

**ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO PARANÁ  
XXXI CURSO DE PREPARAÇÃO À MAGISTRATURA  
NÚCLEO CURITIBA**

**BRUNA LEARDINI SILVA**

**O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE:  
UM ESTUDO COMPARATIVO ENTRE O IPI E O ICMS**

**CURITIBA  
2014**

**BRUNA LEARDINI SILVA**

**O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE:  
UM ESTUDO COMPARATIVO ENTRE O IPI E O ICMS**

**Monografia apresentada como requisito parcial  
para conclusão do Curso de Preparação à  
Magistratura em nível de Especialização da Escola  
da Magistratura do Paraná.**

**Orientador: Me. André Renato Miranda Andrade**

**CURITIBA  
2014**

## TERMO DE APROVAÇÃO

BRUNA LEARDINI SILVA

### **O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE: UM ESTUDO COMPARATIVO ENTRE O IPI E O ICMS**

Monografia aprovada como requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização, Escola da Magistratura do Paraná, Núcleo de Curitiba, pela seguinte banca examinadora.

Orientador: \_\_\_\_\_

Avaliador: \_\_\_\_\_

Avaliador: \_\_\_\_\_

Curitiba, de de 2014.

*Justitia est constans et perpetua voluntas  
ius suum cuique tribuendi.*

## RESUMO

O presente trabalho objetiva fazer um estudo comparativo entre o princípio da não cumulatividade aplicada ao Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) evidenciando os pontos de convergência e de divergência entre eles. Para tanto, analisou-se primeiro o princípio da não-cumulatividade sob uma ótica constitucional, ou seja, o cerne do princípio constitucional e a sua razão de ser. Aplicando-o aos impostos acima referidos, encontra-se suaves diferenças, longe de estarem pacificadas.

**Palavras-chave:** Não-cumulatividade, IPI, ICMS, comparativo.

## LISTA DE SIGLAS

<b>CC</b>	<b>-</b>	<b>Código Civil</b>
<b>CRFB</b>	<b>-</b>	<b>Constituição da República Federativa do Brasil</b>
<b>CPC</b>	<b>-</b>	<b>Código de Processo Civil</b>
<b>CTN</b>	<b>-</b>	<b>Código Tributário Nacional</b>
<b>ICMS</b>	<b>-</b>	<b>Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação</b>
<b>IPI</b>	<b>-</b>	<b>Imposto sobre Produtos Industrializados</b>
<b>RE</b>	<b>-</b>	<b>Recurso Extraordinário</b>
<b>RIPI</b>	<b>-</b>	<b>Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados</b>
<b>STF</b>	<b>-</b>	<b>Supremo Tribunal Federal.</b>
<b>TIPI</b>	<b>-</b>	<b>Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados</b>
<b>UFPR</b>	<b>-</b>	<b>Universidade Federal do Paraná</b>

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	<b>7</b>
<b>2. O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE</b> .....	<b>8</b>
2.1. ÓTICA CONSTITUCIONAL .....	8
2.2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS CONGRUENTES.....	11
2.2.1. Princípio da Segurança Jurídica.....	11
2.2.2. Princípio da Capacidade Contributiva .....	12
2.2.3. Princípio do Não-Confisco .....	15
<b>3. A NÃO-CUMULATIVIDADE APLICADA</b> .....	<b>18</b>
3.1. DO IPI .....	18
3.1.1. Principais características .....	18
3.1.1.1. A Seletividade.....	19
3.1.1.2. A não-cumulatividade do IPI.....	20
3.2. DO ICMS .....	21
3.2.1. Principais Características .....	21
3.2.1.1. Seletividade .....	22
3.2.1.2. A não-cumulatividade do ICMS .....	24
<b>4. DOS PONTOS DE CONVERGÊNCIA E DIVERGÊNCIA DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO IPI E DO ICMS</b> .....	<b>27</b>
4.1. REGRAMENTO POR LEI COMPLEMENTAR .....	27
4.2. SISTEMÁTICA DE COMPENSAÇÃO ADOTADA OU MECANISMO DE CREDITAMENTO .....	29
4.3. ENTRADAS OU SAÍDAS NÃO EXONERADAS.....	31
<b>5. CONCLUSÃO</b> .....	<b>36</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como ponto de partida o próprio princípio da não-cumulatividade, que é analisado sob uma ótica constitucional. Nesse primeiro momento, optou-se por explicar de forma genérica o princípio, conceituando-o de forma genérica, sem qualquer enfoque nas especificidades deste quando vinculado à um imposto específico.

O princípio da não-cumulatividade é firmado, então, como instrumento na busca da justiça tributária.

Analizou-se, ainda, outros princípios constitucionais paralelos, que guardam similaridade de objetivo com o princípio foco do estudo.

Tendo em vista núcleo central do trabalho, qual seja, evidenciar as divergências do princípio da não-cumulatividade aplicada ao IPI e ao ICMS, o segundo capítulo foi reservado para análise dos impostos supra mencionados.

Após brevemente explanados os impostos, traçando as suas principais características, introduziu-se o estudo do princípio aplicado. Neste momento, elegeu-se como primordial uma análise simplista do princípio a fim de não se esvaziar o conteúdo principal, resguardado ao terceiro capítulo.

Por fim, o derradeiro capítulo enfrenta os pontos de divergência e convergência do princípio da não cumulatividade do IPI e do ICMS. O que se pretende neste momento é demonstrar que o princípio da não-cumulatividade ;e um regramento complexo, que tem características constitucionais e infraconstitucionais distintas de acordo com o imposto sob o qual se debruça.

Assim, através de um estudo eminentemente doutrinário, procura-se salientar as nuances do princípio da não-cumulatividade, a fim de afastar a noção simplista de que, como princípio, trata-se apenas de uma diretriz interpretativa.

## 2. O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

O princípio da não cumulatividade está encartado na Constituição da República Federativa do Brasil, em seu artigo 153, §3º, inciso II e artigo 155, §2º, inciso I; sendo a primeira hipótese relativa ao estudo do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), e a segunda, relativa ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS.

Por fins didáticos, neste primeiro capítulo, optou-se pela abordagem do princípio primeiramente em um sentido *lato senso*, isto é, de forma genérica, realçando o seu caráter de princípio tributário constitucional expresso, com ênfase no princípio da segurança jurídica. Resguardou-se o segundo capítulo para a análise pormenorizada do princípio, já aplicado aos IPI e ao ICMS

### 2.1. ÓTICA CONSTITUCIONAL

O princípio da não cumulatividade - que utiliza o método imposto contra imposto -, é voltado especificamente para as contribuições ao PIS e a COFINS e para dois impostos, quais sejam o IPI e o ICMS, e dão ao contribuinte o direito de abatimento do imposto já pago na operação anterior.

Esse princípio, como anteriormente citado, é expresso na CRFB<sup>1</sup> no artigo 153, §3º, II:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
IV - produtos industrializados;  
§3º - O imposto previsto no inciso IV:  
II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

E ainda, no artigo 155, §2º, I da CRFB:

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;

---

<sup>1</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

§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;

Referidos dispositivos são autoaplicáveis, e, na melhor definição de Leandro Paulsen<sup>2</sup>, são autossuficientes em sua disposição. Em análise mais aprofundada da matéria, define:

A não-cumulatividade constitui uma técnica de tributação que visa 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 [...]

Nesse mesmo sentido, é a doutrina de Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup>:

O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade da distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.

Por sua vez, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>4</sup> explica:

O princípio constitucional da não cumulatividade é técnico e está a serviço do valor adicionado pelos agentes econômicos na cadeia de circulação de bens e serviços. É justamente pela sua observância que cada agente somente recolhe ou deveria recolher o imposto sobre o valor que adicionou ao produto, pois o valor que foi pago na operação anterior lhe dá um “crédito” a ser abatido do “débito” do imposto.

Em uma descrição mais simples, mas não menos precisa, Leandro Morais Groff<sup>5</sup> expõem que:

O princípio da não cumulatividade pode ser conceituado como o vetor constitucional que impede o chamado “efeito cascata” na arrecadação de

---

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p.99.

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p.217.

<sup>4</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p.437-438.

<sup>5</sup> GROFF, Luciano Morais. Isenção, alíquota zero e o princípio da não-cumulatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Direito Tributário**: princípios gerais. v.I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p.319.

determinados tributos. Assim, em respeito a esse princípio, o tributo incidente em cada operação deve ser compensado com o montante devido nas operações anteriores. Isso faz com que o tributo incida, na prática, apenas sobre o valor agregado em cada operação, e não sobre o valor já tributado na operação anterior. Se a tributação recaísse, em cada etapa de da cadeia mercantil, sobre o valor total da operação, sem possibilidade de creditamento do tributo recolhido pelo elo anterior da cadeia, a chamada tributação “em cascata” (tributação em sequência de eventos tributários pertencentes a uma mesma cadeia produtiva ou mercantil) tornaria o valor final da mercadoria inviável.

No sentir de Luciano Amaro<sup>6</sup> “a não-cumulatividade obriga a que o tributo, plurifásico, incidente em sucessivas operações, seja apurado sobre o valor agregado em cada uma delas, ou seja compensado com o que tenha incidido nas operações anteriores”.

Fica evidente que este princípio visa “impedir incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto”<sup>7</sup>, em outras palavras, ele evita a oneração da produção em cascata.

Em uma cadeia de produção, ocorre a reiterada incidência sobre as bases de cálculo, sem o princípio da não cumulatividade, o produto final, que chega ao consumidor, teria um valor muito mais elevado. Com a vedação - e o abatimento respectivo - há um reflexo direto no preço final.

A melhor definição do princípio é dada por Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>8</sup>:

Tanto o ICMS quanto o IPI foram estruturados não para a prática da não cumulatividade por produto (em cada operação), mas por períodos de tempo, frequentemente 30 dias. Assim sendo, durante o mês os contribuintes contabilizam “entradas” e “saídas”. As entradas geram “créditos”, as saídas geram “débitos”. Abatendo dos débitos os créditos, alcança-se, ao fim do período, o imposto devido. Se houver mais créditos que débitos, não há imposto a pagar, senão crédito a transferir para o mês seguinte. Ora, assim sendo, tanto o IPI quanto o ICMS são impostos periódicos (como o IR), e a não cumulatividade é por operação em dado período e não por produto. Há um outro reparo. O crédito a apropriar envolve o que decorrer da aquisição de bens do ativo fixo e de leis de uso e de consumo.

Portanto, é através da não cumulatividade que se possibilita a compensação entre a soma total devida do imposto e aquela já suportada nas operações anteriores – o denominado “sistema de creditamento”.

<sup>6</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p.172.

<sup>7</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. op.cit., p.98.

<sup>8</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. op.cit., p.289.

Referido sistema evita, justamente, a cumulação do imposto, a incidência de “imposto sobre imposto”, de forma que o tributo a ser recolhido nas etapas intermediária e final de uma cadeia é apenas sobre o valor agregado. Na prática, a aplicação do instituto reflete diretamente no preço final do produto.

Conclui-se, assim, que o princípio da não-cumulatividade concretiza um dos critérios mínimos de justiça tributária

## 2.2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS CONGRUENTES

### 2.2.1. Princípio da Segurança Jurídica

O princípio da não-cumulatividade é intrinsecamente ligado ao princípio da segurança jurídica – sendo este caracterizado como um sobreprincípio, norteando todo o sistema jurídico brasileiro.

A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) reporta-se em seu preâmbulo à instituição do Estado Democrático de Direito sob a égide da segurança. Destaca-se, assim, o princípio da segurança jurídica como sendo a previsibilidade dos efeitos jurídicos das condutas, e que, aliado à legalidade se traduz em justiça. Na doutrina de Paulo de Barros Carvalho<sup>9</sup>, tem-se que:

Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica já conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza.

Desta forma, tem-se que a segurança jurídica é importante para que se possa realizar um ato jurídico possibilitando a prévia visualização do desencadeamento que esta causará, evitando-se assim riscos, surpresas indesejáveis.

Já Leandro Paulsen<sup>10</sup> trata do princípio da segurança jurídica como sendo:

[...] ao mesmo tempo, um subprincípio do princípio do Estado de Direito (subprincípio porque se extraí do princípio do Estado de Direito e o promove) e um sobreprincípio relativamente a princípios decorrentes que se prestam à afirmação de normas importantes para a efetivação da segurança (sobreprincípio porque dele derivam outros valores a serem promovidos

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. op.cit., p.198.

<sup>10</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: completo. 4.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p.67.

outros valores a serem promovidos na linha de desdobramento da sua concretização).

Ademais, a aplicação deste princípio denota-se em diversas análises, como por exemplo, da imposição ao devido processo legal e da estabilidade das situações jurídicas (prescrição e decadência). Contudo, o presente trabalho analisa a segurança jurídica como um instituto basilar do princípio da não cumulatividade, e também corolário deste.

Seguindo esta mesma linha, Ricardo Pires Calciolari<sup>11</sup> afirma que:

A própria etimologia da palavra segurança remete-nos a uma ideia de proteção, de certeza, de firmeza, e até de tranquilidade, precaução e garantia. A boa noção de segurança, quando aplicada ao direito e às relações jurídicas, traz-nos sempre a ideia de paz, de certeza e de garantia dos direitos.

[...]

A caracterização quase unânime de segurança jurídica como a necessidade de previsibilidade e certeza nas relações não é, por si só, suficiente. Como já afirmamos, a segurança jurídica é um valor, estado ideal de coisas que apontam a previsibilidade, determinando certeza nas relações. Contudo, não basta garantir-se mera certeza da aplicação da lei, mas igualdade nesta aplicação.

Projetando-se tal conteúdo na matéria tributária entende-se que a finalidade de tal proteção é no sentido de vedar os abusos de poder cometidos pelo Estado/Fazenda Pública.

## 2.2.2. Princípio da Capacidade Contributiva

É também faceta do princípio da não-cumulatividade o princípio da capacidade contributiva, também consagrado na CRFB<sup>12</sup>:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses

<sup>11</sup> CALCIOLARI, Ricardo Pires. Progressividade Tributária: segurança e justiça fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Direito Tributário: princípios gerais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. v.1. p.835 e 842.

<sup>12</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Importante salientar que, embora alguns autores prefiram fazer uma distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica, a exemplo de Ives Gandra da Silva Martins<sup>13</sup>, o presente estudo utilizará a nomenclatura mais usual, como se tem tratado até o momento: capacidade contributiva.

A capacidade contributiva é expressão imediata dos direitos fundamentais à justiça e à igualdade, e visa resguardar o indivíduo de abusos do Estado. É inegável a busca deste princípio na realização efetiva de justiça no âmbito do direito tributário.

Em que pese o relacionamento intrínseco do princípio da capacidade contributiva e do princípio da isonomia, pois atuam no mesmo plano, o primeiro não se esgota no segundo. Ora, o princípio da capacidade contributiva busca balizar o poder normativo tributário, e não somente cumprir com o jargão “tratar os iguais de maneira igual e os desiguais de maneira desigual, na exata medida de suas desigualdades”.

O autor Luciano Amaro<sup>14</sup> faz a diferenciação:

O postulado em exame avizinha-se do princípio da igualdade, na mesma medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais.

Mas, em situações iguais, o princípio da capacidade contributiva não se resume a dar igualdade de tratamento. Dos contribuintes em idêntica situação têm direito a tratamento igual; todavia, além disso, têm também (ambos e cada um deles) o direito de não ser tributados além de sua capacidade econômica. Se de ambos fosse exigido idêntico imposto abusivo, não os ampararia a invocação da igualdade (que estaria sendo aplicada), mas a da capacidade contributiva.

Trata-se aqui de um verdadeiro parâmetro para a tributação.

Através do princípio da capacidade contributiva cria-se um escalonamento para graduação do tributo, tanto em nível de sistema tributário quanto para cada tributo isoladamente considerado.

A doutrina de Leandro Paulsen<sup>15</sup> resume:

<sup>13</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aproximação dos sistemas tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Direito Tributário: princípios gerais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. v.1. p.254.

<sup>14</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. op.cit., p.164.

<sup>15</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. op.cit., p. 73-74.

Decorre deste princípio, basicamente, que o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida de sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza.

De maneira bastante didática, Luciano Amaro<sup>16</sup> assevera:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não aia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

No mesmo sentido é o entendimento de Elcio Fonseca Reis<sup>17</sup>, que destaca o princípio era estudado como instrumento que permite o “legislador buscar a realização da justiça fiscal”:

O princípio da capacidade contributiva próprio do Direito Tributário, deve ser visto como imanente ao Estado social e também ao novel Estado Democrático de Direito, porquanto é essencial para a realização da justiça fiscal, da igualdade material, da solidariedade, objetivos primordiais do Estado social e Democrático de Direito.

[...]

A capacidade contributiva, princípio informador de todo o Sistema Tributário Nacional, tem como principal norte proporcional a realização da justiça fiscal, mediante oneração daqueles que revelem sinais signos presuntivos de riqueza, os quais serão tomados como pressuposto de fato da norma de tributação, ou serão utilizados como critério de graduação da imposição fiscal.

No entanto, são diversas as dificuldades de mensuração de capacidade de contribuir, como bem define a doutrina de Paulo de Barros Carvalho<sup>18</sup>:

A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referencia básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo. Mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário

<sup>16</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. op.cit., p.163.

<sup>17</sup> REIS, Elcio Fonseca. Estado Democrático de Direito: tipicidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Direito Tributário: princípios gerais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. v.1. p.131.

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. op.cit., p.213.

com o pagamento de tributos é o grande desafio de quantos lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário. Muitos se queixam, entre nós, do avanço desmedido no patrimônio dos contribuintes por parte daqueles que legislam, sem que haja atenção aos signos presuntivos de riqueza sobre os quais se projeta a iniciativa das autoridades tributantes, o que compromete os esquemas de justiça, de certeza, e de segurança, predicados indispensáveis a qualquer ordenamento que de pretenda racional nas sociedades pós-modernas. [...] Há necessidade premente de ater-se o legislador à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atenção ao princípio da igualdade.

Assim, mais uma vez esbarra-se na ideia de justiça fiscal, que, visando não cair na tentação e risco intelectual, definir-se-á, de maneira simplista, como repartição das obrigações tributárias aos contribuintes de maneira igualitária, com respeito aos princípios constitucionais e tributários.

O cerne da justiça fiscal é eminentemente principiológico, não estando afastado do princípio do não-confisco, que passa-se a analisar.

### 2.2.3. Princípio do Não-Confisco

De acordo com Paulo de Barros Carvalho<sup>19</sup>, o princípio do não-confisco - ou na terminologia de sua obra: princípio da proibição de tributo com efeito confiscatório – encontra grande dificuldade de conceituação:

Intrincado e embaraçoso, o objeto da regulação do referido art. 150, IV, da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso.

Luciano Amaro<sup>20</sup>, no entanto, arrisca uma conceituação do princípio, que o presente estudo aceita como a mais acertada:

Confiscar é tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado. A Constituição garante o direito de propriedade (art. 5º, XXII, e art. 170, II) e coíbe o confisco, ao estabelecer a prévia e justa indenização nos casos em que se autoriza a desapropriação (art. 5º, XXIV;

<sup>19</sup> CARVALHO, Ibid., p.212.

<sup>20</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. op.cit., p.168-170.

art. 182, §§ 3º e 4º; art. 184). A Constituição admite, como pena acessória, a perda de bens do condenado, na forma da lei (art. 5º, XLV e XLVI, b).

O art. 150, IV, veda a utilização do tributo com o efeito de confisco, ou seja, impede que, a pretexto de cobrar tributo, se aposses o Estado dos bens do indivíduo.

[...]

O princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco.

Seguindo similar linha doutrinária, Hugo de Brito Machado<sup>21</sup> define:

[...] Não obstante seja problemático o entendimento do que seja um tributo com efeito de confisco, certo é que o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando bens.

Cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento de controle de voracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o Supremo Tribunal Federal.

[...]

Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. [...]

Conclui-se, assim, que a grande parte da doutrina converge quanto à necessidade de análise do caso em concreto para a averiguação deste princípio, e a conformidade da tributação com ele.

Não é outro o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>22</sup>, que ainda parelha o não-confisco à “razoabilidade na tributação:

O contribuinte tem direito de demonstrar a sua incapacidade contributiva, e o Legislativo o dever e investigar a realidade para atendê-lo nestas ingratas circunstâncias, cabendo ao Judiciário, à sombra larga do princípio contributivo, sindicá-las e os fatos para fazer prevalecer a justiça e a igualdade.

[...]

No entanto, é bom frisar, o princípio do não confisco tem sido utilizado também para fixar padrões ou patamares de tributação tipos por suportáveis, de acordo com a cultura e as condições de cada povo em particular, ao sabor das conjunturas mais ou menos adversas que estejam se passando. Nesse sentido, o princípio do não confisco se nos parece mais com um princípio de razoabilidade na tributação...

Tributação razoável. Eis a questão. O que é razoável hoje não o será amanhã. Não é a mesma coisa aqui, ali, alhures. [...]

<sup>21</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p.46-47.

<sup>22</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. op.cit., p.240 e 243.

Resta, deste modo, claramente demonstrado que, ainda que só apurado seu alcance e respeito na análise de cada caso em específico, o princípio do não-confisco, assim como os anteriormente abordados compõem parâmetros da denominada “justiça fiscal”, superando a mera classificação como “princípios constitucionais tributários

A inclusão do princípio não-cumulatividade neste rol não poderia ser afastada. Como anteriormente colocado, este princípio evita a oneração em cascata – um abuso do Estado.

Adiante estudar-se-á os aspectos da não-cumulatividade aplicada ao Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

### 3. A NÃO-CUMULATIVIDADE APLICADA

#### 3.1. DO IPI

##### 3.1.1. Principais características

O Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) “foi, até há pouco tempo, o tributo de maior expressão como fonte de receita, posição que vem sendo ocupada atualmente pelo imposto de renda (...)”<sup>23</sup>.

Na definição de Leandro Paulsen<sup>24</sup>:

[...] Trata-se de imposto que deve gravar a produção. Desse modo, alcança o negócio jurídico (operação) que tenha por objeto qualquer bem (produto) decorrente de processo de industrialização realizado por um dos contratantes (industrializado). Pressupõem a industrialização e a saída do produto do estabelecimento industrial.

O IPI têm previsão constitucional, no que compete à competência para sua instituição e algumas características essenciais<sup>25</sup>:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

[...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

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

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

Depreende-se do texto legal que são traços do IPI, portanto: a atenuação da legalidade tributária, a exceção à anterioridade de exercício, a seletividade, a não

<sup>23</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. op.cit., p. 346.

<sup>24</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. op.cit., p.89.

<sup>25</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

cumulatividade, a imunidade quanto aos produtos industrializados destinados ao exterior e a redução do impacto sobre a aquisição de bens de capital.

O presente trabalho, evitando não cair no risco intelectual de querer esgotar todos os aspectos, dimensões e abrangência do IPI, ater-se-á à seletividade e à não-cumulatividade eis que as demais características não são essenciais ao estudo.

### 3.1.1.1. A Seletividade

O IPI, como já colocado, é um imposto regulatório de mercado, e, por opção do legislador, seletivo. Isso significa que é vinculado diretamente à essencialidade do bem sobre o qual incide – “quanto mais o artigo for necessário à vida, à sobrevivência, alimentação, vestuário, tanto menores devem ser as alíquotas”<sup>26</sup>.

De acordo com a doutrina de Leandro Paulsen<sup>27</sup>, tem-se que:

A seletividade do IPI é uma imposição constitucional, e não uma faculdade do legislador. Isso porque o inciso I do §3º do art. 153 da CF determina que o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto”. De fato, a técnica da seletividade só é colocada como uma faculdade quanto ao ICMS, a medida em que o art. 155, §2º, III, da CF prevê que o ICMS “atenderá ao seguinte: (...) III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Assim, estando obrigado a seguir o critério da seletividade, verifica-se que a não observância da previsão ofende diretamente à CRFB.

Importante destacar que a seletividade em nada se confunde com a progressividade – esta última trata do agravamento da obrigação tributária de acordo com o aumento da base de cálculo.

Os doutrinadores, em geral, ocupam-se de tratar a seletividade como técnica de tributação, como explica Regiane Binhara Esturillo<sup>28</sup>:

Esse efeito prático e econômico da tributação seletiva pode ser denominada de técnica de tributação, e sendo a técnica um meio para atingir uma

<sup>26</sup> PAES, P. B. Tavares. O imposto sobre produtos industrializados. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Direito Tributário: Impostos Federais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p.926.

<sup>27</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. op.cit., p.94.

<sup>28</sup> ESTURILLO, Regiane Binhara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p.105-106.

finalidade, a seletividade é uma técnica tributária, uma maneira para onerar menos os bens e serviços essenciais em relação aos demais bens e serviços.

A seletividade trata, de fato, de uma variação da alíquota do IPI em razão da essencialidade do produto sobre o qual incide. Sendo obrigatória a observância, “a única discricionariedade permitida é onerar mais ou menos os produtos como um todo”<sup>29</sup>, o que se verifica na Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI).

Na definição de Hugo de Brito Machado Segundo<sup>30</sup>:

O IPI deve ser seletivo, o que implica a existência de alíquotas diferentes para produtos diferentes. E o critério adotado para essa classificação, ou para essa diferenciação/seleção deve ser a essencialidade dos produtos tributados. Quanto mais essenciais, menor deve ser a alíquota, quanto mais supérfluos, nocivos ou desnecessários maior deve ser a alíquota.

Não obstante, como técnica de tributação, a seletividade também é tratada como instrumento de concretização do princípio da capacidade contributiva. Isso porque, permite que os produtos essenciais, consumidos por toda a população, tenha uma tributação aquém dos produtos supérfluos, consumidos por aqueles que conseguem prover as necessidades essenciais e além delas.

### 3.1.1.2. A não-cumulatividade do IPI

Como anteriormente colocado, a Constituição da República Federativa prevê, em seu artigo 153, §3º, II que o IPI será “não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrados nas anteriores”.

O princípio da não cumulatividade aplicado ao IPI encontra ainda amparo no Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

<sup>29</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. op.cit., p.94.

<sup>30</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009. p.176.

De acordo com a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho, o IPI foi o primeiro tributo a adotar o princípio da não-cumulatividade<sup>31</sup>.

A aplicação do princípio não é, no entanto, uma faculdade<sup>32</sup>:

De qualquer modo, em face da previsão constitucional expressa do art. 153, §3º, II, determinando a observância da não cumulatividade relativamente ao IPI, certo é que tal constitui um imperativo para o legislador, que não pode olvidá-la.

A norma constitucional que estabelece a não cumulatividade assegura o contribuinte de qualquer regulamentação. O dispositivo constitucional é suficiente em si na medida em que proclama a não cumulatividade e dispõe sobre o modo como se dará. É, por isso, autoaplicável.

Desta forma, conclui-se que o IPI, além de ser obrigatoriamente seletivo, também será não-cumulativo, se forma que em uma relação em cadeia, deverá ser abatido os valores recolhidos no elo anterior com aquele que o sucederá.

A fim de não avançar em demasia na matéria, esvaziando o conteúdo reservado para o último capítulo, optou-se pela análise simplificada e genérica do princípio da não cumulatividade neste momento.

Calha ao momento identificar apenas que a obrigatoriedade da aplicação do princípio que, como exaustivamente já relatado é instrumento de operacionalização da justiça fiscal, e não mero direito do contribuinte.

## 3.2. DO ICMS

### 3.2.1. Principais Características

Assim como o IPI, o ICMS também tem delineado na CRFB<sup>33</sup> suas principais características, destaca-se a seletividade e não-cumulatividade:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
[...]

<sup>31</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. op.cit., p.469.

<sup>32</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. op.cit., p.99.

<sup>33</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

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;

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

[...]

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

[...]

Facilmente se identifica que, assim como o IPI, o ICMS é um imposto complexo<sup>34</sup>, em virtude dos diversos fatos geradores<sup>35</sup> que apresenta, sendo “fonte de renda bastante expressiva para os Estados e para o Distrito Federal”<sup>36</sup>.

Trata-se de “um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro”<sup>37</sup>, eis que é regulamentado, além da Constituição, por Lei Complementar específica, Resoluções do Senado, que limitam as alíquotas mínimas e máximas, bem como os convênios entre os Estados.

Utilizando o mesmo método para a análise do IPI, também optou-se aqui pela abordagem simplificada do ICMS, destacando-se também a seletividade e a não-cumulatividade, destacando que as características de tão complexo tributo, cuja sigla abraça cinco impostos diferentes<sup>38</sup> não se esgotam nas referidas.

### 3.2.1.1. Seletividade

<sup>34</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: completo. op.cit., p. 264.

<sup>35</sup> Em que pese a utilização da grafia terminológica comumente usada por Paulo de Barros Carvalho, tem-se que a melhor definição de fato gerador é dada por Geraldo Ataliba, que o nomeia “fato imponible: “fato imponible é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal – dá nascimento à obrigação tributária” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 68).

<sup>36</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. op.cit., p. 382.

<sup>37</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: completo. op.cit., p. 263.

<sup>38</sup> CARRAZA. Roque Antônio. **ICMS**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p.36.

Embora anteriormente tratada, não é um excesso intelectual colacionar novamente que a seletividade “consiste na distinção entre as cargas tributárias em razão de diferentes mercadorias e serviços”<sup>39</sup>, que não se confunde com a essencialidade, eis que este último é critério para a seleção.

Tratando sobre a seletividade no ICMS, Roque Antônio Carraza<sup>40</sup> expõe a importância social desta característica:

Cumpra-se o princípio da seletividade comparando-se mercadorias ou serviços. Nunca, evidentemente, discriminando-se contribuintes, em função de raça, sexo, ocupação profissional etc., que a isto obsta o art. 5º, I, da CF. As mercadorias e os serviços de primeira necessidade devem, necessariamente, ser menos onerados [...] que os supérfluos ou suntuários. Por trás destas ideias está presente, em última análise, a louvável diretriz pela qual quem, em termos econômicos, têm mais há de ser mais onerado do que quem têm menos.

No entanto, diferentemente do IPI, alguns doutrinadores destacam que a seletividade do ICMS é uma faculdade. Nesse sentido é a doutrina de Hugo de Brito Machado<sup>41</sup>:

Na vigência da Constituição anterior o imposto então conhecido como ICM não tinha função seletiva. Por isto, as suas alíquotas eram uniformes para todas as mercadorias, variando apenas em função de ser a operação interna, interestadual ou de exportação.

[...]

Nos termos da vigente Constituição Federal, esse imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias. A seletividade é, assim, facultativa. Entretanto, se o legislador estadual resolve adotar a seletividade, terá esta de ser sempre em função da essencialidade da mercadoria. O critério da seletividade não pode ser outro. Há de ser sempre o da essencialidade, de sorte que a mercadoria considerada essencial há de ter alíquotas mais baixas, e a menos essencial, cuja gradação vai até aquela que se pode, mesmo, considerar supérflua, há de ter alíquotas mais elevadas. Sempre, evidentemente observados os limites fixados pelo Senado Federal<sup>42</sup>.

<sup>39</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. op.cit., p.298.

<sup>40</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p.459.

<sup>41</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. op.cit., p. 393-396.

<sup>42</sup> Os limites fixados pelo Senado Federal à que se refere o doutrinador são aqueles previstos no artigo 155, §2º, V, da CRFB:

V - é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; (BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.)

Em coro com este entendimento, Leandro Paulsen<sup>43</sup>:

O imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, configurando princípio decorrente de valores colhidos pelo constituinte, como é o caso do salário mínimo, que toma em consideração as necessidades vitais básicas, como moradia, alimentação, educação saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência.

[...]

Embora a facultatividade constitua o elemento impulsionador da edição do ICMS seletivo, não poderá haver mero critério de conveniência e oportunidade, porque impõe-se obediência a inúmeros postulados constitucionais. Não podem ser cometidas arbitrariedades, como é o caso de serem estabelecidas alíquotas mais elevadas com o propósito precípua de incrementar a arrecadação do ICMS, concernente a mercadorias que sejam de primeira necessidade.

E Hugo de Brito Machado Segundo<sup>44</sup>:

Diversamente do que ocorre com o ICMS, que, nos termos da Constituição poderá ser seletivo, o IPI será seletivo. Isso significa que o legislador ordinário federal não tem a opção, que os Estados-membros aparentemente têm, de instituir o imposto com alíquota única.

Estabelece-se, portanto, importante distinção entre a seletividade do IPI e do ICMS, eis que para o primeiro é obrigatória, e para o segundo facultativa.

### 3.2.1.2. A não-cumulatividade do ICMS

Como visto no capítulo “o princípio da não cumulatividade” impede “a cumulação do imposto, a incidência de “imposto sobre imposto”, de forma que o tributo a ser recolhido nas etapas intermediária e final de uma cadeia é apenas sobre o valor agregado”.

Cumprе salientar que a não-cumulatividade do ICMS têm regramento infraconstitucional, dado pela Lei Complementar 87 de 1996<sup>45</sup>, mais especificamente em seu artigo 19 e seguintes:

<sup>43</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. op.cit., p.298.

<sup>44</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009. p.72.

<sup>45</sup> Lei Complementar 87 de 1996.

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Assim, aplicado ao ICMS, seu conceito primário não difere; há, no entanto, certas nuances que merecem maior atenção, como anota Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo<sup>46</sup>:

O crédito nasce das operações relativas à aquisição de bens necessários ao empresário (compreendendo mercadorias, insumos, ativo permanente, uso e consume, energia elétrica), e prestações anteriores (aquisição de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação). O débito nasce da realização de negócio jurídico, tendo por objeto mercadorias transacionadas pelo contribuinte, e os referidos serviços de transporte e de comunicação, devidamente quantificados.

Para o cálculo do valor devido – consequência lógica da aplicação da não cumulatividade – Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>47</sup> explica:

É a cadeia débito/crédito que determina a base cálculo do imposto (recolhido não por mercadoria, mas por “operações ativas (saídas) e passivas (entradas) em determinados período de tempo”). O ICMS, repita-se, é imposto integral e integrado.

[...]

No caso específico do ICMS. O imposto devido não decorre apenas da incidência da alíquota, singela e primária, sobre a base de cálculo, esta o valor de saída da mercadoria decorrente da operação que a faz circular. Depende de outros cálculos e de outros elementos complicadores. Depende, v.g., por expressa determinação constitucional, da dedução do crédito devido pelas entradas do valor das “saídas”. Ora, se o cálculo monetário do imposto devido pelo contribuinte não fizer parte da consequência da norma de dever, dita tributária, estará destruída toda a rica versatilidade científica da teoria da norma tributária. No caso ICMS, além da base de cálculo, o modo de apurar o *quantum debeatur* final implica o princípio da não-cumulatividade. [...]

Tornando mais fácil a visualização do tema, Leandro Paulsen criou um exemplo prático:

Quando um contribuinte adquire mercadorias para revenda, credita-se do ICMS que onerou a compra, sendo que poderá deduzir tais valores do ICMS que terá de pagar nas operações posteriores em que ele próprio promover a venda de mercadorias. O art. 155, §2º, inciso I, é inequívoco ao especificar que o ICMS será não cumulativo “compensando-se o que for devido em

<sup>46</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. op.cit., p.283.

<sup>47</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p.484.

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”.

A fim de não adiantar as especificidades do princípio da não-cumulatividade do ICMS que divergem do IPI, optou-se por tornar o presente tópico como o delinear do estudo aprofundado que adiante se inicia.

Cumprido ao momento destacar as anotações de Paulo de Barros Carvalho<sup>48</sup>:

A Constituição de 1988 prevê, especificamente para o ICMS, que a isenção ou a não incidência, salvo determinação de lei em contrário, não implicará crédito com o montante devido nas operações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo às prestações anteriores.

Tem-se, assim, que havendo um “elo” desonerado<sup>49</sup> na cadeia de incidência do imposto, inexistirá crédito a ser deduzido. Como acima aduzido, a fim de não adiantar o estudo comparativo, objeto principal do presente estudo, optou por não exaurir o estudo da matéria neste momento.

---

<sup>48</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p.218.

<sup>49</sup> Assim denominadas pela doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. São Paulo: Dialética, 2003. p.199-201.), as exonerações tributárias compreendem: imunidade, isenção, redução direta da base de cálculo e de alíquota, dedução tributária de despesa presumida e concessão de créditos presumidos, remissão e a devolução de tributos pagos legitimamente.

#### 4. DOS PONTOS DE CONVERGÊNCIA E DIVERGÊNCIA DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO IPI E DO ICMS

É consequência lógica, diante da matéria já analisada por este trabalho, concluir que as semelhanças do princípio da não-cumulatividade relativo ao IPI e ao ICMS decorrem da sua própria conceituação.

Trata-se de matéria una, que quando aplica aos impostos acima referidos mostra suaves nuances de diferenciação: “da mesma forma que o imposto sobre produtos industrializados, o ICMS é, por expressa determinação constitucional, um imposto não cumulativo, “compensando-se o que for devido em cada operação (...)”<sup>50</sup>.

De modo sucinto, Hugo de Brito Machado Segundo<sup>51</sup> define, ainda:

O fato gerador da obrigação tributária, tanto no caso do IPI como do ICMS, é a prática de uma operação (venda, permissão, etc.), de um produto industrializado, no primeiro caso, ou de uma mercadoria, no segundo. E o efeito cascata é neutralizado (pelo menos em tese) com a dedução dos tributos incidentes nas operações anteriores. Daí falar-se em tributação de “imposto sobre imposto”.

Assim, entendido que a não-cumulatividade é vinculada à uma cadeia de produção ou de circulação, passa-se à análise das diferenças práticas no tratamento do princípio da não-cumulatividade aplicada.

##### 4.1. REGRAMENTO POR LEI COMPLEMENTAR

Uma das maiores diferenças entre a não-cumulatividade do IPI e do ICMS é referente à necessidade de complementação infraconstitucional, por meio de lei complementar, explicitada por Hugo de Brito Machado<sup>52</sup>:

[...] Diversamente do que acontece com o IPI, em relação ao ICMS essa não cumulatividade está sujeita ao disposto em lei complementar, pois a Constituição diz caber a esta disciplinar o regime de compensação do imposto (art. 155, §2º, inc. XII, alínea “c”).

---

<sup>50</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. op.cit., p. 398.

<sup>51</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares. op.cit., p.177.

<sup>52</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. op.cit., p. 398.

Ainda que o IPI não exija regulamentação, por expressa disposição da CRFB, através de lei complementar, impera lembrar que ainda assim a aplicação do princípio da não-cumulatividade trata-se de uma obrigação, e não mera faculdade.

Ainda que ao ICMS seja necessária a integração do texto constitucional por lei complementar, esta encontra diversos limites, como explicita Roque Antônio Carraza<sup>53</sup>:

Operando sobre uma base constitucional, o legislador [...] não pode manipular livremente o alcance do princípio da não-cumulatividade. Daí serem inconstitucionais as restrições legislativas ao pleno desfrute do direito de crédito do ICMS.

Reafirmamos que nem mesmo a lei complementar pode criar obstáculos ou, de alguma maneira, inovar na regulação deste direito, que foi exaustivamente disciplinado pelo próprio Texto Magno.

Noutros termos, a lei complementar, ao “disciplinar o regime de compensação do imposto”, não pode interferir no conteúdo e no alcance do princípio da não-cumulatividade do ICMS. 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.

[...]

Portanto, a lei complementar, na melhor das hipóteses, disciplinará o procedimento de constituição, registro e utilização do crédito de ICMS.

A matéria é também analisada por Hugo de Brito Machado Segundo<sup>54</sup>, que dispõe que:

Cabe ao legislador complementar nacional dispor sobre o regime de compensação do imposto, vale dizer dispor sobre a técnica através da qual será implementado o princípio da não cumulatividade. A lei complementar poderá optar, em tese, pela técnica do crédito físico, pela técnica do crédito financeiro, ou por uma técnica intermediária.

Isto posto, conclui-se que embora a regulamentação do princípio da não cumulatividade ao ICMS exija complementação infralegal, esta encontra diversas barreiras constitucionais, sendo seu alcance bastante reduzido eis que esta é impossibilitada de inovar a matéria.

<sup>53</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 408-409.

<sup>54</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009. p.101.

## 4.2. SISTEMÁTICA DE COMPENSAÇÃO ADOTADA OU MECANISMO DE CREDITAMENTO

Decorrência lógica do estudo da regulação do princípio da não-cumulatividade, adentra-se no regime de compensação.

De acordo com Hugo de Brito Machado, analisando o IPI tem-se que<sup>55</sup>:

Para o fim de definir a não cumulatividade tem-se a metodologia do crédito financeiro e a do crédito físico. Pela primeira, todo e qualquer bem adquirido pela empresa que tenha sido tributado pelo imposto enseja o crédito correspondente. Não importa qual seja a sua utilização. Pela segunda, só enseja crédito do imposto a entrada de bens destinados a integrar fisicamente o produto industrializado.

Tem-se, portanto, duas técnicas distintas de creditamento, para fim de operacionalização do princípio da não-cumulatividade: (i) crédito físico e (ii) crédito financeiro.

Para fim de maior compreensão, define-se crédito físico como aquele cuja compensação fica restrita 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”<sup>56</sup>. Bem como como crédito financeiro aquele que “abrange o imposto pago relativo a qualquer bem entrado no estabelecimento, essencial e imprescindível à atividade”<sup>57</sup>.

Seguindo ainda a doutrina de Hugo de Brito Machado, acerca do sistema de creditamento do IPI, este dispõe que<sup>58</sup>:

Objetivando superar dificuldades de interpretação, o Regulamento do IPI estabeleceu que entre as matérias-primas e produtos intermediários cuja entrada enseja o crédito do imposto estão “aquele que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente” (art. 82, inc. I). Ficou, assim, afastado o rigor do sistema de crédito físico. O direito ao crédito já não depende da integração física do insumo ao produto. Basta que a matéria-prima, ou produto intermediário, tenha sido consumido no processo de industrialização, e não se exige que o

<sup>55</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. op.cit., p. 351.

<sup>56</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p.480.

<sup>57</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p.480.

<sup>58</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. op.cit., p. 352.

tenha sido imediata e integralmente, como ocorria em face de legislação anterior. [...]

Na mesma linha, Sacha Calmon Navarro Coêlho defende: “o IPI adota o princípio do crédito físico amplo, quase financeiro na legislação. Contudo, para nós o princípio prescreve o crédito financeiro amplo”.

No entanto, tais posicionamento não são uníssonos, a exemplo de Leandro Paulsen<sup>59</sup>, que afirma ser cabível o sistema do crédito físico:

Permitem a apropriação de crédito as matérias-primas e os produtos intermediários que sejam consumidos no processo de industrialização ou integrados ao novo produto, bem como as embalagens [...]  
[...]

Note-se que nem toda a entrada que diz respeito ao funcionamento da indústria enseja creditamento. A aquisição de bens “que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização” não gera direito ao creditamento de IPI, conforme já decidiu o STF e o STJ em sede de recurso repetitivo. Com mais razão ainda, não há como a indústria pretender se creditar na entrada de outros bens como materiais de limpeza, materiais de expediente, uniformes, capacetes, botas, luvas, cintos de segurança e demais equipamentos individuais obrigatórios, combustíveis relativos ao transporte de matéria-prima adquirida e de mercadorias vendidas, pneus e outras peças de veículos próprios, peças de máquinas e equipamentos desgastados nas operações, óleos lubrificantes das máquinas e equipamentos. Tais entradas não são alcançadas pelos dispositivos transcritos, tampouco se poderia pretender justificar o creditamento, em tais casos, com suporte direto na norma constitucional.

Assim, em que pese o respeitável posicionamento adotado por Leandro Paulsen, conclui-se que o sistema de creditamento aplicável ao IPI é o do crédito financeiro, eis que podem ser contabilizados até mesmo “peças ou acessórios de máquinas e aparelhos utilizados no processo industrial cuja vida útil seja inferior a um ano”<sup>60</sup> para fins de creditamento, guardada a razoabilidade para vedar os exemplos extremos citados por Leandro Paulsen.

No que tange ao ICMS, de modo bastante didático, Hugo de Brito Machado Segundo esclarece:

Na realização do princípio da não-cumulatividade, pode ser adotada a técnica, ou o regime do crédito físico, ou do crédito financeiro. Pela técnica do crédito físico, apenas geram crédito de ICMS as aquisições daqueles produtos que, depois, fisicamente, saem do estabelecimento do

<sup>59</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. op.cit., p.103.

<sup>60</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. op.cit., p. 352.

contribuinte. Exemplificando, um vendedor de sapatos, uma vez adotada pela legislação a técnica do crédito físico, somente poderá “creditar-se” do ICMS incidente nas operações anteriores sobre os sapatos que vende. Já pela técnica do crédito financeiro, “todos os custos, em sentido amplo, que vierem onerados pelo ICMS, ensejam o crédito respectivo. Sempre que a empresa suporta um custo, seja ele consubstanciado no preço de um serviço, ou de um bem, e quer seja este destinado à revenda, à utilização como matéria-prima, produto intermediário, embalagem, acondicionamento, ou mesmo ao consumo ou à imobilização, o ônus do ICMS respectivo configura um crédito desse imposto”(Hugo de Brito Machado, Aspectos Fundamentais do ICMS, 2.ed., São Paulo: Dialética, 1999, p.132).

Não é outro o entendimento de Roque Antônio Carraza<sup>61</sup>, que entende que a compensação deve ser feita através de mero cálculo aritmético entre créditos e débitos:

[...] o contribuinte, para calcular o montante de ICMS a recolher, deve subtrair, periodicamente, de todos os débitos (causados por saídas de mercadorias, bens e serviços tributáveis), todos os créditos (provenientes de entradas de mercadorias, bens e serviços tributáveis). Se o resultado for negativo, isto é, se os créditos forem superiores aos débitos, há saldo a transferir para o período de apuração subsequente.

Observamos que, na medida em que ICMS não é um “imposto sobre valor agregado”, todas as “operações de entrada” de mercadorias, bens ou serviços devem ser levadas em conta no momento de calcular-se a quantia de dinheiro a pagar.

[...]

Em suma, o princípio da não cumulatividade operacionaliza-se por meio da compensação entre débitos e créditos na escrituração fiscal.

Portanto, excetuado o posicionamento de Leandro Paulsen quanto ao mecanismo de compensação do IPI, tem-se que para ambos os impostos o sistema a ser aplicado é o financeiro.

#### 4.3. ENTRADAS OU SAÍDAS NÃO EXONERADAS

De acordo com Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>62</sup>, é este o único e principal ponto de divergência entre o princípio da não-cumulatividade dos impostos estudados:

Na Constituição de 1988, entretanto, um único ponto contrasta com a uniformidade de tratamento dado ao princípio da não-cumulatividade, no IPI

<sup>61</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 385.

<sup>62</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p.478-479.

e no ICMS. É que o art. 155, §2º, II<sup>63</sup>, estabelece regra peculiar ao princípio da não cumulatividade, aplicável tão somente ao ICMS, ou seja, como vimos, somente no ICMS determina-se a não existência de crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações subsequentes e nem tampouco a manutenção dos créditos relativos às operações anteriores, quando houve na operação em voga isenção ou não incidência (salvo se a lei determinar de forma distinta) [...]

Ou seja, a doutrina levanta a seguinte questão: “a aquisição de produtos isentos do IPI ou tributados com alíquota zero no elo anterior, confere ao adquirente de tais produtos o direito ao creditamento do imposto”<sup>64</sup>?

Imprescindível pontuar que a possibilidade ou não de creditamento de insumos desonerados, no caso do IPI, é tema alvo de grande debate da doutrina e está longe de estar pacificado.

Assim, Hugo de Brito Machado Segundo<sup>65</sup> pontua acerca do crédito de IPI oriundo de uma cadeia em que a operação posterior é exonerada que:

Diversamente do que ocorre com o ICMS (CF/88, art. 155, §2º, II, a e b), o regramento constitucional da não-cumulatividade, no âmbito do IPI, não contempla as restrições de crédito relativas às hipóteses em que as operações anteriores, ou as operações posteriores, não são tributadas. Assim, ainda que a operação de saída realizada pelo contribuinte não seja tributada, terá ele direito de manter os créditos relativos às entradas, vale dizer creditar-se do IPI eventualmente incidente nos produtos utilizados como matéria-prima, insumos e material de embalagem.

[...]

O artigo 11 da Lei nº 9.779/99 reconhece o direito à manutenção do crédito e autoriza a sua compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Já a doutrina de Leandro Paulsen<sup>66</sup> afirma que não é possível o nascimento de crédito em ambos os casos, de entrada tributada e saída desonerada ou de entrada desonerada e saída tributada:

<sup>63</sup> 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:

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

<sup>64</sup> GROFF, Luciano Moraes. Isenção, alíquota zero e o princípio da não-cumulatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Direito Tributário: princípios gerais**. v.I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p.320.

<sup>65</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição**, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009. p.73.

<sup>66</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. op.cit., p. 241.

[...] não há o direito a creditamento quando da entrada de produto não onerado pelo IPI, seja por força de isenção, de alíquota zero, de imunidade ou de simples não incidência. Isso porque o creditamento pressupõe efetiva cobrança. [...]

Outro é o caso em que, sendo a matéria-prima tributada, o produto final é isento, sujeito à alíquota zero, não tributa ou imune. Entende o STF que a substância jurídica da não cumulatividade está na compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, de modo que não se aperfeiçoa quando houver produto onerado na saída. Daí por que, a princípio, se não ocorre incidência na saída do produto final, os créditos apropriados na entrada devem ser estornados.

Conciliando ao tema o princípio da seletividade, Hugo de Brito Machado<sup>67</sup> defende:

Na solução dessas questões [entrada tributada e saída desonerada ou de entrada desonerada e saída tributada] temos que considerar que o princípio da não cumulatividade não pode ser interpretado de forma a anular-se o princípio da seletividade, que também está expressamente adotado pela Constituição.

Sustentamos que na hipótese de insumos isentos, especialmente quando a isenção consubstancia incentivo ao desenvolvimento econômico regional, o industrial adquirente tem direito ao crédito do IPI respectivo. [...] Na aquisição de insumos não tributados, ou com alíquota zero, porém, o industrial não tem direito ao crédito.

[...]

Pode ocorrer que um produto seja não tributado, ou submetido a alíquota zero, por ser essencial. Esse produto presta-se como insumo para a fabricação de produtos diversos. Muitos deles de grande essencialidade – como remédio, por exemplo. Outros menos essenciais, ou até supérfluos – como perfumes. A única forma de preservar o princípio da seletividade, fazendo com que o ônus do IPI sobre cada produto seja o efetivamente resultante da aplicação da alíquota respectiva, é restringir os créditos do imposto às entradas efetivamente oneradas. Assim, as aquisições de insumos não tributados ou com alíquota zero não devem ensejar os créditos, porque estes viriam amesquinhar o princípio da seletividade. O direito ao crédito quando se trata de aquisição de produto isento somente se justifica, então, para a preservação da eficácia da norma jurídica que concedeu a isenção.

O tema, como visto, guarda grande polêmica, havendo sucessivas divergências mesmo no Supremo Tribunal Federal (STF).

O primeiro precedente do plenário do STF quanto ao tema, foi publicada em 27/11/1998, com o Recurso Extraordinário (RE) nº 212.484<sup>68</sup>, relativamente ao direito a compensação sobre as entradas de insumos isentos do IPI, tendo a Suprema Corte se manifestado da seguinte forma:

<sup>67</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. op.cit., p. 352-353.

<sup>68</sup> STF. **RE 212.484/RS**. Tribunal Pleno. Redator: Nelson Jobim. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244157>>. Acesso em: 23 março 2014.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMO. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, §3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumo adquiridos sob o regime de isenção.

Ainda que o entendimento sobre a possibilidade ou não de creditamento tenha sofrido diversas alterações ao longo do tempo em 2010 houve uma pacificação no entendimento na Suprema Corte.

No RE 566.819<sup>69</sup> na sessão de prosseguimento do julgamento no dia 29/09/2010, o plenário do STF, por maioria de votos, vencido o ministro Cezar Peluso, entendeu em não admitir o direito aos créditos de insumos desonerados pelo IPI, modificando radicalmente a posição anterior.

Assim, evitando adentrar-se na polêmica envolvendo a matéria, o presente estudo optou por acatar o último entendimento do STF, acima indicado, para fins de comparativo com a possibilidade de creditamento de insumos desonerados do ICMS.

Quanto à este sabe-se que, por disposição expressa do legislador constituinte<sup>70</sup>, não há o nascimento de crédito, como destaca Leandro Paulsen<sup>71</sup>:

Quando a aquisição de mercadoria não sofre a incidência de ICMS ou é isenta, não gera crédito (art. 155, §2º, II, a); quando a saída de mercadoria na operação posterior realizada pelo adquirente é que não é tributada ou é isenta, o crédito anteriormente apropriado é anulado (art. 155, §2º, II, a). Isso porque, nesse casos de a entrada ou a saída não sofrerem o ônus do ICMS, haverá uma única cobrança. Apenas os créditos das empresas exportadoras, apropriados na entrada de mercadorias, é que são mantidos, ainda que a operação de venda para o exterior seja imune, mas isso em razão de norma constitucional expressa que visa a desonerar as exportações, compensando o exportador pelo ônus de ICMS que suportou internamente, nos termos do art. 155, §2º, X, a, que diz que não incidirá “sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”.

<sup>69</sup> STF. **RE 566.819/RS**. Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618884>>. Acesso em: 23 março 2014.

<sup>70</sup> 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: 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; (BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988).

<sup>71</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: completo. op.cit., p. 268.

Dada a previsão constitucional, não se encontra no estudo do ICMS a mesma polêmica envolvendo os créditos desonerados do IPI. Hugo de Brito Machado Segundo<sup>72</sup> destaca:

A sistemática da não cumulatividade do ICMS, como se sabe, conta com duas restrições, de ordem constitucional, ao direito de crédito do imposto: i) quando a entrada é isenta ou não tributada, não gera crédito para ser aproveitado na saída subsequente; ii) quando a saída subsequente é isenta ou na tributada, impõe o estorno (cancelamento) do crédito relativo à entrada (CF/88, art. 155, §2º, II, a e b).

Por sua vez, Roque Antônio Carraza<sup>73</sup>, ao tratar do tema, afirma ainda serem estas as únicas hipóteses de restrição do princípio da não-cumulatividade:

Apenas nas hipóteses de isenção ou não-incidência (que podem, diga-se de passagem, ser afastadas pela legislação) é que o princípio da não-cumulatividade do ICMS cede passo. Não pode haver outras restrições aos ditames constitucionais que incidem sobre esta matéria (que, como vimos, confere um direito público subjetivo ao contribuinte, oponível à própria pessoa política tributante). Este rol é taxativo, não sendo dado nem ao legislador, nem ao julgador, nem ao agente fiscal, nem ao exegeta, ampliá-lo, tanto mais porque as exceções devem ser interpretadas restritivamente [...].

Depois, “se a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes”, segue-se, *a contrario sensu*, que em todas as demais hipóteses haverá obrigatoriamente o direito de crédito.

Assim, quanto à possibilidade de creditamento de insumos desonerados, tem-se que por expressa previsão Constitucional, não haverá o nascimento de crédito nos casos do ICMS. Quanto ao IPI, em que pese a grande polêmica envolvendo o estudo, o Supremo Tribunal Federal em recente julgamento pelo Pleno decidiu que a mesma vedação do ICMS recai sobre ele.

Vencidas os principais pontos de divergência e convergência do princípio da não-cumulatividade aplicado ao ICMS e ao IPI, verifica-se com clareza, que são sutis as diferenças – mas não por isso são de pouca importância.

<sup>72</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009. p.73.

<sup>73</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 402.

## 5. CONCLUSÃO

No presente trabalho foi estudado o princípio da não-cumulatividade como instrumento da justiça tributária, bem como os pontos de convergência e divergência entre o princípio aplicado ao IPI e ao ICMS.

O primeiro capítulo dedicou-se ao estudo do princípio em um panorama geral, dentro dos critérios estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil. Tratou ainda dos princípios atinentes ao tema.

Já no segundo capítulo, o trabalho foi direcionado aos impostos foco do presente estudo – IPI e ICMS -, descrevendo as principais características de ambos, com respeitada atenção ao princípio da seletividade, tema retomado no derradeiro capítulo.

Acerca desta etapa é imprescindível destacar que ambos os impostos são de alta complexidade. Não se buscou abranger toda a extensão da matéria à eles atinente, mas, sim, tecer um perfil de cada um, a fim de permitir a correta evolução do estudo.

Ao terceiro e último capítulo reservou-se o cerne do presente estudo. Após devidamente situada toda a matéria, passa-se ao confronto das nuances do princípio da não-cumulatividade do IPI e do ICMS.

No tocante à possibilidade de regramento por lei completar, conclui-se que, conquanto a CRFB não exija expressamente tal regulamento acerca do IPI, quanto ao ICMS este é imprescindível. Assim, cabe à complementação, de criatividade limitada, definir a técnica de creditamento pelo qual se realizará o princípio.

Ainda sobre a sistemática de compensação, em que pese a divergência doutrinária quanto ao método aplicável ao IPI, conclui-se que ambos os impostos utilizam o sistema do crédito financeiro. Segundo esta técnica, gera crédito a ser compensado todos os bens essenciais à atividade do contribuinte, permitindo que a verificação do imposto devido seja obtida através de simples cálculo aritmético.

Por fim, o princípio da não cumulatividade do IPI, insculpido no artigo 153, §3º, II da CRFB, permite a utilização dos créditos desonerados, sem qualquer limitação, diferentemente do que acontece ao ICMS que, no artigo 155 §2º, II, letra “a” da CRFB expressamente veda a utilização dos créditos desonerados sob o regime de isenção ou não incidência.

No entanto, a impossibilidade de utilização dos créditos desonerados do IPI não é razoável, uma vez que estaria desrespeitando o princípio constitucional da objeto principal do estudo, além do mais estaria reduzindo as formas incentivadas pela isenção, pela não tributação ou pela redução à zero da alíquota de certo produto, transformando a um mero diferimento de pagamento de tributo.

Assim, resta claro que o princípio da não cumulatividade, como corolário da segurança jurídica e meio de realização da justiça tributária, em que pese manter forte caráter de autossuficiência, na prática exige complementação quanto à extensão de sua utilização.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.
- CALCIOLARI, Ricardo Pires. Progressividade Tributária: segurança e justiça fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Direito Tributário: princípios gerais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- CARNEIRO, Carlos. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 3.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.
- CARRAZA. Roque Antônio. **ICMS**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. São Paulo: Dialética, 2003.
- ESTURILIO, Regiane Binhara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- GROFF, Luciano Moraes. Isenção, alíquota zero e o princípio da não-cumulatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Direito Tributário: princípios gerais**. v.I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aproximação dos sistemas tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Direito Tributário: princípios gerais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Princípio da Não-Cumulatividade – O Direito à Compensação Periódica de ICMS nas Operações Próprias e de Substituição Tributária – Parecer.** 1996. Disponível em: <[http://www.gandramartins.com.br/project/ivesgandra/public/uploads/imagens\\_gandra/doc/parecer/publi/0325-96.doc](http://www.gandramartins.com.br/project/ivesgandra/public/uploads/imagens_gandra/doc/parecer/publi/0325-96.doc)>. Acesso em: 02 março 2014.

PAES, P. B. Tavares. O imposto sobre produtos industrializados. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Direito Tributário: Impostos Federais.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: federais, estaduais e municipais.** 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo.** 4.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

REIS, Elcio Fonseca. Estado Democrático de Direito: tipicidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Direito Tributário: princípios gerais.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

STF. **RE 212.484/RS.** Tribunal Pleno. Redator: Nelson Jobim. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244157>>. Acesso em: 23 março 2014.

STF. **RE 566.819/RS.** Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618884>>. Acesso em: 23 março 2014.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI.** Curitiba, 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná – UFPR.