

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
LIZIANE APARECIDA DA SILVA EVANGELISTA**

**O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA NÃO CUMULATIVIDADE
NO ICMS**

**Juiz de Fora
2020**

LIZIANE APARECIDA DA SILVA EVANGELISTA

**O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA NÃO CUMULATIVIDADE
NO ICMS**

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel na área de concentração Direito Tributário, sob orientação da Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora
2020**

FOLHA DE APROVAÇÃO

LIZIANE APARECIDA DA SILVA EVANGELISTA

O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA NÃO CUMULATIVIDADE NO ICMS

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel na área de concentração Direito Tributário, submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientadora: Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

Pós-graduado Diogo de Castro Ferreira
Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro- FGV/RJ

Mestranda Erika Neder dos Santos
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

PARECER DA BANCA

APROVADO

REPROVADO

Juiz de Fora, 15 de março de 2021.

O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA NÃO CUMULATIVIDADE NO ICMS

Liziane Aparecida da Silva Evangelista¹

RESUMO: Este artigo aborda o princípio constitucional da não cumulatividade no âmbito do ICMS, tendo como parâmetro a supremacia Constitucional. O princípio em questão tem por finalidade limitar o poder estatal de tributar, impedindo que a atuação do Estado cause prejuízos desproporcionais ao contribuinte. Para tanto, foi analisado o ICMS no Sistema Tributário Nacional, os princípios constitucionais tributários relativos ao ICMS, as características da regra matriz de incidência tributária do ICMS e seus critérios de aplicação. Em seguida foi tratado o princípio da não cumulatividade, sua origem, conceito, natureza jurídica e a Lei Complementar 87/1996. Para a análise em questão, foram utilizadas a metodologia bibliográfica e crítica dialética e o neoconstitucionalismo como marco teórico. O resultado dessa pesquisa foi de constatar a existência de exceções ao princípio da não cumulatividade para que o contribuinte não seja arbitrariamente cobrado pelo fisco.

Palavras-chaves: ICMS. Princípio da não cumulatividade. Isenção. Anistia. Exceções ao princípio da não cumulatividade.

ABSTRACT: This article addresses the constitutional principle of non-cumulativeness within the scope of the ICMS, with Constitutional supremacy as a parameter. The principle in question aims to limit the state's power to tax, preventing the State's action from causing disproportionate losses to the taxpayer. For this purpose, the ICMS was analyzed in the National Tax System, the constitutional tax principles related to the ICMS, the characteristics of the matrix rule of ICMS tax incidence and its application criteria. Then, the principle of non cumulativity, its origin, concept, legal nature and Complementary Law 87/1996 were dealt with. For the analysis in question, bibliographic methodology and dialectical criticism and neoconstitutionalism were used as a theoretical framework. The result of this research was to verify the existence of exceptions to the principle of non cumulativity so that the taxpayer is not arbitrarily charged by the tax authorities.

Keywords: ICMS. Principle of non-cumulativity. Exemption. Amnesty. Exceptions to the principle of non-cumulativity.

¹ Graduanda em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora.

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO. 2 O ICMS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. 2.1 Elementos subjetivos e objetivos do ICMS. 2.2 Os princípios constitucionais tributários relacionados ao ICMS. 2.3 A regulamentação do ICMS por Lei Complementar. 3 SISTEMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS. 3.1 A regra matriz do ICMS. 3.2 Aspectos quantitativo, material, temporal, espacial e pessoal do ICMS. 4 O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. 4.1 A origem, natureza jurídica e conceito da não cumulatividade. 4.2 O princípio da não cumulatividade na Constituição Federal de 1988. 4.3 A não cumulatividade na Lei Complementar 87/1996. 5 EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS. 6 CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS

1 INTRODUÇÃO

O Estado necessita da obtenção de receitas para que partes das necessidades da sociedade sejam atendidas e a tributação tem um destaque nesta arrecadação, por isso, os entes da Federação (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) têm legitimidade para cobrar tributos. Porém, eles não detêm uma liberdade absoluta, sendo necessário, por exemplo, o cuidado em não atingir os direitos do contribuinte de forma a causar-lhes prejuízo além do suportado.

Este artigo tem por objeto de estudo o princípio da não cumulatividade, alvo de grandes controvérsias dentro do ordenamento jurídico brasileiro e, sua relação com o ICMS, tributo de grande importância no Sistema Tributário Nacional. No segundo item deste trabalho, será abordada a sua história, sua legislação e os aspectos de sua tributação no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. Em seguida, será realizada uma análise dos elementos subjetivos e objetivos do ICMS e um estudo dos principais princípios constitucionais tributários, entre eles o princípio da não cumulatividade, motivo deste estudo. Por fim, será abordada a função reservada à Lei Complementar 87 (BRASIL/1996) no tocante ao ICMS e suas implicações com o princípio da não cumulatividade. No terceiro item será tratada a sistemática do ICMS, como o conceito de regra matriz de incidência do tributo e a análise seus importantes critérios de aplicação.

Já no quarto item será tratado a não cumulatividade, para entender a sua origem, conceito e natureza jurídica, com o objetivo de verificar se a não cumulatividade é um princípio constitucional tributário e quais as suas finalidades e vantagens esperadas diante de sua aplicação.

Por fim, no quinto e último item, as exceções ao princípio da não cumulatividade, serão explanadas e detalhadas, procurando entender sua aplicação, de forma a evitar que o contribuinte não seja prejudicado. Exceções essas, que raramente são tratadas pela doutrina.

Para tanto, o neoconstitucionalismo é o marco teórico deste trabalho, visto que os mandamentos constitucionais tem por finalidade a efetivação de direitos fundamentais, de modo que, como meio de garantir que o cidadão não seja prejudicado em seus direitos, este artigo destaca o princípio constitucional da não cumulatividade como norte para a criação e aplicação das regras jurídicas pelo legislador. E, A metodologia de pesquisa empregada neste artigo se utiliza dos recursos de revisão bibliográfica e de crítica dialética ao fazer uma análise doutrinária e jurisprudencial da aplicação deste princípio ao ICMS, bem como tratar de suas exceções.

2 O ICMS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Entre os impostos criados no Brasil, um dos mais complexos é o imposto sobre 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 (ICMS). Este imposto teve seu início na Europa, onde os primeiros registros ocorreram na França e ficou conhecido como imposto sobre volume de negócios e também na Alemanha, como imposto sobre vendas (YAMAHO, 2014, p. 45).

No Brasil, o primeiro registro do tributo sobre o consumo ocorreu no ano de 1923 com aprovação da Lei Federal de nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, que além de instituir o imposto sobre a renda, instituiu o imposto sobre vendas mercantis (IVM) e atribuiu à União Federal, competência para instituir e cobrar (YAMAHO, 2014, p. 45).

Dentro deste aspecto observa-se que o IVM incidia a princípio, somente sobre as operações de compra e venda, e posteriormente veio a recair sobre as operações de consignação, passando a ser conhecido como Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), incidindo sobre todas as operações da cadeia, gerando o efeito chamado cascata (YAMAHO, 2014, p. 46).

Conforme Christiane Aguiar de Andrade, o IVC foi extinto no ano 1965 com a Reforma Constitucional nº 18, por não respeitar o princípio da neutralidade, segundo o qual “um tributo não deve ser significativo a ponto de estimular ou desestimular a produção de bens, influenciando expressivamente o mercado” (ANDRADE, 2008, p. 18). Essa reforma também validou o princípio da não cumulatividade que tem por finalidade de “[...] evitar a superposição de incidências tributárias sobre uma série de operações que visam completar um único ciclo econômico de produção” (ANDRADE, 2008, p. 18). Essa superposição de incidências tem o nome de efeito “cascata” ou “piramidização”, que segundo Roque Antônio

Carrazza prejudica as relações econômicas devido à superposição de cargas tributárias (CARRAZZA, 2012, p. 400).

No ano de 1965, a Emenda Constitucional nº 18 também trouxe as alterações da nova fase tributária nacional, associada às mudanças ocorridas na Constituição Federal de 1967 e no Código Tributário Nacional, criando limitações à incidência do IVC e convertendo este imposto no imposto sobre circulação de mercadorias (ICM) (YAMAHO, 2014, p. 47).

Com a promulgação da Constituição (BRASIL, 1988), o ICM se converteu em imposto de operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior – ICMS, com previsão no seu artigo 155, inciso II. Assim, o ICMS passa a incidir, além das vendas para qual foi criado, também sobre serviços de transporte e telecomunicações; sobre a entrada de mercadoria importada e serviços prestados no exterior e sobre energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais.

O ICMS é de competência dos estados e do Distrito Federal, conforme o artigo 155 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) e regulado pela Lei Complementar 87 (BRASIL, 1996) e também por meio de leis ordinárias estaduais e distritais que se convertem nos chamados Regulamentos do ICMS – RICMS.

A seguir, o estudo se volta para uma análise dos elementos do ICMS e seus princípios, com intuito de tratar das exceções ao princípio da não cumulatividade.

2.1 Elementos subjetivos e objetivos do ICMS

Os elementos subjetivos do ICMS são representados pelos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária que estão definidos na lei. Segundo o artigo 119 do Código Tributário Nacional (CTN), o “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Neste caso são os Estados e o Distrito Federal, e em alguns casos a União, conforme dispõe a Carta Maior nos seus artigos 155 e 147 (BRASIL, 1988).

Já o sujeito passivo da obrigação principal, previsto no art. 121 do CTN (BRASIL, 1996), é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. E sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto, conforme o art. 122 do CTN (BRASIL, 1996).

Roque Antônio Carrazza defende que o sujeito passivo é o produtor, o comerciante ou o industrial que realizam a operação de circulação de mercadorias. Nesse sentido, o profissional liberal ou o particular (operário, advogado, dentistas, aposentado, etc.)

que não pratica atos de comércio não é considerado sujeito passivo para fins de tributação do ICMS. (CARRAZZA, 2012, p. 44). Quanto a esse sujeito passivo, outras observações serão realizadas no subitem 3.2, do critério pessoal do ICMS.

O ICMS também é caracterizado por seus elementos objetivos que são o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota. O fato gerador da obrigação principal e fato gerador da obrigação acessória estão previstas nos artigos 114 e 115 do CTN (BRASIL, 1966) e são definidos como situações abstratas, mas previstas em lei, como necessárias e suficientes de relevância jurídica, as quais, uma vez ocorrida em concreto, dá origem ao nascimento da obrigação tributária (FALCÃO, 1994, p. 2).

Portanto a concretização do fato gerador faz nascer uma obrigação tributária principal que é sempre de natureza pecuniária, isto é pagar um tributo, ou uma obrigação tributária acessória, que é um dever administrativo, por exemplo: emitir notas, escriturar livros fiscais, etc. Segundo Almícar de Araújo Falcão, o fato gerador é o ponto de partida para formação de conclusões importantes, como a identificação do momento em que nasce a obrigação tributária principal; a determinação do sujeito passivo principal da obrigação tributária e a fixação de conceitos de incidência, não incidência e isenção entre outras (FALCÃO, 1994, p. 49).

Ao acontecer a situação descrita na lei como fato gerador, deve esta ser avaliada de acordo com uma base, estipulada previamente pela lei e que se chama base de cálculo. Esta base de cálculo do ICMS está prevista no art. 146, inciso III, alínea *a* da Constituição (BRASIL, 1988) e na Lei Complementar 87 (BRASIL, 1996) e cada Estado membro e Distrito Federal deverá estipular a base de cálculo deste tributo por meio de Lei Ordinária. A base de cálculo do tributo representa legalmente o valor do fato gerador. Essa base de cálculo deve constituir-se em uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a se apresentar como sua real expressão econômica, ou seja, é indispensável a ocorrência de uma relação entre o fato gerador e a base de cálculo (FALCÃO, 1994, p. 74).

A alíquota é também elemento essencial para o cálculo do ICMS. As alíquotas máximas e mínimas são definidas pelo Senado Federal e estão previstas no artigo 155, inciso IV, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). A alíquota, seja reduzida ou integral, deve sempre ser representada por um percentual, que quando aplicado sobre a base de cálculo, determina o devido valor do tributo. Para tanto, é necessário verificar as características da alíquota do ICMS quais sejam a obrigatoriedade de sua fixação através de lei ordinária e sua variação que pode acontecer sobre a essencialidade da mercadoria ou serviço, objetos de operação ou de prestação (CARRAZZA, 2012, p. 99).

Enfim, as alíquotas do imposto são definidas pela deliberação dos Estados e do Distrito Federal. No Estado de Minas Gerais, por exemplo, as alíquotas estão previstas na Lei 6.763 (MINAS GERAIS, 1975), art. 12, inciso I, quais sejam, nas operações e prestações internas, onde a alíquota é de 18% (dezoito por cento).

2.2 Os princípios constitucionais tributários relacionados ao ICMS

De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo, a regra contida no Título VI, Da Tributação e do Orçamento, na Seção II, Das Limitações do Poder de Tributar da Constituição Federal (1988) deixa claro ao legislador as limitações constitucionais ao poder de tributar. E, tendo em vista a essencialidade e a importância dessas limitações, ficou consagrado, dentro de uma terminologia já tradicional na literatura jurídica nacional, chamá-las de “princípios”. Desse modo, tem-se, assim, o princípio da legalidade, o princípio da anterioridade, o princípio da irretroatividade etc. (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 55).

Sacha Calmon Navarro Coêlho também comenta que:

Os princípios constitucionais tributários e as imunidades (vedações ao poder de tributar) traduzem reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federal. São, portanto, cláusulas constitucionais perenes, pétreas, insuprimíveis (art. 60, § 4º, da CF) (COÊLHO, 2020, p. 116).

Desse modo, os princípios constitucionais consagram valores e interferem diretamente na interpretação e aplicação dos atos normativos. E no presente artigo será dado destaque aos principais princípios relacionados ao ICMS, como o princípio da legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade de exercício e anterioridade nonagesimal e, também, os princípios da seletividade e não cumulatividade.

O princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I da Constituição (BRASIL, 1988), estabelece que somente situações descritas em lei sejam tributáveis, isto é, nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto se não for por lei. Assim, através do ato do Poder Legislativo, é criada a lei (reserva formal) e esta descreve o tipo tributário (reserva material). Na lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

O princípio vige e vale em todo o território nacional, subordinando os legisladores das três ordens de governo da Federação. Nenhum tributo (gênero), tirantes as exceções expressas, pode ser instituído (criado) ou alterado (majorado ou minorado) sem lei. Há o princípio da legalidade na

instituição e na majoração dos tributos, como especialmente dita a Constituição (COELHO, 2020, p. 123).

Já no princípio da isonomia ou igualdade, a lei não poderá instituir tratamento desigual entre contribuintes em situações semelhantes, proibindo todo tipo de distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida, como preceitua o art. 150, inciso II da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Segundo Hugo de Brito Machado Segundo, trata-se de desdobramento do princípio geral da isonomia, consagrado não apenas em seu aspecto formal, mas também substancial, e que significa tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desiguam (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 62).

Outro princípio importante é o da irretroatividade da lei tributária, que conforme disciplina o artigo 150, inciso III, alínea *a* da Constituição (BRASIL, 1999), significa que a lei nova não pode atingir no presente, os efeitos dos fatos ocorridos no passado. Leandro Paulsen explica que a Constituição não traz uma regra geral da irretroatividade, mas “ela assume o contorno de impedir que lei nova alcance direitos adquiridos e atos jurídicos perfeitos, ou seja, posições jurídicas já definitivamente constituídas” (PAULSEN, 2020, p. 144).

Importante também tratar dos princípios constitucionais tributários da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal. No primeiro, o tributo não pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, conforme art. 150, inciso III, alínea *b* da Constituição (BRASIL, 1988), ou seja, as leis publicadas dentro do ano de exercício têm a sua eficácia diferida para 1º de janeiro do ano seguinte. Já no segundo princípio previsto na alínea *c*, também do inciso citado acima, estabelece que a lei nova só tenha eficácia após 90 dias da data de sua publicação e no art. 150, § 1 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), estão previstas as exceções a este princípio.

A Carta Magna (BRASIL, 1988) prevê em seu art. 155, § 2º, inciso III, a observância ao princípio da seletividade, pois o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Assim, o princípio da seletividade poderá tributar com alíquotas mais altas os produtos de consumo não essencial e de forma reduzida os produtos tidos como essenciais ao consumo (CARRAZZA, 2012, p. 507).

Por fim, para o ICMS deve ser aplicado o princípio da não cumulatividade, conforme previsão do art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal (BRASIL, 1988). E entende Roque Antonio Carrazza que o ICMS deve necessariamente sujeitar-se a este princípio, pois é uma garantia ao contribuinte para que se evite a cobrança do imposto sobre imposto. Para o autor, o princípio da não cumulatividade busca garantir a neutralidade do

ICMS nas diversas fases da cadeia produtiva, independentemente do número de operações. (CARRAZZA, 2012, p. 399-400). Este princípio da não cumulatividade do ICMS será tratado mais profundamente no item 4 deste artigo.

2.3 A regulamentação do ICMS por Lei Complementar

A Lei Complementar nº 87 (BRASIL, 1996) veio atender a um mandamento constitucional, expresso no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea *c* da Constituição (BRASIL, 1988), a qual dispõe “disciplinar o regime de compensação” do ICMS. A referida lei foi editada com oito anos de atraso, pois, deveria ter sido elaborada na época da entrada em vigor do atual Sistema Tributário Nacional e veio substituir o Convênio 66 (BRASIL 1988), que disciplinou provisoriamente a matéria na época, conforme previsão constitucional. O regime de compensação do ICMS pode ser entendido como a operação efetuada pelo contribuinte, onde este considera os valores de ICMS a pagar (débitos) menos os valores de ICMS a compensar (créditos), para que o referido imposto seja não cumulativo.

Porém, a Lei Complementar, ao disciplinar o regime de compensação do ICMS, não pode interferir no princípio da não cumulatividade. Neste sentido, explica Roque Antônio Carrazza:

Noutros termos, a lei complementar, ao “disciplinar o regime de compensação do imposto”, não pode interferir no conteúdo e no alcance da não cumulatividade. Deve, apenas, operacionalizar um sistema de escrituração em que, considerado certo lapso de tempo, é registrado, de um lado, o imposto devido e, de outro, a expressão financeira do abatimento correspondente (CARRAZZA, 2012, p. 456).

As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta, conforme o artigo 69 da Constituição Federal (BRASIL, 1988). E segundo Leandro Paulsen:

Merece especial destaque a reserva de lei complementar para “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”. São “normas gerais” aquelas que, simultaneamente, estabelecem os princípios, os fundamentos, as diretrizes, os critérios básicos, conformadores das leis que completarão a regência da matéria e que possam ser aplicadas uniformemente em todo o País, indiferentemente de regiões ou localidades (PAULSEN, 2020, p. 188).

Assim, no sistema brasileiro, em especial no Direito Tributário, a Lei Complementar é de fundamental importância e suas funções típicas estão previstas no artigo 146 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

E no âmbito do ICMS, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) ao ordenar a edição da Lei Complementar 87 (BRASIL, 1996) reitera que caberá a cada Estado Membro e

Distrito Federal, a competência pra criar suas próprias leis. Caso isso não ocorra, descumprindo o estabelecido legal, esta poderá ser declarada inconstitucional pelo STF.

Nos próximos itens, será analisada a sistemática do ICMS, de forma a verificar sua conformidade com a Carta Magna e com o princípio da não cumulatividade.

3 SISTEMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS

Nesse item, em razão do tema da regra matriz ser muito amplo e exigir um estudo mais detalhado, não será possível abarcar todo o conteúdo num só artigo. Então será apresentado apenas o conceito de regra matriz de incidência do ICMS do artigo 155, inciso II da Constituição (BRASIL, 1988), dando maior destaque aos aspectos quantitativo, material, temporal, espacial e pessoal do ICMS, que compõe a regra matriz de incidência tributária e sua relação com o princípio da não cumulatividade.

3.1 A regra matriz do ICMS

A regra matriz de incidência é descrita como um instrumento metódico para facilitar a compreensão do conteúdo jurídico, ou seja, é método inicial de investigação científica que possibilita ao operador do direito, mecanismos para compreender melhor o campo semântico e pragmático da norma jurídica. A regra matriz de incidência tem por finalidade estabelecer ou reduzir a estrutura formal da norma com critérios capazes de identificar a ocorrência do evento para que possa ser concretizado e convertido em fato jurídico tributário (OLIVEIRA, 2010, p. 29).

Roque Antonio Carrazza, ao tratar da regra matriz de incidência do ICMS, identificou na sigla deste, cinco impostos diferentes e enfatizou que o que distingue um tributo de outro é o binômio hipótese de incidência/base de cálculo, isto é, a base de cálculo é indispensável para que ocorra a hipótese de incidência, caso contrário o tributo será mal instituído (CARRAZZA, 2012, p. 40-41). Segundo o autor:

II - A sigla "ICMS" alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais (CARRAZZA, 2012, p. 40).

Dessa forma, Roque Antônio Carrazza utiliza o binômio, hipótese de incidência e base de cálculo, ou hipótese e consequência para construir as regras matrizes existentes no art. 155, II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). E ele continua explicando que: “Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e base de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS” e ele completa que todos devem obedecer ao princípio da não cumulatividade (CARRAZZA, 2012, p. 41).

A construção da regra matriz do ICMS permite uma melhor compreensão do princípio constitucional da não cumulatividade, ao verificar que todos os aspectos (que serão analisados no próximo subitem) estão previstos na Constituição Federal.

Portanto, para que ocorra a hipótese da norma pela regra matriz de incidência, é preciso estabelecer critérios de identificação que permitem identificar os fatos toda vez que ocorrem. Estes critérios são os aspectos quantitativo, material, temporal, espacial e pessoal, que compõem a regra em relação ao ICMS.

3.2 Aspectos quantitativo, material, temporal, espacial e pessoal do ICMS

Para o nascimento da obrigação tributária, esta deve estar em concordância com o Sistema Constitucional Tributário. Assim, a lei deve definir os aspectos do ICMS para tratar da hipótese de incidência da regra matriz, quais sejam os aspectos quantitativo, material, temporal, espacial e pessoal, tendo sempre a Constituição como guia.

O aspecto quantitativo como visto no subitem 2.1, estabelece a base de cálculo, art. 146, inciso III, alínea *a* da Constituição (BRASIL, 1988), que é o valor da operação de circulação de mercadorias, o valor do bem ou serviço importado e o valor da prestação de serviços, sempre de acordo com o princípio da não cumulatividade e com o regime desta operação entre os estados. Quanto à alíquota, art. 155, inciso V, alíneas *a* e *b* da Constituição (BRASIL, 1988), deverão ser aplicadas quando se der a incidência e pode ser variável, de acordo com a base de cálculo e com a operação ou prestação. O Senado Federal é quem fixa o regime de alíquotas entre os Estados e o Distrito Federal, com percentuais entre o mínimo e máximo, conforme o artigo citado acima.

No que concerne o aspecto material, esse determina o tipo de tributo e qual sua base de cálculo. Este aspecto define também qual o fato econômico que causará o nascimento da obrigação tributária. Assim, as operações relativas à circulação de mercadorias pelo produtor, pelo industrial e pelo comerciante, cuja habitualidade faça circular negócios e riquezas de mercancia e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação configuram o aspecto material do ICMS. Destacando que “mercadorias”

tem um conceito jurídico definido como bem colocado no comércio, que sirva de objeto de mercancia (CARRAZZA, 2012, p. 48).

Ressalta-se que a causa da geração da incidência do ICMS é sobre a “operação” de circulação de mercadorias e não sobre a “simples” circulação de mercadorias. A diferença é que na operação de circulação de mercadorias existe um negócio jurídico, ou seja, há incidência do ICMS com as operações jurídicas que levam as mercadorias da produção para o consumo, com fins lucrativos. Porém, assim que a mercadoria alcança o consumo, esta deixa de ser mercadoria. Neste ponto o ICMS não mais pode ser cobrado. Esta cobrança só voltará a acontecer quando o ciclo econômico se reiniciar e o bem readquirir o status de mercadoria, passando a ser vendido de outra forma, como por exemplo, sucata ou mercadoria usada, etc. (CARRAZZA, 2012, p. 51).

No tocante ao aspecto temporal do ICMS, esse tem por objetivo declarar qual o momento do fato jurídico tributário, ou seja, o momento em que se considera consumada a operação de circulação de mercadorias. Pode-se entender como fato consumado a saída física da mercadoria da empresa ou a emissão da nota fiscal ou até que a operação só se consuma com a ‘tradição’, ou seja, somente com a chegada da mercadoria no estabelecimento do comprador, e nesse momento é que se tem a operação concluída e passível da incidência do ICMS (JORGE, 2009, p.50). Determinar o momento da ocorrência do fato jurídico é importante, pois é neste instante de tempo que “nasce a obrigação tributária, gerando um dever para o sujeito passivo e um direito para o sujeito ativo”. (JORGE, 2009, p.55).

Sobre o aspecto temporal, comenta Roque Antonio Carraza:

“A saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor não é a hipótese de incidência do ICMS, como pretendem alguns, mas, apenas, seu aspecto temporal. É apenas o átimo em que a lei considera ocorrida a hipótese de incidência do ICMS” (CARRAZZA, 2012, p. 52).

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) nada dispôs sobre o momento da ocorrência do fato imponible, deixando a critério da lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal a sua fixação. Entretanto, a fim de padronizar o critério temporal em todos os entes, a Lei Complementar 87 (BRASIL, 1996), por meio de seu artigo 12, determinou que a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte é o momento em que se considera ocorrido o fato gerador (JORGE, 2009, p. 55).

Quanto ao aspecto espacial da hipótese de incidência do ICMS, esse se refere a qual Unidade Federativa poderá ser definido o sujeito. É um aspecto importante estabelecido no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea *d*, da Carta Maior (BRASIL, 1988) e pela Lei

Complementar 87, (BRASIL, 1996), no seu art. 11, que de forma detalhada, traz cada uma das possíveis localidades que definirão o sujeito passivo e o ativo da relação jurídica tributária.

Um dos problemas encontrados neste aspecto do ICMS, que traz complicações para o contribuinte e fere o princípio da não cumulatividade, é sobre a importação. O que ocorre é que na Lei Complementar 87 (BRASIL, 1996), no seu artigo 11, inciso I, há duas alternativas para definição do aspecto espacial, quando da importação de mercadorias ou bens. Na alínea *d* está disposto que o sujeito ativo será do estabelecimento em que ocorrer a entrada física e na alínea *e*, será o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido (JORGE, 2009, p. 59).

Plínio Augusto Lemos Jorge explica que:

Os Estados se colocam na condição de sujeitos passivos da relação jurídica tributária e exige o imposto, fato que acaba por refletir no princípio da não cumulatividade, vez que ele se vê tolhido em virtude do acúmulo de crédito em função do seu não reconhecimento por outro Estado-membro que não recebeu o pagamento do imposto. Em diversos momentos o Estado não reconhece o imposto pago a outro ente federado e ainda cobra novamente por intermédio da lavratura de auto de infração (JORGE, 2009, p. 59).

Neste caso, se a Lei Complementar deu ao contribuinte o direito de escolher o critério espacial da regra matriz de incidência tributária, e, conseqüentemente o sujeito ativo desta arrecadação. Portanto, cabe ao outro Estado respeitar a decisão e reconhecer e aplicar o princípio da não cumulatividade, para não prejudicar o contribuinte (JORGE, 2009, p. 59).

No aspecto pessoal tem-se a definição dos sujeitos ativos e passivos da obrigação tributária, ou seja, quem deve pagar e para quem deve ser paga o tributo. O sujeito ativo da relação jurídica tributária é aquele que cobra o tributo, segundo o artigo 119 do CTN (BRASIL, 1966). E conforme estabelece a Carta Maior (BRASIL, 1988) no seu art. 155, inciso II, a competência tributária para cobrar o ICMS pertence aos Estados e ao Distrito Federal, que poderão instituí-lo por lei ordinária. Destaca-se que, por força do art. 147 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) a União também é competente legislativa para criar o ICMS nos territórios. Portanto, como sujeitos ativos da relação tributária do ICMS, temos os Estados, o Distrito Federal e excepcionalmente a União.

Quanto ao sujeito passivo da relação jurídica tributária, o artigo 121 do CTN (BRASIL, 1966) o conceitua em duas espécies: em sujeito passivo da obrigação tributária principal, que é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e, sujeito passivo da obrigação tributária acessória, que é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto que pode ser o contribuinte (pessoa jurídica ou pessoa física) ou responsável tributário.

Roque Antonio Carrazza explicava que não era qualquer pessoa física, jurídica ou até sem personalidade jurídica alguma que podia ser contribuinte do ICMS, mas tinha que estar envolvida, em caráter de habitualidade, com a prática de operações mercantis, ou seja, só podia ser contribuinte do ICMS quem estivesse ligado à regra matriz deste tributo, e realmente praticava operações mercantis (CARRAZZA, 2012, p. 45-46). Esse era o pressuposto estabelecido no art. 4º, da Lei Complementar 87 (BRASIL, 1996), que foi alterado pela Lei Complementar 114, incisos I, II e III (BRASIL, 2002), que preceitua que é também contribuinte a pessoa física ou jurídica, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, que pratique operações mercantis.

Tratar dos aspectos do ICMS é de extrema importância para o estudo em questão, pois eles são a base para a aplicação do princípio da não cumulatividade, que será aprofundado no item a seguir.

4 O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

Na definição de Hugo de Brito Machado Segundo, o princípio da não cumulatividade, previsto na Constituição (BRASIL, 1988) em relação ao ICMS, impõe que a cada etapa da cadeia percorrida por um produto, desde sua fabricação até o consumo, a tributação deve acontecer de modo a que se compensem os valores do mesmo tributo já incidentes em etapas anteriores (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 96).

Partindo do comentário acima, a respeito da não cumulatividade, nos próximos subitens, serão abordados a origem e o conceito da não cumulatividade e definida sua natureza jurídica. E será também analisada a relação da não cumulatividade com a Constituição Federal (BRASIL, 1988) e com a Lei Complementar 87 (BRASIL, 1996), para enfim, tratar de suas exceções no item 5.

4.1 A origem, natureza jurídica e conceito da não cumulatividade

Quanto à origem da não cumulatividade, esta surgiu no ordenamento jurídico pátrio em 1965, com a Emenda Constitucional nº 18, que como foi mencionado no item 2, criou o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM). A não cumulatividade foi criada com objetivo de buscar uma solução para os problemas tributários que existiam naquela época, decorrentes do imposto sobre vendas e consignações (IVC), que era um imposto cumulativo (YAMAOKA, 2014, p. 46). Hoje, a não cumulatividade do ICMS está consagrada como princípio no art. 155, §2º inciso I da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

No que diz respeito à natureza jurídica, apesar de não estar escrito na Constituição que a não cumulatividade é um princípio, intérpretes do direito, como a jurisprudência dos tribunais superiores, como o STF e a maior parte da doutrina, como a de Antônio Roque Carrazza, Hugo de Brito Machado entre outros, entendem como princípio, devido ao forte conteúdo axiológico da norma constitucional e a influência que tem no Direito Tributário no caso do sistema do ICMS (JORGE, 2009, p. 71).

Corroborando a este aspecto, o Supremo Tribunal Federal assim esclarece sobre a aplicação do princípio da não cumulatividade no ICMS, conforme a ementa a seguir:

IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - OBJETO. O princípio da não cumulatividade visa a afastar o recolhimento duplo do tributo, alcançando hipótese de aquisição de matéria-prima e outros elementos relativos ao fenômeno produtivo. A evocação é imprópria em se tratando de obtenção de peças de máquinas, aparelhos, equipamentos industriais e material para a manutenção (RE 195894 / RS - RIO GRANDE DO SUL. Relator Min. MARCO AURÉLIO. Julgado em 14/11/2000).

Para Plínio Augusto Lemos Jorge, o tributo é cumulativo quando incide em duas ou mais etapas da circulação de mercadorias, sem que na etapa posterior possa ser abatido o montante pago na etapa anterior. Já o tributo é não cumulativo quando o montante do tributo pago numa das fases da circulação da mercadoria pode ser abatido do montante devido na etapa seguinte (JORGE, 2009, p. 71). Desta forma, temos a não comutatividade como um princípio cuja finalidade é de evitar a superposição de incidência sobre uma série de operações que visam completar um único ciclo econômico de produção. Esta superposição é evitada pela utilização do mecanismo de crédito e débito de imposto pago e a pagar quando feito generalizadamente (JORGE, 2009, p. 71).

Assim, é possível identificar a obrigatoriedade de se observar a não cumulatividade quando da apuração do ICMS, pois a Constituição (BRASIL, 1988) adotou apenas um método, que é não deixar o imposto acumular, visando não prejudicar o consumidor final. A não cumulatividade “[...] elimina o efeito em cascata do ICMS e torna o produto final apenas incidido pela carga real correspondente ao valor final da operação, visto que dele se deduz ou deveria se deduzir o valor que incidiu nas operações anteriores” (JORGE, 2009, p. 71).

Portanto, foi definido neste item que a não cumulatividade é um princípio constitucional que determina a utilização de créditos anteriores no pagamento do ICMS, a fim

de se evitar a incidência em cascata. Corroboram com esse entendimento, a maioria dos doutrinadores do direito e a jurisprudência do STF, como se observou na ementa acima.

4.2 O princípio da não cumulatividade na Constituição Federal de 1988

A não cumulatividade está prevista na Constituição para evitar que o contribuinte seja lesado pelo ente Público responsável pela cobrança do tributo. A Carta Magna (BRASIL, 1988) assim dispôs no art. 155, § 2º, inciso I, a não cumulatividade como forma obrigatória para vigorar em relação ao ICMS. Verifica-se então que a não cumulatividade é um comando obrigatório aos Estados e Distrito Federal, de forma que sua não observância será declarada inconstitucional pelos tribunais superiores. A não cumulatividade não é mera recomendação, mas sim uma norma constitucional de observância obrigatória e que não necessita de outras normas para ser aplicada, devido à sua autoaplicabilidade (JORGE, 2009, p. 75).

O legislador originário ao dispor sobre o ICMS, deve determinar sua competência, fixar sua hipótese de incidência, e estabelecer o princípio da não cumulatividade e suas exceções, onde este princípio somente poderá ser limitado pelo próprio texto constitucional e não por lei ordinária. Desse modo, o princípio da não cumulatividade não deve ter o seu alcance nem diminuído nem anulado por normas infraconstitucionais (JORGE, 2009, p. 75).

Portanto, os entes tributantes só podem atuar dentro dos estritos limites que disciplinam seu exercício, outorgados pela Constituição Federal (BRASIL, 1988).

4.3 O princípio da não cumulatividade na Lei Complementar 87/1996

Com já mencionado no subitem 2.3, por força do art. 146 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), o poder constituinte originário conferiu à Lei Complementar 87 (BRASIL, 1996), conhecida como Lei Kandir, a competência para disciplinar o ICMS dos Estados membros e Distrito Federal.

Ainda, o art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição (BRASIL, 1988) estabeleceu que cabe à Lei Complementar dispor sobre diversos aspectos do ICMS dentre os quais disciplinar o regime de compensação dos impostos e assim, efetivar a não cumulatividade, dando concretude a este princípio constitucional.

A Lei Complementar não pode restringir ou obstar a não cumulatividade. Sua função é de ajudar operacionalmente de um lado o imposto devido e do outro, a expressão financeira do abatimento correspondente, observando rigorosamente os mandamentos constitucionais para o ICMS, sendo que, serão consideradas inconstitucionais as limitações não previstas em lei. (JORGE, 2009, p. 74).

Para Roque Antônio Carrazza:

Logo, a lei complementar não pode, sem reserva nem restrição, ir estabelecendo limites ou requisitos para que os contribuintes usufruam das vantagens que o princípio da não cumulatividade lhes dá. Muito ao invés, deve dispor de forma a assegurar-lhes o pleno exercício do direito de compensação que ele encerra (CARRAZZA, 2012, p. 458).

Por outro lado, a mencionada lei não está de acordo com a Constituição (BRASIL, 1988) quando, no seu art. 33, limita o direito ao crédito do contribuinte do ICMS, ferindo assim o princípio da não cumulatividade. No inciso I do seu artigo 33, a referida lei limita o direito de crédito das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento (JORGE, 2009, p. 74).

No entanto, a jurisprudência do STF entendeu que não viola o princípio da não cumulatividade lei complementar que prorroga a compensação de créditos de ICMS relativos a bens adquiridos para uso e consumo no próprio estabelecimento do contribuinte. É o que pode ser extraído da seguinte ementa do julgado sob a relatoria do Ministro Alexandre de Moraes:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E REGIME DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. DISCIPLINA POR LEI COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA DE ANTERIORIDADE NONAGESIMAL NA PRORROGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO. PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. A Constituição Federal trouxe, no artigo 155, §2º, I, a previsão do princípio da não cumulatividade relativamente ao ICMS e, em seu inciso XII, alínea c, determina que compete à lei complementar regulamentar o regime de compensação do tributo. 2. Dessa forma, embora a Constituição Federal tenha sido expressa sobre o direito de os contribuintes compensarem créditos decorrentes de ICMS, também conferiu às leis complementares a disciplina da questão. 3. O contribuinte apenas poderá usufruir dos créditos de ICMS quando houver autorização da legislação complementar. Logo, o diferimento da compensação de créditos de ICMS de bens adquiridos para uso e consumo do próprio estabelecimento não viola o princípio da não cumulatividade. [...]. Fixadas as seguintes teses de repercussão geral no Tema 346: "(i) Não viola o princípio da não cumulatividade (art. 155, §2º, incisos I e XII, alínea c, da CF/1988) lei complementar que prorroga a compensação de créditos de ICMS relativos a bens adquiridos para uso e consumo no próprio estabelecimento do contribuinte; [...]" (RE 601967 / RS - RIO GRANDE DO SUL), grifos nossos.

Portanto, por meio da compensação, o contribuinte tem o direito de receber os créditos de todas as entradas de mercadorias ou serviços tributados pelo ICMS e utilizá-los como moeda para pagamento do seu ICMS. Não é a destinação da mercadoria adquirida que

irá fazer nascer o direito de crédito, o direito ao crédito nasce no momento em que ocorre o fato imponible, pouco importando o destino da mercadoria (JORGE, 2009, p. 74).

Esse também é o entendimento de Roque Antonio Carrazza quando afirma que por força do princípio da não cumulatividade, o contribuinte tem o direito constitucional ao crédito do ICMS que incidiu na aquisição de mercadorias ou bens, podendo fazer a qualquer tempo, desde que não tenha sofrido os efeitos da prescrição (CARRAZZA, 2012, p. 450).

Desse modo, o direito ao crédito, em favor do cidadão/contribuinte e oponível ao ente tributante, está previsto expressamente na própria Constituição (BRASIL, 1988), não podendo ser alterado.

5 EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

O princípio da não cumulatividade não pode ser limitado por qualquer norma, somente pela própria norma que o criou, ou seja, pela Constituição Federal (BRASIL, 1988). Desse modo, a não cumulatividade é a regra condutora do ICMS e suas exceções estão estabelecidas na Constituição Federal (BRASIL, 1988), em seu artigo 155, § 2º, inciso II, nos casos de isenção e de não incidência e art. 150, inciso VI, §6º, no caso da anistia. Essas exceções são conhecidas como benefícios fiscais.

Atualmente, está em discussão no STF se empresa pode obter outros benefícios fiscais mesmo sendo optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições Simples, o Simples Nacional, que não deixar de ser, também, um benefício fiscal do ICMS, por poder o contribuinte efetuar o pagamento desse imposto por meio de uma alíquota menor e junto com os outros tributos previstos na tabela anexa à Lei Complementar 123 (BRASIL, 2006). Diante disso, a Corte reconheceu a Repercussão Geral no julgamento do tema 517 objeto do Recurso Extraordinário nº 970.821 de origem no Rio Grande do Sul, a respeito da aplicação do diferencial de alíquota.

Destarte, há um entendimento inicial no sentido do afastamento da obrigação do recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS para os optantes pelo Simples Nacional. Entre os argumentos em discussão, está o de que a Lei Complementar 123 (BRASIL, 2006) que regulamenta o regime do Simples Nacional, autoriza a cobrança do diferencial de alíquota. Outro argumento é que há ofensa ao princípio da não cumulatividade, visto que as empresas que fazem opção pelo Simples Nacional não podem aproveitar créditos do ICMS, pois em suas atividades de venda de mercadorias, a parcela do ICMS será incorporada ao documento único de arrecadação do imposto do Simples Nacional.

A ementa em discussão no Supremo Tribunal Federal é a seguinte:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. APLICAÇÃO DE METODOLOGIA DE CÁLCULO CONHECIDA COMO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA À EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. ALEGADAS USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA ESTABELECEM O TRATAMENTO FAVORECIDO DAS MICRO E DAS PEQUENAS EMPRESAS (ART. 146-A DA CONSTITUIÇÃO) E DA REGRA DA NÃO-CUMULATIVIDADE (ART. 155, § 2º DA CONSTITUIÇÃO). ENCAMINHAMENTO DE PROPOSTA PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. Tem repercussão geral a discussão sobre a cobrança do ICMS de empresa optante pelo SIMPLES NACIONAL, na modalidade de cálculo conhecida como diferencial de alíquota. (RE 632783 RG, Relator (a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 02/02/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-037 DIVULG 22-02-2012 PUBLIC 23-02-2012). Observação: - O RE 632783 foi substituído para julgamento de tema de repercussão geral pelo RE 970821.

O diferencial de alíquota do ICMS é devido em operações interestaduais que destinem bens e serviços ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto. E o Simples Nacional é um regime unificado de recolhimento tributário diferenciado e aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte e, por isso, o diferencial de alíquota já estaria incluso no cálculo, bem como outros tributos devidos. Esse é um dos motivos que fomenta a discussão no STF sobre revogar a obrigatoriedade do pagamento do diferencial de alíquota do ICMS. Caso a mencionada Corte decida a favor do contribuinte e reconheça a inconstitucionalidade do recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS pelas empresas que optarem pelo Simples Nacional, estas poderão ter direito à restituição dos valores pagos.

Continuando sobre as exceções, como regra geral, a competência de isentar é um reflexo da competência de tributar. Assim, a exceção aplicável ao ICMS no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição da República (BRASIL, 1988), disciplina que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, as isenções serão concedidas e revogadas, isto é, o Ente Federativo só pode instituir isenções e outros benefícios fiscais, com prévia autorização de Lei Complementar.

Com relação a não incidência, inciso II, Almirante de Araújo Falcão explica que para se concretizar a obrigação tributária, é necessário que ocorra o fato gerador e a partir da ocorrência deste, pode-se dizer que houve a incidência do tributo, no caso, do ICMS. Sem o fato gerador, não haverá relação jurídica tributária, portanto não haverá incidência e assim, não haverá geração de crédito e nem a necessidade de aplicação do princípio da não

cumulatividade, pois quando não há incidência do imposto, o crédito para a operação subsequente é inexistente (FALCÃO, 1994, p. 63-64).

Quanto à isenção, prevista no artigo 155, § 2º, inciso II da Constituição Federal (BRASIL, 1988), explica Almícar de Araújo Falcão, que se trata de uma dispensa legal do pagamento do tributo devido, isto é, o legislador, por meio de lei, desonera o sujeito passivo do recolhimento do tributo (FALCÃO, 1994, p. 66). Continua o autor que, é necessário diferenciar bem isenção de não incidência. Nesta, não existe obrigação tributária, por isso não é devido o tributo. Já a isenção, pressupõe a incidência, portanto existe a obrigação, mas a lei dispensa o pagamento do tributo devido (FALCÃO, 1994, p. 66).

Para Roque Antonio Carrazza:

[...] isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça. Ou, se preferirmos, é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo nasça in concreto (evidentemente, naquela hipótese descrita na lei isentiva) (CARRAZZA, 2012, p. 577).

Desse modo, a isenção não dispensa o sujeito passivo da obrigação de atender aos deveres tributários, pois o fato impositivo ocorreu e deu ensejo ao nascimento da obrigação tributária, art. 175, parágrafo único do CTN. O que a isenção faz é dispensar o sujeito passivo do pagamento do tributo.

Assim, a isenção como limitação constitucional a não cumulatividade, se justifica em virtude da ausência do crédito, ou seja, do imposto pago, garantindo a inexistência do imposto acumulado para as etapas subsequentes. O legislador originário limitou o princípio da não cumulatividade, ante a previsão de prejuízos a serem suportados pelo Estado, uma vez que o contribuinte poderia realizar o crédito de uma operação de cujo imposto não houve pagamento. Dessa forma, sem o impedimento do crédito, o Estado receberá menos do que o devido, pois o pagamento não realizado da operação isenta comporá a base do crédito a ser descontado do débito, gerando assim um recolhimento menor aos cofres públicos (JORGE, 2009, p. 120).

Mas a isenção é um instituto jurídico destinado à eliminação da carga tributária, como forma de diminuir problemas de natureza econômica ou social. E o princípio da não cumulatividade, que conforme tratado tem como finalidade evitar a elevação artificial dos preços dos bens e serviços mediante o sistema de débito e crédito do imposto, impedindo a incidência reiterada do imposto sobre uma mesma base de cálculo, de forma que ao

consumidor final o preço do produto ou serviço não será superior ao que efetivamente seria caso não se aplicasse aquela sistemática (JORGE, 2009, p. 121).

E mesmo na isenção parcial é possível a devolução do ICMS, como bem tratado pelo Superior Tribunal Federal, conforme acórdão abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO PARCIAL. ESTORNO DE CRÉDITOS. ART. 155, § 2º, II, B DA CONSTITUIÇÃO. ALEGADA PECULIARIDADE DO CASO. OPERAÇÃO COM PRODUTO DA CESTA BÁSICA. ALEGADA AUTORIZAÇÃO EM CONVÊNIO CONFAZ E EM LEGISLAÇÃO LOCAL PARA MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS. ARGUMENTAÇÃO QUE NÃO PODE SER CONHECIDA NO AGRAVO REGIMENTAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. OFENSA REFLEXA OU INDIRETA. **1. Segundo orientação firmada por esta Corte, os fenômenos da redução da base de cálculo e da isenção parcial são equiparáveis, de modo a permitir o estorno de créditos do ICMS (art. 155, § 2º, II, b da Constituição), se não houver legislação específica a instituir o benefício fiscal. 2. O acórdão que foi objeto do recurso extraordinário não versou sobre a legislação infraconstitucional que permitiria a manutenção dos créditos (Convênio Confaz ICMS 128/1994, Lei do Estado do Rio Grande do Sul 10.908/1996 e Decreto estadual 37.699/1997), [...] (AI 516150 AgR, Relator (a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-08 PP-01677), grifos nossos.**

Desse modo, a aplicação do princípio da não cumulatividade nas hipóteses de isenção, deverá considerar o aspecto de proteção do interesse do consumidor final. Isso significa que, a aplicação da não cumulatividade nos casos de mercadorias ou serviços isentos, de forma total ou parcial deverá produzir no preço final para o consumidor um efeito igual ou melhor que produziria caso não houvesse a incidência tributária.

Quanto à anistia tributária, esta se encontra positivada na Constituição Federal (BRASIL, 1988) no art. 150, § 6º, segundo a qual, a lei específica do ente competente é que deverá instituí-la e no art. 165, § 6º, prevê que o projeto de lei orçamentária deverá ser acompanhado de demonstrativo regionalizado dos efeitos da anistia sobre as receitas e despesas. A anistia está prevista também no Código Tributário Nacional, nos art. 175, inciso II e arts. 180 a 182, bem como na Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101 (BRASIL, 2002), em seu art. 14, § 1º.

A anistia é hipótese de exclusão do crédito tributário constituído, porém que não foi pago pelo contribuinte e cuja consequência jurídica é a imputação de multas. A função da

anistia consiste na propositura de lei posterior que tem por finalidade o perdão dessa multa. Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo: “Anistia é o perdão pelas infrações cometidas, impedindo a autoridade de constituir o crédito tributário relativo às penalidades pecuniárias” (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 249).

Sacha Calmon Navarro Coêlho também explica seu conceito de anistia: “A anistia dispensa o pagamento das multas que punem o descumprimento das obrigações tributárias. A anistia é, portanto, uma forma de extinção do crédito decorrente do conteúdo pecuniário das multas (crédito tributário em sentido lato)” (COÊLHO, 2020, p. 579).

Da análise do artigo 180 do CTN, depreende-se que a anistia exclui o crédito tributário relativo à sanção pelo cometimento de um ato antijurídico, isto é, para que se concretize a anistia, é necessário que antes tenha ocorrido o ato ilícito ajustável na norma sancionadora. Portanto, o efeito prático da anistia é a exclusão do crédito tributário referente à penalidade, ou seja, o contribuinte não deverá pagar a multa moratória, decorrente do atraso do pagamento do valor do tributo, e nem a multa punitiva, em virtude do descumprimento de obrigação tributária acessória (MOREIRA, 2019).

Por conseguinte, a anistia, assim como a isenção, como exceção ao princípio da não cumulatividade deve abarcar o aspecto de proteção do interesse do consumidor final. A diferença é que a anistia exclui os valores provenientes da prática de determinados ilícitos tributários cometidos pelo contribuinte, sem, no entanto, atingir o crédito tributário principal, originário da realização do fato gerador. Destarte, a anistia é norma exonerativa, que pode ter abrangência genérica ou particular, porém fazendo-se incidir somente para o passado e limitando-se aos efeitos do ilícito que são os juros e multa. Por esse motivo, o CTN, em seu artigo 181, inciso II, impõe requisitos para limitar a sua concessão, a fim de evitar abusos (MOREIRA, 2019).

As exceções vão interferir no princípio da não cumulatividade porque se o contribuinte for descontar os valores do tributo ou das multas na operação posterior do que foi pago na operação anterior, se não houve pagamento por causa da isenção ou anistia, não há valores a serem pagos, isto é, não tem motivo para ser tributado. Assim, a isenção e a anistia são exceções à aplicação do princípio da não cumulatividade, porque não haverá incidência do valor do ICMS e nem dos valores das multas, ficando o crédito das operações subsequentes, portanto, inexistentes.

Desse modo, a Constituição (BRASIL, 1988) ao estabelecer a não cumulatividade, estabeleceu também as possíveis exceções a este princípio, ou seja, determinou que as operações isentas ou não tributadas pelo ICMS não darão direito ao crédito do imposto

estadual, determinando também que os créditos compensados deverão ser estornados quando as operações subsequentes forem isentas ou não tributadas.

6 CONCLUSÃO

Como tratado, o ordenamento jurídico brasileiro introduziu o princípio da não cumulatividade com a Reforma Constitucional nº 18 (BRASIL, 1965) para por fim à injustiça gerada pela cumulatividade do seu antigo imposto sobre o consumo, o IVC, pois um imposto cumulativo sobre o consumo fere o princípio da isonomia da tributação. Assim, a não cumulatividade do ICMS atua como forma de tornar efetiva uma justa repartição da carga tributária, na medida em que neutraliza os efeitos da pluralidade de fases da cadeia econômica, sendo a capacidade contributiva medida dessa incidência justa, atendendo, portanto o princípio da isonomia.

Ficou demonstrado neste artigo que é pacífico na doutrina e na jurisprudência que a não cumulatividade é um princípio, permitindo uma melhor compreensão a cerca de sua finalidade, bem como das possíveis vantagens que este se propõe a inserir dentro de um sistema tributário devido a sua superioridade ante as normas infraconstitucionais. No entanto, ainda há muitas divergências na aplicação do princípio, como foi visto em relação à Lei Complementar 87/1996. Diante disso, destaca-se a contribuição que a doutrina e a jurisprudência vêm trazendo para a aplicação do princípio da não cumulatividade no âmbito do ICMS, tentando evitar interpretações equivocadas.

Conclui-se que a isenção é uma limitação legal a não cumulatividade e se justifica em virtude da ausência do crédito, ou seja, do imposto pago. A isenção projeta-se para o futuro, tirando o contribuinte do campo de aplicação da hipótese de incidência tributária, impedindo assim a tributação. No que diz respeito à anistia, em tese, ela é passível de aplicação a todos os ilícitos tributários, tem efeitos retrospectivos, e impede a sanção, pois perdoa as multas praticadas.

Portanto, a isenção e a anistia são formas de benefícios fiscais, ou seja, são privilégios concedidos pela receita pública e produz o mesmo resultado econômico produzido pela despesa pública, razão por que também sofrem controle, com o intuito de se promover o equilíbrio orçamentário. Para tanto, a Carta Magna prevê a possibilidade de se instituir isenção e anistia como formas de exceção ao princípio da não cumulatividade, desde que por lei específica. Quanto ao diferencial de alíquota do ICMS, que corresponde à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, atualmente está em

discussão no STF sobre a obrigatoriedade ou não do seu pagamento, para empresas que recolhem tributos pelo Simples Nacional.

Neste artigo verificou-se algumas das principais características do princípio da não cumulatividade, desde sua origem até suas exceções, na busca por uma melhor compreensão a cerca de sua finalidade, bem como das possíveis vantagens que este se propõe a inserir dentro do Sistema Tributário Brasileiro. E desse modo, colaborar para que a tributação aconteça de forma transparente, respeitando o direito do cidadão/contribuinte de não ter arbitrariamente cobrado pelo ente tributante.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. *E-book*. Disponível em: <https://siga.ufjf.br/>. Acesso em: 12 fev. 2021.

ANDRADE, Christiane Aguiar de. **Uma análise da influência dos incentivos fiscais na localização de centros de distribuição**. Dissertação (Mestrado em Engenharia Industrial). Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: http://www2.dbd.puc-rio.br/pergamum/tesesabertas/0521414_08_pretextual.pdf. Acesso em: 12 jan. 2021.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Mizabel. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://siga.ufjf.br/> Acesso em: 08 fev. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 dez. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm Acesso em: 22 fev. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília, DF: Presidência da República, [2011]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 16 mar. 2021.

BRASIL. **Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2007]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 3 jan. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 601967/RS**. Constitucional e Tributário. ICMS. Princípio da não cumulatividade e regime de compensação de créditos. Princípio da reserva legal. Disciplina por lei complementar. Não incidência de anterioridade nonagesimal na prorrogação da compensação. Provimento do Recurso Extraordinário. Relator Min. Marco Aurélio, 18 de agosto de 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur430919/false>. Acesso em: 24 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão geral no recurso extraordinário nº 632783 RG/RO**. Tributário. Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual. Aplicação de metodologia de cálculo conhecida como diferencial de alíquota à empresa optante pelo simples nacional. Alegadas usurpação da competência da união para estabelecer o tratamento favorecido das micro e das pequenas empresas (art. 146-a da constituição) e da regra da não cumulatividade (art. 155, § 2º da constituição). Encaminhamento de proposta pela existência de repercussão geral. [...] Tema 517 - Aplicação de diferencial de alíquota de ICMS à empresa optante pelo Simples Nacional. O RE 632783 foi substituído para julgamento de tema de repercussão geral pelo RE 970821. Relator Min. Joaquim Barbosa, 02 de fevereiro de 2012. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral3323/false>. Acesso em: 16 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 195894/RS**. Imposto de circulação de mercadorias e serviços - Princípio da não cumulatividade - Objeto. Relator Min. Marco Aurélio, 14 de novembro de 2000. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur101394/false>. Acesso em: 24 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (2. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 516150/RS**. Processual civil. Agravo Regimental. Constitucional. Tributário. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. ICMS. Cumulatividade. Creditamento. Redução da base de cálculo. Isenção parcial. Estorno de créditos. art. 155, § 2º, ii, b da constituição. Alegada peculiaridade do caso. Operação com produto da cesta básica. Alegada autorização em convênio CONFAZ e em legislação local para manutenção dos créditos. Argumentação que não pode ser conhecida no agravo regimental. Ausência de pré-questionamento. Ofensa reflexa ou indireta. Relator Ministro Joaquim Barbosa, 6 de abril de 2010. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9086749/agreg-no-agravo-de-instrumento-ai-516150-rs>. Acesso em: 18 fev. 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020. *E-book*. Disponível em: <https://siga.ufjf.br/> Acesso em: 13 jan. 2021.

FALCÃO, Almícar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 5. ed. São Paulo: Editora Forense, 1994.

JORGE, Plínio Augusto Lemos. **Não cumulatividade no ICMS**. 2009. 135 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/8629>. Acesso em: 10 jan. 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. *E-book*. Disponível em: <https://siga.ufjf.br/>. Acesso em: 15 jan. 2021.

MOREIRA, André Mendes. **Anistia**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Álvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/267/edicao-1/anistia>. Acesso em: 27 fev. 2021.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **Regra matriz do direito ao crédito de ICMS**. 2010. 233 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/9037>. Acesso em: 10 jan. 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Completo. 11 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2020. *E-book*. Disponível em: <https://siga.ufjf.br/> Acesso em: 23 fev. 2021.

YAMAOKA, Celina. **A história do imposto sobre circulação de mercadorias: do IVM ao ICMS**. Revista Jurídica, v. 3, n. 36, p. 40-53, dez. 2014. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/990/681>. Acesso em: 5 jan. 2021.