguém irá negar que não se pode ficar preso à interpretação histórica, o texto legal assim que editado pelo legislador adquire espécie de “vida própria”, sujeitando-se à contínua e permanente mutação a partir de seus intérpretes. Por tal motivo, necessário verificar se há no texto da atual Constituição e na própria teoria do Direito pressuposta, elementos aptos a justificar o que se denomina de tributo sobre o consumo.

Quando Teixeira afirma que a tributação sobre o consumo se estrutura com vistas a que o tributo seja assumido pelo consumidor final (2002, pg. 85) ou Machado Segundo afirma

que tributos sobre o consumo são aqueles graduados com o escopo de atingir a capacidade contributiva dos consumidores, deixando de lado os produtores e revendedores (2012, pg. 223), ambos superam o econômico e tocam uma perspectiva jurídica. Poderia parecer que ambos estão simplesmente repetindo a economia. No entanto, uma análise mais atenta demonstra que agregam algo novo à idéia de tributo sobre o consumo.

Percebe-se que se está aqui diante de considerações próprias do dever ser, típico da ciência do Direito (mas não apenas dela, marcada também por seu caráter institucional e coercitivo). Tributos sobre o consumo não incidem sobre a renda gasta do consumidor para a aquisição de bens e serviços, mas são desenhados, por meio das normas que tratam dos mesmos, com o escopo de alcançar a capacidade contributiva dos consumidores.

Um conceito de tributo sobre o consumo, de uma perspectiva jurídica, deve se atentar para o texto positivo, um dever ser que estruturará a incidência visando alcançar o consumidor final. Ou seja, nas palavras de Teixeira, com destaque dessa vez ao termo deve, tributo sobre o consumo “deve incidir sobre aquele valor que não representa o custo do produtor na confecção daquele bem, mas sim sobre a quantia que represente o valor que o consumidor terá de assumir para usufruir determinado bem ou serviço produzido por outrem.” (2002, pg. 64).

Desse modo, podem-se reconciliar as duas posições doutrinárias aparentemente díspares como a de Teixeira e Moreira, afinal o critério da capacidade contributiva não é utilizado apenas em seu viés econômico, mas como pedra fundamental de todo o ordenamento tributário.

Especialmente no caso da incidência plurifásica, em que o caráter elástico ou inelástico da demanda, ou seja, as condições de mercado que permitem, ou não, o repasse tributário para o consumidor final, é impossível certificar-se de que o consumidor final arcará com o custo do tributo. No entanto, o texto constitucional ou legal poderá fornecer elementos que indicam que essa opção foi feita, a de que o consumidor final deve ser tributado. Ou seja, a estrutura jurídica do tributo é criada com a intenção de que a incidência atinja o consumidor.

A própria existência da não-cumulatividade, como será mais bem debatido no tópico 3 em uma incidência tributária plurifásica foi criada e justificada com o escopo de se repassar o tributo para aquele que efetivamente demonstra a capacidade contributiva, o consumidor final. De fato, nesse ponto, o valor agregado pela atividade econômica, seja por meio de serviço, seja no retorno de um serviço, seja por meio de mercadorias ou produtos industrializados, só encontra sentido quando o ciclo se fecha pelo consumo realizado pelo destinatário. Afinal, é esse que demonstra riqueza correspondente ao valor agregado. Nesse mesmo sentido, comenta Moreira:

O Imposto sobre o valor agregado (dotado, como visto, das notas da plurifasia e não-cumulatividade) é qualificado pelos estudiosos como exação sobre o consumo. A não-cumulatividade faz com que, do ponto de vista jurídico, o tributo perpassa todas as etapas em que é exigido e, ao cabo, recaia sobre o adquirente final de bens e serviços. (2010, pg. 81)

A partir das considerações acima é possível responder às questões propostas.

Em primeiro lugar, acredita-se que o Direito se apropriou da idéia de tributo sobre o consumo na medida em que criou estruturas, institutos, com o expresse escopo de viabilizar que o ônus tributado seja arcado pelo consumidor final. Essas estruturas serão estudadas mais a frente. Tais estruturas e institutos devem ser interpretados a partir e com base na capacidade contributiva visada, qual seja, a do consumidor final.

Assim, nesse ponto, diverge-se de Moreira, o qual, no entanto, será essencial a essa obra no que tange a análise da não-cumulatividade tributária. Acredita-se que a expressão tributo sobre o consumo com base na capacidade econômica encontra, sim, respaldo no ordenamento jurídico, servindo de luz para iluminar os juristas nos complexos caminhos da interpretação tributária. Nesse viés, mais uma vez urge escutar as palavras do prof. Godói, em texto no qual se inclina sobre a não-cumulatividade tributária, embora não esteja a analisar qual é o conceito de tributo sobre o consumo e se o mesmo guarda pertinência com o ordenamento jurídico.

Parece-nos impossível fornecer respostas satisfatórias aos problemas atuais do Direito Tributário sem ter uma consciência segura das estruturas econômicas e financeiras sobre as quais se assentam as normas tributárias, bem como dos efeitos que essas normas tributárias provocam naquelas estruturas. (GODOI, 2009, pg. 363)

Não importará assim o momento da incidência tributária, já que em algumas situações (caso, por exemplo, da substituição tributária) esse ocorre muito antes do consumo enquanto demonstração de capacidade contributiva. Também poderão ser afastadas as considerações de Machado, para o qual a produção, a circulação e o consumo não podem ser apartados de forma a permitir a distinção dos impostos que incidem sobre tais atividades (MACHADO, v.1, 2007, pg. 269). Na verdade, dessa perspectiva tal distinção se torna desnecessária. Produção e circulação são pressupostos para o consumo e um tributo será sobre o consumo, mesmo quando incida sobre aquelas etapas do processo produtivo, se desenhado para afetar de veras o consumidor final, conforme a capacidade econômica deste.

Quanto às considerações de Costa, as mesmas merecem maior cuidado. Embora o autor não trabalhe com esse grau de sistematização, de suas palavras pode-se apreender que

ele trabalha com um grande gênero, tributos sobre vendas, gênero no qual se encaixariam as espécies tributos sobre o valor agregado e, por fim, as subsespécies, tipo renda, tipo produto bruto e tipo consumo. Para o referido autor, o consumo seria atingido quando se alcança a despesa total dos consumidores e apenas essa. Ou seja, quando estivessem excluídos os gastos referentes à aquisição de insumos e bens instrumentais utilizados na produção. A perspectiva de Costa é, repita-se, macroeconômica, mas já indica qual o viés com o qual se deve interpretar o jurídico. Quando a lei cria os instrumentos de repasse do ônus tributário ou de incidência monofásica sobre o consumo, esses instrumentos devem ser reconhecidos como forma de assegurar que apenas o consumo seja onerado, porque nesse caso é essa a capacidade contributiva visada. Logo, serão necessários instrumentos jurídicos que permitam a não incidência tributária sobre a aquisição de insumos e bens instrumentais para que a tributação seja plenamente sobre o consumo. Esse é, sem dúvidas, um dos pontos que merece reflexão no Brasil, já que muitas vezes a interpretação restrita de tais institutos altera a capacidade tributária sujeita à tributação.

Defendeu-se acima que tributos sobre o consumo são aqueles criados, moldados, de uma perspectiva jurídica, para serem arcados pelo consumidor final. Defendeu-se, também acima, que para considerar que um tributo deve incidir sobre o consumo, devem haver elementos jurídicos que indiquem nesse sentido. Quais seriam os elementos que asseguram tal incidência sobre o consumo?

A partir de uma perspectiva econômica, os autores costumam indicar que ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS, com maior controvérsia, seriam tributos sobre o consumo. Nesse viés, destaque-se a obra coordenada pelos professores Paulo Roberto Coimbra Silva, Flávio Couto Bernardes e Maria Julianna Fonseca, cujo nome é “A tributação sobre o consumo”, em que existem artigos justamente sobre os cinco tributos acima elencados. Essa perspectiva, no entanto, é abandonada pelo presente trabalho cuja pretensão é mais ambiciosa. Afinal, aqui se pretende, com todos os riscos das pretensões, apresentar um conceito jurídico de tributação sobre o consumo.

Nesse viés, Godói auxilia afirmando que a seletividade e a não cumulatividade são traços dos impostos sobre o consumo utilizados para atender à capacidade contributiva:

Nos impostos sobre o consumo, mais precisamente o ICMS e o IPI, a capacidade contributiva é atendida com a **técnica da seletividade** (constitucionalmente ordenada no caso do IPI), tendo-se sempre em conta a **repercussão do ônus econômico ao consumidor final** (contribuinte de fato) e levando-se em conta a **essencialidade** dos produtos. (GODOI, 1999, pg. 203)

Derzi também indica no mesmo sentido ao apontar que

Em consequência, os tributos não cumulativos devem incidir sobre o consumo, dá-se a ausência de capacidade econômica do contribuinte para suportar tais tributos. Somente deve ser medida a capacidade econômica do consumidor, razão pela qual se impõe o princípio da seletividade. Já o contribuinte não deve suportar o tributo. (DERZI, 2010, pg. 736)

Assim, um primeiro elemento que sugere que a incidência deve ocorrer sobre o consumo é a seletividade. Porque nos casos dos tributos seletivos pressupõe-se o tamanho da capacidade contributiva, não por características próprias da pessoa, se ela é rica ou pobre, mas por meio dos bens que são adquiridos. A aquisição de um saco de arroz, parte do cotidiano alimentar dos brasileiros, não indica grande capacidade de contribuir. No entanto, a aquisição de um pote de caviar, produto alimentício, mas de luxo, demonstre, justamente maior capacidade de contribuir.

Outro elemento fundamental para indicar que um tributo incide sobre o consumo é a não cumulatividade tributária, enquanto mecanismo que permite o repasse do encargo tributário até o consumidor final. Ocorre, todavia, que a incidência monofásica na última fase da cadeia produtiva tem o mesmo efeito, conforme veremos.

Dessa forma, necessário analisar cada um dos mecanismos apresentados para definir o instituto jurídico ora tratado.

### ***2.7.2.1. Da seletividade tributária***

O princípio da seletividade importa na diferenciação das alíquotas tributárias, conforme a maior, ou menor, necessidade de uma mercadoria para a maior parte dos habitantes de um determinado país. Nas palavras de Melo:

(...) a discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias, como adequação do produto à vida do maior número de habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tributadas mais suavemente, ao passo que **as maiores alíquotas devem ser reservadas os produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo.** (2009, pg. 211-212)

O Ministro Teori Albino Zavaski destaca que no caso de tributo regido pela seletividade as alíquotas são reduzidas ou majoradas em função da essencialidade ou superfluidade de um determinado bem. De modo que a fixação da alíquota orienta-se pela destinação ou o fim do produto, por meio do qual é possível identificar “se um material de consumo serve à própria manutenção da vida humana ou ao simples prazer e satisfação

individual.”. Diz o Ministro do Supremo Tribunal de Justiça à época em que atuava no Superior Tribunal de Justiça no voto vencedor proferido no REsp 1087925:

Por outro lado, em outra linha de argumentação, não se pode olvidar que o IPI é tributo regido pelo **princípio da seletividade**, nos termos do art. 153, § 3º, I, da Constituição Federal, de modo que suas alíquotas devem, obrigatoriamente, ser reduzidas em virtude da essencialidade do produto e majoradas em face da superfluidade deste. Mais, a própria tabela de incidência do IPI constante no Decreto nº 4.542/02 é fruto de tal preceito, arbitrando alíquotas maiores ou menores conforme a necessidade, a imprescindibilidade do produto para o consumo e para a utilização dos cidadãos. Dessa forma, mais do que as qualidades intrínsecas e a composição do produto, deve ser considerada, para fins de seu enquadramento e fixação de sua alíquota, a sua destinação, o fim a que se presta. Ora, este é o critério paradigmático nessa seara, o qual permite identificar se um material de consumo serve à própria manutenção da vida de seres humanos ou ao simples prazer e satisfação individual. (BRASIL, 2011)

A essencialidade é, também, um mecanismo segundo o qual o tributo é graduado conforme a capacidade contributiva subjetiva, que poderá ser medida pelo consumo do indivíduo, além dos outros fatores como renda e patrimônio. É como trabalham Paulsen e Godoi, respectivamente:

Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda a população, e que os produtos supérfluos são consumidos apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais pra tanto. A essencialidade do produto, pois, realmente constitui critério para diferenciação das alíquotas que acaba implicando homenagem ao princípio da capacidade contributiva. (2010, pg. 85)

O cânone da capacidade contributiva aí não irá operar-se com a progressividade das alíquotas em função do aumento do valor transacionado, mas com a **diferenciação de alíquotas em função da essencialidade (alíquota reduzidas ou isenção total ou parcial) ou suntuosidade (alíquotas agravadas) dos produtos consumidos.** (GODOI, 1999, pg. 204)

O autor atenta, no entanto, que a seletividade poderá ser aplicada com base em escopos extrafiscais, não com base no parâmetro capacidade contributiva-essencialidade-supérfluo, mas de acordo com um consumo que o Estado quer, ou não, estimular.

Mas a questão da essencialidade pode refletir também uma política tributária extrafiscal, destinada a não implementar o princípio da capacidade contributiva, mas a incentivar ou desincentivar o consumo de determinado produto. Nestes casos, o objetivo de igual sacrifício (fundamento da capacidade contributiva) fica necessariamente prejudicado. (GODOI, 1999, pg. 204)

De uma análise primeira e superficial, pode-se dizer que essa segunda posição do professor Godoi, respaldada em uma perspectiva extrafiscal, indicaria que os argumentos acima dispostos quanto a tributo sobre o consumo ser aquele em que a capacidade econômica

do consumidor é a visada por meio de instrumentos jurídicos, seria incorreta. Afinal, o critério na graduação da alíquota já não é a essencialidade ou não do produto. O argumento, no entanto, pode ser facilmente derrubado. Novamente, o consumidor final, sua capacidade contributiva, permanecem visados. Mesmo que o foco não seja mais a arrecadação proporcional à capacidade contributiva, mas o estímulo ou desestímulo de determinado comportamento do consumidor final, revelado pela aquisição de determinado produto. No caso dos cigarros, por exemplo, a elevada tributação do mesmo se justifica (também) pela necessidade de desestimular o consumo de cigarros pelos impactos à saúde daqueles que o consomem \_ mas é a capacidade econômica do consumidor que é impactada.

A seletividade se justifica assim sobre duas perspectivas, ambas com o escopo de atingir a capacidade econômica do consumidor final. Uma primeira trata de arrecadação de acordo com uma capacidade presumida. Uma outra de estimular ou desestimular o consumo de certos bens a partir de um maior impacto ou menor sobre a capacidade econômica.

No entanto, embora seja um indício forte de que o tributo incide sobre o consumo, a seletividade não importa, por si mesma, em garantia de que o ônus tributário se concentre no consumidor final, com a não oneração do processo produtivo. Tal garantia decorre ou da incidência monofásica na última etapa do processo produtivo ou da incidência plurifásica não cumulativa. É o que se demonstra a seguir.

### **2.7.2.2 Incidência monofásica sobre o consumo.**

Relações de consumo, em regra, envolvem uma cadeia mais ou menos longa de operações até que haja um consumidor final. Uma cadeia de fácil compreensão é a da água mineral, de um lado, a sociedade empresária que faz a captação da água nas fontes minerais e sua embalagem. Em seguida, o centro atacadista, o varejista e, afinal, o consumidor final. Como trabalha Moreira, há uma ligação entre a venda ou prestação de serviços e as sucessivas operações anteriores no caso dos impostos sobre circulação de riquezas: “é possível traçar uma liame lógico-operacional entre a venda (ou prestação) e as operações anteriores que possibilitam a sua efetivação.” (MOREIRA, 2010, pg. 98)

Nesses casos, em que existe uma circulação de um bem em uma cadeia produtiva, existem duas formas tradicionais de se realizar a incidência tributária.

Uma denominada monofásica, em que ocorre apenas uma incidência tributária, geralmente na última operação. No exemplo, na transferência do varejista ao consumidor final. A incidência plurifásica se dá quando mais de um elo na cadeia produtiva é tributado. Mais uma vez, seria, no caso do exemplo, a tributação das vendas entre a sociedade captadora

e o centro atacadista, o centro atacadista e o varejista bem como, ao final, o varejista e o consumidor final.

Em alguns países que adotam essa incidência monofásica na última etapa, como Canadá e Estados Unidos da América, o preço de um produto é “tax free”, sem tributos, ou seja, o preço visto na vitrine da loja não é o custo efetivo pago pelo contribuinte para a aquisição daquele bem. No cálculo final, paga-se o preço do produto ditado pelas regras de mercado e um valor incidente sobre esse preço, correspondente às exigências estaduais (vide nota fiscal canadense – anexo I).

Nesse viés, discorda-se de Moreira para o qual a plurifasia é nota típica dos impostos sobre o consumo. Consideração essa coerente, dentro do sistema do autor, para o qual tributos indiretos são sinônimos de tributos sobre o consumo (vide tópico 2.4). Conforme assevera o autor:

Destarte, podemos afirmar que a plurifasia é nota típica dos impostos sobre o consumo de bens e serviços, caracterizando-se pela incidência do gravame sobre dois ou mais estágios da cadeia produtiva. Sendo plurifásico, o tributo poderá ser cumulativo ou não cumulativo. (MOREIRA, 2010, pg. 100)

No entanto, como visto acima, outros países adotam incidência monofásica sobre o consumo. Sendo assim, não há necessidade de plurifasia da tributação para que se possa ter um imposto sobre o consumo. Na verdade, a tributação sobre o consumo poderá ser plurifásica ou monofásica, embora, em regra, uma cadeia de consumo seja composta de diversas fases.<sup>17</sup>

Assim, a incidência monofásica pode ou não ser sobre o consumo. Será sobre o consumo quando a capacidade contributiva visada por meio de instrumentos jurídicos for a do consumidor final. A capacidade, nesse caso, é demonstrada pelo preço adquirido por um produto na condição justamente de consumidor final (valor agregado ao longo do processo produtivo). A mera incidência monofásica, no início da cadeia produtiva não é apta a permitir que o impacto tributário atinja o consumidor final.

Mas, por que não generalizar a incidência monofásica na última etapa da cadeia? A grande possível vantagem da incidência monofásica é que a mesma não revela cumulatividade da tributação (com todos os seus efeitos maléficos que serão vistos à frente), como aponta

---

<sup>17</sup> O próprio Moreira indica que na Constituição Federal foi previsto um caso de tributo sobre o consumo monofásico. Seria o caso do ICMS-Combustível. “Há na Constituição Federal um exemplo de tributo sobre o consumo que pode ser considerado monofásico. É o que dispõe o art. 155, §2o, inc. XII, alínea “h”. Nesse caso, ao contrário das hipóteses de substituição tributária, para apuração do tributo, não importa o preço de venda da mercadoria nas etapas seguintes. O tributo é calculado com base na aplicação da alíquota sobre o preço de venda praticado pelo contribuinte. (MOREIRA, 2009, pg. 2002).” (estudar ICMS monofasico e ver se concordo)

Machado: “Um tributo monofásico, incidente apenas em um momento da cadeia produtiva, equivale a um tributo não cumulativo” (2009, pg. 201)

É também como considera Derzi:

Portanto, impostos plurifásicos e não cumulativos foram pensados para equivalerem a impostos de incidência única sob o valor final (mais alto) de venda para o consumo, com as vantagens de se antecipar, desde a primeira etapa, em parcelas, o tributo que somente seria devido ao Fisco na etapa final, sem os riscos de insolvência, ou pelo menos, com a redução substancial de risco. As vantagens, portanto, de um imposto plurifásico e não cumulativo em relação a um imposto de incidência única no varejo são altas, quer para as Fazendas Públicas, quer para o desenvolvimento econômico. (2011, pg. 734)

No entanto, a maioria dos países não adota essa espécie de tributação uma vez que o controle dos contribuintes é mais difícil, conforme ressalva Godoi.

Caso a tributação sobre o consumo se dê por meio de um imposto monofásico; em princípio não se terá cumulatividade, que por definição é um fenômeno típico dos tributos com incidência plurifásica. Caso não se cobrasse o ICMS nas etapas de produção e circulação anteriores à do consumo final, deixando para cobrar todo o imposto na última etapa da cadeia, não se teria cumulatividade alguma. Mas aí as possibilidades de fraude seriam muito grandes, dada a dificuldade de fiscalizar os contribuintes do último elo da cadeia e deles se exigir (com razoáveis expectativas de recebimento efeito) o imposto. (2009, pg. 364)

A incidência monofásica ocorrerá sobre o consumo quando ocorrer na última etapa do processo produtivo, ou seja, na aquisição pelo consumidor final. Se ocorrer antes disso não haverá correspondência entre a capacidade econômica revelada pelo preço e a base de cálculo do tributo, não sendo possível afirmar que aquela foi visada.

O ISS, por exemplo, não pode ser considerado um tributo sobre o consumo. Pode ser sobre o consumo, mas como não se limita a casos de aquisição de serviços pelo consumidor final, não pode ser considerado, genericamente, um tributo sobre o consumo. A tributação dos serviços no Brasil não incide sobre o consumo apenas, mas sobre a própria atividade produtiva.

### **2.7.2.3 Incidência plurifásica sobre o consumo.**

Como visto acima, quando existem fatos concatenados entre si, a incidência tributária poderá ser plurifásica, ou seja, incidente sobre várias fases do processo produtivo. A respeito do processo produtivo, esclarece Moreira:

Para nós, **plurifasia** – e, portanto, cumulatividade ou não cumulatividade – exige, **além de incidência plúrima, que os fatos alcançados pela norma sejam de alguma forma encadeados entre si**. Tal ocorre nos tributos que gravam a circulação de riquezas, ou seja, nos impostos sobre consumo de bens ou serviços. **Nestes, ambas as partes estão ligadas por um negócio jurídico que, a seu turno, é pressuposto para a ocorrência de outro negócio em torno da mesma mercadoria ou serviço**. Do contrário, ter-se-á gravames incidindo sobre realidades autônomas, que se esgotam em si mesmas, inexistindo o encadeamento lógico e factual necessário para a tributação plurifásica. É o caso da extinta CPMF e das contribuições sobre a receita ou o faturamento das empresas. Auferida a receita, realiza-se a hipótese de incidência abstratamente prevista no critério material da norma. (MOREIRA, 2010, pg. 98)

A plurifasia isolada não leva à incidência tributária sobre o consumo. Primeiro, porque ela cria um artificialismo em que a tributação incide sobre a própria tributação (tributo em cascata). Segundo porque ela não assegura per si que o valor tributado corresponda à capacidade de contribuir demonstrada pela aquisição de bens.

Nesse contexto, surgiu a não cumulatividade, por meio da qual a repercussão dos tributos encontrou mecanismos legais e constitucionais para ser realizada. Verdade seja dita, a não cumulatividade com suas inúmeras complexidades existe e se sustenta justamente na necessidade de que o tributo incida única e exclusivamente sobre o valor agregado ao longo da cadeia produtiva, sendo arcado pelo consumidor final que, no caso dos tributos cujos fatos geradores se aproximem dos tributos em questão, são os demonstradores de capacidade contributiva.

Corroboram nesse sentido as considerações de Melo de que a supressão do princípio da não cumulatividade do texto constitucional teria por consequência que os preços de produtos e serviços não demonstrariam o custo para produzi-lo, não refletindo o preço final a realidade da produção e do comércio (MELO, 2008, pg. 258).

Na verdade, a não cumulatividade, como garantia da repercussão jurídica do tributo, existe na medida em que a Constituição Federal, ao dispor sobre os pressupostos fáticos de certos tributos, qual seja, o consumo, entendeu que a capacidade contributiva a ser onerada deveria ser a do contribuinte final. É como indica Teixeira:

Com relação à não cumulatividade, deve ser considerado o valor que foi juridicizado, no caso, a capacidade contributiva do consumidor, o que inviabiliza a opção de uma forma de tributação que termine por penalizá-lo pelo aumento do preço dos produtos. (TEIXEIRA, 2002, pg. 190).

No mesmo sentido, Melo, para o qual a não cumulatividade é instrumento da capacidade contributiva, o que endossa o argumento de que a tributação deve ser sobre o consumo em virtude justamente da capacidade econômica visada:

Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva mantêm congruência com o princípio da não-cumulatividade. **O objetivo último da produção e circulação de mercadorias e prestação de serviços é o consumidor final.** É para a satisfação de sua necessidade que está direcionada a atividade dos produtores, das empresas industriais, comerciais, prestadoras de serviços, etc. (MELO, 2008, pg. 258)

Derzi, ao comentar sobre dois dos tributos sobre o consumo, o IPI e o ICMS, destaca que a própria não cumulatividade, com o conseguinte impacto tributário, importa no reconhecimento de que a capacidade contributiva visada é a do consumidor final.

A Lei fundamental somente se concilia com um entendimento: o ICMS e o IPI não devem ser suportados pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor). Se o consumidor é o único que não tem direito ao crédito correspondente ao imposto suportado em suas aquisições, então a ordem jurídica supõe que sofra a repercussão (jurídica) do tributo. (DERZI, 2011, pg. 10)

Pois bem. Se a tributação é sobre o consumo (conceito econômico) e foi apropriada pelo direito através da adoção da seletividade, ou da incidência monofásica na última operação ou pela não-cumulatividade, dúvida não há de que esse será todo o norte interpretativo de tais dispositivos: que se onere o contribuinte de fato, não o de direito, já que sobre esse já recaem os pesados tributos sobre a renda e sobre o patrimônio<sup>18</sup>!!! Recai nesse ponto, portanto, a relevância dessa interpretação: ela define o norte interpretativo de regras tributárias.

### ***2.7.3 Institutos próximos***

Visto que tributos sobre o consumo são aqueles constitucional ou legalmente desenhados de acordo com a capacidade econômica do consumidor final, é necessário distinguir tal classificação de outras, comumente confundidas com aquela ou aproximá-la de outras expressões, usadas cotidianamente como sinônimo de tributo sobre o consumo. É o caso, respectivamente, dos tributos indiretos ou sobre o valor agregado.

#### ***2.7.3.1 Tributos Indiretos***

---

<sup>18</sup> Novamente, em entrevista realizada em 15.05.2013, a Professora Alessandra Teixeira Brandão considerou que para que a incidência seja sobre o consumo, é preciso que o tributo seja não cumulativo (juridicamente). É por esse motivo que a professora, apesar de considerar que o ISS economicamente incide sobre o consumo, entende que juridicamente não.

Existe uma posição, mais ou menos ampla, de que tributos indiretos e tributos sobre o consumo significam a mesma coisa, talvez pelos laços históricos comuns a tais espécies de tributação.

Como indica Cassone, os tributos que denomina de “indiretos sobre o consumo” constituem a incidência tributária sobre gastos ou despesas dos indivíduos, surgidos no final da Idade Média, com o objetivo, sim, de aumentar a arrecadação, mas também para atingir clero e nobreza, classes que não se sujeitavam a tributação direta (2009, pg. 100). Como se verifica das palavras de Cassone o caráter indireto da tributação teria nascido de forma correlata à tributação sobre o consumo o que justifica a imprecisão conceitual entre as duas espécies.

É também como indica Tilbery: “Por outro lado, a tributação indireta da renda consumida foi reconhecida já séculos atrás, como instrumento prático e eficaz para atingir a capacidade contributiva, através da imposição sobre operações com bens de consumo.” (1974, pg. 319)

Moreira, como visto acima, inclusive equipara tributo sobre o consumo a tributo indireto (2010, pg. 105). Ousa-se, nesse ponto, discordar do renomado tributarista. Considera-se que não há identidade entre tributo indireto e tributo sobre o consumo. Os critérios para uma classificação e outra são distintos. Para compreender a distinção é preciso analisar o que são tributos indiretos.

A classificação entre tributos diretos e indiretos com base na translação econômica vem sofrendo ao longo dos anos severas críticas dos doutrinadores, entre os quais Machado Segundo, Moreira e Schoueri (respectivamente 2012, pg. 227, 2010, pg. 14, 2011, pg. 147), a considerar que é inviável ao Direito antecipar e certificar se houve ou não a referida translação. Essa, muitas vezes, por questões de mercado poderá não ocorrer.

Para os referidos autores, o critério da translação econômica não merece relevância eis que a translação ou não, depende de “diversos fatores, a começar pela elasticidade de oferta e demanda”. (SCHOUERI, 2011, pg. 147)<sup>19</sup>. É como ressalta também Teixeira:

Como exemplo, essa situação pode-se referir a um bem necessário. Quando o imposto incide em um mercado com essas características de elasticidade, o vendedor conseguirá repassar o encargo tributário para o comprador, porque ele vai conseguir aumentar o preço, na medida do imposto, sem que a quantidade demandada diminua (trata-se de demanda inelástica). Trata-se de um bem ou serviço que não deixará de ser adquirido em razão de o preço ter aumentado. Nesse caso, há repasse integral. (2002, p. 54.)

---

<sup>19</sup> Moreira e Schoueri divergem quanto a relevância atual da classificação entre tributos diretos e indiretos. Moreira vai definir o caráter indireto dos tributos com base na translação jurídica, Schoueri vai considerar que a distinção é irrelevante (MOREIRA, 2010, pg. 105 e 106, SCHOUERI, 2011, pg. 147).

Os argumentos dos autores merecem subsistir. O que não significa que o critério já não tenha qualquer validade jurídica. Necessário, como o faz Moreira em seu livro sobre não cumulatividade (2010) e Machado Segundo em seu artigo sobre a repetição de indébito, reconstruir esse conceito (2012). Ambos os autores se centrarão nesse caso em aspectos jurídicos. No entanto, Machado Segundo, ao contrário de Moreira, não equipara tributos sobre o consumo a tributos indiretos. Na verdade, o autor é bem claro a apontar que os critérios utilizados em uma ou outra classificação são distintos, motivos pelo qual seria inviável a equiparação entre uma e outra espécie.

Com as palavras do autor:

Na verdade, devem-se considerar indiretos aqueles tributos que oneram fatos que, de rigor, revelam capacidade para contribuir por parte de pessoas diversas daquelas legalmente definidas como sujeito passivo, embora estas últimas igualmente participem de tais fatos. **É o caso dos impostos que geralmente incidem sobre o consumo, os quais são graduados de modo a alcançar a capacidade contributiva dos consumidores, e não dos produtores ou revendedores.** Daí porque as alíquotas desses impostos geralmente são graduadas conforme a essencialidade dos produtos que oneram, o que é feito tendo em vista a capacidade contributiva de quem os consome, e não de quem os produz ou vende. (MACHADO SEGUNDO, 2012, pg. 227)

As certas palavras do autor merecem reflexão. Primeiro, para esse autor existirá tributo indireto quanto houver dissociação entre aquele que demonstra capacidade para contribuir e aquele que é previsto, nos termos da lei, como sujeito passivo. De outro lado, o autor reconhece que costuma haver coincidência entre tais tributos com aqueles que incidem sobre o consumo, graduados com o escopo de alcançar a capacidade contributiva do consumidor. Mas a equivalência costumeira na prática não se equivale a uma mesma classificação, como já dito os critérios são diferentes. No caso da incidência monofásica na aquisição pelo consumidor, como no Sales Tax canadense supra comentado, há incidência sobre o consumo, mas a tributação não é indireta.

Outra é a conceituação de tributo indireto de Moreira. O autor parte do raciocínio de que tributo indireto é aquele “cuja lei tributária instituidora possua como objetivo livrar o pagante da exação do peso econômico do tributo, que deverá ser repassado a terceiros.” (2010, pg. 50). O autor especifica que tal repasse será possível quando se somem as seguintes situações: (a) a hipótese de incidência constitua um negócio jurídico bilateral, presente envolvimento direto do contribuinte e de terceiro que deva arcar com o ônus fiscal, (b) o contribuinte de fato seja passível de identificação. Indica o autor também um requisito formal, cuja ausência não seria apta a descaracterizar a tributação sobre o consumo, mas cuja presença

é indício de exação indireta, é a obrigatoriedade de apontar o destaque em documento fiscal do valor arrecadado (2010, pgs. 50 a 53).

Deveras, o conceito de Moreira se aproxima muito do conceito traçado acima de tributo sobre o consumo. Afinal, defendeu-se que tributos sobre o consumo, de uma perspectiva jurídica, são aqueles em que a lei pretende atingir a capacidade econômica do consumidor, mesmo quando o sujeito passivo seja distinto daquele que demonstrará tal capacidade. Poder-se-ia encarar tal afirmação como próxima a do autor ao defender que a lei é criada com o escopo de afastar do pagante o peso econômico do tributo. No entanto, o autor não insere dentro desse conceito a noção de capacidade econômica visada. Portanto, embora haja sim, proximidade e, provavelmente, o caráter indireto do tributo tenha como pressuposto a dissociação entre aquele que demonstra capacidade econômica e aquele que participa da relação jurídica tributária como sujeito passivo, os critérios são distintos, não merecendo equiparação.

Destaque-se que endossa a posição do professor Moreira a perspectiva, equivocada a partir do ponto de vista aqui defendido, do Superior Tribunal de Justiça a respeito do ISS. Nos termos do voto do Ministro Luiz Fux:

*In casu*, a pretensão repetitória da ora recorrente consiste em reaver valores indevidamente recolhidos a título de ISS incidente sobre a locação de bens móveis (cilindros, máquinas e equipamentos utilizados para acondicionamento dos gases vendidos), hipótese em que o tributo assume natureza indireta. Apresenta-se com essa característica porque o contribuinte real é o consumidor (locador) da mercadoria objeto da operação (contribuinte de fato) e a empresa (contribuinte de direito) repassa, no preço da locação do bem, o imposto devido, recolhendo posteriormente aos cofres públicos o imposto já pago pelo "consumidor" de seus produtos ou serviços. Não assume, portanto, a carga tributária resultante dessa incidência. (BRASIL, 2009)

De fato, no julgamento do Recurso Especial nº 1.131.476, reconheceu-se que o ISS poderia ser considerado tributo direto ou indireto. No caso analisado, o tributo seria indireto porque o contribuinte real seria o consumidor, repassando a sociedade empresária, contribuinte de direito, no próprio preço do serviço, o imposto devido. Dessa perspectiva, tributo indireto seria sim tributo que incide sobre o consumo. Não é, no entanto, o entendimento nesse trabalho defendido. Uma coincidência ocasional entre conceitos não importa em equiparação entre os mesmos. Mesmo porque, como já visto, o ISS não incide necessariamente na última etapa do processo produtivo.

### **2.7.3.2 Tributos sobre o Valor Agregado.**

Mais complexa é a distinção-proximidade entre os denominados tributos sobre o consumo e os chamados tributos sobre o valor agregado. A compreensão plena da polêmica entre tal distinção só poderá ser compreendida pelo leitor após a análise do item 3.4.1, no qual se debate as técnicas de realização da tributação não cumulativa. Por enquanto, vamos traçar apenas as linhas iniciais do debate travado pela própria doutrina (e, por consequente, pela Jurisprudência) a respeito de tais institutos.

Nossa concepção de tributos sobre o consumo, como visto acima, se funda na idéia de tributo estruturado de forma jurídica com o escopo de alcançar a capacidade contributiva do consumidor final. É um gênero que abrange duas espécies: os tributos não cumulativos e os tributos monofásicos com incidência na última etapa do processo produtivo. Assim, a princípio, é correto afirmar que todo tributo efetivamente não cumulativo é sobre o consumo, mas não é correto afirmar que todo tributo sobre o consumo se sujeita à não cumulatividade.

Na verdade, a expressão tributo sobre o valor agregado, acrescido, ou imposto sobre o valor agregado, tem origens européias ligadas à criação da não cumulatividade tributária. Nos países europeus, o Imposto sobre o Valor Agregado se consolidou como um imposto geral sobre o consumo, em que se tributam as transmissões de bens, a prestação de serviços, as importações e a aquisição intracomunitária de bens (NABAIS, 2010, pg. 617). Para os autores desses países, as expressões tributo sobre o consumo e tributo sobre o valor agregado costumam ser usadas como sinônimos, como se verifica nos comentários de Vasco Branco Guimarães, em seu “Contributo para uma reforma da tributação do consumo no Brasil” no qual ao comentar a necessidade de neutralidade do Imposto sobre o Valor Agregado, utiliza como sinônimo a tributação sobre o consumo (2008, pg. 113).

No Brasil, quanto ao conceito de tributo sobre o valor agregado, verificaram-se duas perspectivas, duas tendências conceituais à respeito. Uma primeira visão trabalha a idéia de valor agregado com base em todo o processo produtivo, ou seja, a riqueza que é agregada ao longo do processo produtivo, da circulação de mercadorias e que, em regra, corresponde ao preço do produto final. Uma segunda posição entende que só haverá incidência sobre o valor agregado, quanto, em cada etapa do processo produtivo, o contribuinte fosse obrigado a pagar tributo apenas sobre o valor que foi agregado naquela etapa do processo produtivo em específico.

Aparenta ser adepto da primeira teoria Pinto, para o qual: “Conquanto existam formulações doutrinárias estabelecendo distinções, consideramos que o tributo não cumulativo é aquele incidente sobre o valor agregado, entendido este com a exclusão de componentes de preço que representem incidências tributárias (2009, pg. 15). E ainda:

“Tributo não cumulativo é aquele que fundado na idéia de sua incidência sobre o valor agregado de bens ou serviços em mercado, considerado este com a exclusão de anterior ônus fiscal efetivo ou potencial.” (PINTO, 2009, pg. 14). Utilizou-se aqui a expressão “aparenta” já que Pinto não utiliza a expressão tributo sobre o consumo, mas sim tributo não cumulativo em sua equiparação. Como já dito, para nós tributos não cumulativos, efetivamente, são na verdade tributos sobre o consumo.

Logo, o raciocínio é simples, consideramos que tributos não cumulativos são espécies de tributos sobre o consumo. Para Pinto, tributos não cumulativos são tributos sobre o valor agregado. Logo, tributos sobre o consumo não cumulativos são tributos sobre o valor agregado. Não se pode, no entanto, afirmar que a correlação realizada pelo autor seria a mesma por meio da obra estudada.

Tal não permitiria, por enquanto, a conclusão de que tributo sobre o valor agregado é sobre o consumo no caso da incidência monofásica na última etapa do processo produtivo. Ocorre, no entanto, que se acredita que o Direito Brasileiro, com base no princípio da capacidade contributiva, aderiu à tributação sobre o consumo, a partir de uma presunção: a presunção de que o preço pago (indício de capacidade contributiva) corresponde ao valor agregado ao longo do processo produtivo. Sim, é uma presunção. Mas o Direito trabalha com presunções para poder aprisionar a fluidez da vida assim como a moda nos aprisiona no Pequeno, Médio ou Grande, libertando a teoria e a prática dos matizes da realidade. É como indica Costa, com menos poesia e mais tecnicidade, ao comentar um dos mais relevantes tributos sobre o consumo não cumulativos, o ICM:

O ICM tem uma sistemática fundada numa presunção: **a de que o valor das mercadorias vai sendo acrescido desde a fonte de produção até a entrega do consumo.** Essa presunção funda-se no que normalmente acontece. Mas, na prática, o valor é equivalente ao preço e o preço pode não traduzir, em certo momento, o valor acrescido até então. Por outras palavras, o valor acrescido fiscal não corresponde necessariamente ao econômico.” (COSTA, 1978, pg. 153)

Como o autor indica o ICM, tal e qual outros tributos sobre o consumo, parte de uma presunção e como todas as presunções, não há correspondência necessária com a realidade. Ao se assumir a regra, o valor da mercadoria, em outras palavras, o preço, corresponde ao valor acrescido ao longo da produção até o consumo. Claro, pode ser diferente, a exceção também existe. Mas o Direito ao criar sua sistemática, ao absorver o econômico, optou por esquecer a exceção.

Na verdade, o termo, valor agregado, faz referência à técnica descrita para se alcançar o consumo, como explicita Costa:

Numa descrição sucinta mas por um pouco mais extensa e mais próxima dos **impostos sobre o valor acrescido** existentes em vários países, pode-se dizer que este **tributo é um imposto sobre a despesa de consumo necessária à aquisição de bens e serviços, proporcional ao preço de tais bens e serviços**; o imposto é arrecadado de cada vendedor de bens e serviços, de acordo com um método de pagamentos fracionados, pelo qual o imposto é devido sobre a **parcela do preço pelo qual o bem é vendido ou o serviço prestado e que representa o valor acrescido do bem ou serviço pela atividade de quem recolhe o imposto**. Cada pagamento é fracionado computa-se através de um mecanismo segundo o qual, do montante calculado pela aplicação da alíquota do imposto ao preço do bem ou serviço, é deduzido o imposto que afetou o custo dos vários elementos componentes do preço de venda. Se ao fim de um certo período – normalmente um mês – o total dos créditos excede o imposto devida pelo mesmo contribuinte, a diferença é-lhe reembolsada pelo Tesouro ou transportada para o período seguinte. (COSTA, 1978, pg. 34) (grifos nossos)

Ao longo desse texto, especialmente após o debate da não cumulatividade tributária, o conceito de tributo sobre o valor agregado ficará mais fechado. Por enquanto, basta o conceito apresentado acima. Com base nesse, fica claro que o método de incidência tributária que foca no valor agregado tem como escopo permitir que a incidência tributária atinja apenas a despesa realizada para o consumo de bens e serviços, de forma proporcional.

Deve-se destacar, no entanto, que diversos autores divergem dessa perspectiva por considerar que o método da incidência não cumulativa adotado no Brasil, denominado imposto-sobre-imposto, não permite a efetiva incidência sobre o valor agregado. É o caso de Paulsen, para o qual a Constituição não permite inferir que a tributação não cumulativa (e, logo, sobre o consumo – a partir de nossas considerações) importa em incidência sobre o valor agregado, em suas palavras:

A referência à compensação com o montante ‘cobrado’ nas operações anteriores exige que se tenha, ao menos, a incidência do imposto gerando um ônus tributário. Do contrário, não há que se falar em cumulatividade. **O fato de tomar-se a não cumulatividade como constituição tributação do valor agregado vinha implicando decisões equivocadas sobre o direito de creditamento sem que tenha sido devido o tributo na operação anterior.** (PAULSEN, 2013, pg. 304)

Esse posicionamento será combatido de forma mais profunda no item 3.4, já que se entende que a sua superação exige a prévia análise da não cumulatividade tributária e dos seus respectivos métodos. No entanto, por ora, com base nas palavras de Godoi é possível superar a aparente discrepância.

De fato, a técnica não cumulativa adotada no Brasil não permite inferir que cada contribuinte deve recolher o tributo correspondente ao valor que ele mesmo agregou à cadeia produtiva, conforme compreende Paulsen. Mas, o que se garante quanto ao valor agregado, é

que “a carga tributária se define em função do valor agregado ao longo de toda a cadeia (afastando-se o efeito cascata)”. (GODOI, 2009, pg. 361). De onde se infere que tributo não cumulativo e, repita-se, logo, tributo sobre o consumo, é tributo sobre o valor agregado por corresponder ao valor acrescido ao longo da cadeia produtiva e assim à capacidade contributiva do consumidor final (a finalidade intrínseca da tributação sobre o consumo).

Assim, pode-se concluir que a incidência sobre o valor agregado é na verdade um método de se atingir o consumo. O preço de um bem no mercado correspondente a riqueza produzida, posta a consumo e adquirida ao final pelo consumidor. Essa aquisição demonstra riqueza. O valor agregado ao longo do processo produtivo (incluído aí o lucro) corresponde em regra ao preço<sup>20</sup>, preço que corresponde à renda gasta, logo, à capacidade econômica e, por conseguinte, à capacidade visada nos denominados tributos sobre o consumo.

### 3 DA NÃO CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA.

Embora não existam estudos estatísticos a respeito e tampouco seja objeto desse trabalho fazê-lo, não seria absurdo afirmar que o chamado princípio da não cumulatividade é a causa de rios e mais rios de tinta gastos pelos julgadores sejam dos doutrinadores. A jurisprudência com uma interpretação crescentemente pró fisco. A doutrina defendendo os contribuintes.

Os motivos são diversos. A não cumulatividade cria soluções para alguns problemas. Mas, exatamente como na vida cotidiana, cria outros. Na análise dos pesos e contrapesos, o professor Machado acredita que a não cumulatividade não compensa os prejuízos que causa. Em suas corajosas e controversas palavras ao combater a não cumulatividade no ICMS:

A não cumulatividade é uma característica inadequada para impostos de ampla incidência, como o ICMS, **porque de difícil controle e portanto de administração excessivamente onerosa, tanto para o fisco como para o contribuinte.** Além disso, em um país com a extensão territorial e as enormes diferenças econômicas e culturais do Brasil, enseja-se práticas fraudulentas incontroláveis, em face das quais a Administração vê-se obrigada a adotar práticas no mais das vezes exageradamente rigorosas e injustas para os contribuintes em geral.”

A demonstrar a inadequação não-cumulativa do ICMS entre nós, há o exagerado número de litígios que provoca, sobrecarregando os órgãos de julgamento administrativo e o Poder Judiciário” (MACHADO, V.1, 2007, pg. 268-269)

---

<sup>20</sup> O preço geralmente correspondente ao valor agregado. Mas nem sempre. De fato, uma determinada sociedade, por questões mercadológicas, poderá optar por vender suas mercadorias abaixo do seu preço de custo e, por conseguinte, abaixo do valor agregado a determinado bem ao longo do processo produtivo.

Godoi, embora não seja radical ao ponto de reconhecer a inadequação da não cumulatividade destaca que, ao menos no Brasil, o acolhimento pelo Direito Positivo da não cumulatividade importou em aumento da complexidade da legislação tributária, destacadamente no caso do ICMS por tratar-se de tributo estadual, em elevação do custo de administração do tributo, seja o do contribuinte, seja do próprio fisco. (2009, pg. 358)

A maioria dos autores, incluindo Godoi, porém, exaltarão justamente as qualidades dessa sistemática de incidência dos tributos. No entanto, é inviável negar a ampla discussão que o conceito jurídico indeterminado referente ao IPI e ao ICMS consistente em mera determinação de que o tributo seja não cumulativo com a correlata compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores causa (art. 153, § 3º, inc. II e art. 155, § 2º, inc. I CF). Indeterminação maior no caso do PIS e da COFINS, em relação aos quais a CF foi ainda mais lacônica (art. 195, §12º, CF).

As vantagens, entretanto, da adoção dessa sistemática contrapondo aos prejuízos da cumulatividade são, deveras, uma constatação histórica. Assim, a compreensão plena da não cumulatividade (inclusive dos problemas inerentes à mesma) pressupõe uma compreensão prévia dos problemas das técnicas tributárias cumulativas. É o que se verá a seguir.

### **3.1 Histórico da tributação sobre vendas: a cumulatividade tributária e seus efeitos deletérios.**

Como visto acima, a não cumulatividade como forma de negação da cumulatividade, exige uma prévia compreensão do que seja a cumulatividade e, portanto, de um breve panorama histórico da mesma. Assim, nesse tópico serão debatidas algumas questões fundamentais: o que é cumulatividade de tributos, como ela se manifesta, e os efeitos negativos que causa.

O problema da tributação em cascata, ou seja, da tributação cumulativa, como ressalta Derzi e Moreira, não é um problema contemporâneo, sendo que o século XVIII, estudiosos como Adam Smith, já indicavam a Alcabala (um dos nomes da incidência em cascata), como uma das causas do declínio do Império Espanhol:

The problem of cascade taxation was so pronounced that A. SMITH, in the XVIII century, blamed the Alcabala for the economic decline of the Spanish empire. In fact, the multi-phase cascading turnover taxation works against the free organization of the market players (which, in order to avoid multiple taxation on the

same product, tend to verticalize) and incites tax evasion, as a result of its excessive burden. (DERZI e Moreria, 2011)<sup>21</sup>

O termo em cascata ou cumulativa decorre da própria realidade dos tributos sobre vendas, incidentes, normalmente sobre operações sucessivas de compra e venda dentro de uma cadeia produtiva (plurifasia), de modo que, salvo medidas desonerativas, os tributos incidem sobre eles mesmos, na medida em que embutidos no preço. A cumulatividade tributária, assim, é o aumento artificial dos preços em virtude da incidência plurifásica (COSTA, 1978, pg. 8), compreendida por incidência plurifásica aquela que ocorre em mais de uma etapa de uma cadeia produtiva<sup>22</sup>.

Outros autores indicam no mesmo sentido: “Numa tributação plurifásica sobre a circulação de bens e serviços, ocorrerá a cumulatividade se cada nova etapa da cadeia for tributada de forma estanque, sem considerar a tributação ocorrida nas etapas anteriores.” (GODOI, 2009, pg. 359). E:

A cumulatividade ocorre quando há tributação plurifásica e não se adotam técnicas para evitar a incidência “em cascata” (cascading taxation, impozicione a cascada), isto é sobre bases já gravadas anteriormente. Em cada etapa do ciclo econômico, o tributo incide sobre o valor total da operação, sem que se possa abater os custos das mercadorias ou insumos já onerados e tampouco os valores pagos ao Fisco. (FURLAN e VELLOSO, 2009, pg. 26)

Essa incidência de tributo sobre tributo ao longo do processo produtivo causa efeitos deletérios que podem ser concentrados da seguinte maneira 1) Distorções no preço em virtude da extensão da cadeia produtiva (e, por conseguinte, estímulo à concentração empresarial), 2) ausência de transparência tributária (e, por conseguinte, inviabilidade de plena desoneração).

Essas duas situações elucidam um dos mais relevantes problemas da tributação plurifásica cumulativa: o ônus tributário incidente sobre um mesmo setor variará não conforme a essencialidade do produto, mas de forma proporcional a cadeia produtiva. Assim, quanto maior o ciclo de produção e comercialização, maior o impacto tributário, mesmo que o produto final seja o mesmo. Nas palavras de Costa:

O imposto de vendas multifásico cumulativo em cascata resente-se de outro grave defeito: o de não constituir uma carga uniforme para todos os consumidores que são, afinal, quem o suporta. Este ônus será tanto maior quanto mais longo o ciclo de produção e da comercialização de cada produto. Como a essencialidade do produto não guarda relação alguma com a extensão do ciclo a que fica sujeito até chegar ao consumidor, pode acontecer\_ e acontecia muitas vezes\_ que o produto final mais

<sup>21</sup> “O problema da tributação em cascata era tão evidente que A. Smith, no século XVIII, culpava a Alcabala pelo declínio econômico do Império Espanhol. De fato, a incidência plurifásica prejudica a livre organização das sociedades empresárias (as quais, com a intenção de evitar múltipla tributação sobre o mesmo produto, tendem a se verticalizar) e incita a evasão fiscal, como resultado da sua excessiva carga tributária.” Tradução livre.

<sup>22</sup> A plurifasia foi melhor abordada e explicitada no tópico 3.3.

essencial seja o mais onerado. Por exemplo: jóias têm um ciclo de produção e comercialização normalmente mais curto que o de certos artigos de alimentação, como a carne. ( 1978, pg. 8)

O professor mineiro Godoi destaca o mesmo problema, indicando que sua consequência é a quebra da neutralidade tributária, já que os contribuintes com o escopo de diminuir a incidência tributária poderão optar pela concentração empresarial, o que diminui o número de etapas do processo produtivo e, por conseguinte, o preço dos produtos, indevidamente onerado pela incidência em cascata.

Essa cumulatividade é economicamente deletéria, pois provoca distorções nos preços relativos das mercadorias em função do número de etapas em sua cadeia produtiva, induzindo as empresas a incorporarem outras empresas responsáveis pela produção de matérias-primas e insumos em geral, dado que, com essas incorporações, se reduz o número de etapas na cadeia e por consequência se reduz a carga tributária total do produto.” (GODOI, 2009, pgs. 359-360)

É como indica também Teixeira ao assegurar que:

Em primeiro lugar, deve-se ressaltar que a tributação cumulativa penaliza aqueles processos produtivos extensos, que contam com a participação de vários agentes econômicos independentes. Sendo que o imposto em cascata, incidindo sobre todo o processo pelo valor integral do produto, quando maior o número de operações envolvendo a produção, maior será a carga tributária apurada ao final. Assim, observa-se um estímulo à integração vertical das fases produtivas, ainda que essa circunstância seja artificial. (TEIXEIRA, 2002, pg. 71)

Lembra Teixeira que essas distorções importam inclusive no favorecimento de bens que concentrem nas últimas etapas do processo produtivo uma maior agregação de valor, já que nesse caso, a cumulatividade ocorrerá em menor escala, em menos etapas e sobre valores mais baixos inicialmente. Em suas palavras:

Em segundo lugar, poderá ser observada uma maior vantagem a favor dos bens que concentrem nos últimos estágios a formação de valor, penalizando aqueles que possuem um alto valor acrescentado nas primeiras etapas do processo produtivo. Essa circunstância se dá por razões óbvias. Se nas primeiras etapas o valor acrescentado é menor, conseqüentemente a carga tributária também o será. Caso essa seja elevada nas últimas etapas, a tendência é que o ônus tributário seja suportado pelo consumidor final, e não pelo agente econômico envolvido; e, no começo do processo produtivo, sendo alta a carga, ela será assumida pelo fabricante. (TEIXEIRA, 2002, pg. 71)

No mesmo sentido, Derzi lembra que o antigo imposto sobre vendas brutas (o IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações) trazia imensos inconvenientes que justificaram e, mais, impuseram a sua substituição por um imposto sobre vendas líquidas, também denominado tributo sobre valor adicionado. Dentre esses inconvenientes, oriundos das distorções sobre o preço indica a autora que o IVC

- a) incidindo em todas as fases de industrialização e comercialização (da fábrica ao consumidor final), pelo valor bruto da venda, o imposto era cumulativo, **tornando-se a tributar, na fase subsequente, o mesmo valor que se tributara anteriormente**. Isso provocava uma injusta repercussão dos preços, mais acentuada do que o imposto recolhido aos cofres públicos;
- b) **causava a verticalização das empresas**, que se integravam, para evitar a incidência do tributo em cascata. (DERZI, 1997, pg. 16)

Nesse viés, a professora Misabel Derzi, com base em estudos de Tipke, estudioso alemão, indica que como a base de cálculo para o imposto era o preço bruto total, “o valor total da matéria-prima, já tributado na fase posterior, era outra vez incluído na base de cálculo, porque ele era parte concreta dessa próxima fase seguinte.” (DERZI, 1997, pg. 16). A autora destaca que o referido fenômeno ocorria tanto nos impostos incidentes sobre a industrialização quanto nos incidentes sobre a circulação de mercadorias (DERZI, 1997, pg. 16). Afinal, vale elucidar, a industrialização não é um processo em si mesmo, ela se justifica e se realiza em virtude das futuras etapas de um processo produtivo que se finaliza, necessariamente, na distribuição aos consumidores. Ou seja, a tributação brasileira já foi assumidamente cumulativa, com todos os efeitos colaterais dessa espécie de tributação.

Interessa, inclusive, apresentar exemplos práticos de tais situações.

Costa, em sua obra esclarecedora sobre o então ICM, exemplifica, faticamente, um dos principais efeitos deletérios da incidência cumulativa: os prejuízos à livre concorrência causados, de forma a justificar a substituição do Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC pelo ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias (não cumulativo desde seu nascimento).

Narra o autor que, no comércio de café realizado na praça de Santos, eram comuns sucessivas transferências por meio de operações diversas. Contudo, as mesmas “viram-se quase condenadas ao desaparecimento em virtude do ônus insuportável criado pela incidência múltipla do imposto de vendas e consignações” (COSTA, 1978, pg. 8).

Indica o autor que o risco para a referida atividade produtiva chegou a tal ponto que se tornou necessário que legislação específica concedendo isenção do IVC para as operações de circulação de café internas da praça dos Santos, na hipótese em que se destinassem à formação de lotes para exportação. Destaque-se que a ausência de neutralidade daquela espécie de tributação, afetando com maior peso os agentes econômicos de menor porte, já podia ser sentida. Afinal, as sociedades empresárias de grande porte, porque adquiriam diretamente dos produtores, sujeitavam seus produtos à baixa tributação:

Desconhecemos qualquer estudo a respeito dos efeitos de integração vertical resultantes do antigo imposto de vendas e consignações. No entanto, a legislação corretiva, cuja necessidade se fez sentir, mostra a existência desses efeitos em pelo menos dois casos. No comércio de café, as tradicionais vendas na praça de Santos, que eram muitas e em virtude das quais o produto podia ser transferido várias vezes, viram-se quase condenadas ao desaparecimento em virtude do ônus insuportável criado pela incidência múltipla do imposto de vendas e consignações.

A situação chegou a tal ponto que se tornou necessária legislação especial que concedeu isenção do tributo para as operações internas da praça dos Santos, realizadas com café, quando destinadas à formação de lotes para exportação. As grandes empresas não eram afetadas pelo problema porque adquiriram o café diretamente dos produtores e o exportavam ficando sujeitas a apenas duas incidências, na compra e na exportação. (COSTA, 1978, pg. 8)

O mesmo autor narra situação ocorrida no comércio de algodão em que a concentração empresarial evidentemente favorecia menor pagamento de tributo. As sociedades empresárias maiores adquiriram máquinas de beneficiamento. Com isso, seus produtos se sujeitavam a menor incidência uma vez que havia menos etapas tributadas. Novamente, as pequenas sociedades empresárias se viam prejudicadas, pois seus produtos seriam, ao longo do processo produtivo, mais caros. Para solucionar a questão foi necessário, novamente, conceder isenção. É como conta Costa:

No comércio de algodão, as empresas de maior potencialidade econômica começaram, a certa altura, a manter suas próprias máquinas de beneficiamento do produto. Desta maneira, pagavam o imposto quando comprava o algodão do produtor e quando revendiam à indústria ou a exportavam. Com isto, os empresários menores viram-se ameaçados de alijamento do mercado porque o algodão com que lidavam ficava sujeito a uma incidência a mais, no mínimo, ou seja, na venda do beneficiador ao industrial ou ao exportador. Desvantagem considerável se levarmos em conta que a alíquota do imposto de vendas e consignações chegou a atingir 6,6%. Para contornar o problema, a Lei n.º 6.026 de 31 de dezembro de 1960, de São Paulo, concedeu isenção do tributo para as vendas e consignações de algodão em pluma, exceto quando realizadas para fora do país ou quando feitas a indústrias que adquiriam o produto para utilizá-lo em suas indústrias. (COSTA, 1978, pg. 8)

Outro problema significativo da incidência tributária cumulativa é a ausência de transparência que, além de incompatível com sistemas democráticos nos quais os contribuintes têm o direito de conhecer o montante da tributação à qual se sujeitam, importa também em inviabilidade de uma desoneração completa dos produtos exportados em conformidade com o princípio internacionalmente adotado do destino. Princípio esse fonte e motivação da Lei Kandir e da Emenda Constitucional n.º 42/2003. Assim,

Um imposto multifásico cumulativo torna impraticável uma desoneração completa dos produtos exportados. Por outro lado, um produto importado e vendido diretamente ao consumidor fica em posição altamente vantajosa na concorrência com produtos fabricados no país.

Evitar estes males é quase sempre possível, mas à custa da perda da simplicidade que é um dos maiores atrativos do imposto de vendas multifásico cumulativo. (COSTA, 1978, pg. 8)

Ou:

Quanto à exportação de bens, o imposto cumulativo não é totalmente desonerado em função de toda a cadeia anterior de produção e circulação, a não ser por complexas formas de créditos presumidos. (ROLIM, 2009, pg. 257)

Mesmo com todos os problemas da tributação em cascata, até meados da década de 50, a tributação em todo mundo se realizava apenas dessa forma. Naquela década, a França, paulatinamente, instituiu um regime de tributação inovador com vistas a solucionar o referido problema. Criou-se assim o sistema não cumulativo, segundo o qual a idéia de que apenas a riqueza circulante no processo produtivo – em direção ao consumidor final – deve ser tributada. Nesse contexto, fundamental conhecer um pouco da forja histórica da não cumulatividade.

### **3.2 A construção mundial da Tributação sobre o Valor Agregado e o papel da não cumulatividade tributária.**

Como visto acima, mesmo com todos os problemas da tributação cumulativa, apenas nos anos 50, essa forma de tributação começou a ser superada. Nesta época, os franceses, paulatinamente, criaram concomitantemente o denominado IVA – Imposto sobre o Valor Agregado e a não cumulatividade tributária.

Iniciou-se assim o sistema não cumulativo, segundo o qual incidência tributária nas cadeias produtivas e de circulação deve se concentrar sobre o valor agregado. Inicialmente, o regime se sustentava na idéia de créditos físicos, ou seja, apenas os tributos incidentes sobre os insumos que se integrassem fisicamente ao produto teriam a cumulatividade afastada (a respeito dos créditos físicos e financeiros vide o item 3.5)

Novamente, de forma pioneira, a França veio a reconhecer a possibilidade de créditos financeiros. Instituiu assim uma não cumulatividade plena na qual apenas a riqueza gerada naquela fase específica da cadeia e, logo, não onerada na etapa anterior, deve ser tributada (BALEIRO, 2003, pgs. 449/450, RIOS, 2003, pg. 33, PALMA, 2005, pgs. 25 a 29). Com a idéia de creditamento financeiro, mesmos os bens utilizados “de forma de forma indireta no processo produtivo da empresa, sendo consumidos em suas atividades diárias, não se sujeitam a nova incidência tributária, afastando-se a incidência em cascata quanto aos mesmos.” (MOREIRA, 2010, pg. 79)

Logo, o IVA como uma vacina recomendada à cumulatividade espalhou-se pela União Européia por meio de sucessivas Diretivas tratando de matéria tributária. Segundo

Teixeira, que residiu na Itália e pôde estudar de perto a tributação europeia, o IVA foi adotado pela Europa pois era o tributo que: “que melhor atendia aos requisitos de neutralidade fiscal, em relação à concorrência (objetivo principal do mercado), tanto no âmbito interno como internacional. Quanto ao âmbito internacional, o IVA atenderia aos objetivos de neutralidade em razão da adoção do princípio do destino”. (TEIXEIRA, 2002, pg. 97)

Nesse viés, nada melhor do que as palavras dos próprios europeus sobre seu IVA, inspirador dos impostos sobre o valor agregado (ou “arremedo” disso) brasileiros, conforme consta no site da União Europeia:

O imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é um **imposto geral sobre o consumo**, aplicado às actividades comerciais que implicam a produção e a distribuição de bens e a prestação de serviços. As disposições relativas à criação do sistema comum do IVA da União Europeia (UE) são codificadas pela actual Directiva IVA.

O sistema comum do IVA aplica-se aos bens e serviços comprados e vendidos para fins de consumo na UE. O imposto é calculado em função do valor acrescentado aos bens e serviços em cada fase da produção e da cadeia de distribuição.

O imposto é cobrado de forma fraccionada através de um sistema de pagamentos parciais que permite aos sujeitos passivos do IVA (empresas registradas para efeitos do IVA) deduzir da sua conta IVA o montante do imposto que pagaram a outros sujeitos passivos **sobre os bens adquiridos destinados à sua actividade comercial a quando da fase precedente**. Este mecanismo permite assegurar a neutralidade do imposto, independentemente do número de operações.

**O IVA é suportado em definitivo pelo consumidor final sob a forma de uma percentagem aplicada sobre o preço final do bem ou do serviço.** Esse preço final é a soma dos valores acrescentados em cada fase de produção e de distribuição. O fornecedor de bens ou o prestador de serviços (o sujeito passivo) paga o IVA sobre os bens ou os serviços à administração fiscal nacional, após dedução do IVA que pagou aos seus próprios fornecedores<sup>23</sup> (UNIÃO EUROPEIA, 2011)

Nesse excerto, tão curto, sintetiza-se a visão dos europeus quanto ao que seja imposto sobre o valor agregado, excluídas as picuinhas brasileiras que amesquinham tal forma de incidência. O IVA, enquanto idealização que inspirou a tributação brasileira, era e é um tributo cujo montante efetivamente recolhido depende da dedução do montante do imposto já pago pelos anteriores (sim, é a não cumulatividade imposto-contra-imposto). Tudo isso para que seja suportado pelo consumidor final, como se houvesse apenas uma incidência sobre o preço final, sobre o valor agregado ao longo do processo produtivo.

Nesse viés, já a primeira Diretiva traçou as características do IVA europeu, conforme sintetiza Teixeira, aqui citada pelos motivos acima elencados:

Entre as principais destacavam-se: imposto sobre o consumo de bens e serviços; imposto plurifásico, exigido em todas as fases do ciclo produtivo e comercial;

<sup>23</sup> Mantido no original em português de Portugal.

imposto não-cumulativo (sistema de débitos e créditos – crédito de imposto a montante); e a base de cálculo do IVA seria o preço de bens e serviços.” (TEIXEIRA, 2002, pg. 97)

Deve-se destacar que, em virtude dessas qualidades, hoje, o IVA – Imposto sobre o Valor Agregado, nascido em concomitância com o princípio da não cumulatividade, é um dos mais relevantes tributos mundiais tendo sido logo adotado pela União Européia conforme a Sexta Diretiva do Conselho Comunitário (RIOS, 2003, pg. 36), bem como, posteriormente, em países tão diferentes quanto o Uruguai e o Nepal, a Palestina e a Indonésia (PALMA, 2005, pg. 111, nota prévia).

As vantagens reconhecidas à não cumulatividade são justamente a resposta aos problemas aventados no tópico anterior, ou seja, a técnica surge para (1) evitar as distorções no preço em virtude da extensão da cadeia produtiva, (2) afastar a ausência de transparência da tributação. Essas duas primeiras funções da não cumulatividade serão mais discutidas ao longo desse tópico.

Existe, por fim, uma terceira vantagem que NÃO é a finalidade da não cumulatividade, mas que não pode ser negada em virtude da sua relevância para as administrações fazendárias e, sobretudo, porque justifica a adoção da incidência plurifásica não cumulativa como forma de alcançar o consumo, quando a incidência monofásica na última etapa seria muito mais simples: trata-se do controle recíproco entre os contribuintes em virtude do sistema débito-crédito.

Antes de compreender qualquer uma dessas vantagens, vale refletir sobre o que é a não cumulatividade. É, até agora, um conceito provisório, que será mais bem construído na medida em que se navegar em direção a essa resposta humana às mazelas da tributação plurifásica.

Assim, pode-se indicar o conceito de não cumulatividade justamente como a negação da cumulatividade. Desse modo, os autores apresentam conceitos muito similares de não cumulatividade, embora em muito se afastem quanto à extensão da mesma, se a mesma é sinônima de valor agregado e mesmo se é meio de assegurar a tributação sobre o consumo.

Farias Machado, por exemplo, considera que tributo não cumulativo é aquele que não se acumula, posição perante a qual não fazemos qualquer oposição. No entanto, considera que um tributo monofásico é também um tributo não cumulativo. Não se compartilha de tal posição conforme visto nos itens 2.7.2.2, 2.7.2.3 e 3.3. A não cumulatividade, conforme aqui defendida, é resposta à cumulatividade e essa só ocorre quando há plurifasia. Conta-se, nesse caso, com o endosso de Cintra:

Em termos econômicos, portanto, haverá não-cumulatividade quando a carga tributária total, obtida pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo referente à última operação coincidir com o somatório das parcelas do tributo que incidiu individualmente em cada uma das transações anteriores. **Apesar de uma tributação monofásica poder ocasionar também os efeitos da não-cumulatividade, costuma-se falar em não-cumulatividade quando se está diante de múltiplas incidências, o que significa dizer que o tributo não cumulativo, em regra, está associado à existência de uma pluralidade de situações que dão ensejo a incidências sucessivas.**” (CINTRA, 2009, pg. 110)

Mas, de fato, talvez se esteja a discutir o sexo dos anjos, porque o impacto é o mesmo. Embora, como apresentado acima, a não cumulatividade não exista por si, ela é meio para alcançar um fim – a incidência sobre o consumo.

Esse fim, no entanto, no caso da incidência monofásica, só é assegurado quando há a incidência na última etapa do processo produtivo (FARIAS MACHADO, 2009, pg. 487). Nos demais casos, não é possível saber em que grau, em qual medida, a incidência ocorrida no início da cadeia será repassada ou não aos contribuintes seguintes até o consumidor final.

Compreende no mesmo sentido de Farias, Furlan e Pitton para os quais o tributo não cumulativo pode ser monofásico ou sobre o valor agregado.

A cumulatividade ocorre quando há tributação plurifásica e não se adotam técnicas para evitar a incidência “em cascata” (cascading taxation, impozicione a cascada), isto é sobre bases já gravadas anteriormente. Em cada etapa do ciclo econômico, o tributo incide sobre o valor total da operação, sem que se possa abater os custos das mercadorias ou insumos já onerados e tampouco os valores pagos ao Fisco.

(...)

A luz de tais considerações, **pode-se definir o tributo “não cumulativo” como aquele que não incide sobre bases por si gravadas anteriormente (seja por ser monofásico, seja por incidir apenas sobre o valor agregado) ou, se incide, é compensável com o montante integral devido nas operações anteriores.**” (FURLAN e VELLOSO, 2009, pg. 26)

Machado ressalta que a não cumulatividade não tem por escopo a redução do impacto tributário (para tal, como já visto, bastaria a redução de alíquotas). Nesse contexto, compreende o autor que:

Tributo não cumulativo é aquele que incide em um círculo econômico, mas o seu ônus independe do número de operações que a final compõem esse círculo, porque em cada operação é deduzido do imposto nela incidente aquele que onerou a operação anterior. (2009, pg. 197)

Com tal mecanismo, defende o autor, que se possibilita a transparência do sistema tributário, uma vez que torna “conhecido o ônus do imposto, independentemente do

número de operações realizadas com a mercadoria desde a sua produção até o consumo.” (MACHADO, 2009, pg. 197)

Até esse ponto, consideram-se irretocáveis as considerações do professor Machado. Todavia, o autor compreende que há diferença entre tributo sobre o valor agregado e tributo não cumulativo, embora a finalidade seja uma só, evitar que diferenças no número de operações envolvidas para a produção, circulação e consumo, alterem o ônus. Haveria, no entanto, divergências quando à metodologia para alcançar tal fim.

Não é o defendido nesse texto. Como já se debateu no item 2.7.3.2 e se aprofundará no item 3.4, tributo sobre o valor agregado pode ser alcançado por meio da não cumulatividade.

Ichihara entende que tributo não cumulativo é aquele em relação ao qual não pode ocorrer incidência em cascata caso se esteja perante muitas operações ou mesmo na incidência monofásica, garantindo o direito ao crédito (2009, pg. 506). A seu ver, não se confundiria com o imposto sobre agregado em virtude do modelo adotado no Brasil, que envolve a dedução do valor de imposto pago na operação anterior (2009, pg. 508).

Como se vê, autores de renome e de tradição no Direito Tributário entendem de forma distinta da apresentada, quanto a questões periféricas. Mas, no cerne, todos caminham no mesmo sentido, a tributação não cumulativa é forma de tributação que, perante produtos, bens, serviços, com várias etapas de produção, evita a incidência em cascata, de modo que a efetiva tributação é conhecida e o número total de etapas do processo produtivo e de comercialização não afeta o ônus tributário. As diferenças não se referem à finalidade, mas, sobretudo, ao método. Essas questões serão debatidas no item 3.4.

A partir de agora, vamos debater como a não cumulatividade opera e como a mesma atinge as famosas vantagens que ao longo do tempo têm legitimado e justificado a sua aplicação.

### **3.3 A plurifasia e a não cumulatividade.**

Acima, verificou-se que historicamente a incidência cumulativa sobre as vendas, em virtude da plurifasia inerente às operações de vendas, importava em inúmeros prejuízos. Nesse tópico, pretende-se abordar como a sistemática não cumulativa (e, portanto, sobre o valor agregado) propôs soluções para tais problemas, justificando sua adoção internacional, como já reconhecia Costa nos idos anos de 1978.

Este imposto, assim definido, tem encontrado adesões entusiásticas, como o prova, além da doutrina, sua adoção por um crescente número de países. São-lhes apontadas como vantagens o não favorecimento da integração vertical das empresas; a neutralidade em relação à maior ou menor extensão do ciclo de produção e da comercialização; o fato de permitir que o ônus fiscal seja conhecido com exatidão, o que facilita a desoneração das exportações ou em outros casos em que a desoneração seja desejável; facilita o combate à sonegação, não só porque cada contribuinte tem interesse que seu fornecedor emita a fatura, como também permite controles cruzados. (1978, pg. 34)

A cumulatividade parece estar atrelada à idéia de plurifasia, o que exige do estudioso um debate quanto ao que é plurifasia e por que a mesma termina por causar os efeitos negativos advindos da incidência em cascata. Iniciou-se esse estudo no tópico 2.7.2.3, mas entende-se que agora por haver um conhecimento mais profundo do que é não cumulatividade o tema merece nova reflexão. Assim, vale espiar o que a doutrina comenta a respeito.

Oliveira considera que os tributos podem incidir sobre duas espécies de fatos: aqueles que denominam de estanques, por considerar que não existe correlação entre os mesmos e, de outro lado, aqueles fatos que, embora distintos, relacionam-se por meio de algum elemento comum. Em suas palavras:

Além disso, a visão sistemática da Carta Constitucional também é relevante porque nela constatamos que existem tributos que têm incidência sobre fatos que podemos chamar de “estanques”, no sentido de que não tem qualquer correlação entre si, ou seja, nenhum elemento comum que possa estabelecer alguma ligação entre eles, ainda que indireta, e também existem tributos nos quais fatos distintos podem de algum modo se relacionar por algum elemento comum. (OLIVEIRA, 2009, pg. 427)

Em sentido similar, Cintra compreende que a expressão não cumulatividade é adequada caso se esteja perante múltiplas incidências, ou seja, “pluralidade de situações que dão ensejo a incidências sucessivas”. Desse modo, também esse autor compreende, tal como defendido no item 2.7.2.2 que a tributação monofásica pode produzir os mesmos efeitos da não-cumulatividade, mas com a mesma não se confunde. (CINTRA, 2009, pg. 110)

A compreensão de tal perspectiva exige a análise de uma realidade econômica, mas que qualquer leigo pode compreender e que, considera-se, foi absorvida pelo Direito ao positivizar o princípio da não cumulatividade. Haverá cumulatividade quando para que se alcance um produto final, os produtos intermediários, tenham se sujeitado também a uma incidência tributária.

Por exemplo, no caso da aquisição de uma camisa de algodão. É pressuposto para a aquisição daquele produto final, sucessivas operações, todas interligadas, desde a colheita do algodão, seu desencarçamento, a produção do fio do algodão, a tecelagem do tecido, o corte e a costura do tecido. Caso essas atividades não se concentrassem em apenas um agente

produtor, a cada sucessiva e necessária operação para se alcançar o produto final, poderia haver uma incidência tributária, como de fato costumava haver. O preço pago pelo agente subsequente abrangia sempre que possível (ou seja, quando fosse possível o repasse econômico do tributo) o valor agregado naquela etapa do processo produtivo, mais o tributo. Modo que, quando havia a operação subsequente, havia nova tributação que incidia sobre o valor já tributado, sobre o valor agregado, sobre o tributo já pago.

A plurifasia não deve ser entendida em um sentido demasiado ampliativo. A mera incidência de diversas maneiras, sobre diversos produtos não indica, per si, plurifasia. A idéia de plurifasia decorre justamente da pluralidade de fases, e fases, são necessariamente, etapas de um processo maior. Em vista dessa perspectiva, atenta Moreira, com o qual não se concorda em alguns pontos, para se concordar em outros tantos, como esse:

Para nós, plurifasia – e, portanto, cumulatividade ou não cumulatividade – exige, além de incidência plúrima, que os fatos alcançados pela norma sejam de alguma forma encadeados entre si. Tal ocorre nos tributos que gravam a circulação de riquezas, ou seja, nos impostos sobre consumo de bens ou serviços. **Nestes, ambas as partes estão ligadas por um negócio jurídico que, a seu turno, é pressuposto para ocorrência de outro negócio em torno da mesma mercadoria ou serviço.** Do contrário, ter-se-á gravames incidindo sobre realidades autônomas, que se esgotam em si mesmas, inexistindo o encadeamento lógico e factual necessário para a tributação plurifásica. É o caso da extinta CPMF e das contribuições sobre a receita ou o faturamento das empresas. Auferida a receita, realiza-se a hipótese de incidência abstratamente prevista no critério material da norma. (MOREIRA, 2010, pg. 98)

Atenta também o renomado autor que no caso de tais formas de incidência é possível firmar um liame lógico-operacional entre a venda e as operações anteriores (MOREIRA, 2010, pg. 98), ou seja, as fases antecedentes de um mesmo processo produtivo. Esse liame é a causa da cumulatividade, mas é, também, o que, através dos métodos da não cumulatividade, permite a desoneração jurídica da atividade tributária, com o encaminhar da tributação ao consumidor final.

Dir-se-á, em contraponto, que também nos impostos sobre circulação de riquezas a incidência se esgota na venda do bem ou do serviço. **Sim, é correto, entretanto é possível traçar um liame lógico-operacional entre a venda (ou prestação) e as operações anteriores que possibilitam a sua efetivação. Com isso, se pode visualizar toda a cadeia e fazer sobre ela incidir, fracionadamente, a exação plurifásica não-cumulativa.** Esse tipo de constatação é impossível de ser feita nos tributos não relacionados ao consumo de bens e serviços. Tome-se outro exemplo, o do imposto de renda: seu fato impositivo se esgota na percepção do rendimento. É impróprio, neste caso, falar-se em operação anterior para fins de abatimento. (MOREIRA, 2010, pg. 98)

O Brasil adotou essa lógica para o IPI e o ICMS, afinal, em ambos os casos, há a produção que por meio de sucessivas etapas chega ao consumidor final. No caso do PIS e da

COFINS, essa perspectiva se queda prejudicada, como será avaliado no tópico correspondente.

Para fechar, reafirma-se: por meio desse liame, dessa ligação, entre sucessivas etapas do processo produtivo é que se forma o produto, a mercadoria que será adquirida pelo consumidor no momento em que aquele demonstra riqueza. Qual riqueza? A aquisição final, ou seja, sem intenção de comercialização. E por meio dessa mesma ligação que o tributo, novamente, pode deslizar dos agentes produtivos até o consumidor. As técnicas para esse deslize são diversas. Mas as finalidades são simples: que a incidência tributária se concentre no consumidor final e que haja transparência da tributação.

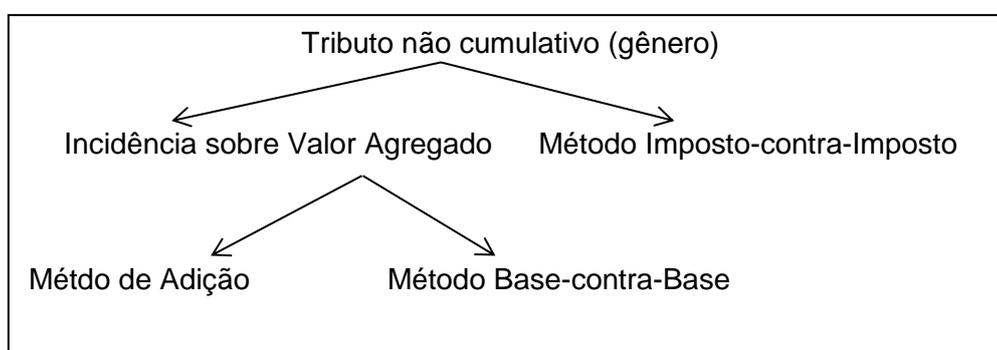
### 3.4 A incidência não cumulativa e seus respectivos métodos.

O estudo perpetrado até aqui vem se deparando frequentemente com perspectivas diferentes sobre conceitos iguais. Acredita-se que pode-se sintetizar três perspectivas, representados abaixo de forma gráfica.

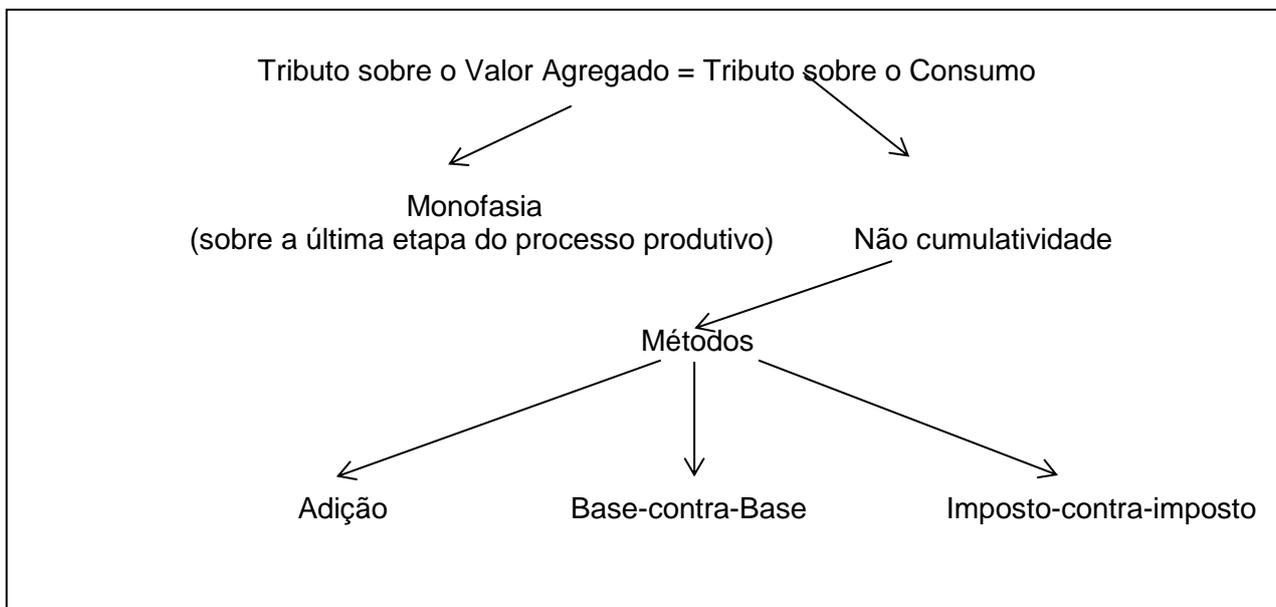
#### Primeira perspectiva:

Tributo não cumulativo = Tributo sobre o valor agregado

#### Segunda perspectiva:



### Terceira Perspectiva:



Até o presente ponto desse trabalho, tentou-se equiparar tributo sobre valor agregado a tributo sobre o consumo, mais, indicar-se que monofasia e não cumulatividade são meios de alcançar a incidência sobre o valor agregado.

Verificou-se que a incidência não cumulativa tem como escopo afastar os males da incidência plurifásica ao longo das cadeias produtivas, permitindo que a incidência corresponda ao valor agregado ao longo do processo produtivo, já que esse corresponde à capacidade econômica demonstrada. Nesse viés, a primeira perspectiva quanto à total equiparação entre tributo não cumulativo e tributo sobre o valor agregado já exige ressalvas.

No entanto, por enquanto, não está plenamente demonstrado que a terceira perspectiva deve prevalecer perante a segunda. De fato, até esse ponto comentou-se muita mais o para quê, o seu por que, da não cumulatividade tributária do que o seu como. A prevalência do porque e do para que, sobre o como, não foi, contudo um acidente.

Não haveria sentido na não cumulatividade, com o aumento imenso de complexidade do sistema tributário causado pela mesma, se não fosse, justamente, os motivos que justificaram sua criação.

Não se trata apenas de uma análise histórica, mas de uma negação latente do caos pelo caos, do complexo pelo complexo, do oneroso pelo oneroso \_ o que, justamente, talvez

permanença da não cumulatividade se não compreendida em seus termos históricos e, sobretudo, de construção – racional e intencional – do homem perante questões econômicas. Desprovida de sua finalidade, a não cumulatividade perde sua legitimidade racional.

Pois bem. Desde os seus primórdios, a não cumulatividade “trata-se de um mecanismo pelo qual se admitem abatimentos ou compensações no valor do tributo devido ou na sua base de cálculo.” (MOREIRA, 2010, pg. 7), partindo, no entanto, dos escopos descritos acima. Mas, na criação de soluções, podem existir mais de um caminho que levam a um mesmo fim.

Assim, a tributação sobre o valor agregado ao longo do processo produtivo pode operar por diversos métodos, embora o fim seja sempre o mesmo, alcançado com maior ou menor perfeição por um ou outro método.

De tal modo, na busca da jurisdicização da capacidade econômica consumo, vários métodos podem ser observados, dentre eles (1) o método da adição, (2) o método da subtração subdividido nos métodos base sobre base ou impostos sobre impostos, esse último adotado no Brasil. Repita-se, mais de um caminho leva a Roma.

Por método da adição, compreende-se a soma “de todos os componentes do valor acrescido de uma empresa num dado período dado: salário, juros, lucro líquido, depreciações etc.” (COSTA, 1978, pg. 26). Moreira também especifica a forma como o método opera:

A outra técnica utilizada para o cálculo do IVA é da adição. Ela operacionaliza a não-cumulatividade de outra forma. O quantum debeatur é obtido pela simples soma (do que exsurge o nome adição) dos salários pagos pela empresa e dos lucros obtidos nesse mesmo período. Com isso obtém-se o valor acrescido em determinada etapa do processo produtivo.” (MOREIRA, 2010, pg. 72)

Método de subtração é um gênero que abrange duas possibilidades, a apuração base sobre base e imposto sobre imposto. O que há de comum nessas duas espécies é que ao invés de ser realizada qualquer soma, é previsto um abatimento entre dois montantes: ou as bases ou os impostos.

Costa indica que “Pelo método de subtração variante base sobre base, o valor acrescido resulta da diferença entre o montante das vendas e das aquisições no mesmo período.” (1978, pg. 26). Moreira especifica o método ao indicar que:

Neste, deduz-se da base de cálculo do IVA e serviços adquiridos pelo contribuinte (cujo abatimento seja autorizado pela lei). Sobre a base apurada mediante a subtração, aplica-se a alíquota. Assim é que a não-cumulatividade, nestoutro processo, se presta para alcançar a base de cálculo do tributo, e não o seu valor devido, que será obtido com a mera incidência da alíquota sobre a base. (MOREIRA, 2010, pg. 72)

Para alguns doutrinadores, como Furlan e Velloso, só se teria incidência sobre o valor agregado nesse método. Deveras, estritamente, esse método permite a incidência sobre o valor agregado em uma fase X do processo produtivo. No entanto, ambos os métodos permitem a incidência sobre o valor agregado ao longo de todo o processo produtivo. Vale uma leitura das palavras dos autores, que parecem adotar a segunda perspectiva apontada.

Tributo não cumulativo é o gênero do qual o incidente sobre o valor agregado é espécie.

Tanto na técnica da adição quanto na da base contra base, conforma-se a base de cálculo (o valor agregado) com vistas à exclusão da cumulatividade. Trata-se de forma de tributação do valor agregado. No método do crédito de imposto, contudo, conforma-se o valor do tributo devido. **Não há propriamente uma tributação do valor agregado e tampouco um cálculo de tal valor. O que ocorre é a incidência sobre o valor total da operação, com o direito ao creditamento dos valores cobrados anteriormente, sistemática inconfundível com a técnica da tributação sobre o valor agregado, pelo simples fato de a incidência não se limitar a esse valor.** (FURLAN e VELLOSO, 2009, pg. 28)

Por sua vez, “Pelo método de subtração variante imposto sobre imposto, o valor acrescido obtém-se deduzindo do imposto a pagar o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período.” (COSTA, 1978, pg. 26). Esse método prevaleceu não por ser o mais perfeito na incidência sobre o valor agregado.

O mais provável, embora buscar a vontade histórica seja sempre, em parte, uma quimera, é que o método em questão prevaleceu porque não só permite uma grande proximidade com a incidência sobre o valor agregado, mas, sobretudo, porque é o método mais prático de se visar a capacidade contributiva do consumidor final. Foi o domínio da praticidade aliada a uma finalidade.

De outro lado, o método imposto-sobre-imposto, com sua apuração de créditos e débitos, gera uma vantagem incomparável para a Fazenda Pública no que toca ao controle tributário. Esse método divide os contribuintes, faz com que os mesmos, que em outras circunstâncias teriam maior facilidade em se agrupar para sonegar tributos, se vejam interessados no recolhimento dos tributos não cumulativos pelos seus fornecedores. Ocorre, como elenca Moreira, que o mecanismo de abatimento de crédito gera fiscalização cruzada entre os próprios contribuintes o que facilita o controle tributário por parte da Fazenda Nacional.

Essa é uma grande vantagem dessa forma de tributação quando comparada seja à tributação plurifásica base-contra-base ou à monofásica.

(...) o mecanismo de abatimento do tributo pago na etapa anterior gera uma fiscalização cruzada entre os próprios contribuintes. Diferentemente do que ocorre na plurifasia cumulativa, em que a sonegação do vendedor beneficia o adquirente do bem ou serviço (reduzindo os preços cobrados), no IVA o ônus tributário para o adquirente-contribuinte é maior caso o produto adquirido não esteja acobertado por nota fiscal (posto que o destaque em nota do imposto pago pelo vendedor legitima o contribuinte-adquirente a compensá-lo com o seu IVA a pagar. (MOREIRA, 2010, pg. 69)

Afinal, todos os métodos descritos se prestam a um mesmo fim: que se atinja a riqueza produzida ao longo do processo produtivo. Ocorre apenas que o método adotado pelo Brasil e pela União Européia é mais prático e vantajoso para a Administração Pública.

### ***3.4.1 Das diferenças entre os métodos imposto-sobre-imposto e base-sobre-base.***

Não está aqui se defendendo que os dois métodos não importam em consequências práticas diversas. A despeito de terem a mesma finalidade, os dois não se equiparam.

Godói esclarece que uma das principais diferenças entre os dois métodos surgem quando as alíquotas entre as sucessivas etapas da cadeia são distintas, como é o mais comum (2009, pg. 360).

Esclarece o autor que pelo método imposto-sobre-imposto, há o que se denomina de “efeito de recuperação”, por meio do qual, “a carga tributária total de um produto equivale sempre à aplicação da alíquota da última etapa sobre o valor da operação praticada, nessa última etapa (ou seja, somente importam a alíquota final e o valor agregado na cadeia como um todo).” (2009, pg. 361).

A mesma regra não se aplica no caso da tributação de “base-sobre-base”, nesse método de aplicação da não cumulatividade, o montante apurado de tributo variará conforme a alíquota incidente em cada etapa. Para uma maior compreensão do fenômeno, recomenda-se a leitura do artigo “Não-cumulatividade tributária” de Godói (2009), no qual são oferecidas tabelas consistentes que demonstram como tal fenômeno opera.

A esse respeito e também de forma elucidativa, já afirmou Costa ao explicitar o efeito de recuperação ocorrido no método imposto contra imposto:

Disto decorre que, utilizado o **método imposto sobre imposto, uma alíquota inferior ou uma isenção no curso do ciclo não beneficia o consumidor, porque a diferença é recuperada pelo fisco através da aplicação de alíquota mais elevada nas operações posteriores. É o chamado efeito de recuperação.** Desnecessário acrescentar que, no método base sobre base, as reduções de alíquotas ou isenções em operações intermediárias beneficiam o consumidor final. O efeito de recuperação tem seu lado positivo, uma vez que permite saber, com exatidão, qual o ônus

tributário de cada produto, na hipótese de necessidade de uma desoneração total, como nas exportações. (COSTA, 1978, pg. 27)

Teixeira apresenta um bom comparativo sobre os dois sistemas e suas diferenças:

Com relação aos métodos de cálculo do valor acrescido, deve-se ressaltar que os métodos não se equivalem, a não ser que seja aplicada uma alíquota uniforme.

Cabe considerar, tendo em vista os efeitos práticos desses métodos na incidência do tributo em exame, que, se utilizado o método imposto contra imposto, uma alíquota inferior ou uma isenção no curso do ciclo a que está sujeito o produto não beneficia o consumidor, por que a diferença é recuperada pelo fisco através da aplicação de uma alíquota mais elevada nas operações posteriores. É o chamado efeito de recuperação.

Em se tratando do método imposto sobre imposto, quanto menor a alíquota aplicável na operação anterior, maior será o valor pago na posterior (o crédito será menor e o débito maior). No método base sobre base, o mesmo fenômeno não ocorreria porque a aplicação da alíquota nas fases anteriores mostra-se irrelevante para o cálculo, interessando somente a do momento de apuração do imposto a pagar.

Desta forma, pode-se afirmar que, aplicando o método imposto sobre imposto, no caso de serem concedidas isenções e reduções de alíquotas para que o consumidor final não assuma um ônus oculto relativo ao tributo, faz-se necessário que se admita o crédito relativo às operações isentas e se admita, também, o creditamento proporcional à redução da alíquota.” (2002, pg. 88)

Em virtude de tais peculiaridades, alguns doutrinadores vão questionar se no método imposto-sobre-imposto há incidência sobre o valor agregado.

No caso do Brasil, em que tal método foi expressamente adotado no caso do IPI e do ICMS, essas considerações poderiam levar à conclusão de que não há incidência sobre o valor agregado no Brasil e, por conseguinte, não há tributação sobre o consumo.

Greco demonstrando entendimento que vem crescendo no judiciário, de posição mais radical, mais restrita da não cumulatividade, baseada justamente no fato de que foi adotado no Brasil a técnica imposto-sobre-imposto. Desprovida de sua finalidade de proporcionar a incidência sobre o valor agregado, sobre o consumo, restaria à mesma o aspecto de mera técnica.

Não cumulatividade é mecanismo aplicativo que deve situar-se dentro do âmbito do pressuposto de fato do imposto. Por si só, não indica o pressuposto de fato do imposto. **Trata-se de mera técnica, compatível com pressupostos de fato distintos. O fato de um imposto sujeitar-se à técnica da não-cumulatividade não significa que seu pressuposto de fato seja o valor agregado.** À medida que o pressuposto do IPI, previsto na Constituição, é a existência de um produto industrializado, e, portanto, não é imposto ‘sobre’ valor agregado, mas sim ‘sobre’ produto, disso decorre que a não-cumulatividade prevista no inciso II do §3º do art. 153 da CF/88 corresponde a um mecanismo de aplicação do imposto, mas, constitucionalmente, **não se vocaciona a dimensionar o valor agregado. Se o pressuposto de fato fosse o valor agregado, a não-cumulatividade deveria servir para aferir a dimensão da agregação ocorrida em determinada etapa do ciclo econômico; porém, como o pressuposto de fato não é esse, a não-**

**cumulatividade não encontra no valor agregado sua razão de ser, nem seu critério de operacionalização.** (...) Por isso, entendo que pretender encontrar na não-cumulatividade um instrumento de viabilização de uma incidência sobre o valor agregado e fazer com que – da perspectiva constitucional – o IPI seja calculado de modo a onerar apenas a parcela da agregação, mediante a aferição do valor da entrega versus o valor da saída, é afastar-se do pressuposto de fato do imposto constitucionalmente consagrado e afastar-se da regra do art. 153, §3º, I que consagra uma não-cumulatividade ‘imposto sobre imposto’ e não ‘base sobre base’. (GRECO, 2008, pg. 8/9)

Greco não está sozinho nas suas considerações, na verdade, julgados recentes demonstram que o entendimento pelo mesmo apresentado vem ganhando espaço na jurisprudência, conforme será debatido no item 4.6.1. O próprio Paulsen apresenta entendimento no mesmo sentido, indicando que a vinculação de não cumulatividade com tributação sobre o valor agregado implicava em decisões equivocadas por parte da jurisprudência (2013, pg. 304).

Furlan e Velloso caminham no mesmo sentido, inclusive delineando as diferenças práticas entre tais formas de incidência que, embora existentes, não prejudicam, em substância, a partir de nossas considerações, a mesma finalidade que perpassa os dois métodos. Seriam algumas diferenças práticas entre tais formas de incidência.

- a) a técnica do imposto contra imposto é alheia à norma impositiva, atuando num momento ulterior à incidência, como forma de determinação do montante a ser efetivamente recolhido aos cofres públicos, enquanto a do valor agregado concerne à regra-matriz de incidência, mais especificamente à base de cálculo: o tributo incide sobre base já ajustada, com a dedução das aquisições previamente oneradas, que não a compõem.
- b) por consequência, quando se emprega aquela técnica, há incidência sobre vendas abaixo do custo e posterior compensação do tributo devido com o direito de crédito, ao passo que, caso empregada a técnica do valor agregado, a base de cálculo resultaria negativa, levando à não incidência da norma tributária (ou, se preferir, à incidência que implica o nascimento de obrigação tributária destituída de conteúdo econômico);
- c) na técnica do crédito do imposto, o direito ao creditamento surge com a aquisição (ao menos na regulação geralmente adotada) e seu exercício não está vinculado à alienação do bem adquirido (ou do produzido com este), enquanto que, na do valor agregado, somente se pode proceder à dedução quando da alienação do bem;
- d) naquela técnica, o direito ao creditamento não está necessariamente vinculada à tributação nas operações de saída, razão pela qual, diversamente, do que se sucede na tributação sobre o valor agregado, o contribuinte pode ter resultados positivos e, conforme o caso, até mesmo direito a alienar seus créditos a terceiros. (FURLAN e VELLOSO, 2009, pg. 28)

Godoi também ressalva que, por ter a Constituição Federal adotado o método imposto-sobre-imposto com o correlato efeito de recuperação para o IPI e o ICMS, deveria o enquadramento desses impostos como tributo sobre o valor agregado ser observado com o devido cuidado.

Com base nas considerações acima, a incidência pelo método imposto-sobre-imposto não leva a que cada contribuinte recolha o tributo correspondente ao valor que ele mesmo agregou à cadeia produtiva.

Mas, ressalva o mesmo, o que se garante quanto ao valor agregado, é que “a carga tributária se define em função do valor agregado ao longo de toda a cadeia (afastando-se o efeito cascata)”. (GODOI, 2009, pg. 361).

Essa é a verdadeira função da não cumulatividade seja por qual método se aplique e que justifica, dentre os males que causa, notadamente a complexidade e onerosidade, a sua própria existência. Entender em contrário não é apenas ignorar a história. Entender em contrário não é apenas ignorar que a importância de tal sistemática justificou, inclusive, sua inclusão expressa no texto constitucional. Entender em contrário é, sobretudo, cultivar a técnica pela técnica, desprovida de sentido, desprovida de vantagens.

### **3.5 Formas de apuração da não cumulatividade imposto sobre imposto: o crédito físico e o crédito financeiro.**

Como visto acima, o sistema imposto-sobre-imposto adotado mundialmente se opera por meio do abatimento do imposto a ser pago do imposto já pago pelo contribuinte anterior. Assim, quando um sujeito adquire insumos sujeitos a um tributo x, caso seja aplicada tal vertente de não cumulatividade, ele adquire um crédito correspondente ao tributo pago anteriormente.

Quando lhe for cobrado tributo relativo às operações que realizar, ele estará perante um débito, que poderá ser menor em virtude dos créditos que tiver acumulado. Por isso, o sistema imposto-contra-imposto também é chamado de sistema crédito-débito, já que as aquisições dão direito a créditos, as vendas importam em débitos e a compensação realizada impede justamente a cumulatividade tributária.

As palavras de Machado abaixo, embora consistam em descrição do IPI, auxiliam na compreensão do sistema adotado mundialmente.

De modo que, na prática, durante um determinado período de tempo, realiza-se o registro como crédito do tributo pago relativo aos insumos adquiridos que se presume tenham sofrido a incidência do imposto ao saírem do estabelecimento de onde vieram. Ao mesmo tempo, registram-se débitos referentes ao valor do IPI calculado sobre os produtos que saírem. Ao final do período, em regra o mês, compara-se débitos e créditos. Compensa-se o que for cabível. De resto, se o débito é superior, o contribuinte deve recolher tributo. Se a situação é inversa e o crédito é superior, é possível ou o aproveitamento em momento posterior ou a restituição em dinheiro (a depender do tributo envolvido) (MACHADO, V. I, 2007, pg. 525)

Em suma, quando um contribuinte adquire um determinado bem, esse bem vem acompanhado de uma nota fiscal, indicando o tributo que já foi pago ou deveria ter sido em relação àquele produto. Esse tributo já pago equivalerá a um crédito. Posteriormente, quando da venda do seu produto, o contribuinte calcula o tributo devido, lançando então seus débitos. De uma relação débito-crédito, geralmente ao longo de um determinado período, apura-se o tributo efetivamente devido.

O sistema é esse, a pergunta é: o que gera direito a crédito? Toda e qualquer aquisição? O grande dilema da não cumulatividade no sistema imposto-contra-imposto é a extensão do abatimento dos créditos. Discutem-se quais produtos geram o nascimento de crédito passível de ser abatido do futuro débito de imposto.

Uma visão mais restritiva é a denominada crédito físico, a mais ampliativa, de crédito financeiro. Diferem-se porque no caso da segunda “todo e qualquer bem adquirido pela empresa que tenha sido tributado pelo imposto enseja o crédito correspondente. Não importa qual seja a sua utilização.” Enquanto no caso do crédito físico “só enseja crédito do imposto a entrada de bens destinados a integrar fisicamente o produto industrializado.” (MACHADO, V. I., pg. 525).

Derzi e Coelho são claros a respeito:

Como se sabe, para a realização do princípio da não cumulatividade, é possível a adoção de dois sistemas diferentes:

- a concessão de crédito financeiro, dedutível, que abrange o imposto pago relativo a qualquer bem entrado no estabelecimento essencial e imprescindível a atividade;
- a concessão de crédito físico, o qual restringe o direito à compensação ao imposto pago na aquisição de bens que fisicamente se incorporam ao produto final ou que se consomem no curso do processo de produção, dele se excluindo as máquinas, ferramentas e outros integrantes do ativo fixo.

Não há dúvida que a Constituição não adota a posição restritiva, porque nenhuma limitação ou exceção impõe ao princípio da não-cumulatividade. (DERZI e COELHO, 1997, pg. 23)

A maioria dos países europeus adota o crédito financeiro justamente para permitir a mais eficaz desoneração da atividade produtiva.

Exemplo pitoresco da não cumulatividade no sistema de crédito financeiro, mas que auxilia na compreensão de como a mesma deve se operar, decorre das terras exóticas da Nova Zelândia, onde, diz-se, a mais antiga das profissões, é legalizada e tributada pelo IVA. Naquele país, as profissionais, conforme nos informa Moreira, podem deduzir o imposto incidente na compra de lingerie rendadas e bordadas, uma vez que vinculadas à atividade-fim por elas exercida.

Mas, como é de se presumir, os neozelandeses, tal e qual os brasileiros, não vão às prostitutas em busca de roupas íntimas cor da pele, sem rendas ou assemelhadas, modo que, tais espécies de lingerie não serão aptas a gerar o direito ao creditamento em virtude da sua aquisição (2010, pg. 78).

O mesmo se daria no que toca à aquisição de máquinas, implementos ou impostos nos investimentos pré-operacionais, preparatórios que importariam em créditos financeiros (DERZI e COELHO, 1997, pg. 24).

Outras expressões são usadas no mesmo sentido. Costa, por exemplo, utiliza as expressões dedução física e dedução financeira, terminologia segundo o mesmo oriunda da França. A idéia é a mesma. No caso da dedução física, haverá crédito referente aos ingredientes físicos do produto, já no caso da dedução financeira, haverá crédito no caso de bens instrumentais. O autor realça a praticidade da expressão, por permitir grande economia de palavras, motivo mesmo pelo qual, seja qualificando créditos, seja qualificando deduções, nessa obra adotar-se-á tal etimologia: físico ou financeiro.

É muito comum ouvir-se falar em dedução física e dedução financeira. Trata-se de terminologia oriunda da doutrina francesa que tinha em vista a legislação daquele país: a dedução física diz respeito ao imposto incidente sobre os ingredientes físicos do produto e a dedução financeira, ao tributo que recai sobre os bens instrumentais. Em face da legislação francesa esta terminologia tem valor apenas histórico. A partir de 1968, a distinção se faz entre bens do ativo imobilizado (parte da antiga dedução financeira) e bens não imobilizados e serviços (antiga dedução física mais o restante da antiga dedução financeira); **no entanto, mencionar deduções físicas e deduções financeiras ainda tem utilidade pois permite, com grande economia de palavras, referir as deduções concernentes às matérias primas e produtos intermediários e embalagens e as respeitantes a bens instrumentais.** (COSTA, 1978, pg. 27) (grifo nosso)

A adoção de créditos preponderantemente físicos, como será visto acima, é uma das causas da cumulatividade residual. Não é a toa que boa parte do resto do mundo optou pela efetiva desoneração da atividade produtiva (e, por conseguinte, das exportações) por meio da aplicação de créditos financeiros.

Não é, no entanto, o que a jurisprudência brasileira vem entendendo. Depois de analisar a não cumulatividade quase em abstrato, como técnica legislativa, é necessário começar a sair dos auspícios dos cientistas e adentrar o mundo jurídico brasileiro. Do texto até a jurisprudência. Antes, é necessário apenas fechar o que se compreende por não cumulatividade e como a mesma se relaciona com alguns princípios constitucionais.

### **3.6 Nosso conceito de não cumulatividade e seu respaldo em princípios constitucionais.**

A pesquisa aqui empreendida começou com uma pergunta básica: o que é tributo sobre o consumo? Na busca da resposta adequada a essa questão concluiu-se que, por mais que a expressão tenha um viés econômico mais ou menos consolidado, essa análise não seria suficiente ao Direito, enquanto ciência fundada em um texto normativo estatal. Tal, no entanto, não significa que o Direito não bebeu da economia na criação de institutos jurídicos.

Assim, após muito debater, concluiu-se que poderão ser utilizados mecanismos jurídicos para a desoneração das etapas produtivas, justamente com o escopo de que a capacidade econômica, tornada contributiva, seja a do consumidor final. Será, então, tributo sobre o consumo aquele que se foque na capacidade contributiva do consumidor final por meio de mecanismos jurídicos. Essa capacidade contributiva se releva por meio do pagamento de um preço, preço esse que corresponde ao valor agregado ao longo do processo produtivo quando, no mesmo, não são embutidos tributos. Assim, acreditou-se serem equiparados os tributos sobre o consumo aos tributos sobre o valor agregado.

Dessa perspectiva, no caso dos tributos que incidam sobre vendas, a efetiva capacidade econômica não é a do produtor, capacidade essa sujeita a outras espécies de incidência, como o IR. Nesse caso, quem demonstra capacidade econômica, quem demonstra uma riqueza, é justamente aquele que adquire um bem. Adquire um bem por um preço, preço esse que corresponderá, em regra, ao valor agregado ao longo do processo produtivo. Ou seja, a finalidade precípua da incidência sobre o valor agregado é que a tributação incida apenas sobre a riqueza gerada, não sobre tributos eventualmente incidentes nas etapas anteriores.

A partir da indagação de como tais considerações influenciariam o Direito, sendo apropriadas ao texto legal, considerou-se que a existência de dois mecanismos para se atingir o valor agregado: a incidência monofásica na última etapa do processo produtivo ou a não cumulatividade, caso se esteja perante incidência plurifásica.

Assim, pode-se resumir que:

- a) Quando se tributa o valor agregado ao longo do processo produtivo, e apenas esse, está-se tributando o consumo e não a atividade produtiva;
- b) A tributação sobre o valor agregado pode ocorrer de duas maneiras:
  - b.(1) incidência monofásica no final da cadeia produtiva.
  - b.(2) incidência plurifásica, não cumulativa.

A partir de tais considerações, não há como entender, pelo menos em linhas gerais, o que é um tributo sobre o valor agregado – sobre o consumo sem compreender o que é a não cumulatividade tributária. E vice-versa, a não cumulatividade só é passível de ser

racionalizada enquanto mecanismo para se desonerar a atividade produtiva. “A origem da não-cumulatividade está imbricada à dos tributos sobre o valor agregado” (MOREIRA, 2010, pg. 61).

Assim, de uma primeira análise, buscou-se entender em conjunto como o mecanismo da não cumulatividade permite a incidência sobre o valor agregado, embora, conforme visto, algumas técnicas da não cumulatividade podem trazer dentro de si certas peculiaridades que fazem alguns autores dissociarem não cumulatividade e incidência sobre o valor agregado (vide item 3.4).

Relacionou-se a não cumulatividade então não como mera técnica que permite a incidência sobre o valor agregado sobre cada etapa do processo produtivo, porque, em sentido estrito, alguns métodos de não cumulatividade não operam dessa maneira, caso da incidência não cumulativa imposto-sobre-imposto. Na verdade, a não cumulatividade em todos os seus formatos, vista além de técnica, tem como escopo a incidência sobre o valor agregado, em virtude da sua equivalência com a riqueza demonstrada pelo consumidor final. Não, assim, com o valor agregado ao longo dessa ou aquela etapa do processo produtivo, mas sim ao longo de todo o processo produtivo.

Feita essa construção teórica, novas perguntas surgem e pode se indagar o leitor:

- 1) Sim, essa forma de tributação é um “hit” mundial, mas ela encontra respaldo na Constituição Brasileira?
- 2) Que tipo de tributação é essa que desonera o industrial, que exerce atividade lucrativa, apropriando-se da mais valia alheia, e deixa para pagar o tributo o consumidor, muitas vezes, o trabalhador?

Em primeiro lugar, importa salientar, não se está aqui a tentar afastar a incidência sobre os industriais. Na verdade, a mesma se realiza muito melhor por tributos incidentes sobre o lucro, como o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Esses tributos, caso devidamente manejados, atingem de fato a riqueza absorvida pelos agentes produtivos em virtude de suas atividades. Tampouco se defende que se deva ampliar a incidência tributária sobre o consumo, pelo contrário, apenas se defende que a mesma seja proporcional à capacidade contributiva demonstrada e essa verificação só é possível se houver transparência da tributação, se o artificialismo da incidência em cascata não afetar o impacto total da tributação e, com isso, a alíquota fixada pelo legislador com base no princípio da essencialidade. Seria como indica Teixeira – um caso de aumento artificial dos preços, não

imposto por uma política legislativa que aumenta as alíquotas, mas em decorrência da incidência de tributo sobre tributo, proporcional ao aumento da cadeia produtiva:

Caso não seja autorizado que o contribuinte compense, do valor do imposto a pagar, os valores de impostos assumidos anteriormente pela aquisição de produtos tributados, **estar-se-á fazendo com que os preços dos produtos tributados sejam majorados injustificadamente, por razões estranhas ao mercado.** Então, a não-cumulatividade é intrínseca à tributação sobre as vendas.” (2002, pg. 190).

Fica claro, a princípio, que há, então, uma relação entre não cumulatividade e capacidade contributiva, como exaustivamente visto acima. A não cumulatividade é meio para alcançar uma capacidade econômica específica. A capacidade contributiva, por sua vez, é uma manifestação da idéia de igualdade no Direito Tributário (excepcionada em caso de tributos extrafiscais), de forma condizente com o que se denominou de neutralidade tributária:

O princípio da neutralidade tributária deve ser entendido como um delineador do exercício da competência tributária com anseios fiscais, impondo a realização da neutralidade concorrencial do Estado, tendo em vista o dever estatal de tratar com imparcialidade os agentes econômicos alocados numa mesma situação, não gerando, portanto, por meio dos seus tributos, privilégios desarrazoados que possam ferir o princípio da livre concorrência, **tomado aqui como princípio jurídico que garante a igualdade de condições para os agentes econômicos, competidores de um mesmo mercado. Esse dever será alcançado pela instituição de uma tributação com respeito ao princípio da igualdade e seu corolário, o princípio da capacidade contributiva.** (BOMFIM, Tributária, 2012, pg. 34) (grifos nossos)

Toda tributação sobre vendas aumenta artificialmente os preços dos produtos, seja cumulativa ou não. No entanto, quando a tributação é transparente, é possível verificar se a capacidade contributiva presumida está sendo revelada, se a essencialidade está sendo observada. É como indica Machado ao trabalhar o motivo da existência da não cumulatividade.

Assim, preferimos dizer que a não-cumulatividade tem por objeto apenas tornar conhecido o ônus tributário total que o imposto representa sobre cada produto e impedir que esse ônus seja diferente em razão do número de operações pelas quais passa o produto desde o início até o final da sua industrialização. (MACHADO, V. I, 2007, pg. 523)

Mas não é apenas em virtude da capacidade contributiva que a não-cumulatividade existe e se legitima. Como visto acima, no caso de incidências cumulativas o ônus tributário incidente sobre um mesmo produto será maior ou menor a depender do número de fases envolvidas em determinada cadeia produtiva, mesmo que o produto produzido seja idêntico. Tal ficou bem claro no item 3.1 quando inclusive foram dados exemplos tupiniquins dessa

espécie de problema. Nesse viés, a não cumulatividade, mais uma vez, reflete o princípio constitucional da livre concorrência, princípio esse respaldado, ao mesmo tempo na necessidade de equilíbrio entre a igualdade e a liberdade. Ou seja, essa construção científica encontra respaldo em valores constitucionais expressos além do texto tributário e que, com isso, devem inspirar sua interpretação. Em sentido similar:

Assim, deverá o legislador impor aos agentes do ciclo de produção/comercialização/prestação de serviços uma única regra de comportamento, para que a carga tributária incorporada ao preço das mercadorias seja uniforme. Sendo referidos tributos submetidos ao postulado da não-cumulatividade, não será possível que algumas pessoas sejam mais beneficiadas do que outras no transcorrer do ciclo produtivo/comercial. (MELO, 2008, pg. 259)

É como indica Melo ao fundamentar que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva estão relacionados à não cumulatividade, afinal, é para a satisfação das necessidades do consumidor final, que se direciona a atividade produtiva (2008, pg. 258) e essa não pode ser prejudicada por regras tributárias que não sejam homogêneas<sup>24</sup>:

Essa relação não foi ignorada pelo legislador brasileiro, com fica claro no art. 146-A. Sua inclusão no texto constitucional por meio da Emenda Constitucional n.º 42 de 2003 importa no reconhecimento de que a tributação pode causar desequilíbrios da concorrência.

De outro lado, a não cumulatividade ao permitir a identificação da efetiva carga de um tributo, ao permitir o trabalho com alíquotas reais, proporciona outra vantagem dessa vez de uma perspectiva internacional. Ela permite que se atenda ao princípio internacional da tributação no destino. Esse princípio, objeto de estudo mais aprofundado no item 5, exige a desoneração das exportações, o que não é viável plenamente se não há como saber o ônus tributário final. Como ocorre, justamente, no caso da incidência tributária cumulativa. Novamente, a não cumulatividade reflete a idéia de livre concorrência, dessa vez a partir do comércio internacional e tem como norte no desenvolvimento nacional (arts. 3º, inc. II, 149, §2º, 153, § 3º, inc. III, 155, § 2.º, inc. X, alínea “a”, da CF). Trata-se, deveras, novamente, de uma opção explicitada no nosso texto constitucional a respeito de diversos tributos quanto aos quais se determina que não haja a incidência no caso de produtos destinados à exportação.

Tais considerações não são desprovidas de sentido prático. A partir delas pode-se desvendar o viés interpretativo a orientar a não cumulatividade. Vista como construção científica da doutrina tributária, deve-se interpretá-la para que a incidência alcance o valor

---

<sup>24</sup> Soares de Melo afirma que a visão econômica da não cumulatividade, presente em expressões como incidência em cascata, deve ser ignorada (MELO, 2008, pg. 257), nesse ponto, não é possível concordar com o mesmo. É simplesmente inviável compreender a não cumulatividade sem adentrar uma reflexão sobre seu viés econômico. No entanto, a despeito de tal crítica, acredita-se que sua visão daquele princípio vinculada a vários princípios constitucionais tributários merece uma análise atenta, em virtude dos seus consistentes fundamentos legais e científicos

agregado ao longo do processo produtivo, já que assim, respeita-se ao princípio da capacidade contributiva, a igualdade e a liberdade, e a necessidade de transparência da tributação essencial a desoneração da atividade produtiva.

Assim, a constitucionalização da não-cumulatividade representa uma busca de solução jurídica que vise minimizar os efeitos nocivos da tributação sobre o consumo no processo de produção. Então, o princípio em questão deve ser interpretado nesse sentido. Quando uma norma jurídica infraconstitucional contiver dispositivos que onerem o setor produtivo, ela deve ser interpretada como contrária ao princípio da não-cumulatividade. (TEIXEIRA, 2002, pg. 185)

Essa construção teórica é o que torna defensável a não-cumulatividade tributária, levando a sua alçada ao texto constitucional a partir da EC n.º18/65, com a sujeição do IPI e do ICM (atual, ICMS), até uma inclusão deveras forçada e quiçá questionável do PIS e da COFINS.

Por constar em um texto constitucional tão multifacetário quanto o brasileiro, pleno de princípios e de regras, a não cumulatividade levou a inúmeras reflexões dos tributaristas quanto à sua natureza jurídica. Essa reflexão, antes de se tratar de um debate estéril, feito mais para entreter os debatedores do que para responder a problemas e necessidades reais, possui um relevante impacto prático: a interpretação dada à não-cumulatividade afeta diretamente os princípios que justificaram sua adoção. Com base em tais princípios, com base na lógica supra descrita, é que se deve compreender a não-cumulatividade. Caso contrário, cai-se no limbo de uma tributação que é por demais complexa, mas cuja complexidade não se legitima.

Hora de sair da teoria e de tentar refletir sobre a tributação, não como ela deveria ser, mas como ela é. Hora de refletir, sobre a não cumulatividade à brasileira.

#### **4 A NÃO CUMULATIVIDADE À BRASILEIRA OU DA CUMULATIVIDADE RESIDUAL DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO.**

Na primeira parte desse trabalho, concluiu-se que uma forma de tornar a tributação sobre o consumo é efetivar o sistema da não cumulatividade tributária. Na segunda parte, tentou-se fechar a estrutura da não cumulatividade a partir de seu histórico, de suas finalidades, dos valores (constitucionalizados) que a embasam. Nessa terceira parte, pretende-se delinear o que se entendeu no Brasil por não cumulatividade. Pretende-se nesse ponto verificar como a não cumulatividade opera no Brasil, entender que a mesma, como perpetrada, termina mantendo um sistema apenas parcialmente não cumulativo. É, portanto, objeto de estudo nesse capítulo a cumulatividade residual do sistema brasileiro.

Deveras, até o presente momento, tentou-se discutir a não-cumulatividade em tese, enquanto uma construção científica responsável por solucionar problemas práticos. O texto positivo brasileiro foi brevemente discutido ou citado, mas não fez parte do cerne dos debates nessa construção. No presente capítulo, pretende-se justamente iniciar um debate do que seja a não cumulatividade a partir do texto positivo e especialmente da interpretação que os julgadores têm ofertado quanto à mesma, verificando se a mesma apresenta, ou não, cumulatividades residuais.

A discussão é relevante já que a não-cumulatividade é tema que inunda nossos tribunais já abarrotados de inúmeras dúvidas interpretativas, como aponta Machado Segundo e Machado:

Podem ser citadas, por exemplo, e de forma evidentemente não exaustiva, as discussões relacionadas: (i) à validade das restrições ao pleno crédito financeiro no âmbito do ICMS, levadas à efeito pela LC's 87/1996 e especialmente 102/2000; (ii) à possibilidade de manutenção e aproveitamento de créditos de IPI, no caso de indústrias que utilizam insumos tributados na fabricação de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero, (iii) à possibilidade de creditamento do IPI em face da aquisição de bens para o ativo fixo, (iv) à necessidade de ter havido a efetiva "cobrança" do tributo nas operações anteriores, para que se tenha o direito ao crédito, (v) à idoneidade da documentação relativa à operação de cujo crédito se cogita, (vi) à possibilidade de correção monetária do crédito extemporâneo, (vii) ao prazo para aproveitamento do crédito extemporâneo; (viii) à aplicabilidade (ou não) do art. 166 do CTN ao aproveitamento do crédito extemporâneo, (ix) à possibilidade de creditamento de IPI diante das aquisições isentas ou submetidas à alíquota zero, quando o produto fabricado é submetido à tributação pelo imposto na saída, e (x) à possibilidade de transferência dos saldos credores acumulados para outros contribuintes do imposto. (2009, pg. 220)

Para compreender a não-cumulatividade pátria e sua cumulatividade residual, necessário compreender primeiro o que seria cumulatividade residual, para depois compreender como a mesma se manifesta no Direito Brasileiro.

#### **4.1. Conceito de cumulatividade residual.**

Já nos idos anos de 1965, quando a não cumulatividade foi constitucionalizada, foi reconhecido pelo então ministro da defesa: "Não resta dúvida de que o processo cumulativo propicia maior receita. Tão nociva, porém, é essa vantagem financeira para a economia do País que a hipótese de prejuízo deve ser contemplada." (BRASIL, 1966, pg. 51)

Desde então foi iniciada uma longa e bipolar (pseudo) luta contra a não cumulatividade em que boas intenções se dispersam frente a fins arrecadatórios e fins arrecadatórios se disfarçam de boas intenções.

Nesse viés, para Baleeiro, por exemplo, o Imposto sobre Produtos Industrializados não incide sobre o consumo, mas sobre a produção de bens, isso porque restou frustrada a expectativa, do então Ministro da Fazenda, Professor Gouveia de Bulhões, expressa na exposição de motivos da emenda, de que “em um futuro próximo, com o aperfeiçoamento do processo de arrecadação, o imposto venha a recair na fase final de consumo.” (2003, p. 199). Ou seja, a tributação pretende ser sobre o consumo, mas não conseguiria alcançar seu fim.

Esse, claro, não é um problema apenas brasileiro, Moreira ao abordar a questão lembra que mesmo o IVA Europeu sofre de cumulatividade residual:

**Em que pese os atributos até aqui mencionados, a prática tem relevado a existência de uma cumulatividade residual do IVA, fazendo com que, em maior ou menor grau, os agentes produtores e comerciantes também arquem com o ônus do imposto. (...). O governo e as empresas suportam o IVA quando da aquisição de bens para o consumo final e, também, por força dos seguintes mecanismos jurídicos que obstruem a ação plena da não-cumulatividade:**

- (a) a existência de operações ou agentes que não se submetem ao IVA (seja por norma isencional, seja porque estão fora do campo de aplicação do imposto): nessas hipóteses, a aquisição de mercadorias não-tributadas (por terem isenção própria ou serem vendidas por agentes infensos à tributação) implica na indedutibilidade do IVA incidido anteriormente.
- (b) a proibição da dedução dos créditos oriundos de determinadas categorias de bens e serviços. (2010, pg. 83) (grifo nosso)

Derzi e Coelho também trabalham tal noção ao indicar hipóteses de rompimento do princípio da não cumulatividade:

Assim sendo, é necessário desonerar o custo da produção e da comercialização de todo o imposto pago nas aquisições (seja relativo a insumos, produtos intermediários ou bens do ativo fixo), sob pena de se ter nova tributação sobre esses bens, pois o custo desses bens integrará o preço do produto no momento da saída. A indedutibilidade dos créditos relativos à aquisição de bens de capital, máquinas e insumos, diretamente utilizados na atividade econômica, configura um rompimento com o princípio da não-cumulatividade. (DERZI e COELHO, 1997, pg. 21)

Assim, haverá cumulatividade residual quando um tributo ou um sistema que se diga não cumulativo não for capaz de alcançar com plenitude as finalidades próprias da instauração da não cumulatividade, quais sejam: (1) afastar distorções no preço em virtude da extensão da cadeia produtiva (e, por conseguinte, estímulo à concentração empresarial), (2) permitir a transparência tributária com a correlata desoneração da atividade produtiva (e das exportações, quando pretendida).

#### **4.2 Histórico da não cumulatividade no Brasil.**

O Brasil tal como outros países vinha sofrendo com os problemas decorrentes da cumulatividade tributária, como inclusive já foi exemplificado no item 3.1. Era necessária a adoção de medidas que afastassem a incidência em cascata.

Desse modo, a princípio, a não cumulatividade surgiu no texto positivo brasileiro por meio da transformação, infraconstitucional, do então cumulativo tributo sobre o consumo. Esse tributo foi, por meio da Lei n.º 3.520 de 1958<sup>25</sup>, transformado em não cumulativo conforme melhor descrito no item 2.1.1 dessa dissertação. Esse mesmo tributo foi posteriormente, por meio da EC n.º 18 de 1965, renomeado, transformando-se no nosso atual IPI.

Essa Emenda Constitucional, como já discutido acima, é de extrema relevância para a efetiva compreensão do atual sistema tributário brasileiro. Na verdade, a despeito das alterações feitas pela Constituição de 1988, a estrutura essencial da tributação brasileira, especialmente no que toca à divisão dos impostos, permanece em muito similar à daquela época (para mais informações vide item 2.1). Os curiosos, para uma maior compreensão dessa época, deverão procurar obra oriunda da Câmara dos Deputados sobre a Reforma Tributária promovida por meio de tal emenda, alterando o texto da Constituição Federal de 1946. Trata-se de verdadeiro tesouro na busca de um histórico da não cumulatividade.

Se a interpretação histórica do Direito não é a única e encontrar a vontade efetiva do legislador um exercício de fetichismo inviável seja pelo passar do tempo seja pela ausência de transparência plena dentro do jogo político, a obra permanece relevante e atual porque indica o contexto histórico e, senão a vontade, ao menos o discurso do legislador ao visar extinguir a cumulatividade do Sistema Tributário Nacional.

Assim, é possível ter acesso às razões expressas da inclusão da não cumulatividade no texto constitucional por meio da referida emenda, ao endossar a alteração infraconstitucional o caráter não cumulativo do imposto sobre o consumo (renomeado imposto sobre produtos industrializados) e extinguir o Imposto sobre Vendas e Consignações com sua substituição pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias.

As duas alterações, nos termos dos escritos da época, deram-se com vistas à aplicação da Teoria do Valor Agregado por meio, sim, da não cumulatividade, como, aliás, defendeu-se até o presente momento ao longo dessa dissertação. Ou seja, o sistema seria de forma plena não-cumulativo se o valor agregado fosse atingido:

---

<sup>25</sup>Alteração 1ª: O Capítulo I das Normas Gerais passa a ter a seguinte redação, mantido o que dispõe o art. 2º: (...) Art. 5º Quando num mesmo estabelecimento produtor se fabricarem artigos sujeitos ao imposto de consumo que, sem saírem deste estabelecimento, forem utilizados na fabricação ou no acondicionamento de outros tributados, o imposto incide somente no produto final, facultada ao fabricante a dedução dos impostos pagos sobre as matérias primas que concorrerem para a sua produção.

De competência da União, o imposto sobre o consumo passa a constituir imposto sobre produtos industrializados. É mantida, em linhas gerais, a filosofia da última reforma da legislação ordinária específica - a incidência sobre valores adicionados, descontando-se em cada operação os montantes cobrados em operações anteriores, resultado da aplicação da **teoria do valor agregado**.” (...) “ A reforma introduz, em substituição ao regime anterior, um imposto sobre a circulação, cujas características essenciais são a uniformidade e a não cumulatividade. Incorporamos finalmente a este tributo o conceito desenvolvido por Maurice Lauré, em *La taxe sur la valeur ajoutée* e pôsto em prática, com sucesso indiscutível, na França e no Japão” (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 1966, pg. 13).

O motivo para a mudança tributária que ditou a forma dos dois primeiros tributos não cumulativos, o ICMS e o IPI, foi claro, qual seja, a aplicação da teoria do valor agregado com o escopo de garantir uniformidade e não cumulatividade. Portanto, a discussão em tese descrita acima, ou seja, o ideal da não cumulatividade no qual a mesma é meio para atingir o valor agregado não é um devaneio da doutrina tributária e, tampouco, dessa mestranda. Está lá no cerne da origem do sistema não cumulativo brasileiro.

A mudança deveria ter estabilizado o problema da incidência tributária e da circulação de mercadoria entre os Estados, mas já naqueles idos anos, tal como hoje, quase 50 anos depois, os “Estados estão se guerreando uns aos outros, além de criarem embaraços à comercialização dos produtos no território nacional e à exportação para o estrangeiro.” (BRASIL, 1966, pg. 45)

Como se não bastasse a guerra entre os Estados (superada?), a Exposição de Motivos à EC nº 18 atenta para o fato de que tributos incidentes sobre mesmos fatos econômicos, mas com diversas roupagens jurídicas, existiam (existiam?) causando acumulação tributária sobre apenas uma riqueza “a venda”. A revisão tributária teve como escopo, também, reduzir a cumulatividade causada pela incidência de tributos incidentes sobre a mesma riqueza, mas com denominações diferentes.

Indica o então Ministro Octávio Gouvêa de Bulhões, com base nas críticas feitas pela comissão de juristas e técnicos que preparou o projeto de Reforma:

Temos cinco denominações diferentes de tributos recaindo todos êles da mesma maneira sobre o valor de uma mercadoria, tal como afirma a Comissão “sobreposição de tributos, do mesmo ou de outro poder, idênticos e disfarçados apenas pela roupagem jurídica que o legislador os reveste.” (BRASIL, 1966, pg. 46)

Como se percebe, os problemas antigos continuam bem atuais.

Pois bem, após essa primeira inclusão da não cumulatividade no texto positivo a mesma até o século XXI, seria uma exclusividade do ICM, mantida na sua conversão ao ICMS, e do IPI. No início do novo século, o Brasil resolveu “inventar moda” e algo denominado “não cumulatividade” passou a abranger também o PIS e a COFINS.

Apenas em 2002/2003, a não cumulatividade surgiu no caso de tais contribuições como forma de redistribuição da carga tributária entre os setores da atividade econômica,

garantindo-se uma tributação mais justa conforme o discurso oficial<sup>26</sup>. Instituída primeiramente no âmbito infraconstitucional por meio da Lei nº 10.637 de 2002 para o PIS, passou a ser prevista na Constituição Federal com a Emenda Constitucional nº 42/2003, que alterou o art. 195, § 12º para o PIS e a COFINS.

Houve (e há) uma ampla discussão sobre a extensão da referida não cumulatividade, tendo em vista que o PIS e a COFINS são tributos cujo fato gerador é a receita bruta. Muitos, entretanto, como Calcini (2010, pg. 47), viriam a considerar que, por determinação do referido princípio, deve-se buscar “técnica” não cumulativa adequada a essa espécie de tributação. A não cumulatividade do PIS e da COFINS será abordada em tópico específico.

Embora o Brasil tenha adotado, em linhas gerais, a tributação sobre Valor Agregado, por meio da não cumulatividade como fica claro pela Exposição de Motivos da EC n.º 18/65, na prática a aplicação/interpretação/previsão legal da mesma não foi apta a alcançar a incidência sobre o valor agregado, com suas vantagens já exaustivamente debatidas. E a racionalidade vem perdendo a olhos vistos na medida em que a cumulatividade residual (e legitimada pela Jurisprudência) avança pelo ordenamento jurídico tributário.

#### **4.3 Não cumulatividade brasileira – incidência sobre o valor agregado?**

Defendeu-se acima que a não cumulatividade se legitima jurídica e racionalmente como forma de desonerar a atividade produtiva, que não revela capacidade contributiva no caso dos tributos que incidem sobre vendas, por meio da incidência sobre o valor agregado. Viu-se acima que a técnica afasta a incidência em cascata, permitindo a transparência da exação e a incidência sobre o consumo. Teria o Brasil adotado tal perspectiva?

A Constituição Brasileira, no que toca a não cumulatividade ou foi muito sucinta, como no caso do ICMS e do IPI, ou foi mais sucinta ainda, como no caso do PIS e a COFINS. O resultado: um Judiciário abarrotado de questões interpretativas, o que talvez pudesse ser evitado por uma visão mais racional do não cumulatividade cuja complexidade só se legitima de acordo com seus fins específicos ditados, exatamente, pelo discurso legitimador de sua criação.

No caso do IPI, determina a Carta Magna:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
 (...)
   
IV - produtos industrializados;  
 (...)
   
§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:  
 (...)

<sup>26</sup> Conforme consta na exposição de motivos da MP nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002

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

E assim se encerra o tratamento constitucional à questão, o IPI deve ser não cumulativo, por meio, aparentemente, do sistema imposto-contra-imposto, em virtude da previsão de compensação do tributo pago na operação anterior com o que for cobrado nas operações posteriores.

Quanto ao ICMS, dita o texto constitucional:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

No caso do ICMS, a Constituição foi menos lacônica, especialmente, porque o tributo é estadual, convivendo, portanto, sempre, com as ameaças da guerra fiscal. De início, pode-se observar que o tributo também parece adotar o método imposto-sobre-imposto, de outro lado, fica claro que o fato de o crédito ser oriundo de operação realizadas em outro Estado não constitui óbice à compensação. Por outro lado, de forma distinta da apresentada quanto ao IPI, a Constituição é expressa quanto às consequências da isenção e da não incidência. Nesses dois casos, haverá ao mesmo tempo a vedação de aproveitamento de crédito e nulidade dos créditos relativos às operações antecedentes, salvo previsão legal em contrário.

Já no caso do PIS e da COFINS, duas contribuições sobre a receita, os mais novos tributos chamados não cumulativos, a Constituição é mais sucinta:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

b) a receita ou o faturamento; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998](#))

(...)

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

Nesse caso, a Constituição foi objetiva, determinando a não cumulatividade das contribuições sobre a receita e das contribuições sobre a importação. No mais, delega à lei a

competência para definir quais setores de atividade econômica sujeitar-se-ão à não cumulatividade.

Talvez se as motivações expressas para a instituição da não cumulatividade fossem verdadeiras, seduzindo os contribuintes que a defendem, a mesma não levaria a tantas dúvidas interpretativas. A idéia seria a incidência sobre o valor agregado. Mas, na prática, talvez, o discurso sedutor não esteja de acordo com as verdadeiras intenções na adoção da não cumulatividade. E daí a complexidade (irracional ou racionalizada para fins diversos do discurso) da não cumulatividade brasileira e, com isso, tão não-não-cumulatividade, tão cumulatividade residual.

Esses aumentos da carga tributária decorrentes da introdução da não cumulatividade no regime jurídico dos tributos, aliás, é facilmente explicável. As autoridades do Fisco valem-se das oportunidades para estabelecer alíquotas mais elevadas, capazes de ensejar aumento da arrecadação, consideradas todas as margens de erro.

Por outro lado, **o contribuinte jamais reage à introdução da não-cumulatividade, por uma razão de ordem psicológica. A expressão não-cumulatividade é sempre doce. Soa sempre como promessa de redução do tributo, pois transmite a promessa de redução do tributo, pois transmite a idéia de que aquilo que não se acumula tende a ser menor.**” (MACHADO, 2009, pg. 191) (grifos nossos)

No Brasil, com base na literalidade da Constituição, a verdadeira pergunta se impõe: não cumulatividade, para quê? Dessas todas as outras brotam, ainda que aquela pergunta não seja verdadeiramente feita. A partir disso, surge outra pergunta, muito comum, não cumulatividade: o quê? Pretende-se abordar tais questões a partir das querelas judiciais que importam em moldar, restringir o conceito do que seja não cumulatividade.

A princípio, indaga-se: não cumulatividade brasileira importa em incidência sobre o valor agregado? Ora, trata-se de uma redundância, a incidência não cumulativa só tem valor, sentido, se pensada da perspectiva de que deve ocorrer sobre o valor agregado, com a desoneração da atividade produtiva, em correspondência aos princípios constitucionalizados da igualdade, da capacidade contributiva e do destino (vide item 3.6). Não há nada na Constituição que indique em sentido contrário e os princípios constitucionais citados endossariam nossa posição. Essa posição não é desprovida de amparo doutrinário:

Basta notar que somente na própria Constituição se tem uma grande quantidade de dispositivos, transformando a outorga de competência impositiva para os tributos não cumulativos, IPI e ICM, numa malha normativa sem qualquer simetria, com a idéia nuclear de que os **tributos não cumulativos incidem sobre o valor agregado verificado em uma cadeia financeira de uma atividade produtiva.** (PINTO, 2009, pg. 13) (grifos nossos)

Algumas diferenças podem existir, mas desde que não se altere a substância de suas características essenciais, tais como neutralidade, a oneração do consumo e evitar a tributação cumulativa, **o imposto não cumulativo se identifica essencialmente**

**com a natureza e forma de tributos sobre o valor agregado.** (ROLIM, 2009, pg. 253) (grifos nossos)

Rolim também compreende que os métodos de não cumulatividade (aditivos e subtrativos, inclusive o método do crédito) são formas de se tributar o valor agregado como exaustivamente debatido no item 3.4 (2009, pg. 254).

Não é o que consideram Melo e Paulsen. O último, com base nos dispositivos constitucionais que instituem a não cumulatividade do ICMS e do IPI considera que a expressão “montante cobrado” presente nos dispositivos constitucionais supra citados, afasta a eventual incidência tributo sobre o valor agregado, instituindo no Brasil um tributo que exige a incidência tributária prévia, perante o sistema imposto-contrainposto, sendo irrelevante o valor agregado:

A referência à compensação com o montante ‘cobrado’ nas operações anteriores exige que se tenha, ao menos, a incidência do imposto gerando um ônus tributário. Do contrário, não há que se falar em cumulatividade. **O fato de tomar-se a não cumulatividade como constituição tributação do valor agregado vinha implicando decisões equivocadas sobre o direito de creditamento sem que tenha sido devido o tributo na operação anterior.** (PAULSEN, 2013, pg. 304) (grifo nosso)

Para esse autor, cuja voz ressoa no Supremo Tribunal Federal, como será visto no item 4.6:

A não cumulatividade constitui uma técnica de tributação que visa impedir as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica, ora como insumo, ora como integrante de outro insumo ou de um produto final. (PAULSEN, 2010, pg. 87)

É também como considera Melo:

Tributo não cumulativo significa que o valor (líquido) a ser efetivamente devido aos cofres públicos representa o resultado do cálculo consistente na consideração do imposto decorrente de fatos geradores praticados pelo contribuinte (operações mercantis, prestação de serviços etc.), diminuído do montante dos encargos do mesmo tributo gerado pelas aquisições, dispêndios etc., mediante apuração num determinado período de tempo.

Distingue-se do tributo incidente sobre o valor agregado em que somente se pode cogitar da existência do fato gerador do tributo, no caso de as operações mercantis serem realizadas em valores superiores aos das aquisições (ex.: compra de mercadorias por R\$1.000,00 e revenda por R\$2.000,00, incidindo o imposto sobre R\$1.000,00, considerado como valor agregado). O ICMS e o IPI não constituem impostos sobre o valor agregado, mas sobre valor da operação (STF, RE 353.657-PR) (MELO, 2009, pg. 269)

Ou seja, não haveria equivalência entre não cumulatividade e incidência sobre o valor agregado. Os argumentos de Paulsen foram amplamente combatidos no item 3.4, no qual se demonstrou que a incidência imposto-sobre-imposto é um método para se garantir a

incidência sobre o valor agregado e como tal deve ser interpretada. Ou seja, o método se orienta por uma finalidade e para o alcance dessa deve ser interpretado. Não é o que ocorre no Brasil, como será mais bem abordado à frente quando se discutir a cumulatividade residual.

#### **4.4 A interpretação da não cumulatividade brasileira (regra ou princípio).**

Velha contenda entre os estudiosos do Direito Tributário é se não cumulatividade consistiria em princípio ou regra. A contenda em um ambiente jurídico em que regras e princípios eram extremados em sua aplicação e interpretação encontrava significativo impacto (ALEXY, 2011 e DWORKIN, 2002). Essa distinção tão cara durante o século XX, hoje vem recebendo críticas contínuas que levam à inevitável reflexão: tal distinção continua relevante? Tal e qual debatido no capítulo sobre a tributação sobre o consumo, as classificações se tornam relevantes na medida em que delas decorrem distinções práticas relevantes. Haverá distinção prática relevante nessa distinção?

Para o professor Flávio Couto Bernardes, não. O mesmo em suas aulas de Direito Tributário Sancionador no Programa de Pós Graduação Stricto Sensu da PUC Minas defendia no ano de 2012, que não há distinção relevante entre princípios e regras, ambos são normas jurídicas, carecendo os princípios apenas de concreção que lhes assegure a aplicação isoladamente.

Novas vozes surgem para questionar institutos consolidados. Mas, por enquanto, impossível negar a distinção historicamente realizada entre princípios e regras, porque os doutrinadores tributários, com base na mesma, vêm interpretando a não cumulatividade tributária de forma mais, ou menos, ampliativa. Aqueles que defendem que a mesma é regra possuem, geralmente, uma visão muito mais fechada do instituto e o interpretam de maneira mais restritiva (muitas vezes, ignorando todo o panorama histórico-econômico e jurídico que justifica e legitima racionalmente a sua existência). Aqueles que defendem que é princípio, olham o instituto de forma mais ampliativa.

Por tais motivos, optou-se por debater o caráter de regra ou princípio da não cumulatividade, a despeito da relevância ou não teórica da distinção. Por outro lado, embora diversos autores escrevam sobre o tema, entre todos, optou-se por trabalhar, de forma realmente breve, apenas necessária à compreensão dos tributaristas, a distinção entre regra e princípio. Destaque-se não há qualquer intenção de se escrever um tratado sobre o tema. Fica-se com o superficial, desde que aplicado.

Com base nessa perspectiva, antes de adentrar a polêmica questão sobre a não cumulatividade e sua natureza, cabe uma breve discussão: como será que a doutrina tributária trabalha a velha distinção entre princípios e regras?

Melo, por exemplo, trabalha a visão tradicional de princípio, como início de um sistema escalonado de normas, constituindo “o seu próprio alicerce”, sendo que “mediante uma hierarquia, segundo a qual algumas normas descansam em outras, as quais, por sua vez, repousam em princípios que, de seu lado, se assentam em outros princípios mais importantes. Dessa hierarquia decorre que os princípios maiores fixam as diretrizes gerais do sistema e subordinam os princípios menores.” (2010, pg. 13)

Carraza entende que:

(...) princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vinculada, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam. (2010, pg. 45)

De outro lado, considera o autor que um princípio não pode ser entendido de maneira isolada, relacionam-se com outros princípios e normas sendo necessário para conceder-lhe equilíbrio, proporção e importância (2010, pg. 45)

O mesmo autor compreende que:

Muito bem, em razão de seu caráter normativo, os princípios constitucionais demandam estrita observância, até porque, tendo amplitude maior, sua desobediência acarreta consequências muito mais danosas ao sistema jurídico que o descumprimento de uma simples regra, ainda que constitucional. São eles que estabelecem aquilo que chamamos de ponto de apoio normativo para a boa aplicação do Direito.

Não é por outras razões que, na análise de qualquer problema jurídico – por mais trivial que seja (ou que pareça ser) -, o cultor do Direito, deve, antes de mais nada, alçar-se ao altiplano dos princípios constitucionais, a fim de verificar em que sentido eles apontam. Nenhuma interpretação será havida por boa (e, portanto, por jurídica), se direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio-constitucional. (2010, pg. 47)

E continua:

Os princípios são normas qualificadas, exibindo excepcional valor aglutinante: indicam como devem aplicar-se as normas jurídicas, isto é, que alcance lhes dar, como combiná-las e quando outorgar precedência a alguma delas. (2010, pg.52)

Por sua vez, Harada, em seu Manual, defende que os princípios tributários decorrem “do regime federativo e dos direitos e garantias fundamentais, constituem o escudo de proteção dos contribuintes, atuando como freios que limitam o poder de tributação do Estado” (2013, pg. 378).

Dos comentários colacionados, pode-se compreender que os tributaristas entendem que os princípios são normas jurídicas dotados de generalidade e inspiradoras da interpretação de outras normas.

Como visto acima, os autores tributaristas “perdem” tempo trabalhando o conceito de princípio, mas quase não oferecem a idéia do que seja regra. Mas, por um exercício “a contrario sensu” dos conceitos apresentados, pode-se construir uma idéia da visão daqueles do que sejam regras. As regras são normas dotadas de menor generalidade, e, portanto, com possibilidades mais restritas de interpretação seja de seus próprios termos, seja de direcionamento da interpretação de outras regras.

Visto de uma forma genérica o que são princípios e regras, cabe indagar agora como os tributaristas estão encarando a não cumulatividade tributária. Três linhas doutrinárias principais surgem de tais considerações: aquela que considera a não cumulatividade enquanto regra, a que considera a mesma um princípio e uma terceira que considera que a mesma pode ser lida das duas maneiras.

Cintra é representante da primeira linha por compreender que a não-cumulatividade é desprovida de caráter axiológico que lhe permita ser considerada um princípio. É uma visão em todo diferente da que, até o presente momento, delineou-se na presente dissertação. Como já repisado, a não cumulatividade só se legitima, a despeito da sua complexidade, a partir de seu profundo caráter axiológico. Mas, entende o autor em sentido distinto:

A partir de tais premissas concluímos não ser apropriado considerar que no Brasil a não-cumulatividade constitui princípio jurídico em sentido estrito, porquanto o exame das regras jurídicas que tratam daquela categoria não releva a existência da exigida estrutura aberta e nem muito menos da impregnação axiológica inerente aos princípios. (2009, pg. 122)

Paulsen compreende que a não cumulatividade é técnica e, por conseguinte, muito restrita para dizer-se que é princípio:

A não cumulatividade é uma técnica de tributação cuja adoção, para o IPI, é determinada expressamente pela Constituição Federal de 1988 (art. 153, §3º, inc. II), seguindo uma tradição que vem desde a Emenda Constitucional nº 18/65. Visa a impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica. Em outras palavras, consiste em fazer com que o IPI não onere, em cascata, a produção. (2013, pg. 303)

Furlan e Velloso tomam o cuidado de definir qual sua perspectiva de princípio e de regra antes de apresentarem sua classificação. Os autores partem de uma perspectiva dworkiniana para considerar que a não cumulatividade é regra. Mas, ao contrário de outros autores, não fazem tal classificação para diminuir a aplicação de tal norma, pelo contrário,

visam definir parâmetros seguros de aplicação, afastando-se da maleabilidade interpretativa própria dos princípios:

À luz dessas concepções, é fácil constatar que os preceitos dos arts. 153, parágrafo 3º, II (IPI) e 155, parágrafo 2º, I (ICMS) introduzem no sistema jurídico regras, ou seja, normas que: a) conferem uma determinação precisa para uma situação específica; b) devem ser aplicadas de um modo “tudo-ou-nada”, c) somente podem ser cumpridas ou não; d) não estão sujeitas à ponderação.

O legislador não tem liberdade para instituir o IPI e o ICMS de forma não cumulativa: está constitucionalmente obrigado a fazê-lo. Não pode se equivar de tal imposição sob o argumento de os preceitos constitucionais serem vagos, imprecisos ou auto-aplicáveis e tampouco pode ponderá-los com outros princípios, valores ou fins constitucionais. Deve, tão-somente, cumpri-los, instituindo regimes rigorosamente não cumulativos. (2009, pg.32)

Para Melo, a não cumulatividade do IPI e do ICMS é um princípio, uma vez que carrega dentro de si inúmeros valores. Dessa maneira, o legislador ordinário ao estabelecer regras para dar concretude à não cumulatividade, deve levar em consideração tais valores. Já no caso do PIS e da COFINS, trata-se de simples regra que poderá (e desse poderá fica implícito um “ou não poderá”) ser adotada na estrutura daquelas contribuições. Em suas palavras:

Deve ser considerada como princípio em razão de constituir comando normativo (**repleto de valores, permeado por forte conteúdo axiológico**), compreendendo diretriz ao legislador ordinário para que, na estruturação de determinados tributos, a apuração do quantum debeat deva considerar o confronto entre a soma dos montantes dos impostos incidentes nas operações efetuadas e soma dos impostos (fatos geradores) referentes aos negócios realizados.

Trata-se de conceito dogmático, uma verdade normativa que deve inspirar, fundamentar e obrigar o legislador ordinário na regra da estatuição do tributo. A circunstância de ser rotulado como mera técnica operacional, ou método de apuração do imposto, não retira a importância e a cogência do postulado constitucional.

A não-cumulatividade é considerada como princípio para o IPI em razão de seus substanciais comandos (IPI e ICMS – “o imposto será não-cumulativo”- art. 153, parágrafo 3º, II; e art. 155, parágrafo 2º, inc. I, da CF, respectivamente).

Com relação às contribuições para a seguridade social, trata-se de regra constitucional (art. 195, parágrafo 12 – “a lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b, e IV do caput, serão não cumulativas), que poderá ser observada na estrutura dos tributos. (2009, pg. 271)

Araújo compreende em sentido similar ao compreender que a não cumulatividade é princípio, cuja interpretação deve ser sistemática, analisada em conjunto com a seletividade. Essa é, tal e qual a não cumulatividade, um meio de respeitar a capacidade contributiva na incidência sobre vendas.

Devemos admitir que a não-cumulatividade tanto pode ser vista como princípio constitucional, quanto como técnica, é dizer, a forma como se realiza ou se aplica o princípio. Deste modo, se há de convir que o princípio do imposto não cumulativo como o IPI deve ser apurado por período, e não por produto, porquanto nas

indústrias de produtos variados e diversos seria, verdadeiramente, impraticável a viabilização da cobrança do produto, ou seja, na hipótese de interpretação literal do dispositivo constitucional que o consagra (CF, art. 153, parágrafo 3o, inc. III), cuja **melhor hermenêutica será a sistemática, ou seja, deve ser entendido o princípio da não-cumulatividade sempre em conjunto com o da seletividade.** (ARAÚJO, 2009, pg. 181)

Adepto da segunda linha, Carvalho compreende que princípios são normas cogentes abrangendo, sim, a não cumulatividade tributária.

O lugar dos princípios, sobremaneira, os com status constitucional, é inquestionavelmente incomparável. É norma jurídica, e como tal detentora de força cogente, mas uma ofensa a eles dirigida macula muito mais fortemente o sistema. (2009, pg.72)

Para o nosso estudo, limitaremos, aqui, dentre os vários princípios constitucionais tributários, tratarmos, tão-somente, sobre o Princípio da Não-Cumulatividade. Desde logo, entendemos que a técnica da “Não-cumulatividade”, no Direito positivo brasileiro, é considerada como um “Princípio”, com assento constitucional, com força cogente e que devem obediência aos legisladores e aplicadores das normas. (2009, pg. 74)

Representante da terceira linha, Moreira compreende que mais do que uma técnica de tributação, a não cumulatividade é um meio para diversos fins e como tal deve ser interpretada. Isso não significa, no entanto, que não pode ser lida enquanto princípio, como o próprio Moreira debate. Se de um lado se diz que o tributo deve ser não cumulativo – viés principiológico (o que, como visto acima, pode ser alcançado de diversas maneiras), de outro lado a Constituição define o método adotado, e esse método, tem sim, aspecto de regra:

A não-cumulatividade é, portanto, o princípio constitucional tributário que mais se aproxima de uma regra, pois parte de valores superiores (neutralidade tributária, v.g.), para, então, prescrever uma conduta (abatimento do montante cobrado nas operações anteriores) que permitirá o alcance das finalidades propostas. (MOREIRA, 2010, pg. 239)

O conteúdo do princípio se revelaria nas regras para a sua aplicação que deveriam, em conjunto, assegurar as seguintes consequências:

- (a) a translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte de facto, não onerando os agentes produtivos;
- (b) a neutralidade fiscal, de modo que o número de etapas da circulação da mercadoria não influa na tributação sobre ela incidente;
- (c) o desenvolvimento da sociedade, pois a experiência mundial denota que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza, pois encarece a circulação de riquezas;
- (d) a conquista de mercadorias internacionais, permitindo-se a efetiva desoneração de bens e serviços exportados (impraticável no regime cumulativo de tributação);
- (e) a isonomia entre produtos nacionais ou estrangeiros pois a não cumulatividade possibilita a cobrança na importação, de tributo em montante idêntico ao suportado pelo produtor nacional. (MOREIRA, 2010, pg. 238)

De fato, a não cumulatividade pode ser conceituada tanto como princípio, nos termos do que está genericamente conceituada na Constituição, ou como técnica/regra, quando a mesma indicar “o modo pelo qual se executa ou se efetiva o princípio” (MACHADO, V. I, 2007, pg. 524). Tal caráter dúbio decorre da sua profunda correlação com princípios constitucionais que a impregnam de caráter axiológico, de generalidade, justificando sua visão enquanto princípio (tema abordado no tópico 3.6). De outro lado, a Constituição já determina o modo pelo qual a mesma operará, qual seja, o sistema imposto-contrainposto, o qual, esse sim, merece ser lido enquanto regra – com menor abstração e, portanto, maior concretude. Nesse ponto, encontra-se respaldo nas palavras de Martins para o qual: “(...) trata-se de um princípio, enquanto definido na Constituição e, simultaneamente, uma técnica em sua aplicação.” (2011, pg. 140)

Afirmar que a não cumulatividade é princípio, cujo método deve ser lido enquanto regra, tem inúmeras consequências interpretativas que justificam a negação da visão dos tribunais da não cumulatividade e, sobretudo, a consideração de que no Brasil não há não cumulatividade plena, mas um sistema cheio de cumulatividades residuais.

Tal não importa em afirmar, no entanto, que a não cumulatividade é cláusula pétrea. Pelo contrário, como visto acima se acredita que a não cumulatividade é um método cujo fim é a incidência sobre o consumo em virtude dos princípios constitucionais resguardados como igualdade, livre concorrência, desenvolvimento nacional. Mas, outros meios são possíveis, como a incidência monofásica na última etapa do processo produtivo. Portanto, nada impediria que a não cumulatividade fosse extirpada do sistema constitucional brasileiro, desde que fosse substituída pela referida técnica.

O Supremo Tribunal Federal já chegou à mesma conclusão, mas por motivos diversos. Como é sabido, o texto constitucional considera imutável algumas questões, chamadas pelos juristas de cláusulas pétreas, por não poderem ser restringidas por meio de Emenda Constitucional (art. 60, § 4º). Limitações constitucionais com raízes em tais questões costumam ser consideradas cláusulas pétreas, caso, por exemplo, da imunidade recíproca que é garantia do pacto federativo. No entanto, no que trata ao princípio da não cumulatividade, entendeu o Supremo que esse não possui laços com direitos fundamentais dos contribuintes ou quaisquer das outras cláusulas pétreas. Desse modo, não seria direito fundamental inafastável do contribuinte. Assim, o constituinte derivado poderia criar tributos cumulativos (caso da CPMF), a despeito da vedação prevista no art. 154, inc. I, segundo a qual novos impostos deveriam ser não cumulativos. Tal vedação se orientaria para o legislador infraconstitucional (BRASIL, 1996, Adin 939).

O entendimento defendido nesse trabalho diverge em parte do apresentado. Sim, não cumulatividade não é cláusula pétrea. Sim, não cumulatividade pode ser afastada do texto constitucional. Mas, não, não cumulatividade tem sim relação com garantias fundamentais. Apenas não é o único meio de garanti-las.

Qual a relevância dessas questões? Defende-se que uma leitura mais atenta dos dispositivos constitucionais sobre a não cumulatividade deve ser realizada. De um lado, a sua instituição como forma de se buscar o valor agregado (e que só tem sentido na medida em que se presta a buscar o valor agregado). De outro lado, o método para tal. O método, claro, deve se submeter ao princípio, e não o contrário.

#### **4.5 Tributos sujeitos à não cumulatividade brasileira.**

Tal como supra demonstrado, pretende-se discutir a ineficácia da não cumulatividade brasileira no alcance das finalidades da própria não cumulatividade: ou seja, a cumulatividade residual. Nesse viés, é fundamental compreender quais são os tributos sujeitos à não cumulatividade plena. Pela literalidade do texto constitucional, teríamos quatro tributos não cumulativos: IPI, ICMS, PIS e COFINS<sup>27</sup>. Como quase tudo no que se refere à não cumulatividade tributária, há grande controvérsia sobre quais são os tributos não cumulativos. Especialmente, é debatido o que significa a não cumulatividade do PIS e da COFINS a considerar que esses dois tributos não incidem sobre vendas, mas sobre a receita bruta das sociedades, o que pode (ou não) ser produto das vendas.

Nesse tópico, abordar-se-á quais são os pressupostos para a incidência não cumulativa, em consolidação de muito do que já foi debatido nos tópicos anteriores. Para, ao final, desvendar quais tributos são não cumulativos no sentido trabalhado nessa dissertação.

##### ***4.5.1 Tributos sujeitos à não cumulatividade clássica.***

A não cumulatividade, como já exaustivamente demonstrado, é uma solução para um problema próprio da incidência plurifásica – qual seja, a incidência de tributo-sobre-tributo. Não há sentido em se debater incidência não cumulativa no caso de tributos que não incidem várias vezes ao longo de um mesmo processo, pressuposto para configuração da plurifasia.

---

<sup>27</sup> Não se incluiu nessa lista o PIS e a COFINS Importação eis que a não cumulatividade do mesmo não é do próprio tributo. Afinal, a Lei apenas autoriza que o pagamento desses tributos gerem créditos para o abatimento com o PIS e a COFINS sobre receitas brutas (Art. 15, Lei n.º 10.865/2004)

Para se tratar de plurifasia, é necessário, tal qual defende Moreira (2010, pg. 98), que haja um liame lógico-operacional entre diversos fatos (geradores).

Dessa perspectiva, pode-se afirmar que existem fatos estanques sujeitos à incidência tributária e fatos conexos, ou seja, ligados por meio de um elemento comum. Em regra, a aquisição e venda de bens necessários à produção dos bens de consumo é esse elemento comum.

Além disso, a visão sistemática da Carta Constitucional também é relevante porque nela constatamos que existem tributos que têm incidência sobre fatos que podemos chamar de “estanques”, no sentido de que não tem qualquer correlação entre si, ou seja, nenhum elemento comum que possa estabelecer alguma ligação entre eles, ainda que indireta, e também existem tributos nos quais fatos distintos podem de algum modo se relacionar por algum elemento comum. (OLIVEIRA, 2009, pg. 427)

Como visto acima, o problema da plurifasia ocorre porque os produtores (sempre que possível) terminam embutindo no preço de venda o valor dos tributos que devam recolher referentes àquela venda. Assim, um tributo para ser efetivamente não cumulativo, para não incidir em cascata, deve permitir a identificação do montante de tributo pago nas etapas anteriores de produção e circulação, o que só é possível quanto aos tributos incidentes sobre a produção e circulação.

Essa é uma constatação econômica, mas que, também como já visto, pode ser juridicizada, por meio da previsão legal da não cumulatividade, sistema cuja finalidade é evitar a incidência em cascata, vedando que em novas etapas do processo produtivo ocorra a incidência sobre valores já tributados, ou mesmo, sobre o tributo já embutido no preço. Por tal motivo, Moreira compreende que um tributo só é não cumulativo quando estejam concomitantemente presentes as seguintes características (1) plurifasia, com a incidência sobre operações de circulação de bens e serviços, (2) permissão ao contribuinte de abatimento da exação paga nas etapas anteriores (2010, pg. 107).

De fato, nem todo tributo denominado não cumulativo é não cumulativo de fato, conforme as premissas histórica-e-juridicamente definidas para se determinar o que é não cumulatividade. Perspectiva compartilhada com Moreira (2010, pg. 107). É preciso preencher os pressupostos acima expostos.

Por tal motivo, os autores não hesitam em considerar que IPI e ICMS, tributos incidentes sobre vendas (embora um sobre a venda de produtos industrializados e o outro incidente sobre a venda de mercadorias) são tributos plurifásicos e, portanto, passíveis de ter sua incidência não transparente em cascata solucionada por meio da não cumulatividade tributária.

Nesse último grupo, mas não o esgotando, estão exatamente o IPI e o ICMS, porque oneram sucessivas operações de uma mesma cadeia produtiva ou circulatória de

bens ou serviços, e nestes é apropriada a adoção da não-cumulatividade com vistas a evitar que haja incidência em cascata sobre os bens ou serviços apanhados nos respectivos fatos geradores. Já naquele primeiro agrupamento [PIS e COFINS], isto não se dá, em virtude da estanqueidade dos fatos geradores. (OLIVEIRA, 2009, pg. 427-428)

Oliveira, com o qual se concorda, confirma que o conteúdo do IPI e do ICMS está vinculado a bens que circulam em sucessivas etapas econômicas o que é, per si, causa de incidência tributária em cascata – e, portanto, passível de ser solucionado por meio da não cumulatividade.

É verdade que também não existe tributação sobre universalidade, seja de fato, seja de direito, quando se fala nas incidências do IPI e do ICMS (os quais também podem ser agrupados para uma única cobrança periódica), mas nestes a cumulatividade decorre de se tratar de fatos que têm no seu conteúdo bens (um produto, uma mercadoria ou uma determinada prestação de serviço), que podem circular em ( ser objeto de) sucessivas etapas econômicas. (2009, pg. 429)

O mesmo já não ocorre quanto ao PIS e a COFINS. Esses tributos, como autorizado no próprio texto constitucional e consolidado nas respectivas leis incidem sobre a receita bruta das pessoas jurídicas (art. 195, inc. I, alínea “b”, arts. 1, §§ 1º, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003). A receita, no entanto, é fato isolado, desconexo de qualquer processo lógico que permita dizer que a receita de uma pessoa jurídica se vincula a fatos geradores prévios à obtenção de receitas. E, embora a receita possa advir da produção/circulação de bens, a mesma pode também vir de fatos outros, como rendimentos e aluguéis. A obtenção de receita é um fato isolado, cuja relação com fatos anteriores, necessária à aplicação plena da não-cumulatividade, não é de fácil visualização. Reproduzidas abaixo as palavras de Oliveira, por sua clareza a respeito do tema:

Vê-se, pois, que a individualidade da receita, como substrato da incidência de PIS e COFINS, e que não se liga necessariamente à circulação de um determinado bem, afasta a idéia de não cumulatividade ou de incidência em cascata sob o ponto de vista jurídico, embora a multi-incidência possa ser detectada num prisma econômico. (OLIVEIRA, 2009,pg. 429)

De fato, desde logo se pode perceber que, nelas, por incidirem sobre receitas em geral, ocorre um fenômeno diferente do que se dá com o IPI e o ICMS, pois elas não têm, rigorosamente falando, uma incidência multifásica, **mas sempre necessariamente unifásica, no sentido de que cada receita é um fato isolado de todas as demais receitas, ainda que duas ou mais advenham da circulação de um mesmo bem, pois este não é elemento essencial para a definição de receita e não estabelece qualquer relação entre uma e outras.** É o mesmo que ocorre com as receitas de aluguel de algum bem, ou de juros de um mesmo capital emprestado, que se sucedem no tempo, mas são independentes entre si.

Por isso mesmo, não é tecnicamente correto se falar em cumulatividade de um tributo sobre receitas, e isto mesmo já representa uma boa razão para o regime da

não-cumulatividade não ter sido previsto na Constituição como obrigatório para as contribuições sobre receitas.

**Com efeito, cada receita, de per si, é fato necessário e suficiente para a incidência dessas contribuições, ou seja, para configurarem-se os respectivos geradores, exatamente como o fato gerador da obrigação tributária principal é definido pelo art. 114 do CTN.**

E assim independentemente de a legislação ordinária juntar todas as receitas de um determinado período de tempo para que, por seu total, integrem uma única obrigação tributária periódica, o que se explica pela facilidade e praticidade da reunião de todos os fatos isolados ocorridos no período, comparativamente com a alternativa de tributar cada um em separado, a partir de quando ele exista segundo a norma de direito aplicável.” (OLIVEIRA, 2009, pg. 428) (grifos nossos)

Derzi reflete sobre o tema, ao traçar comparativo sobre os quatro impostos sobre o consumo. Entende a autora que no caso do IPI e do ICMS a repercussão jurídica é perfeitamente demonstrável o que não se repetiria no caso de PIS e COFINS. Em suas palavras: “No entanto, se a repercussão jurídica e contábil – como tal aquela espelhada nas notas fiscais – é perfeitamente comprovável no ICMS e no IPI, torna-se indemonstrável juridicamente nas contribuições sobre o PIS/COFINS”. (DERZI, 2011, pg. 735)

Moreira também compreende que não se trata de efetiva não cumulatividade. Afinal, no caso das contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento, o fato tributável não é plurifásico, ou seja, não é vinculado a operações sucessivas de circulação de mercadorias e ou serviços (riquezas). Ora, na coerente lógica de Moreira, se não há circulação de riqueza em etapas sucessivas, impossível cogitar da translação jurídica, do peso fiscal para o consumidor final (objeto-fim-sentido da não cumulatividade em sentido estrito) (2008, pg. 110). Irretocáveis as suas considerações.

Pondere-se, além disso, que a receita bruta não se relaciona com a capacidade contributiva do consumidor, pelo contrário, é indício de aumento da riqueza da sociedade que a aufere – portanto, tampouco se trata de imposto sobre o consumo.

Para Moreira, a partir dessa previsão constitucional é preciso pensar em duas não-cumulatividades. A primeira, em sua terminologia, é não-cumulatividade em sentido estrito, isto é, “forma de obtenção da neutralidade fiscal, aplicável aos tributos plurifásicos (que gravam o consumo de mercadorias e serviços).” A outra seria a não-cumulatividade “em sentido amplo, isto é, que corresponde a uma forma de cálculo do *quantum debeatur* aplicada aos tributos que não atingem o consumo de bens e serviços (não sendo, portanto, plurifásicos).” (2010, pg. 108).

No entanto, com a previsão constitucional de que o PIS e a COFINS sejam não-cumulativos é de se indagar, o conceito de não-cumulatividade mudou? Se não mudou, é

possível dizer que a lógica interna da aplicação da não-cumulatividade clássica, inegavelmente a incidência sobre o valor agregado, aplicar-se-á a esses dois tributos cujo fato gerador está vinculado à receita e ao faturamento? Será que esses tributos tornaram-se tributos sobre o consumo?

#### **4.5.2 Breve estudo sobre a não cumulatividade do PIS e da COFINS.**

Foi visto acima que a não cumulatividade, na sua forma clássica, causa transparência da tributação e permite o traslado do peso da tributação para o consumidor final, o que a constitui enquanto forma de alcançar a incidência sobre o consumo. Será que a não cumulatividade do PIS e da COFINS os transformou em tributos sobre o consumo?

A reflexão sobre o tema pede uma espiada no texto constitucional a respeito:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: ([Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998](#))

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998](#))

b) a receita ou o faturamento; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998](#))

(...)

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

O sucinto texto constitucional rendeu vasta discussão, como ressaltam Furlan e Velloso.

O IPI e o ICMS incidem, fundamentalmente, sobre o valor das operações de alienação da produção e de mercadorias, operações estas que se sucedem no ciclo econômico. Já o PIS/PASEP e a COFINS incidem sobre a receita bruta, grandeza que não está vinculada a um ciclo econômico, mas tão-somente ao contribuinte que a aufere.

De tal forma, tais contribuições não incidem de forma plurifásica, ao menos na acepção tradicional, vinculada aos objetos que sofrem a incidência de um dado tributo em mais de uma etapa do ciclo econômico. Isso levou à criação de peculiar sistema de não-cumulatividade, de difícil enquadramento doutrinário.” (FURLAN e VELLOSO, 2009, pg. 35).

Oliveira, por exemplo, apresenta uma particular interpretação do texto, inclusive completamente contrária àquela adotada pelo legislador infraconstitucional. Para esse autor, a não cumulatividade estabelecida pelo dispositivo supracitado abrange única e exclusivamente o PIS e a COFINS com o PIS e a COFINS Importação. Ou seja, as referidas contribuições incidentes sobre a importação seriam não cumulativas com o PIS e a COFINS incidentes

sobre as receitas brutas \_ apenas isso. O autor, como de costume, é convincente nos seus argumentos, com os quais, no entanto, se discorda.

Ao contrário disso, o parágrafo 12 trata de excluir a cumulatividade entre a contribuição sobre importação de bens ou serviços e a contribuição sobre receitas, o que se explica perfeitamente por se tratar de tributos que, embora unifásicos, podem incidir sobre eventos que se sucedem economicamente e que são apanhados num primeiro momento pela contribuição sobre importação, e num segundo momento pela contribuição sobre receitas.” (OLIVEIRA, 2009, pg. 437)

Se alguma dúvida houver quanto ao verdadeiro sentido do parágrafo 12, basta verificar que ele alude ao inciso I, letra “b” (receitas ou faturamento) e ao inciso IV (importação), de modo que, se ele dissesse respeito a algum tipo de não cumulatividade exclusivamente dentro do regime de tributação de receitas, necessariamente também se aplicaria apenas dentro do regime de tributação das importações, e nisto seria inócuo em virtude de que não existe uma importação sobre outra importação do mesmo bem, a não ser em situações tão esporádicas que não mereceriam uma norma constitucional.” (OLIVEIRA, 2009, pg. 437)

Não se compartilha do ponto de vista de Oliveira no que toca à devida interpretação do referido dispositivo. De fato, de uma análise da literalidade da Constituição e mesmo da lógica das contribuições em questão, talvez essa fosse a interpretação mais adequada. Mas, não é o caso. A história da não cumulatividade do PIS e da COFINS não deixa espaço para essa interpretação.

Ocorre que a referida “não cumulatividade” foi instituída primeiramente em legislação ordinária por meio da Lei n.º 10.637/2002, ou seja, antes da Emenda Constitucional n.º 42/2003. O objetivo da constitucionalização expressa foi simples: evitar alegações de que a nova forma de apuração instituída pela nova lei, com a chamada não cumulatividade inclusive dentro do próprio PIS e da COFINS (e não apenas entre essas contribuições e o PIS e a COFINS importação) fosse inconstitucional. Ou seja, a “não cumulatividade” constitucionalizada, na verdade, é uma legitimação torta da “não cumulatividade” inventada pelo legislador ordinário sob o discurso de desoneração da atividade produtiva. Por isso, não se considera que a visão do referido autor tem lastro conforme o jogo jurídico-político envolvido.

Martins já compreende que a denominada não cumulatividade é mera subvenção pública com o escopo de dar respostas às reclamações dos setores empresariais quanto à excessiva oneração da atividade produtiva. O autor não se aprofunda na definição do que considera subvenção pública. Todavia, do significado de subvenção é possível compreender que o mesmo considera que se trata de um subsídio concedido pelos poderes públicos em atendimento a tais reclamos. Ou seja, não haveria conexão com todo o arcabouço histórico e constitucional que legitima a não cumulatividade clássica.

As Leis nºs 10.637, de 2003 e 10.822, de 2004, conversoras das MPs nºs 66 e 135, em verdade criaram uma forma de não-cumulatividade correspondente a autêntica subvenção pública, que é forma de atender aos reclamos de política tributária estimuladora de setores empresariais, muito embora muitas vezes haja mais estímulo em alíquotas menores, do que alíquotas maiores, com técnicas mais sofisticadas de incentivos.” (2009, pg. 250)

Seria assim a não cumulatividade um mero incentivo ao setor produtivo? E, enquanto tal, muito menor do que um princípio da não cumulatividade, em sua visão clássica, como idealizado ao longo dessa dissertação?

Outra perspectiva é a de Mendes, Correa e De Luca para os quais no caso do PIS e da COFINS não se está perante o princípio da não-cumulatividade, mas meramente perante uma sistemática, cabendo ao legislador infraconstitucional estabelecer como a mesma funcionará. Essa perspectiva, como toda e qualquer definição relevante de natureza jurídica, tem consequências – a principal delas a de que existiria maior liberdade criativa do legislador infraconstitucional na definição de como a mesma operará, desde que respeitados, por óbvio, os princípios constitucionais. É como escrevem:

Portanto, diferentemente do IPI e do ICMS, regidos pelo princípio da não-cumulatividade, as contribuições para o PIS e a COFINS submetem-se na forma do disposto em normas infraconstitucionais, à sistemática da não-cumulatividade. E em que difere a aplicação da não-cumulatividade pela via principiológica ou pela via da técnica ou sistemática? Na primeira, não cabe ao legislador infraconstitucional o estabelecimento de restrições à utilização dos créditos, já que os princípios constitucionais tributários representam uma limitação ao poder de tributar. No que diz respeito à sistemática, não tendo a Constituição tratado da aplicação da não-cumulatividade, em nível de princípio, a mesma incidirá como sistemática ou técnica, o que permitirá ao legislador infraconstitucional estabelecer os limites para a sua efetivação. Estaria então o legislador infraconstitucional autorizado a regular a técnica ou sistemática sem qualquer restrição ou deveria fazê-lo dentro de certos limites? Não parece razoável o entendimento pela primeira alternativa. Assim, embora instituída a não-cumulatividade pela sistemática e não pelo princípio, os limites para a sua efetivação a serem estabelecidos pelo legislador infraconstitucional devem respeitar outros princípios constitucionais tais como a isonomia e a razoabilidade e a vedação ao confisco, dentre outros. (MENDES, CORREA e DE LUCA, 2009, pg. 303)

Ao ver de Moreira, a não cumulatividade do PIS e da COFINS difere-se da do IPI e do ICMS, é uma anomalia cuja finalidade é definir um novo modo de apuração do quantum debeat.

(...) consiste em mera fórmula de cálculo do tributo a pagar, pela qual são deduzidos créditos dos débitos eventualmente apurados. O ônus da exação não é, nessa hipótese, juridicamente trasladado para o contribuinte de facto. O que se tem é apenas um modus operandi diferenciado para a apuração do quantum debeat. (2010, pg. 110)

De fato, será possível pensar, no PIS e na COFINS em agregação de valor (próprio de uma cadeia produtiva) e subsídio fático que embasa a construção da não cumulatividade jurídica? O autor considera que não por ausência de plurifasia.

Aliás, em grande parte as dúvidas decorrentes da interpretação do texto constitucional no que trata à suposta não cumulatividade do PIS e da COFINS não derivam de um aspecto estritamente jurídico, mas da incidência dessas contribuições sobre a receita bruta. Por outro lado, de forma distinta do ICMS e do IPI, o texto constitucional não indica o método pelo qual essa não cumulatividade deveria operar.

O discurso esconde dentro de si intenções que ultrapassam suas próprias palavras. Como lembra o professor Machado, a expressão não cumulatividade é sedutora, em virtude de sua construção histórica e das finalidades que se atribuíram à mesma ao longo de décadas.

No entanto, a não cumulatividade “per si” não importa em imediata redução do ônus tributário, dependerá para tal de como for aplicada e das alíquotas estabelecidas. Deveras, pelo discurso, pode-se desconfiar que o que se denominou de não cumulativo foi simplesmente um modo de calar uma população e, em especial, um setor produtivo sedento por reformas tributárias. Afinal “A expressão não-cumulatividade é sempre doce.” (MACHADO, 2009, pg. 191).

Seria possível afirmar que a não cumulatividade do PIS e da COFINS é mera subvenção – delimitada nos termos da legislação ordinária?

Ou é possível defender, tal como Furlan e Velloso que, ao usar uma expressão tão repleta de valores e significados, o legislador derivado extraiu da não cumulatividade o que lhe é essencial – uma forma de evitar a incidência em cascata, mesmo que tal seja inadequado às peculiaridades da tributação sobre o faturamento?

Quando a Constituição determina a implementação de uma tributação não cumulativa, o legislador está obrigado a fazê-lo, quer queira, quer não. E, ao implementá-la, haverá de instituir um tributo efetivamente não cumulativo, que em nenhuma hipótese incida em cascata, sob pena de malferir a Lei Maior.

Tampouco lhe é dado se esquivar do mandado constitucional mediante a criação de condições ou restrições ao creditamento. **Sempre que a Constituição impõe a atribuição de caráter não cumulativo a um dado tributo, está a vedar qualquer forma de superposição na sua incidência, dentre as quais se incluem as decorrentes de proibições de creditamento e da instituição de prazo para o aproveitamento de créditos.** (FURLAN e VELLOSO, 2009, pg. 33) (grifos nossos)

Até o presente momento, vislumbrou-se uma farta discussão sobre o significado da não cumulatividade do PIS e da COFINS. Tais discussões derivam não apenas do texto constitucional lacônico a respeito, mas também, inquestionavelmente, da dificuldade de adequar uma construção jurídica (a não cumulatividade) que pressupõe uma realidade

econômica (a plurifasia tributária presentes nos tributos incidentes sobre a circulação de bens) a uma realidade distinta (a incidência isolada sobre receitas brutas).

O próprio texto legal tentou se adequar a essa realidade já que no caso de PIS e de COFINS não se transferem créditos, tampouco é essencial qualquer verificação de que houve ou não auferimento de receita bruta pelo agente produtivo anterior (se é que se pode usar essa expressão) – os créditos dependem apenas do que se adquire/despende, não da sujeição em si, em etapas anteriores, do que se adquire/despende à tributação (arts. 3, §1º, das Leis nº 10.637 e 10.833/2003).

Assim, nessa dissertação, por um dever de coerência não se acredita possível afirmar que o PIS e a COFINS se tornaram tributos sobre o consumo em virtude da sua suposta incidência não cumulativa. Compreende-se que a receita bruta e a importação (fatos geradores do PIS e da COFINS) não importam em agregação de valor ao longo de um processo qualquer e, portanto, não permitem a tal transparência e translação permitida pela incidência. É como indica Moreira:

**As contribuições incidentes sobre a receita bruta das empresas inadmitem a não-cumulatividade em sua forma clássica. Afinal, é impossível gravar-se a receita “agregada” em cada fase do processo produtivo, pois ela possui várias origens, podendo decorrer de uma aplicação financeira, da venda de um ativo, da consecução do objeto social da empresa, inter alii. Enfim, a receita é uma realidade incompatível com a repercussão jurídica do tributo, inviabilizando o repasse jurídico dos custos fiscais para o contribuinte de facto (consumidor final).**

É certo que, no limite, todos os tributos gravam receitas. Estas, porém, são sempre vinculadas a uma operação de circulação de riquezas (comércio de bens ou serviços) nas exações propriamente sobre o valor acrescido. Como no caso do PIS/COFINS sobre receitas tem-se uma amplíssima base de tributação, a dessemelhança com a realidade do ICMS e do IPI é patente.” (MOREIRA, 2009, pg. 219).

Isso porque os pressupostos para que haja a translação jurídica do tributo (a finalidade da não cumulatividade) nunca estarão presentes no caso do PIS e da COFINS. A incidência sobre a receita bruta, autorizada pela Constituição e confirmada pela anomalia das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, é por demais ampla para permitir tal interpretação. Além disso, a obtenção de receita bruta é um indício de capacidade econômica da sociedade empresária que a adquire, indício esse que será devidamente depurado até se alcançar o lucro.

Dessa maneira, se no cerne de tais contribuições está a capacidade contributiva das sociedades empresárias, não há também sentido em defender que a sua não cumulatividade visa atingir a capacidade dos consumidores finais. Essa é alcançada de outras formas.

Depreende-se desse contexto que o PIS e a COFINS (1) não se sujeitam à não cumulatividade clássica, (2) logo, não são tributos sobre o consumo, (3) não são objeto dos

presentes estudos, focados nos tributos sobre o consumo. Todas essas conclusões não significam que a interpretação de tal não cumulatividade deva ser restrita. Mas essa questão é objeto para outra dissertação de mestrado.

Quanto ao PIS e COFINS Importação tal impropriedade é ainda mais clara. Seu fato gerador é *per si* um fato isolado, qual seja, a importação, desconexo em si de outros fatos similares que permitiriam o que se chama de cumulatividade e, por conseguinte, de seu remédio a não cumulatividade. Assim, a Lei, na verdade, criou uma ficção em que os fatos geradores do PIS e COFINS Importação são associados ao PIS e COFINS sobre receita bruta, gerando, os primeiros, créditos para abatimento com os segundos. É o que determina o art. 15 da Lei n.º 10.865/2004, cuja sistemática é evidenciada por Moreira:

As contribuições não-cumulativas que incidem sobre a importação de bens e serviços amoldam-se em parte a essa premissa, haja vista que gravam a entrada, em território nacional, de uma mercadoria estrangeira ou de um serviço prestado em terras forâneas cujos resultados se verifiquem no País. Contudo, por serem monofásicas não podem ser não-cumulativas *per se*. Para a aplicação da não-cumulatividade a tais exações foi necessária a sua equiparação às contribuições sobre receita bruta devidas pelo importador quando da venda no mercado interno. **Com isso, criou-se (ficticiamente) uma segunda etapa de incidência das contribuições devidas na importação, permitindo-se a dedução dos créditos oriundos do pagamento do PIS/COFINS no desembaraço aduaneiro com os débitos de PIS/COFINS devidos pelo auferimento de receitas na venda interna dos bens ou serviços estrangeiros.** (MOREIRA, 2010, pg. 221)

Esse sistema não altera a realidade (1) a importação é um fato isolado que não indica capacidade contributiva do consumidor, mas do importador, (2) a obtenção de receita bruta é um fato isolado que não indica capacidade contributiva do consumidor, mas de quem a obtém, (3) o abatimento de crédito entre tais espécies tributárias não é uma decorrência de uma relação lógica entre tais operações (importação-obtenção receita), mas uma ficção jurídica. Novamente, essa “não cumulatividade” não é apta a tornar tais tributos como incidentes sobre o consumo.

Portanto, o PIS e a COFINS e o PIS e COFINS importação não são objeto desse estudo por não serem enquadráveis como tributos sobre o consumo.

#### **4.6 Da cumulatividade residual no Direito Positivo Brasileiro e algumas de suas causas.**

Desde o início dessa dissertação, tentou-se delinear o que significa ser um tributo não cumulativo e, assim, como textos normativos que determinem a não cumulatividade devem ser interpretados. Indicou-se que a não cumulatividade importa em aumento da complexidade

do sistema, e que desse modo a mesma apenas se legitima na medida em que permite o alcance de tais finalidades. Dentro desse contexto, compreende-se que o tributo será cumulativo (parcial ou totalmente) quando não atingir tais finalidades.

Nesse tópico, pretende-se demonstrar, a partir de dentro do sistema jurídico, ou seja, sem requerer mudanças legislativas, como a interpretação da não cumulatividade é desconexa das suas finalidades. Isso porque compreende-se que o legislador constituinte, expressamente, em certas situações optou por um sistema cumulativo, como quando fez a divisão dos tributos sobre a circulação de produtos, mercadorias e serviços, tornando-os indedutíveis entre si, ou quando restringiu o aproveitamento de créditos de ICMS no caso de não incidência no meio da cadeia produtiva. Perante as escolhas questionáveis do legislador tributário, inúmeras críticas já foram feitas e mais impacto deve ter o clamor democrático do que os anseios acadêmicos.

É preciso destacar que não se pretende fazer análise profunda de quaisquer dos temas o que, *per si*, extrapolaria o objeto da presente dissertação. A finalidade é apenas demonstrar como essas perspectivas importam em cumulatividade residual do sistema, mesmo que se legitimem da perspectiva de outros valores-princípios constitucionais.

Abordagens diversas da questão da cumulatividade fugiriam do objeto dessa dissertação.

#### ***4.6.1 Restrições ao aproveitamento de Créditos (Adoção de créditos físicos)***

No tópico 3.5, verificou-se que uma das grandes questões do sistema imposto-contrainposto trata de qual a extensão dos créditos aproveitáveis. Vale repisar brevemente tal distinção para a efetiva compreensão desse tópico embora se compreenda que uma análise mais aprofundada do tema exija a leitura do referido tópico. No método sistema imposto-contrainposto, a grande indagação é: quais as aquisições realizadas que geram créditos passíveis de serem abatidos?

Existem duas perspectivas extremas (e várias intermediárias) – uma primeira que só concede crédito no caso da aquisição de bens que se integrem fisicamente ao produto final (créditos físicos), uma segunda que autoriza ampla dedução de créditos, referente a todos os bens que são consumidos de forma indireta no processo produtivo da empresa (como bens de uso e consumo e bens destinados ao ativo imobilizado – denominados genericamente de créditos financeiros).

Os doutrinadores tributaristas são, em sua grande maioria, favoráveis a mais ampla dedução do crédito, como se verifica dos trechos colacionados abaixo, considerando que só assim se estaria garantindo a mais plena não cumulatividade tributária. A Constituição, ao determinar que IPI e ICMS são tributos não cumulativos, estaria afirmando que o aproveitamento de créditos deveria ser amplo. É como escrevem os autores nos trechos abaixo, com grifos nossos.

Vê-se que ao contrário do que predomina na jurisprudência pátria, comungamos com os que apregoam ter o vigente regime jurídico constitucional do IPI encampado o denominado **“sistema dos créditos financeiros”, uma vez que por expressa opção do constituinte, nenhuma restrição foi imposta ao direito de crédito de IPI, no concernente, exempli gratia, ao tipo de produto adquirido, nem à sua durabilidade, consumo, ou integração ao produto final.** (CINTRA, 2009, pg. 125)

Inexiste substância jurídica na afirmativa de que somente a partir da edição da Lei Complementar n.º 87/96 é que os **“créditos financeiros” (impostos pertinentes a bens que não se integram em mercadorias, produtos e serviços)** passaram a ser considerados na temática da “não cumulatividade”. Com efeito, além de a Lei Complementar não ser instrumento competente para conceder ou excluir créditos, mas exclusivamente a Constituição Federal – de há muito tempo quaisquer espécies de bens corpóreos já se contêm no âmbito do crédito.

É irrelevante a circunstância de tais bens serem utilizados genericamente nas atividades do contribuinte, ou integrem bens produzidos (tributados ou não tributados). **A “não-cumulatividade” só pode compreender o confronto de créditos de ICMS “versus” débitos de ICMS, alcançando todo o universo de suas atividades (operacionais e não operacionais).** (MELO, 2008, pg. 285) (grifos nossos)

Assim, “disciplinar a não-cumulatividade” apenas consiste na fixação de elementos necessários à operacionalização do regime de abatimento dos valores tributários, mediante a consideração de documentos periódicos de apuração, alocação a estabelecimentos do contribuinte, sistemática de transferências, etc.

**No ato de disciplinar, não pode o legislador complementar determinar, ou especificar os bens, produtos, mercadorias e serviços que permitem (ou não) o crédito do imposto;** nem podem fracionar esse direito a período de tempo ou utilização. O legislador infraconstitucional não é o dono do ICMS, pois deve obediência às diretrizes constitucionais e aos superiores princípios nelas constantes, não podendo subverter a ordem jurídica e os postulados econômicos. (MELO, 2008, pg. 267) (grifos nossos)

Como se sabe, para a realização do princípio da não cumulatividade, é possível a adoção de dois sistemas diferentes:

- a concessão de crédito financeiro, dedutível, que abrange o imposto pago relativo a qualquer bem entrado no estabelecimento essencial e imprescindível a atividade;
- a concessão de crédito físico, o qual restringe o direito à compensação ao imposto pago na aquisição de bens que fisicamente se incorporam ao produto final ou que se consomem no curso do processo de produção, dele se excluindo as máquinas, ferramentas e outros integrantes do ativo fixo.

Não há dúvida que a Constituição não adota a posição restritiva, porque nenhuma limitação ou exceção impõe ao princípio da não-cumulatividade. (DERZI e COELHO, 1997, pg. 23)

É questionável cercear ou limitar o crédito ao consumo direto, integral ou imediato, dos materiais ou produtos que participam do processo industrial, pois a interpretação teleológica direciona-se no sentido do cumprimento de sua efetiva utilização.

(...)

A Constituição não impõe (de modo categórico) que o crédito esteja vinculado a um determinado bem adquirido, e só possa ser mantido se o produto final (em que tenha sido utilizado, aplicado, integrado ou participado) for tributado, gerando débito do ICMS.

**Com efeito, a expressão “operações anteriores”, para a CF, significa, isto sim, o conjunto de operações negociais, todas relativas a produtos ou mercadorias das quais, precedentemente, “participou o adquirente como adquirente, o contribuinte que hoje promove novas operações”.** (MELLO, 2008, pg. 281)

Deve-se atentar que uma das finalidades da não cumulatividade, como se indica desde o início desse trabalho, é permitir a desoneração da atividade produtiva, por meio da translação jurídica do ônus tributário àquele que demonstra capacidade econômica: o consumidor final. Assim, os créditos devem ser sim amplos, mas apenas referentes às aquisições vinculadas à exploração da atividade exercida pelo agente produtivo. É como ressaltam Derzi e Coelho:

Em consequência, as exclusões e restrições do direito à dedução se referem exatamente aos bens adquiridos que não são necessários à exploração da atividade econômica ou que não estão afetados exclusivamente a tal exploração, como os gastos com a compra de artigos pessoais, privativos dos diretores de empresa ou de seus familiares, ou de bens utilizados indistintamente para necessidades profissionais e privadas etc. (DERZI e COELHO, 1997, pg. 25)

Essa é deveras a posição dominante no contexto da doutrina tributária. Mas que não encontra respaldo pleno na jurisprudência e mesmo na legislação infraconstitucional, como se demonstra a seguir.

Como visto acima, os dispositivos que determinam a não cumulatividade de IPI e ICMS são bem similares modo que, a princípio, a análise constitucional será feita de maneira conjunta.

Determina a Constituição Federal que os dois tributos serão não cumulativos, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (art. 153, §3º, II, e art. 155, §2º, inc. I). A partir de tal lacônica expressão, tanta confusão.

Em linhas gerais, o STF adota o entendimento de que, no caso do crédito financeiro, abrangendo energia elétrica, bens ou mercadorias de uso e consumo ou destinados ao ativo fixo, não há direito constitucional ao crédito. Ou seja, a não cumulatividade tributária, aos

olhos daquele Tribunal, não asseguraria créditos financeiros. Seria necessária, para a concessão de créditos, a entrada de bens passíveis de integração na operação que dará origem à saída do produto ou mercadoria. De tal modo, a concessão de créditos financeiros seria benesse do legislador, ou na exata expressão do Tribunal, tratar-se-ia de benefício fiscal.

Nesse sentido, já se compreendeu que o ICMS não se iguala “a alguma versão ideal do Imposto sobre o Valor Agregado que, a despeito de méritos econômicos e da justiça fiscal, não encontra respaldo no texto constitucional.” (BRASIL, 2010).

Entendeu-se nesses casos que não há ofensa ao princípio da não cumulatividade “se o bem tributado é consumido no próprio estabelecimento, não se destinando à comercialização ou à utilização em processo de produção de novos bens, como elemento indispensável à composição destes.” (BRASIL, 1996). Esse entendimento foi apresentado em diversas ocasiões (Ag. Reg. no RE 447.470, RE 547.725-Agr, RE 354.935-Agr, RE 588.985-Agr)

Outro fundamento para tal posição é o de que no caso da aquisição de bens de uso e consumo ou componentes do ativo fixo, a sociedade adquirente seria a consumidora final, não fazendo, portanto jus, ao creditamento. É como se reconheceu nos julgados todos do Supremo Tribunal Federal (AI 781344 AgR / RJ, ARE 725544 AgR / MG, ARE 725544 AgR / MG, RE 540588 AgR / MG, AI 685740 AgR-ED / SP, RE 503877 AgR / MG, AI 463569 AgR / RS, RE 349543 AgR / SP).

Verificou-se que a jurisprudência apresenta dois argumentos principais para compreender que apenas créditos físicos são concedidos por meio da Constituição e os créditos financeiros seriam benesses infraconstitucionais: (1) o ICMS não é tributo sobre o valor agregado, não se equiparando à construção ideal (diga-se, científica) do IVA, podendo assim a lei determinar a extensão dos créditos abatíveis, concedendo, por meio de benefícios fiscais, créditos financeiros (2) a adquirente no caso dos bens de uso e consumo e destinados ao ativo imobilizado é o consumidor final, não havendo sentido assim em se aplicar a idéia de não cumulatividade.

No caso do ICMS, é de se destacar que a Lei Complementar n.º 86/97 teria justamente concedido os créditos financeiros, por meio de benefício fiscal (sim, mera benesse do legislador) – lei essa cuja vigência vem sendo eternamente adiada. E cujo adiar não vem sendo considerado dotado de qualquer inconstitucionalidade – afinal, é um benefício, não um direito emanado do texto constitucional.

Kalume sintetiza bem a questão:

Toda a metodologia de elaboração da Lei Complementar 87/96 – inclusive a postergação dos créditos relacionados com os produtos de uso e consumo – aponta, inevitavelmente, que, pelo menos perante o legislador complementar, a norma

constitucional não se identificaria com o crédito financeiro, sob pena de afronta direto ao texto da Lei Maior. Assim, representaria a introdução do crédito financeiro no ordenamento jurídico uma liberalidade motivada pelo contexto econômico e permitida pela negociação política. ( 2014, pg. 325)

O adiamento da vigência de lei complementar tem sido objeto de inúmeras críticas pela doutrina tributária, que, como visto acima, considera que o texto constitucional já importaria em não cumulatividade plena, abrangendo créditos financeiros. Quanto a esse ponto, são os julgadores surdos a apelos como o de Machado:

Os limites a serem observados pelo legislador complementar, na regulamentação da técnica não-cumulatividade, são os ditados pela necessidade de preservação do próprio princípio constitucional. E ainda, que não é razoável a seguida prorrogação do termo inicial para o aproveitamento de créditos relativos à aquisição de bens de uso ou consumo, porque tal prorrogação implica verdadeira denegação do próprio direito aos créditos. (MACHADO, 2009, pg. 213)

As decisões referentes ao IPI são no mesmo sentido, reconhecendo-se a inviabilidade de concessão de créditos no caso de bens de uso e consumo ou destinados ao ativo imobilizado porque nesse caso o adquirente seria o consumidor final. Como tais produtos não sairiam do parque produtivo, não circulariam, não haveria motivo para aplicação da não cumulatividade que, segundo tal visão, exige saída tributada.

De forma similar quanto ao ICMS, compreende-se que não há direito constitucional ao crédito, não há necessidade de aplicação da não cumulatividade, quando a saída não for onerada quando se tratar de consumidor final. É como se compreendeu, exemplificativamente, nos seguintes julgados do STF: RE 592718 AgR / SC, RE 496715 AgR / PR, RE 485611 AgR / RS, RE 387592 AgR / PR, RE 451965 AgR / PR, RE 352856 AgR / SC. Vale, nesse sentido, ler alguns trechos do seguinte acórdão proferido no corpo do RE 387592 que sintetiza bem o entendimento:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS –IPI. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE USO E CONSUMO. DIREITO AO CREDITAMENTO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. **O contribuinte do IPI não faz jus ao creditamento do valor do imposto incidente sobre as aquisições de bens destinados ao ativo fixo da empresa ou de produtos de uso e consumo, haja vista apresentar-se como destinatário final das mercadorias.** 2. É que o direito ao creditamento decorre do princípio da não-cumulatividade, cuja razão de ser é alicerçada sobre o direito de o contribuinte não sofrer tributação em cascata, hipótese caracterizada quando o valor a ser pago na operação posterior não sofre a diminuição do que pago anteriormente. **O direito ao creditamento pressupõe, portanto, pagamento de tributo em pelo menos uma das fases da etapa produtiva e, essencialmente, saída onerada.(...)** 4. **In casu, em sendo o contribuinte o destinatário final da mercadoria sobre a qual incide o imposto,**

**não há a necessária dupla incidência tributária que justifique a compensação, o que afasta, em consequência, o direito ao creditamento.** 5. Precedentes: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – CRÉDITO – BENS INTEGRADOS AO ATIVO FIXO – INEXISTÊNCIA DE ELO CONSIDERADA MERCADORIA PRODUZIDA. A aquisição de equipamentos que irão integrar o ativo fixo da empresa ou produtos destinados ao uso e consumo não gera o direito ao crédito, tendo em conta o fato de a adquirente, na realidade, ser destinatária final. (BRASIL, 2011) (grifos nossos)

Novamente por legislação infraconstitucional, foi concedido o que se considera um benefício, não um direito constitucional, ao se reconhecer por meio do RIPI direito a crédito referente a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, incluindo-se aqueles bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização. Nesse caso, no entanto, foram excluídos os bens do ativo permanente. Nesse viés, “Ficou, assim, afastado o rigor do sistema de crédito físico. O direito ao crédito já não depende da integração física do insumo ao produto.”(MACHADO, V.I, pg. 525)

Trata-se, no entanto, não de uma aplicação da não-cumulatividade constitucional ao ver do STF e do STJ, mas de uma benesse do legislador (art.226, Decreto nº 7.212/2010). Para o intérprete constitucional da Constituição, o STF o princípio da não cumulatividade não fundamenta tal Direito.

Qualquer um que tenha lido essa dissertação compreende que, da perspectiva defendida, isso importa em cumulatividade residual, como aponta Cintra:

Cabe indagar se o IPI que onera a aquisições de máquinas e equipamentos constitui crédito fiscal para o industrial comprador. A partir das nossas premissas antes expostas, somos pelo direito ao creditamente nas citadas situações. **Contrario sensu, estará referendada uma incidência em cascata daquele imposto, porquanto o custo de tais bens de capital, comporá o preço dos produtos industrializados ( base de cálculo) que sofrerão a incidência do IPI quando da saída do estabelecimento industrial.** (2009, pg. 148) (grifos nossos)

Insiste-se: a visão do STF deveras não condiz com todo o sentido de não cumulatividade que vem se apresentando ao longo desse trabalho. Afinal, para que haja desoneração da atividade produtiva, com a correspondente incidência sobre a capacidade contributiva do consumidor, é necessário que todos os bens adquiridos para a produção (mesmo que em longo prazo) desgastados gerem direito ao crédito. Vigora, assim, no Brasil, na verdade, um sistema que é parcialmente não cumulativo, ou, com a denominação aqui escolhida, há cumulatividade residual. Nesse caso, como em outros.

#### ***4.6.2 Não tributação no meio da cadeia produtiva.***

Outra relevante causa de cumulatividade residual do IVA é a presença de etapas não tributadas no meio do processo produtivo. No caso do ICMS, essa restrição é constitucionalizada. Mas e o no caso do IPI? Vale verificar como tais etapas não tributadas, gênero no qual se incluem isenções, imunidades, alíquotas zero, etc, terminam comprometendo a não cumulatividade, como descreve Moreira:

O primeiro fator responsável pela cumulatividade residual do IVA denota que a técnica do valor adicionado inadmitte – para a manutenção integral da não-cumulatividade – isenções ou não-incidências, exceto se estas forem concedidas na última etapa de circulação da mercadoria. **Na prática, tal favor fiscal importa em aumento da carga tributária, pois os créditos deixam de ser aproveitáveis quando a operação é não-tributada (como o IVA incide sobre o valor integral da saída, o aumento da carga é inexorável).** (MOREIRA, 2010, pg. 83)

Kalume entende no mesmo sentido: “É fato inconteste que não incidências, isenções e imunidades no meio da cadeia de circulação de mercadoria, sempre que ocorra posterior operação tributada, é causa de cumulatividade do ICMS.” (2014, pg. 364)

O que ocorre é simples. Quando há medida desonerativa no meio do processo produtivo, há na verdade uma impossibilidade de repasse pleno do ônus tributário, o que causará não cumulatividade no meio do processo produtivo. A esse respeito, colacionam-se tabelas que exemplificam com clareza os argumentos apresentados, pressupondo alíquotas de 18%, em sistemas não cumulativos, representando o IVA com mais precisão o IPI, já que o ICMS, embora sofra das mesmas consequências, é tributo calculado por dentro, o que alteraria parcialmente os valores ofertados<sup>28</sup>.

### 1) Operação normal.

	Fabricante	Atacadista	Varejista
Valor de venda da mercadoria	100	300	600
IVA incidente na operação (18%)	18	54	108
Valor total da operação	118	354	708
Créditos	0	18	54
Valor do IVA a pagar	18	36	54

<sup>28</sup> Tabelas apresentadas pelo professor André Mendes Moreira (2010, pgs. 84 e 85)

IVA TOTAL: 108 (18 + 36 + 54)

## 2) Isenção concedida na distribuição por atacado

	Fabricante	Atacadista	Varejista
Valor de venda da mercadoria	100	300	600
IVA incidente na operação (18%)	18	Isento	108
Valor total da operação	118	300	708
Créditos	0	0	0
Valor do IVA a pagar	18	0	108

IVA TOTAL: 126 (18+ 108)

Destaque-se que na segunda tabela a não tributação importa em efetivo aumento do ônus tributário, em impossibilidade da translação jurídica completa do ônus tributário ao consumidor final já que a saída de bens não sujeitos à tributação não gera créditos para abatimento. Como descreve Kalume, ao comentar esse efeito quanto ao ICMS, sobre o valor inicial da operação há dupla incidência do tributo, a considerar que “tal valor encontra-se embutido na base de cálculo da operação do varejista.” (2014, pg. 365)

Os autores abaixo relacionados ajudam a elucidar como uma medida desonerativa no meio da cadeia produtiva pode terminar gerando cumulatividade residual:

Já na operação intercalar precedida de etapa tributada, entendo haver o direito ao crédito presumido quando verificada a incidência de alíquota zero (ou mesmo se tratando de operações imunes ou não tributadas, não obstante dificilmente se verifiquem de forma intercalar) como única forma de atender ao princípio da não-cumulatividade. **Isto porque a não efetivação do crédito nas etapas intercalares não tributadas resultaria na somatória, ao final, de valor total superior àquele resultante da última operação... com evidente efeito cumulativo.** (OLIVEIRA DA COSTA, 2001, pg. 124) (grifos nossos)

Por outro lado, 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 iure”, para compensação com débitos oriundos de outras vendas. (COSTA, 1978, pg. 27)

A única ressalva a ser feita diz respeito às operações anteriores que tenham sido tributadas, visto que, **se fosse negado o direito ao crédito em relação a estas,**

**haveria, sem dúvida alguma, superposição do IPI, em afronta ao art. 153, §3º, II, da CF.** (FURLAN e VELLOSO, 2009, pg. 37) (grifos nosso)

Visto como essa situação gera cumulatividade residual, deve-se refletir brevemente em como o sistema jurídico trata dessa situação.

No caso do ICMS, a Constituição é bem clara. No caso das isenções e das operações não tributadas haverá sim, cumulatividade residual, legitimada pelo art. 155, § 2º, inc. II, alíneas “a” e “b”, da CF:

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

(...)

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

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

**a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;**

**b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;**

Ora, pode indagar o leitor, se a não cumulatividade é uma construção jurídico-científica tão importante, porque a própria Constituição teria legitimado restrições a esse princípio? Em primeiro lugar, deve-se ressaltar que “A norma, vista do plano pré-jurídico, nada mais é do que o resultado de interesses de segmentos sociais. Em tema de tributos, é de se reconhecer que tem prevalecido o intuito arrecadatório em detrimento de um sistema tributário perfeito.” (2014, pg. 372)

Dessa perspectiva, essa cumulatividade é legitimada pelo próprio texto constitucional como fruto não tanto de um esforço científico, mas, sobretudo, de tensões sociais. É o caso da combatida divisão das espécies tributárias, especialmente IPI, ICMS e ISS, que por tributarem etapas de um mesmo processo produtivo, terminam impossibilitando a neutralidade do processo produtivo tão desejada pelos criadores da não cumulatividade.

Dúvida não há de que a Constituição legitimou a restrição à não cumulatividade no caso do ICMS. O contexto dessa legitimação precede o texto constitucional de 1988, tendo por base emenda à Constituição Federal de 1967, denominada Passos Porto, n.º 23/83. Ocorre que essa emenda deriva da pressão dos Estados Federados, perante a jurisprudência consolidada do STF que, à época, reconhecia o direito a crédito mesmo no caso de operações desoneradas no meio do processo produtivo.

Se tal restrição foi legitimada pelo texto constitucional, entende-se que a democracia brasileira compreendeu que valia a pena, nesse viés, assumir certa cumulatividade residual ao sistema.

E no caso do IPI? No caso do IPI nenhuma restrição expressa consta no texto constitucional quanto ao aproveitamento do crédito, tratando portanto a eventual restrição de parte do próprio núcleo da não cumulatividade à brasileira.

A questão do IPI é muito mais polêmica, discutindo os doutrinadores não só se há a manutenção dos créditos ou não, mas, também, em que casos poderá ou não haver a manutenção. Por exemplo, o tratamento no caso de alíquota zero e de isenção poderia ser diferenciado. Não é objeto de nossa pesquisa centrar em tais questões, apenas demonstrar que a cumulatividade residual dos tributos sobre o consumo existe dentro do sistema jurídico. Não se busca abordar cada uma de tais causas de maneira exaustiva.

Existem duas interpretações a respeito da questão. Uma primeira que exige a concessão de créditos mesmo no caso de medidas desonerativas no curso do processo produtivo. Posição outrora adotada pelo STF. E uma segunda posição que considera que a não cumulatividade tal como delineada na Constituição Federal exige a incidência prévia de tributo, só havendo crédito quando na operação imediatamente anterior tiver ocorrido a incidência tributária.

A primeira posição se funda na seguinte perspectiva, devidamente elucidada por Furlan e Velloso:

**Porém, se dito bem é utilizado como insumo na produção de outro, tributado pelo IPI, será imprescindível reconhecer o direito ao crédito do tributo devido na primeira operação, sob pena de ocorrer a incidência do imposto em cascata, o que contrastaria, sem dúvida alguma, com o art. 153, parágrafo 3º, II, da CF.** Note-se que aludimos ao crédito relativo à primeira operação, e não à operação desonerada, porquanto esta não gera débito do IPI e, conseqüentemente, mostra-se inábil a ocasionar sobreposição impositiva.

É viável afirmar, portanto, que a isenção, a não tributação e a alíquota zero não geram necessariamente direito ao creditamento do tributo, mas tampouco implicam a anulação do crédito relativo às operações anteriores para compensação com o devido nas subseqüentes à desonerada, conclusão que é reforçada pela inaplicabilidade, ao IPI, da regra do art. 155, parágrafo 2º, II, b, da CF, segundo a qual, salvo determinação em contrário da legislação, a isenção ou a não-incidência do ICMS acarretam a anulação do crédito relativo às operações anteriores.” (FURLAN e VELLOSO, 2009, pg. 41) (grifos nossos)

Essa posição foi adotada no caso de insumos isentos no RE 212.484 segundo o qual se compreendeu que as vedações do ICMS não se estendem ao IPI<sup>29</sup>. À época, compreendeu-se que as restrições terminariam restringindo a não cumulatividade e transformando a isenção

---

<sup>29</sup> Para informações completas sobre o tema, inclusive o conteúdo do voto de cada um dos ministros do Supremo, consultar GODOI, 2011.

em mero diferimento do tributo. Mais, indicou-se que as restrições no caso do ICMS eram fruto da reação dos estados à jurisprudência do STF quanto ao ICM, por meio da qual se reconhecia o direito à escrituração de crédito ficto ou presumido no caso de medidas desonerativas no meio do processo produtivo. (GODOI, 2011, pg. 176, BRASIL, 1998). Esse entendimento foi posteriormente, confirmado e ampliado no julgamento dos autos dos Resp's 350.446, 353.668 e 357.277 para o caso de alíquotas zero.

A mudança de entendimento jurídico aparentemente se deu com base em um esqueleto debaixo da cama de diversos ministros. A Fazenda Nacional então deu conhecimento aos ministros de relatório segundo o qual a posição do STF geraria um possível passivo para o Estado de R\$209 bilhões. Teria sido essa a razão da mudança de uma posição jurídica teoricamente consolidada?

Aos poucos, esse entendimento começou a ser superado. Inicialmente nos RE 353.657 e 370.682, compreendeu-se que não há direito de creditamento no caso de insumos tributados com alíquota zero com base no entendimento de que a Constituição exige prévia incidência na etapa anterior e, mais, que o Poder Judiciário não pode usurpar funções legislativas por meio da concessão de créditos (presumidos) referentes à alíquota de outra operação.

Os próprios ministros averiguaram que os argumentos apresentados (e adotados) pelo STF se aplicavam tanto ao caso de isenção quanto ao caso de alíquota zero, entendimento então aplicado no julgamento do RE 566.819. Como tantas outras vezes, vale citar as palavras de Moreira sobre o tema, elucidativas quanto ao ocorrido:

Por maioria, entendeu a Suprema Corte que não haveria direito constitucional à manutenção dos créditos do IPI decorrentes da aquisição dos insumos utilizados na produção de bens isentos ou gravados em alíquota zero. O fundamento para tanto foi a inexistência de duas operações tributadas em sequência. Na opinião do STF, a cumulatividade exige duas etapas gravadas pelo imposto. Nessa linha, o art. 11 da Lei n. 9.779/99 teria inovado no ordenamento jurídico ao permitir a manutenção dos créditos em comento, consistindo em verdadeiro benefício fiscal e não em uma forma de se fazer valer o princípio da não cumulatividade.(MOREIRA, 2009, pg. 147)

O debate acima descrito acabou ecoando também quanto à interpretação da parte final do art. 11 da Lei n.º 9.779/99 segundo o qual:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, **inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero**, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de

dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda. (grifos nossos)

De acordo com uma primeira posição do STF, esse artigo seria meramente interpretativo da existência de crédito mesmo no caso de produto isento ou tributado à alíquota zero, havendo apenas a concessão do direito de compensação com débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil.

No entanto, a partir do momento em que as restrições do ICMS passam a valer para o IPI, compreende-se que aquelas restrições não precisam ser expressas, são parte do núcleo da própria não cumulatividade adotada no Brasil, restrita, menor, do que a não cumulatividade tal como vista nesse trabalho, porque não comprometida com suas próprias finalidades. Isso, conforme entendimento apresentado, é cumulatividade residual. Isso significa, também, que a Lei n.º 9.779 inovou no ordenamento jurídico.

Logo, entendeu-se que compete ao legislador conceder um benefício, nesse caso, a concessão de créditos presumidos no caso de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero. Nas palavras de Godoi:

Por tudo isso, consideramos que o STF cometeu um grande erro ao julgar, nos Res 475.551, 460.785, 562.980, que o direito previsto no art. 11 da Lei 9.779/99 tem base estritamente infraconstitucional, e que antes do advento de tal dispositivo os contribuintes não tinha direito a manter os créditos decorrentes de entradas tributadas. Tal decisão, a nosso ver, violou frontalmente a não cumulatividade. (GODOI, 2011, pg. 187)

Machado também criticaria a posição do STF:

No que diz respeito a operações anteriores àquela intermediação, o valor total do imposto incidente sobre a mercadoria em questão deve ser utilizado como crédito por parte daquele que, na sequência, participa da cadeia de circulação tributada. Tal entendimento nos parece amparado tanto pelo princípio da não-cumulatividade, como pelo princípio da razoabilidade, e não se contrapõe ao dispositivo constitucional em referência.” (MACHADO, 2009, pg. 212)

A posição do STF é o reconhecimento da cumulatividade residual enquanto parte da própria não cumulatividade à brasileira.

## **5 DA IMPOSSIBILIDADE DE DESONERAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES EM VIRTUDE DA CUMULATIVIDADE RESIDUAL. OU DA INVIABILIDADE DE ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DO DESTINO.**

Durante todo esse trabalho, defenderam-se as vantagens de tributos não cumulativos. Vislumbrou-se também que a tributação brasileira apresenta falhas, restando cumulativa mesmo quando se apregoa não cumulativa.

Nesse tópico, fechando, finalmente, a hipótese dessa dissertação segundo a qual a interpretação dada aos tributos não cumulativos termina comprometendo a desoneração das exportações e, por conseguinte, o princípio do destino, adotado em larga escala pela nossa legislação tributária.

Como quase sempre, nessa dissertação, vale um pequeno histórico da exoneração das exportações não por um exercício de fetichismo histórico, mas, porque se acredita que apenas tentando conhecer o passado, é possível vislumbrar as razões do presente.

### **5.1 Breve histórico da adoção do princípio do destino no Brasil.**

Narra Derzi que antes mesmo da Independência, o Brasil, quando não era república e muito menos federativa, já enfrentava os problemas da incidência tributária sobre a exportação.

Por tal motivo, a Lei nº 4.502/1964 regente do Imposto sobre o Consumo e, posteriormente, por equiparação, do IPI, já prévia no nosso sistema nacional, isenção para os produtos exportados para o exterior (art. 7º).

A grande reforma de 1965 não ignorou essa questão como óbice ao desenvolvimento da nação verde-e-amarela. A fim de estimular a industrialização nacional, bandeira dos militares que acabavam de tomar as rédeas do país e assim continuariam por mais de duas décadas, foi prevista pela primeira vez a imunidade dos produtos industrializados destinados ao exterior no que toca ao ICM. Essa regra foi mantida pela Constituição Federal de 1967, art. 24,§5º, segundo a qual:

Art. 24, § 5º - O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, **e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior.**

Deve-se ressaltar que, em alguns julgados da época, foi adotada uma visão ampliativa do que eram produtos industrializados, chegando o Supremo, com base nos fundamentos da imunidade, a compreender que peixes vivos ornamentais exportados eram imunes (RE n.º 69.828, RTJ, v. 56, p. 134).

Era um demonstrativo dos valores por trás da exoneração das exportações a considerar que, como resalta Derzi, antes do homem pisar na lua, já se sabia que:

Por outro lado, desenvolvimento e industrialização dificilmente se conciliariam com impostos internos que sobrecarregam os preços dos produtos industrializados nos mercados internacionais disputados por nações já desenvolvidas. (BALEEIRO, 2011, pg. 700)

A Constituição Federal de 1988 não inovou muito quanto ao tema. Quanto ao IPI, garantiu-se a não incidência tributária sobre todos os produtos industrializados. A própria legislação vigente do IPI já adotara a árdua tarefa de conceituar o que são produtos industrializados. Mas, no caso do ICMS, a redação da CF causou uma tremenda polêmica que desaguou nos tribunais ao determinar que a exoneração das exportações abrangesse os produtos industrializados, excluídos, no entanto, os semi-elaborados:

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

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;

Se de boas intenções, “o inferno está cheio”, essa boa intenção desaguou no Judiciário. Novamente, a intenção era estimular o desenvolvimento através da exportação, mas, afinal, o que era esse tal de produto semi-elaborado<sup>30</sup>? E qual milagre tributário tornaria nossa produção, de repente, elaborada? A exclusão dos semi-elaborados primeiro definidos em Convênio dos Estados<sup>31</sup> (art. 34, §8º do ADCT) e posteriormente por meio da Lei Complementar n.º 65/91, não acabou esvaziando a imunidade?

A fim de sanar essa incongruência surgiu a Lei Kandir, a Lei Complementar n.º 87/96, finalmente concedendo ampla exoneração tributária de ICMS às exportações, tornando-se irrelevante a industrialização ou não do produto.

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços; (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000) (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000)

O contexto histórico dessa mudança é conhecido dos brasileiros, como descreve Soares:

<sup>30</sup> “A palavra é disfarce de uma coisa mais grave, surda-muda, foi inventada para ser calada. Em momentos de graça, infrequentíssimos, se poderá apanhá-la: um peixe vivo com a mão.” Adélia Prado, a poeta mineira, que, por entender de poesia, diz tanto dos problemas da interpretação jurídica perante os problemas da redação legislativa.

<sup>31</sup> Convênio cuja constitucionalidade também ocupou em muito o Judiciário.

Assim, a exportação de uma série de produtos semi-elaborados e de todos os produtos primários era tributada pelo ICMS, o que, segundo expressiva parcela dos estudiosos da questão fiscal, diminuiria a competitividade dos produtos nacionais.

Essa visão ganhou maior dimensão com a implementação do Plano Real uma vez que a balança comercial brasileira passou a ser deficitária. O superávit comercial de US\$10,4 bilhões, em 1994, transformou em déficits de US\$3,4 bilhões e US\$5,6 bilhões, em 1995 e 1996, respectivamente. (SOARES, 2007, pg. 3)

Em 2003, a ampla exoneração das exportações, sem restrições quanto ao tipo de mercadoria, conhecida também, como se verá abaixo, como princípio do destino, chegou ao texto constitucional no que toca ao ICMS. A princípio, toda e qualquer exportação de mercadorias está, atualmente, supostamente livre desse tributo.

A relevância da questão já havia atingido as contribuições sociais por meio da Emenda Constitucional n.º33 segundo a qual tais tributos não incidem sobre as receitas oriundas das exportações. No caso do ISS, a exoneração foi reconhecida por meio da Lei Complementar n.º116/2003 segundo a qual:

Art. 2º O imposto não incide sobre:  
I – as **prestações de serviços** para o exterior do País;

Todas essas alterações se deram com vistas à implantação no Brasil de uma regra internacionalmente conhecida como princípio do destino. Vale conhecer tal princípio e seus fundamentos para desvendar como o mesmo se relaciona com a não cumulatividade tributária.

## **5.2 Da exoneração das exportações – a adoção do princípio do destino.**

O que sabe um brasileiro, típico homem-médio, sobre o Nepal? Qual a língua falada nesse país? Quais os hábitos de consumo? Do que se alimentam seus habitantes? Pouco se sabe da cultura desse país. Do mesmo modo, pouco se sabe sobre a tributação desse país, embora, como já dito acima, seja noticiado que sim, o pequeno Nepal, também adotou a incidência pelo IVA.

O que se quer apontar é que antes e após a era da internet é inviável que um país saiba de antemão com certeza e precisão a que tributos se sujeitarão os bens que exporta. E mesmo que soubesse não teria qualquer controle sobre tal incidência que poderia ser alterada no curso do processo de exportação-importação. Afinal, a cobrança de tributos é parte do exercício de soberania. Assim, dá-se a cada César, o que é de cada César.

De outro lado, é preciso observar que o processo de exportação-importação lida com problema cuja solução é pretendida pela adoção do princípio do destino. Qual problema? Ora, uma mercadoria se sujeita, normalmente, a todos os tributos incidentes sobre a produção e

circulação no país de origem, o que, deveras, aumenta o seu preço. De outro lado, quando ingressar em outro país, o mesmo produto poderá se sujeitar aos tributos daquele país. Ou seja, o produto exportado se sujeitou então a dupla elevação tributária nos preços, a do país de origem e a do país de destino. Como resolver tal problema? Adotando-se, ou a tributação apenas no país de origem ou apenas no país de destino.

Costa explicita o conteúdo do princípio do país de origem ou, como mais simplesmente conhecido, princípio da origem:

Era necessária a eleição de um princípio pelas diferentes consequências que resultam de cada um deles. **O princípio do país de origem significa que bens e serviços são tributados no país em que são produzidos, seja qual for o país em que são consumidos.** (COSTA, 1978, pg. 42)

Já quanto ao princípio do país de destino, comenta Carrazza que por meio desse no caso de transação internacional, os bens e serviços deve ser tributados no país que realizar a importação. Assim, para se evitar a exportação de impostos são asseguradas medidas que importem em afastar de um produto/mercadoria os tributos aos quais se sujeitou no país de origem.

O dispositivo consagra o princípio do destino (também chamado princípio do país de destino), que regula, no que tange os tributos que a Economia rotula indiretos, as operações internacionais de bens e serviços. De acordo com este princípio, a transação internacional deve ser tributada apenas uma vez, no país importador, com a consequente exoneração das imposições sofridas no país de origem, justamente para que não haja uma “exportação do imposto. (CARRAZZA, 2010, pg. 859)

Schoueri também apresenta boa síntese da distinção entre o princípio do destino e o da origem.

Com efeito, a tributação do consumo pode dar-se, basicamente, segundo dois critérios: origem e destino: no primeiro caso, tributam-se as exportações e desoneram-se as importações, na crença de que a tributação deve dar-se exclusivamente onde o bem é produzido. Nesse caso, mesmo o bem exportado deve ser tributado no local onde foi produzido e o bem importado deve ser desonerado, já que não houve produção no local de consumo. A tributação pelo destino, ao contrário, entende que o tributo deve ser recolhido onde foi consumido, não onde foi produzido. (SCHOUERI, 2011, pg. 405)

Carrazza ressalta que as razões de tais medidas não se ligam a qualquer favorecimento específico aos exportadores. Embora se beneficiem, sim, das medidas, essa não é a finalidade de tais medidas. Pretende-se favorecer o equilíbrio da balança comercial pelo estímulo às exportações as quais ficam prejudicadas se os produtos se sujeitam à dupla

incidência, ou seja, no país de origem e no país de destino. É como aduz ao tratar da exoneração do IPI:

Temos para nós que este benefício alcança não apenas os exportadores de produtos industrializados, senão, também, todos quantos contribuem para que a exportação se verifique.

Para óbvio que a imunidade em pauta visa proteger não a pessoa do exportador, mas as exportações de produtos industrializados (manufaturados), fazendo com que cheguem no mercado internacional com preços competitivos (CARRAZZA, 2010, pg. 859)

No caso do ICMS, Carrazza reconhece os fundamentos da concessão ampla da imunidade no caso de produtos exportados. Todavia, considera que a mesma seria eivada de inconstitucionalidade nos termos do disposto da EC 42/2003, ao esvaziar “por completo, a competência que os Estados e o Direito Federal originariamente tinham para tributar exportações de mercadorias que não fossem produtos industrializados, também ela agrediu frontalmente a cláusula pétrea do princípio federativo (art. 60, §4º, da CF). (CARRAZZA, 2010, pg. 864).

Nesse ponto, discorda-se com o autor, já que é notoriamente reconhecido que foram previstas inúmeras compensações aos Estados em virtude da desoneração das exportações – inicialmente na própria Lei n.º 87/96 e em leis posteriores. E, mesmo que assim não fosse, inquestionável que a restrição à arrecadação de um lado, é compensada pelo aumento das exportações e, portanto, do desenvolvimento. Arrecadação não é sinônimo de Pacto Federativo.

De fato, o Brasil adotou o princípio do destino com a exoneração das exportações. Por que esse princípio e não o da origem, que permitiria que a arrecadação tributária ficasse no local da produção dos bens? Nesse ponto, prevalece uma questão prática, como aponta Derzi:

**Em mercados ainda não integrados, como é o caso do comércio exterior, a regra deverá ser a tributação no destino, ou seja, exoneração das exportações e sistemática tributação das importações, como, aliás, passou a determinar a Lei Complementar n. 87/96, no que tange ao ICMS.** A tributação da importação, por meio do IPI (e do ICMS), deve ser a regra geral. (2011, pg. 798)

Portanto, saindo os produtos e bens exportados sem pagamento do imposto incidente sobre a produção ou comercialização nos países de origem (ou equivalentes como o IVA ou TVA sul-americano ou europeu), submetem-se ao imposto (IPI e ICMS) no país de destino. **Esse o princípio do destino, inerente ao comércio internacional em geral e aos mercados ainda não integrados no todo ou em parte (de que é exemplo a Comunidade Européia).** (2011, pg. 798) (grifos nossos)

Adotou-se o princípio do destino porque a maioria dos países adota o princípio do destino. Simples assim. É como insiste Schoueri:

Do ponto de vista estritamente técnico, poder-se-iam encontrar boas fundamentações tanto para a tributação na origem como no destino. Entretanto, o fato de que a larguíssima quantidade de país já vem adotando o critério do destino torna inviável outra escolha. **Basta considerar que se o País adotasse o critério da origem, então seus produtos exportados seriam onerados duas vezes: na ordem e no destino (já que nada impediria que o país de destino tributasse aqueles mesmos produtos); já os produtos importados não sofreriam qualquer tributação, já que eles viriam desonerados do país exportador que adotasse o princípio do destino e não sofreriam tampouco qualquer tributação no País. A distorção torna-se evidente.** (SCHOUERI, 2011, pg. 406) (grifos nossos)

Derzi destaca que a adoção do princípio do destino, com a correlata exoneração das exportações e oneração das importações, não tem qualquer viés protecionista. Para esses casos, basta uma elevação demasiada da tributação das importações por meio do Imposto de Importação. Pelo princípio do destino, apenas assegura-se que o produto exportado/importado receba o mesmo tratamento que o produto nacional.

Entretanto a incidência de tributos como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) , o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e de Serviços (ICMS), as contribuições para o PIS/COFINS e o ISSQN **na importação não tem nenhuma objetivo protecionista, mas é fenômeno necessário de isonomia e de equidade, nos mercados não completamente integrados. É que, já vimos, a norma adotada no mercado internacional é aquela de desoneração das exportações, de tal modo que os produtos e serviços exportados saem livres de imposto do país de origem.** (DERZI, 2011, pg. 801) (grifos nossos)

Como bem destaca Schoueri e a partir das posições de Derzi, não se está, nesse ponto, perante uma imunidade centrada na capacidade contributiva. As exportações demonstram, sim, que alguém, o destinatário final do produto, estará demonstrando capacidade contributiva. Mas, não se sabe como além das fronteiras brasileiras, essa capacidade será tributada – o que importa em necessidade de deixar o produto brasileiro chegar ao exterior pronto para a eventual carga tributária do país de destino.

Esta imunidade aparece entre as de natureza técnica. Não se ousaria alegar que com sua introdução, pretendeu o constituinte afastar a tributação por falta de capacidade contributiva. Ao contrário, as exportações revelam, obviamente, aquela capacidade. Tampouco de proteção de liberdade fundamental se há de cogitar como fundamento para a imunidade.

**Assim, a imunidade às exportações se explica a partir da decisão do constituinte brasileiro – seguindo uma tendência universal – de o País adotar, em suas relações internacionais, o princípio do destino na tributação do consumo.** (SCHOUERI, 2011, pg. 405)

Novamente, é uma escolha pela praticidade perante o costume de outros países.

A adoção do princípio do destino, escolha do legislador brasileiro, adotado internacionalmente para as operações de importação-exportação, importa de tal modo em correlata (1) desoneração das exportações e (2) incidência de todos os tributos que incidem normalmente sobre aquele determinado produto em âmbito nacional no caso de importação.

O princípio do destino justifica inclusive outras previsões constitucionais como aquela que determina que no caso de importação de bens e serviços caberá a incidência de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (art. 149) e também de ICMS, mesmo que o adquirente não seja contribuinte do imposto e, independentemente da finalidade (art. 155, § 2.º, inc. IX, alínea “a”). Tais previsões foram incluídas na Constituição Federal por meio das Emendas Constitucionais n.º 42/2003, a mesma que adotou de forma ampla a desoneração das exportações para o ICMS, e n.º 33/2001. No caso do IPI, não existe previsão explícita de incidência na importação no texto constitucional, mas tal consta previsto no art. 2º, inc. I, da Lei n.º 4.502/1964.

De fato, debate-se a constitucionalidade de tal incidência uma vez para alguns autores, a Constituição Federal não autorizou a incidência de IPI sobre a importação, não sendo possível fazer com que o tributo recaia sobre processo de industrialização ocorrido em território estrangeiro. Outros defendem que tal decorre da adoção geral do princípio do destino, embora não expressado, no caso do IPI, no próprio texto constitucional. Existem bons argumentos em ambas as direções, mas não é objeto dessa dissertação discuti-los.

Em linhas gerais, compreende-se que a adoção do princípio do destino, com a exoneração das exportações, no Brasil ocorreu como forma de garantir que os produtos brasileiros não sofram desvantagens competitivas ao chegarem ao seu destino. Trata-se de medida em larga medida necessária para garantir o equilíbrio da balança comercial e de tal modo relevante que desde 1998 até o corrente ano todos os produtos exportados foram supostamente exonerados da incidência tributária sobre o consumo (e também de outras formas, como o PIS e a COFINS). Supostamente? Sim. A não cumulatividade residual impede a desoneração efetiva. Como? Veja-se.

### **5.3 Da não cumulatividade enquanto técnica de desoneração das exportações.**

De forma exaustiva, estudou-se acima os problemas da cumulatividade tributária e a sua tentativa de resposta pelos sistemas não cumulativos. Um desses principais problemas sempre foi a ausência de transparência da tributação, em virtude da incidência em cascata. E, mais, a imprevisibilidade do ônus tributário sobre um só produto- mercadoria já que tudo

dependeria do maior ou menor número de etapas no processo de produção - circulação. Todos esses problemas desaguam e se conectam com outro problema: a impossibilidade de desoneração das exportações no caso de sistemas cumulativos.

Nas palavras de Rolim, no que se refere à exportação de bens, “o imposto cumulativo não é totalmente desonerado em função de toda a cadeia anterior de produção e circulação, a não ser por complexas formas de créditos presumidos.” (2009, pg. 257)

Se o tributo é cumulativo, como não há nenhum instrumento de translação jurídica do ônus tributário e total imprevisibilidade do ônus tributário, o valor da tributação passa a integrar o valor do produto, sem que seja possível diferenciar o que é tributo e o que é valor do produto. Assim, queda-se inviável a efetiva aplicação do princípio do destino, o que, inegavelmente, prejudica a competitividade dos produtos brasileiros no exterior, como visto acima.

É como aponta também Costa, segundo o qual impostos multifásicos cumulativos não podem ser efetivamente afastados do valor dos produtos exportados.

Um imposto multifásico cumulativo torna impraticável uma desoneração completa dos produtos exportados. Por outro lado, um produto importado e vendido diretamente ao consumidor fica em posição altamente vantajosa na concorrência com produtos fabricados no país.

Evitar estes males é quase sempre possível, mas à custa da perda da simplicidade que é um dos maiores atrativos do imposto de vendas multifásico cumulativo. (1978, pg. 8)

Ou seja, o produto sai do Brasil com tributos na composição do seu preço, preço esse (mais tributo) ao qual termina se somando a eventual incidência do país destinatário. O resultado: na prateleira do supermercado, do mercado, das vendas internacionais, o produto brasileiro é menos competitivo.

A solução desse problema é simples: a aplicação da não cumulatividade não tem como vantagem apenas a adequação da tributação sobre a circulação de vendas e produtos à capacidade contributiva do consumidor final (de uma perspectiva interna), mas ela permite de forma correlata a desoneração das exportações. Como? Pela transparência que causa. Afinal, em cada operação é deduzido o imposto incidente na operação anterior.

É como indica Costa. Ao comentar o IVA e a não cumulatividade, o autor demonstra que tal forma de tributação permite “que o ônus fiscal seja conhecido com exatidão, o que facilita a desoneração das exportações ou em outros casos em que a desoneração seja desejável”. (1978, pg. 34)

De tal maneira, sintetiza Mendes, Correa e De Luca:

A transparência decorre e reside na possibilidade de se reconhecer o ônus com o tributo independentemente da quantidade de operações na cadeia produtiva. **A neutralidade externa, por sua vez, reside na possibilidade de serem eliminados ônus tributários nas exportações.** (2009, pg. 297)

Visto que um sistema não cumulativo permite a desoneração das exportações, a conclusão, após tão longo caminho, fica de certo modo até óbvia. A tributação brasileira não é não cumulativa nem mesmo no que se diz não cumulativa. Como assim? \_ pode indagar o leitor. Ao longo desse trabalho, vislumbrou-se que alguns tributos brasileiros embora se digam não cumulativos, embora tenham bebido na origem da não cumulatividade como forma de evitar a incidência em cascata e garantir a transparência da incidência, em virtude de sua interpretação não são não cumulativos. Ou seja, são cumulativos residuais (a respeito do tema vide tópico 4.6).

Se há cumulatividade residual, há ao menos em parte incidência em cascata e ausência de transparência tributária, de modo que quando se exonera a exportação na etapa que a precede, tal não é eficaz porque o preço já é composto por tributos acumulados. E lá se vão as mercadorias tupiniquins tentar competir no mercado internacional. De novo, depara-se com as palavras de Derzi para endossar o raciocínio:

A leitura atenciosa do XIX Relatório do Conselho de Impostos alerta-nos para o fato de que, embora muitos problemas ainda devam ser solucionados na União Européia, comparativamente, **em matéria de competitividade no mercado internacional, o custo de produção em nosso País, por razões de imposto, é muito mais elevado, colocando-nos em franca desvantagem.** (LOBATO e DERZI, 2004, pg. 398) (vide continuidade)

Esse trabalho tentou, desde o início, superar velhos preconceitos quanto ao debate da não cumulatividade tributária. O principal deles é se a economia poderia ou não ser levada em consideração na interpretação de tal princípio.

O direito positivo está indissolúvelmente vinculado à sociedade, haja vista que suas normas pretendem organizar a conduta das pessoas, voltando-se para a disciplina do comportamento humano. De tal modo, o Direito Tributário também não poderá ignorar a realidade que determina sua necessidade e, mais do que isso, como Direito meio que é (a arrecadação de tributos jamais poderá ser um fim em si mesma) deverá estar especialmente atento à sua aptidão de realizar seus fins óbvios (arrecadação tributária) e aos seus fins verdadeiros: desenvolvimento nacional, justiça social, distribuição de renda, ou seja, os fins próprios ao Estado Democrático de Direito etc. Essa aptidão só poderá ser verificada de acordo com seus impactos efetivos.

Insistimos que o Direito, exatamente por ser técnica de disciplina e planejamento de instituições e condutas humanas (superestrutura social junto com as instituições estatais e sistemas políticos, no dizer de ENGELS) não pode ser instituído, aplicado e compreendido, desligado de seu objeto, que é regular a vida em sociedade. O Direito deve estar conectado à Sociedade, como premissa maior, sob pena de não se mostrar adequado às novas realidades que atropelam o mundo moderno.” (COELHO, 2011, pg. 10)

Embora os conceitos científicos e o estudo do Direito exijam certa determinação dos campos abrangidos, certo é que, caso essa ciência se isole, não será apta a satisfazer os fins pretendidos. Assim, entende Pereira que estes dois ramos científicos, Direito e Economia, “possuem uma intensa interação para o alcance de resultados sociais satisfatórios.” (2011, pg. 35)

Se a tributação, de fato, é um dever-ser imposto pelo poder estatal sobre a riqueza, a Economia, sem dúvida, é uma realidade social afetada por aquela. Quanto às relações entre economia e tributação, ensina Coelho:

Os conceitos econômicos, se corretamente introjetados no Sistema do Direito certamente nos dão a exata dimensão quanto aos fatos captados pela norma tributária, que demonstrem a capacidade econômica de sobre eles incidir determinado tributo, auxiliam na compreensão do que pode ou deve ser tributado pela norma que visa a riqueza nova, demonstram a importância do sistema não-cumulativo e sua neutralidade para bem servir à concorrência, em fim, como ensina MARCEL WURLOD, o legislador, para desenhar o fato gerador do tributo, pode valer-se de conceitos já juridicizados em outros ramos do ordenamento (propriedade, compra e venda, etc.) ou recorrer a realidades econômicas (renda, como a riqueza nova oriunda do capital, do trabalho ou da combinação de ambos).” (COELHO, 2011)

Coelho trata da intromissão dos fatos geradores a partir da economia. Mas em o Direito se apropria de outras idéias da economia, como, a não cumulatividade dos tributos e a adoção do princípio do destino, conforme, claro, os princípios e valores que optou “juridicizar”.

Quando isso ocorre, é necessário que o Direito, ao interpretar seus dispositivos não ignore a economia na medida em que aquela se tornou jurídica.

Se o problema econômico da incidência em cascata foi reconhecido pelo Direito, por ferir princípios constitucionais tais como a igualdade e a capacidade contributiva e a necessidade de transparência da tributação, levando à constitucionalização da não cumulatividade...

Se as exportações foram desoneradas por meio de imunidade constitucional, tal decorreu de uma verificação econômica, a necessidade de se garantir competitividade aos produtos nacionais nos países estrangeiros, está, portanto, de acordo com os objetivos

constitucionais para a República Federativa do Brasil, especialmente, a necessidade de desenvolvimento nacional...

... fica claro que “juridicização” de tais problemas econômicos está no cerne das soluções jurídicas e, enquanto tal, devem ser levados em conta a sua interpretação.

Afinal, qual seria a lógica de se adotar algo tão complexo quanto a não cumulatividade, se ela não for interpretada como solução dos problemas que justificam sua criação?

## 6 CONCLUSÃO

A partir da introdução desse trabalho, pode-se identificar seu principal problema e as perguntas correlatas que desse problema brotam.

A principal questão é: estará a não cumulatividade dos tributos sobre o consumo proporcionando a efetiva desoneração das exportações? Ou a presença de cumulatividades residuais impede tal desoneração? Dessa pergunta, inquestionável que outras nascem, como, por exemplo, o que são tributos sobre o consumo? O que é cumulatividade residual? Como a cumulatividade residual limita a desoneração das exportações?

Um desafio inicial no trato do tema refere-se à origem de tais expressões no campo da Economia. Afinal, tradicionalmente, considera-se que uma vez que as questões da Economia são juridicizadas, sua origem econômica se tornaria irrelevante. De tal modo, o conceito e a interpretação de tais expressões estaria adstrita ao sistema jurídico. Tentou-se superar tal posição por compreender que um estudo das motivações econômicas de certos institutos, na medida em que esses se tornam jurídicos, é a única maneira de compreender a necessidade do instituto, sua finalidade, e, por conseguinte, como o mesmo deve ser aplicado/interpretado. A norma nasce do fato.

Verificou-se que existem diversos motivos segundo os quais o consumo deve ser tributado. Tal não importa, entretanto, em reconhecer que a tributação sobre o consumo foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro especialmente a considerar que essa expressão não consta em qualquer texto positivado atual.

Aliás, a princípio, endossaria a rejeição a qualquer posição pela existência de um atual tributo sobre o consumo, o fato de que já houve no texto positivo um tributo incidente expressamente sobre o consumo. Era o denominado “Imposto sobre o Consumo” – previsto na Constituição de 37 e na de 46, em sua redação original. Inicialmente cumulativo, o mesmo tornou-se não cumulativo por meio da Lei n.º 3.520 de 1958. A Emenda Constitucional n.º

18/65 alterou sua denominação, passando o mesmo (embora sem qualquer mudança estrutural significativa) a chamar-se Imposto sobre Produtos Industrializados.

No entanto, tal não significa que o Imposto sobre o Consumo foi extinto. Na verdade, o mesmo foi convertido a fim de adotar-se terminologia menos desagradável aos ouvidos dos contribuintes – afinal, o termo Imposto sobre o Consumo explicita quem efetivamente arca com o ônus tributário.

Ao mesmo tempo, a própria Exposição de Motivos referida, ao justificar a Reforma Tributária por ela perpetrada, deixa claro que a tributação nacional deve se fundar em dois gêneros de tributos: os incidentes sobre o consumo e sobre a renda, embora, em ambos os casos, sem onerar o produto nacional. Ora, a Reforma Tributária de 1965 trouxe os principais fatos econômicos até hoje tributados. E a exposição de motivos da mesma indica que o consumo deve ser tributado. O que parece demonstrar que a mera mudança de denominação (de Imposto sobre o Consumo para Imposto sobre Produtos Industrializados) ou a ausência de outros tributos expressamente sobre o consumo não significa que inexistem tributos sobre o consumo no Sistema Tributário. Para identificar se no sistema jurídico estão presentes tributos sobre o consumo, portanto, mais importante a natureza jurídica do que a denominação. Motivo pelo qual se iniciou uma busca do conceito de tributo sobre o consumo.

Inicialmente, foram debatidos doutrinadores que se utilizam o que consideram ser um conceito econômico de tributo sobre o consumo, entendendo, em sumárias linhas, que por tributo sobre o consumo compreende-se a incidência sobre a renda gasta. O conceito, no entanto, não tem qualquer respaldo no sistema positivo.

Há uma posição macroeconômica segundo a qual tributo sobre o consumo é aquele que incide sobre a despesa total dos consumidores, com a necessária exclusão de eventuais dispêndios com a obtenção de insumos ou bens instrumentais necessários à realização da atividade produtiva.

Essas duas primeiras posições pecam por não reconhecer aspectos jurídicos ao termo tributo sobre o consumo.

Uma terceira posição, já com um viés positivista, compreende que tributo indireto e tributo sobre o consumo são sinônimos, compreendendo situações em que contribuinte e terceiro firmem negócio jurídico bilateral por meio do qual quem efetivamente arcará com a carga fiscal, conforme legitimado pela própria lei, é o terceiro. Essa posição estaria equivocada na medida em que é possível (com base na origem econômica da expressão) que um tributo incida sobre o consumo, mas não seja indireto.

Uma quarta posição já se aproxima mais da defendida nesse trabalho, por tentar aliar o jurídico com sua origem econômica. Haveria tributo sobre o consumo quando fosse prevista a incidência sobre as despesas efetuadas pelos consumidores para a aquisição de bem ou serviços. Ficou nesse caso pendente apenas esclarecer como essa incidência ocorreria sobre o consumo.

Com esse escopo e já em uma tentativa de alinhar Economia e Direito, compreendeu-se que o pressuposto de todo tributo deve indicar alguma riqueza, deve revelar alguma capacidade econômica que justifique a incidência tributária. Tal característica fica especialmente clara nos impostos e nas contribuições especiais que, por não estarem vinculadas a qualquer atividade estatal, deverão decorrer de uma atividade econômica do contribuinte que demonstre a presença de riqueza.

Tal perspectiva, embora não esteja positivada expressamente no texto constitucional, decorreria diretamente de direitos fundamentais, destacadamente, o direito a vida, o direito de propriedade e o direito de liberdade. Afinal, se o fato tributado não demonstrar qualquer capacidade econômica, ocorrerá a mais completa sujeição da pessoa ao poder estatal. Deveras, se a hipótese de incidência não se funda em riqueza pressuposta, estará necessariamente ignorando: a vida ao atingir o mínimo vital; a propriedade já que o Estado não encontrará limites na sua expropriação patrimonial e a liberdade, afinal, qualquer conduta estaria possivelmente sujeita à incidência.

O consumo, certamente, é uma atividade que demonstra riqueza. Não obstante, pode ser que um fato economicamente indicativo de riqueza não tenha sido como tal absorvido pelo ordenamento jurídico. A partir de tais considerações, é necessário verificar se existem elementos jurídicos indicativos de que determinados tributos devem incidir sobre o consumo. Ou seja, se alguns tributos são desenhados, por meio das normas jurídicas que os regem, para alcançar não a atividade econômica produtiva, mas a capacidade econômica do consumidor final.

Acredita-se que são três os elementos que indicam nesse sentido: a seletividade, a incidência monofásica na última etapa do processo produtivo e a incidência plurifásica não cumulativa.

A seletividade, por si mesma, não garante que a incidência ocorra sobre o consumo. Mas é um forte indício de que a capacidade econômica do consumidor final se tornou contributiva. Afinal, o princípio da seletividade vincula a maior ou menor tributação com a capacidade econômica do consumidor final demonstrada ao adquirir bens mais ou menos essenciais.

Já no caso da previsão de tributos que incidam exclusiva e necessariamente na última etapa do processo produtivo, ou seja, na aquisição pelo consumidor final, garante-se a incidência sobre o consumo. Se a incidência ocorrer antes disso não haverá correspondência entre a capacidade econômica revelada pelo valor pago e a base de cálculo do tributo, não sendo possível afirmar que aquela foi visada. Todavia, caso ocorra naquele momento, há a equivalência entre preço e base de cálculo do tributo, sendo o preço correspondente à renda gasta, elemento econômico indicativo da riqueza consumo.

Nesse viés, já se pode eliminar o ISS enquanto tributo sobre o consumo. De fato, o mesmo aparenta incidir apenas uma vez sobre dado serviço. No entanto, o mesmo não incide apenas na aquisição de serviços sobre o consumidor final, mas também ao longo do processo produtivo.

Outra forma de se averiguar a incidência sobre o consumo é a presença da não cumulatividade no caso de tributação plurifásica. A não cumulatividade ao permitir a repercussão jurídica do tributo garante que não haja incidência sobre a atividade produtiva (que nesse caso não demonstra capacidade contributiva) com o traslado do ônus ao consumidor final.

Em síntese, compreende-se que a tributação sobre o consumo é aquele que deve incidir sobre a renda gasta pelo consumidor final (conceito econômico). Assim, o Direito quando quiser tributar o consumo ou adota a incidência monofásica na última operação ou a não-cumulatividade no caso de incidência plurifásica. Além disso, a presença de seletividade é forte indício de incidência sobre o consumo, já que se vincula a forma de incidência à capacidade econômica pressuposta no caso da aquisição de certos bens (mais ou menos essenciais-supérfluos).

A relevância de tal questão é óbvia: os três institutos deverão ser interpretados no sentido de que não se onere o contribuinte de direito, que no caso de operações sobre o consumo não demonstra riqueza.

Revelado o conceito de tributo sobre o consumo, entendeu-se necessário distingui-lo / aproximá-lo de dois institutos próximos: os tributos indiretos e os tributos sobre o valor agregado.

Por tributo indireto, conforme uma visão jurídica, entende-se aquele no qual (1) há entre contribuinte e terceiro negócio jurídico bilateral por meio do qual seja possível repassar o ônus tributário arcado pelo contribuinte (2) a própria lei assegure esse repasse. No entanto, esse conceito não trabalha com a idéia de capacidade contributiva visada que está no cerne da natureza jurídica dos tributos sobre o consumo. Também, conforme o defendido até aqui, não se aplicaria a tributos incidentes diretamente sobre o consumidor final, como ocorre no Canadá, que, embora incidam sobre o consumo, não envolvem o repasse de ônus entre contribuinte de fato e de direito.

De outro lado, entendeu-se que tributo sobre o valor agregado é aquele que pretende incidir sobre toda riqueza que é agregada ao longo do processo produtivo, da circulação de mercadorias e que, em regra, corresponde ao preço do produto final. Com base nesse conceito, tributo sobre o valor agregado é aquele que incide sobre valor agregado ao longo do processo produtivo. Valor esse que, em regra, corresponde à renda gasta pelo consumidor final. Afinal, inegável que o preço de um bem posto a consumo corresponde ao mesmo tempo à riqueza produzida (incluído aí o lucro) e, por conseguinte, à renda gasta (demonstrativo de capacidade contributiva referente ao consumo). Logo, é possível compreender que a incidência sobre o valor agregado é na verdade um método de se atingir o consumo.

Fechado o conceito de tributo sobre o consumo, passou-se a debater a não cumulatividade tributária a partir da cumulatividade decorrente da incidência em cascata ou plurifásica.

Identificou-se que a incidência de tributo sobre tributo, causa da cumulatividade, ao longo do processo produtivo é a responsável por 1) Distorções no preço em virtude da extensão da cadeia produtiva (e, por conseguinte, estímulo à concentração empresarial), 2) Ausência de transparência tributária (e, por conseguinte, inviabilidade de plena desoneração).

A não cumulatividade, como seu próprio nome indica, é uma reação a tais efeitos deletérios, cujo resultado é que apenas a riqueza gerada pelo processo produtivo – de circulação destinada ao consumidor final deve se sujeitar à incidência tributária. De forma concomitante, foi criado o IVA, desde o seu berço francês, tributo não cumulativo.

Por não cumulativa, dessa perspectiva histórica e científica, entendeu-se a forma de tributação que, perante produtos, bens, serviços, com várias etapas de produção, evita a incidência em cascata, de modo que a efetiva tributação é conhecida (e, portanto, possivelmente afastada) e o número total de etapas do processo produtivo e de comercialização não afeta o ônus tributário.

Há, no entanto, diversos métodos (Adição, Subtração: base-contrabase e imposto-contraimposto), para que se alcance a não cumulatividade e, por conseguinte, a incidência sobre o valor agregado no caso de tributos plurifásicos. Cada um desses métodos possui algumas peculiaridades que os distingue entre uns e outros. Mas, acredita-se, são todos inspirados pelas mesmas finalidades supra descritas.

Entender que tais métodos não se prestam às finalidades descritas importa em ignorar a história, a lógica econômica que justificou a “jurisdicização” da não cumulatividade, mas, sobretudo, é ignorar a racionalidade. Afinal, desprovida de tais finalidades, a mesma se transforma apenas em uma fonte de dispendiosa complexidade.

Ocorre apenas que o método adotado pelo Brasil e pela União Européia, qual seja, o do imposto-contraimposto é mais prático e vantajoso para a Administração Pública por gerar fiscalização cruzada entre os próprios contribuintes, facilitando, por conseguinte, o controle pela Administração Pública. Embora não indique a incidência sobre o valor agregado em cada uma das etapas do processo produtivo, permite, sim, a incidência o valor agregado ao longo do processo produtivo.

Ainda para se assegurar a não cumulatividade plena, verificou-se que é necessária a concessão de créditos físicos e financeiros, abrangendo de forma ampla todos os elementos necessários à atividade econômica, seja seus elementos físicos, que integram o produto, seja os bens instrumentais.

Importa repisar que tais considerações possuem um profundo viés prático. Compreende-se que somente a partir delas é que se encontra o verdadeiro sentido dos tributos não-cumulativos, como construção racional do homem, buscando o respeito ao princípio da capacidade contributiva, a igualdade e a liberdade, bem como a necessidade de transparência da tributação essencial, a desoneração da atividade produtiva e das exportações.

A não cumulatividade também viabilizar identificação da efetiva carga de um tributo, por trabalhar com alíquotas reais. De tal modo, ela permite que se atenda ao princípio internacional da tributação no destino, segundo o qual deve haver a desoneração das exportações. Nesse caso, a mesma reflete a necessidade de garantir a competitividade dos produtos brasileiros no exterior, com norte no desenvolvimento nacional como reconhecido no caso de diversos tributos (arts. 3º, inc. II, 149, §2º, 153, § 3º, inc. III, 155, § 2.º, inc. X, alínea “a”, da CF).

A partir de tais considerações, foi iniciada uma reflexão quanto a quais são os tributos não cumulativos, considerando que, mais importante do que a forma, é a essência. De tal maneira, não bastaria ser um tributo denominado não cumulativo para que o mesmo fosse efetivamente não cumulativo. Seria necessário preencher as premissas jurídico-econômicas necessárias para tal.

Por tais premissas, compreendeu-se que só há de se falar em tributo não cumulativo quando se estiver perante plurifasia. Compreendida essa como a incidência em cascata sobre operações de circulação de bens e serviços que, por sua própria natureza, permitem o traslado do ônus tributário aos elos seguintes da cadeia produtiva.

Tais requisitos estariam preenchidos no caso do IPI e do ICMS, impostos vinculados a bens que circulam em sucessivas etapas econômicas. Tal não pode ser aplicado ao PIS e a COFINS, embora sejam chamados de não cumulativos. Essas duas contribuições incidem sobre a receita bruta das pessoas jurídicas (art. 195, inc. I, alínea “b”, arts. 1, §§ 1º, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003). Ocorre que a obtenção de receitas é fato isolado, desconexo de qualquer processo lógico que permita dizer que a receita de uma pessoa jurídica se vincula a fatos geradores prévios à obtenção de receitas. Certamente, a receita pode advir da produção/circulação de bens. Contudo, a mesma pode também vir de fatos outros, como rendimentos e aluguéis. Desse modo, a obtenção de receita é um fato isolado, cuja relação com fatos anteriores, necessária à aplicação plena da não-cumulatividade, não ocorre. Tampouco seria possível afirmar que o PIS e COFINS Importação são tributos não cumulativos, afinal, a importação também é um fato isolado.

Em síntese, (1) a importação é um fato isolado que não indica capacidade contributiva do consumidor, mas do importador, (2) a obtenção de receita bruta é um fato isolado que não indica capacidade contributiva do consumidor, mas de quem a obtém, (3) o abatimento de crédito entre tais espécies tributárias autorizado em lei não é uma decorrência de uma relação lógica entre tais operações (importação-obtenção receita) mas uma ficção jurídica. Novamente, essa “não cumulatividade” não é apta a tornar tais tributos como incidentes sobre o consumo.

Vistas as finalidades da não cumulatividade e como a mesma foi construída para operar, passou-se a um estudo sobre o que é a não cumulatividade residual. Pelos estudos apresentados, ocorrerá cumulatividade residual quando um tributo ou um sistema que se pretenda não cumulativo for incapaz de alcançar as finalidades próprias da instauração da não cumulatividade, tal como visto acima.

Nessa pesquisa, foi percebido que o Brasil adotou a tributação sobre Valor Agregado, por meio da não cumulatividade, como fica claro pela Exposição de Motivos da EC n.º 18/65. Quedou-se esclarecido também que o discurso que legitimou a constitucionalização da não cumulatividade residia na idéia de desoneração da atividade produtiva, com a incidência sobre o consumo (ou a possibilidade de desoneração do produto-mercadoria exportado).

Todavia, na prática a aplicação/interpretação foi restritiva na medida em que restringiu a não cumulatividade e, com isso, conforme defendido nesse trabalho, gerou cumulatividade residual.

Nesse sentido, foram trabalhados dois exemplos de interpretações da não cumulatividade positivada que terminam restringindo seu alcance. A primeira interpretação apresentada pela jurisprudência indica que na redação constitucional a não cumulatividade apenas garante créditos físicos para abatimento. A eventual concessão de créditos financeiros seria um benefício infraconstitucional e não faria parte do cerne da não cumulatividade.

Os argumentos em defesa de tal ponto de vista são em linhas gerais os mesmos seja no caso do IPI, seja no do ICMS, quais sejam: (1) não são tributos sobre o valor agregado, logo, não se equiparam à construção ideal (diga-se, científica) do IVA, podendo assim a lei determinar a extensão dos créditos abatíveis, concedendo, por meio de benefícios fiscais, créditos financeiros (2) o adquirente no caso dos bens de uso e consumo e destinados ao ativo imobilizado é o consumidor final, não havendo sentido assim em se aplicar a idéia de não cumulatividade.

O segundo exemplo trata de etapas não tributadas no meio da cadeia produtiva. Nesse caso, a não tributação causa aumento do ônus tributário e impossibilidade da translação jurídica completa do ônus tributário ao consumidor final já que a saída de bens não recebe créditos para abatimento. É uma evidente situação de cumulatividade residual.

No caso do ICMS, essa cumulatividade residual foi legitimada pelo próprio texto constitucional (art. 155, § 2º, inc. II, alíneas “a” e “b”, da CF). Não se poderia afirmar o mesmo quando ao IPI, quanto ao qual não recai qualquer restrição ao aproveitamento de créditos.

Todavia, a posição mais recente do STF importa em reconhecer que as restrições do ICMS valem também para o IPI. Tais restrições, dessa perspectiva, são parte do núcleo da própria não cumulatividade adotada no Brasil, não sendo necessário que constem de forma expressa no texto constitucional.

De tal modo, apenas por benesse do legislador foram concedidos créditos presumidos no caso de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero, tal como fez a Lei n.º 9.779, inovando no ordenamento jurídico.

Vislumbrada a presença de cumulatividade residual em virtude da compreensão dos Tribunais Superiores, partiu-se para uma reflexão sobre os impactos de tal presença sobre o princípio do destino.

Através princípio do destino, pretende-se solucionar o problema da eventual dupla incidência no caso das operações de exportação-importação. Ocorre que uma mercadoria costuma se sujeitar a todos os tributos incidentes sobre a produção no país de origem. Ao ser importada ingressando no país de destino, a mesma mercadoria se sujeitará aos tributos daquele país. Desse modo, caso não haja qualquer política desonerativa, a mercadoria exportada sofre então a dupla elevação tributária nos preços, a do país de origem e a do país de destino.

Como resolver tal problema? Adotando-se ou a tributação apenas no país de origem ou apenas no país de destino. Ocorre que a maioria dos países adota o princípio do destino, ou seja, o país exportador deverá desonerar o produto exportado, eis que o país do destino manterá sua tributação. O Brasil adotou tal princípio com relação a diversos tributos, inclusive IPI e ICMS, seguindo a tendência mundial de preferi-lo ao princípio da origem.

A intenção é parte de uma política pública que pretende manter o equilíbrio da balança comercial pelo favorecimento das exportações – já que produtos duplamente tributados são menos competitivos. Trata-se, novamente, de um problema econômico que bateu às portas do jurídico por meio da constitucionalização da desoneração das exportações.

Ocorre que a cumulatividade residual impede a desoneração efetiva. Afinal haverá, ainda que em parte, incidência em cascata e ausência de transparência tributária. Desse modo, o preço é composto por tributos acumulados não identificáveis, o que inviabiliza a plena desoneração. Aumentará assim a complexidade da desoneração que não poderá ser garantida pela não cumulatividade e, com isso, as mercadorias brasileiras se quedam prejudicadas no competitivo mercado internacional.

Do caminho percebido, surgem duas grandes conclusões. A primeira se trata da confirmação da hipótese levantada: a cumulatividade residual dos tributos sobre o consumo impede, sim, a desoneração plena das exportações.

De outro lado, percebeu-se que só é possível compreender a não cumulatividade tributária, fonte de inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais, quando compreendidas as premissas históricas e econômicas que fundamentaram sua criação

enquanto instituto jurídico. Só assim o aumento da complexidade do sistema causada pela não cumulatividade se legitimará racionalmente. Só assim a não cumulatividade não é apenas uma técnica de tributação dispendiosa a tirar noites de sono de contadores, juristas, economistas e mestrados...

#### **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 5<sup>a</sup> ed. rev. e atual. Saraiva: São Paulo, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 8<sup>a</sup> edição. Rio de Janeiro: Forense, 1972.

BALEEIRO, Aliomar. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7<sup>a</sup> edição. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8<sup>a</sup> edição. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

BERGAMINI, Adolpho e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord). **Pis e Cofins na teoria e na prática. Uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo**. São Paulo: MP Editora, 2009, p. 208.

BRAMI-CELENTANO, Alexandrine e CARVALHO, Carlos Eduardo. **A reforma tributária do governo Lula: Continuismo e injustiça fiscal**. Rev. Katálysis [online] 2007, vol. 10, n. 1, pp. 44-53.

BRASIL. **Emendas à Constituição de 1946, número 18, reforma tributária**. Brasília: Biblioteca da Câmara dos Deputados, 1966.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. REsp 1087925. Relator: Ministro Teoria Albino Zavascki. Diário de Justiça: Brasília, 30 de junho de 2011.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Resp 1.113.476 Relator: Ministro Luiz Fux. Diário de Justiça: Brasília, 01 de fevereiro de 2010.

Brasil. **Supremo Tribunal Federal**. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 447.470 – Paraná. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Diário de Justiça: Brasília, oito de outubro de 2010.

Brasil. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário 200.168-6– Rio de Janeiro. Relator Ministro Ilmar Galvão. Diário de Justiça: Brasília, 22 de novembro de 1996.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE 387592. Relator: Luiz Fux. Diário de Justiça: Brasília, 05 de outubro de 2011.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Adin 939-7 / DF. Relator: Sidney Sanches. Diário de Justiça: Brasília, 18 de abril de 1994.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE 212484/ RS. Relator: ILMAR GALVÃO. Diário de Justiça: Brasília, 27 de novembro de 1998.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. REsp 426179 / SP. Relatora: Eliana Calmon. Diário de Justiça: Brasília, 20 de setembro de 2004.

BRASIL, Francisco de Paula e de Souza. **O ICM e os impostos sobre vendas no Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BOMFIM, Diefo Marcel. **Reconsiderações sobre a neutralidade tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.197, p. 27-39, fev. 2012.

BONILHA, Celso Bergstrom Bonilha. **IPI e ICMS. Fundamentos da Técnica não-cumulativa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

CALCINI, Fábio Pallaretti. **PIS e Cofins. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Revista Dialética. São Paulo: Dialética, 2010, v. 176, p. 47.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário. Fundamentos Constitucionais da Tributação. Definição de Tributos e suas espécies. Conceito e classificação dos impostos. Doutrina, prática e jurisprudência**. 20ª edição. São Paulo: Atlas S.a., 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999,

CARVALHO, Antônio Gilson Aragão de. **NÃO-CUMULATIVIDADE**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). Não cumultividade tributária. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, pgs. 63 a 102.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

CINTRA, Carlos César Souza. **A não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro: Teoria e Prática**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). Não cumultividade tributária. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, pgs. 103 a 151

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário e conjuntura econômica**. Disponível em <http://sachacalmon.com.br/biblioteca/artigos/direito-tributario-conjuntura-economica>. Acesso em 18 de setembro de 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro em palestra “**Neutralidade Fiscal e Desenvolvimento Econômico: O equívoco dos incentivos fiscais**”. Bahia, 2011. Palestraproferida no XI CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO DO ESTADO DA BAHIA. Disponível em <http://sachacalmon.com.br/biblioteca/apresentacoes/neutralidade-fiscal-incentivos-fiscais/>. Acesso em 20/09/2011.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

COSTA, Eliud José Pinto da. **ICMS Mercantil**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

COSTA, Mário Luiz Oliveira da. **IPI - crédito na aquisição de insumos isentos, não tributados, imunes ou sujeitos à alíquota zero**. RDDT nº 69, junho/01, pgs. 123/135

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Notas da Atualizadora**. IN: BALEEIRO, Aliomar. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado e COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário Aplicado. Estudos e Pareceres**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

DERZI, Misabel Abreu Machado e MOREIRA, André Mendes. **Reform and international tax norm transmission. Case study of brazil: value-added taxes**. Disponível em <http://sachacalmon.com.br/biblioteca/artigos/tax-reform-international-tax-norm-transmission/>. Acesso em 27/09/2011.

DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler. **A harmonização dos IVAS do Brasil para o desenvolvimento produtivo**. Disponível em [http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2011/02/A-HARMONIZA%C3%87%C3%83O-DOS-IVAS-DO-BRASIL-PARA-O-DESENVOLVIMENTO-PRODUTIVO\\_IMS.pdf](http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2011/02/A-HARMONIZA%C3%87%C3%83O-DOS-IVAS-DO-BRASIL-PARA-O-DESENVOLVIMENTO-PRODUTIVO_IMS.pdf), acesso em 25/09/2011, p.10.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FARIAS MACHADO, Schubert de. **Não-cumulatividade Tributária**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). Não cumultividade tributária. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, pgs. 483 a 582.

FURLAN, Anderson. VELLOSO, Andrei Pitten. **NÃO-CUMULATIVIDADE**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). Não cumultividade tributária. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, pgs. 24 a 56.

GUIMARÃES, Vasco Branco, **Contributo para uma reforma da tributação sobre o consumo no Brasil: uma visão europeia**. Pg. 113 Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 6, n. 34, p. 111-122, jul-ago. 2008

GODOI, Marciano Seabra de. **Não-cumulatividade**. IN: MACHADO, Hugo de Brito (coord.) Não-cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, pgs. 357-391.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. **Questões atuais de Direito Tributário na Jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2006.

GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à Jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. **IPI não é imposto sobre valor agregado**. RFDT 08-09, jun/04.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22ª edição. São Paulo: Atlas, 2013.

YOSHIKI, Ichihara. **Não-cumulatividade Tributária**. IN: MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, pg. 503-527.

LOBATO, Valter de Souza; SANTIAGO, Igor Mauler ; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Tradução do 22º Relatório do Conselho de Impostos da França ao Presidente da República, intitulado Exonerações Tributárias Concorrência Tributária e a Empresa**. Belo Horizonte: Revista Internacional de Direito Tributário - ABRADT, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **A não-cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, pgs. 190 a 216.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código de Tributário Nacional**. V. I. Artigos 1 a 95. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito . **Ainda a restituição dos tributos indiretos**. Nomos (Fortaleza), v. 32.2, p. 223-274, 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito e MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Não-cumulatividade Tributária**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, pgs. 217 a 240.

MARQUES, Leonardo Nunes. **O princípio da Não-cumulatividade**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, pgs. 322 a 356.

MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O princípio da não cumulatividade no Direito Brasileiro - A técnica do valor agregado para o PIS e a Cofins exterioriza o Regime de Compensação Base sobre Base - Incentivos Fiscais da Zona Franca de Manaus não podem ser eliminados por legislação infraconstitucional - Inteligência possível de compensação para a hipótese descritiva**. Revista Dialética de Direito Tributário: São Paulo, n.188 , p. 137-156, maio 2011.

MENDES, José Maria Martins, CORREA, Denise Maria Chagas, DE LUCA, Marcia Martins Mendes. **O princípio da Não-cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, pgs. 288 a 321.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9ª edição. Dialética: São Paulo, 2010.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS: Teoria e Prática**. 10ª edição. São Paulo: Dialética, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPI. Teoria e Prática**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **Não-cumulatividade**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, pgs. 262 a 287.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2010.

NEGRAO, Theotonio, GOUVÊA, José Roberto F. e BONDIOLI, Luis Guilherme A. com colaboração de João Francisco Naves da Fonseca. **Código Civil e Legislação Civil em Vigor**. 29ª edição, atualizada e reformada. 29ª edição. São Paulo, Saraiva, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 15ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5ª edição, revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PALMA, Clotilde Celorico. **Introdução ao Imposto Sobre Valor Acrescentado**. Coimbra: Almedina, 2005.

PEREIRA, Luiz Augusto da Cunha. **A tributação, a Ordem Econômica, e o artigo 146-A da Constituição Federal**. Belo Horizonte: Mosaico Produções Gráficas e Editora Limitada, 2011.

PINTO, Adriano. **Não-cumulatividade**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, pgs. 11 a 23.

RIOS, Marcelo Jabour. **A tributação sobre o consumo no Brasil: Reforma Tributária e Mercosul**. Belo Horizonte: PUC MINAS, 2003.

RIBEIRO, Jamir Calili. **A não cumulatividade e a desoneração tributária no IPI: o lobo na pele do cordeiro**. Revista Eletrônica de Direito do Centro Universitário Newton Paiva. MARÇO 21, 2013. Disponível em <http://npa.newtonpaiva.br/direito/?p=727>, acesso em 07 de janeiro de 2014.

SALES, Deborah e AMARAL, Felipe Silveira Gurgel. **Não-Cumulatividade**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, pgs. 161 a 176.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra, BERNARDES, Flávio Couto, FONSECA, Maria Juliana (coords). **Tributação sobre o Consumo**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Lei Kandir: Breve Histórico**. Brasília: Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados, 2007. Disponível em [http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1441/lei\\_kandir\\_soares.pdf?sequence=1](http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1441/lei_kandir_soares.pdf?sequence=1), acesso em 10 de janeiro de 2014.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **A tributação sobre o consumo de bens e serviços**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

TEODOROVICZ, Jeferson. A política fiscal e a tributação sobre o consumo. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. V.18, n.93. São Paulo, jul./ago de 2010, p. 161-188.

TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. IN: Nogueira, Ruy Barbosa (coord.). Estudos Tributários: Em homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza. São Paulo: Resenha Tributária Ltda, 1974.

TORRES, Heleno Taveira, GONZAGA, Livia Leite Baron, ASSIS, Karoline Marchiori de, BELUCIO, Daniele, RODRIGUES, Mayra. **Sistema Tributário e Direitos Fundamentais no Constitucionalismo Comparado**. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). Sistema Tributário, Legalidade e Direito Comparado. Entre Forma e Substância. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

UNIÃO EUROPÉIA. **Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) - Directiva IVA**. Última modificação em 04.02.2011. Disponível em [http://europa.eu/legislation\\_summaries/taxation/131057\\_pt.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131057_pt.htm). Acesso em 30.8.2013.



Apple Store, Coquitlam Centre  
 2829 Barnet Highway  
 Coquitlam, British Columbia CA V3B 5R5  
 coquitlamcentre@apple.com  
 (604) 945-1160  
<http://www.apple.com/ca/retail/coquitlamcentre>  
 Apple GST No 10023 6199 RT0001

---

09 December, 2013 11:23 AM

Leny Eloi  
 lenyspce@hotmail.com

---

IPAD MINI WI-FI 32GB SPACE GRAY-CAN	\$ 519.00
Part Number: ME277C/A	
Serial Number: DLXLQKY0FCM6	
Return Date: Dec. 23, 2013	
For Support, Visit: <a href="http://www.apple.com/ca/support">www.apple.com/ca/support</a>	
Recycling Fee	\$ 1.20

---

Sub-Total	\$ 520.20
GST/HST	\$ 26.01
PST/QST	\$ 36.41
<b>Total</b>	<b>\$ 582.62</b>
Amount Paid Via Cash	\$ 582.60



\* R 4 8 8 5 9 5 0 9 5 6 \*

[http://www.apple.com/legal/sales\\_policies/retail.html](http://www.apple.com/legal/sales_policies/retail.html)  
 Tell us about your experience at the Apple Store.  
 Visit [www.apple.com/retail/feedback](http://www.apple.com/retail/feedback)  
 Please retain for your records



ALMEDINA

Almedina Atrium  
Atrium Saldanha - 2º Piso, Loja 71  
1050-094 Lisboa  
TEL: 213570428/FAX: 213151945  
Contribuinte N 500.979.197

FACTURA/RECIBO 011/00030126

Data: 13/09/05 13:46

Nome : ADRIELE MOREIRA

Morada: \*\*\*\*\*

Contrib.: 243688024

	EUR
ARTIGO # 9789724049007	
JUSTICA PARA OURICOS	39,90 A
SUBTOTAL	39,90
SUBTOTAL	39,90
TOTAL	39,90
DINHEIRO	40,00
Troco	0,10

NUM. ARTIGOS: 1

Taxa de IVA \*\*\*\* S/ IVA \* VALOR IVA

A 6% 37,64 2,26

FRC: 011/00030126

JWSU - Processado por programa  
certificado n.1126 / DGCI

Processado por Computador  
CRC Coimbra 2596 - C.S. 50000.00 Euros

Sugestoes e Reclamacoes

posvenda@almedina.net

So serve de factura se assinalado.

Solicite-a ao assistente de vendas.

\*\*\*\*\* OBRIGADO PELA SUA VISITA \*\*\*\*\*

Lj:5 Tr:11 Qp:905 Ta:72060

13:47 13/09/05