



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
Instituto de Ciências Jurídicas
Curso de Direito
Disciplina: Direito Tributário



PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS¹

Heliton do Nascimento Silva²
Nayara Mota Costa³

Coordenador e orientador: Prof. Dr. Edival Braga.⁴

Artigo acadêmico escrito com finalidade de avaliação na Disciplina de Direito Tributário, ministrada pelo Professor Dr. Edival Braga, que abordará o princípio da não-cumulatividade em relação à sua efetivação ou transgressão quando do estorno dos créditos adquiridos na operação anterior, quando a subsequente ocorrer com a base de cálculo reduzida.

Resumo: Este artigo tem por objetivo analisar o princípio da não-cumulatividade tributária em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), em face da Constituição Federal do Brasil, buscando demonstrar que o referido princípio e a própria Constituição estão sendo desrespeitados quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 174.478-2/SP, na ocasião em que houve a mudança de entendimento quanto ao direito de crédito de ICMS.

Palavras-chave: ICMS; Princípio; Não-cumulatividade tributária; Sistema de crédito e débito; Redução da base de cálculo; Isenção parcial; Inconstitucionalidade.

Abstract: This article aims to analyze the principle of non-cumulative taxation in relation to the Tax of Circulation of Merchandise and Provision of Service (ICMS), in the face of the Federal Constitution of Brazil. Seeking to demonstrate that this principle and the constitution itself are being disregarded at the time of the judgment of Extraordinary Appeal no. 174.478-2/SP, at the time, when there was a change of understanding regarding the ICMS credit right.

1 O artigo passou por uma revisão gramatical realizada pelo ChatGPT em 2025, revisão somente gramatical, de modo que foi mantida a originalidade do conteúdo do artigo.

2 Acadêmico de Direito da UFRR. E-mail: helitonns@gmail.com

3 Acadêmica de Direito da UFRR e estudante-pesquisadora do Núcleo de Estudos e Pesquisas (NEPOT). E-mail: nayaramotaa@gmail.com

4 Professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Roraima- UFRR.

Keywords: ICMS, Principle; Non-cumulative tax; Credit and Debit System; Reduction of the calculation basis; Partial exemption; Unconstitutionality.

Sumário: 1. INTRODUÇÃO. 2. ICMS; 3. NÃO-CUMULATIVIDADE. 3.1 Em que consiste o princípio da não-cumulatividade. 3.2 Natureza Jurídica. 3.3 Origem. 3.4 Técnicas para se alcançar a não-cumulatividade. 3.5 Finalidade. 4. DO DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS. 5. DAS LIMITAÇÕES AO DIREITO A CRÉDITO DE ICMS. 6. DA DIFERENCIAÇÃO ENTRE OS INSTITUTOS INCIDÊNCIA, NÃO-INCIDÊNCIA, IMUNIDADE, ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. 7. DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 174.489-2/SP. 7.1 Entendimento anterior ao julgamento do RE n. 174.478-2/SP. 7.2 Entendimento atual do STF. 8. CRÍTICA AO JULGADO DO STF. 9. CONSIDERAÇÕES FINAIS. 10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1 INTRODUÇÃO

A origem dos tributos na história da humanidade está relacionada com o aparecimento do Estado. Esta instituição, ao separar os governantes dos governados, fez com que outra série de instituições dentro do aparelho estatal fossem criadas: uma administração pública, uma força militar, entre outras.

Naquela época, o Estado, para cumprir suas finalidades, utilizava os mais diversos meios, como guerras, extorsões, doações, produção de moedas, empréstimos, imposição de penalidades etc. Com a rápida evolução da máquina estatal e, conseqüentemente, de suas despesas, tornou-se imperioso instituir uma fonte regular e permanente de recursos financeiros. Desse modo, criaram-se os tributos. O Estado, utilizando sua força coercitiva, passou a retirar parte das riquezas dos súditos, sem qualquer contraprestação. Foi nesse cenário que os tributos se tornaram a principal fonte de renda do Estado.

Desse modo, com o aparecimento do Estado, tem-se a origem da tributação. Esta instituição precisava ser mantida com recursos advindos de uma população sob seu domínio e proteção. Contudo, devido aos abusos realizados pelos governantes, surgiu a necessidade de limitar o poder de tributar do Estado.

Dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar, o princípio da legalidade é o mais importante. Representou uma forte reação ao despotismo da antiguidade europeia, representado pelos monarcas soberanos. O princípio da legalidade, relativo à matéria tributária, historicamente, prende-se à própria razão de ser dos Parlamntos. Inicialmente, ficou conhecido como princípio do consentimento antecipado dos tributos. Na Inglaterra, os barões se rebelaram e impuseram determinadas condições, através de um estatuto que previa a tutela de seus direitos, com a proibição de cobranças extorsivas de tributos. Ao rei não restou

outra saída senão aceitar o texto que lhe foi apresentado, conhecido como a primeira Constituição Inglesa, denominada Magna Carta, sancionada em 15 de junho de 1215, por João-Sem-Terra, que previa “no Taxation without representation”.

Dessa forma, firmou-se o princípio da legalidade tributária como o princípio do consentimento dos impostos, com o escopo de proteger o contribuinte dos abusos da aristocrática monarquia inglesa. Após a Revolução de 1688, o princípio da legalidade incorporou-se ao “Bill of Rights” (Declaração dos Direitos), de 15 de fevereiro de 1689. Posteriormente o princípio foi acolhido pela Revolução Francesa fazendo parte da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 26 de agosto de 1789. A partir de então, o princípio da legalidade passou a representar a máxima garantia dos contribuintes frente aos possíveis excessos do Poder. No Brasil, a ideia da instituição e cobrança de tributos já nasceu com a necessidade de lei em sentido formal.

Atualmente, nos Estados modernos, a limitação tributária é regra, uma vez que constitui uma garantia aos contribuintes. Por vezes, a exemplo do Brasil, esses direitos são assegurados na própria Constituição através de princípios tributários.

É sobre um desses princípios que recai o objeto do presente estudo, qual seja, o princípio da não-cumulatividade no âmbito do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS).

A problemática que pretendemos abordar, resumidamente, consiste na mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca do estorno do crédito de ICMS quando da redução da base de cálculo do referido imposto.

Buscaremos demonstrar que tal entendimento representa uma afronta ao princípio da não-cumulatividade e, conseqüentemente, à Constituição Federal (CF).

Com esse fim, o presente artigo possui o escopo de analisar precipuamente a questão do princípio da não-cumulatividade no que tange ao ICMS. Para isso, o segundo capítulo irá tecer breves comentários sobre o imposto supramencionado.

No terceiro capítulo, estudar-se-á a origem do princípio da não-cumulatividade, conceito, natureza jurídica, técnicas e finalidade deste. Já no quarto capítulo, será examinado o direito ao crédito quanto ao ICMS e no quinto capítulo as limitações do direito ao crédito.

O sexto capítulo abordará a diferenciação dos seguintes institutos: incidência, imunidade, não incidência, isenção e redução da base de cálculo. Em seguida, o sétimo

capítulo analisará a evolução (involução) do entendimento do Supremo quanto ao assunto, por meio de estudo do RE n. 174478/SP. Por fim, o oitavo capítulo tecerá críticas quanto ao julgamento do STF.

Frisamos que a matéria é rica em discussão doutrinária, e que não é objetivo deste trabalho se deter na análise de cada uma delas. Iremos analisar algumas, superficialmente, para termos subsídio suficiente para a análise que faremos acerca do julgado do STF.

2 ICMS

Convém tecer algumas breves palavras sobre o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços) para só então adentrarmos no assunto objeto deste trabalho, qual seja, a não-cumulatividade.

O ICMS trata-se de um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal que incide sobre a 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 – é como está definido no art. 155, II, da CF.

O referido imposto está incluso na categoria dos tributos indiretos, ou seja, aqueles incidentes sobre o consumo, que vêm embutidos nos preços. Esse tipo de tributo se caracteriza pelo fato de a carga tributária recair sobre o “contribuinte de direito” que a transfere para o “contribuinte de fato”, que é a pessoa que suporta o ônus fiscal.

Apresenta-se como um tributo fiscal por excelência, pois é o principal instrumento tributário que os Estados e o Distrito Federal têm para arrecadação, representando mais de 90% da receita tributária dessas unidades estatais.

Vale salientar que o ICMS apresenta duas características importantíssimas. A primeira é a seletividade, ou seja, ele pode ser seletivo em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Isto significa que suas alíquotas deverão atingir como menor ônus as mercadorias e serviços essenciais as necessidades humanas. A alíquota que incide sobre arroz, por exemplo, deve ser menor que a que incide sobre o cigarro, que é artigo supérfluo. A segunda, trata-se a não-cumulatividade, que abordaremos com mais vagar em seguida.

Além disso, o princípio da não-cumulatividade constitui uma limitação ao poder de tributar e, portanto, uma garantia do contribuinte que deve ser observada pelos entes federados competentes.

3 NÃO-CUMULATIVIDADE

3.1 EM QUE CONSISTE O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Antes de adentrarmos ao tema especificamente, seria, ao menos, interessante termos conhecimento do que seria um tributo cumulativo, para então passarmos ao estudo dos tributos não cumulativos, centralizado na figura do ICMS.

A cumulatividade tributária ocorre quando bens ou serviços são taxados sucessivamente nas etapas da cadeia de produção. Segundo Neto (2001, p. 3), diz-se que é cumulativo o tributo que incide em duas ou mais etapas da circulação de mercadorias, sem que na etapa posterior possa ser abatido o montante pago na etapa anterior - um exemplo seria o ISS, imposto de competência municipal.

A cumulatividade tributária pode correr em três hipóteses, como leciona Moreira (s.a. p. 1):

1. Quando há exigência de dois ou mais tributo sobre o mesmo fato, que pode consistir em:
 - a. bitributação: quando dois entes distintos exigirem gravame idêntico sobre a mesma realidade;
 - b. *bis in idem*: se ambas as exações forem cobradas pelo mesmo ente estatal;
2. Inclusão de tributos na base de cálculo de outras exações: ocorre quando se incluem na base de cálculo das exações o valor de outros tributos.
3. Incidência do tributo em dois ou mais estágios da cadeia produtiva.

Quanto a não-cumulatividade, podemos nos valer do conceito trazido pela Lei Complementar 87/96 que traz em seu art. 19 o seguinte entendimento:

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.

Em outras palavras, o imposto é não cumulativo quando o montante do tributo pago numa etapa da circulação da mercadoria pode ser abatido do montante devido na etapa seguinte - é o caso do ICMS. Significa que haverá uma compensação do imposto já pago na etapa anterior com o imposto cobrado na etapa atual.

3.2 NATUREZA JURÍDICA

Quanto à natureza jurídica da não cumulatividade, há entendimentos divergentes na doutrina. Enquanto alguns a têm como um princípio, outros a tomam como mera técnica, e um terceiro grupo a define tanto como princípio como técnica.

Entre os adeptos do grupo que entende que a não cumulatividade é apenas uma técnica, temos Paulsen (2015, p. 106, *apud* Ribeiro, 2015, s.p.). Segundo ele, a não cumulatividade não é considerada uma cláusula pétrea. Explicando que “Na ADIn 939, o STF entendeu que não constitui garantia constitucional que se possa qualificar como direito fundamental [a não cumulatividade]”.

Já para os que entendem que a não cumulatividade é de fato um princípio, podemos citar Ricardo Lobo Torres (1986, p. 276, *apud* Jorge, 2009, p. 70), que afirma que o princípio da não cumulatividade é uma verdadeira garantia constitucional existente para evitar a incidência em cascata de um tributo novo, não previsto de modo expresso pelo constituinte.

Com relação ao terceiro grupo, além de reconhecer o status principiológico da não-cumulatividade a entendem também como técnica. Neste grupo podemos citar Marcuzzo (2011, s.p), que além de conceber a não-cumulatividade como técnica a tem, também, como princípio. Em suas palavras:

O princípio da não-cumulatividade caracteriza-se como um verdadeiro imperativo constitucional, que deve ser observado pelo Estado. Tal princípio faz parte das garantias fundamentais do contribuinte em relação ao Estado-Fisco, não podendo ser eliminado nem mesmo por emenda constitucional.

Filiamo-nos ao terceiro grupo, que representa a corrente majoritária. Entendemos que a natureza jurídica da não-cumulatividade é dúplice. Deve ser considerada como princípio, servindo como uma garantia ao contribuinte. Obrigando o fisco a observância de tal regra. E, ao mesmo tempo, consideramos uma técnica de arrecadação de tributos, que visa efetivar o princípio.

3.3 ORIGEM

Costumeiramente atribui-se à França o local de origem da técnica da não-cumulatividade ou da dedutibilidade, com o advento do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), a partir da segunda metade do século XX.

Antes da gênese da técnica da não-cumulatividade, os tributos que gravavam o comércio e a prestação de serviços assemelhavam-se à Alcabala, segundo Moreira (s.a; p. 6), que era a exigência tributária da Espanha Medieval, que incidia sobre todas as transações mercantis, sem qualquer possibilidade de dedução do tributo pago nas operações anteriores. O que invariavelmente elevava os preços dos produtos, pois havia incidência reiterada do imposto a cada etapa da cadeia produtiva.

Embora com seus defeitos, a tributação plurifásica cumulativa era adotada por inúmeros países. Isso em virtude de suas vantagens, sobretudo em relação à sua simplicidade. “Haja vista que o *quantum* a ser pago ao Estado é obtido pela mera aplicação do percentual previsto em lei ao valor da operação ou prestação, sem necessidade de quaisquer adições ou deduções”, de acordo com Moreira (s.a; p. 7). Porém, ao longo dos anos, as desvantagens superaram os benefícios da utilização da tributação cumulativa.

Foi diante desses problemas que os países europeus começaram a desenvolver alternativas à tributação cumulativa, por volta da segunda metade do século XX. Então, em 1954, foi implementada na França a Tributação sobre o Valor Acrescido (TVA).

Inicialmente, a TVA apresentava-se como uma técnica complexa em comparação à sua antecessora, pois era sobremaneira diferente da técnica cumulativa. Com a TVA, calculava-se o imposto devido sobre as transações comerciais realizadas pelo contribuinte em determinado período. Ainda, deduzia-se do valor a pagar o imposto suportado na aquisição de mercadorias utilizadas no processo produtivo.

Nas palavras de Moreira (s.a; p. 11):

O novel mecanismo tributário tornou-se, desde cedo, um sucesso. Em 1962, o Relatório NEUMARK (um dos maiores influenciadores da tributação europeia) recomendou a adoção do IVA pelos países do Mercado Comum Europeu, o que passou a ocorrer a partir do final da década de 1960. O relatório afirmou que a incidência sobre o valor acrescido viabiliza a liberdade de circulação de mercadorias e serviços, um dos princípios basilares do Tratado de Roma. Assim, apesar de a apuração ser um tanto mais complexa (em comparação com a tributação plurifásica cumulativa, que era o padrão então vigente) e de as alíquotas dos IVAs serem necessariamente mais elevadas que as dos tributos à cascade, as vantagens superaram os defeitos, tanto sob a ótica dos agentes produtores como sob a do Estado-arrecadador.

Em que pese os entraves iniciais com a adoção da nova técnica, ela obteve êxito e passou a ser adota em muitos países, sendo a regra atualmente.

3.4 TÉCNICAS PARA SE ALCANÇAR A NÃO-CUMULATIVIDADE

Para se alcançar a não cumulatividade foram desenvolvidas várias técnicas. Entre elas podemos destacar dois tipos de sistemas.

O primeiro é baseado no valor agregado à mercadoria, adotado pela maior parte dos países, idealizado inicialmente na França, espalhando-se posteriormente pelo mundo. O segundo baseia-se no sistema de crédito e débito, que é o adotado no Brasil.

No primeiro caso, para calcular o valor do tributo deve-se visualizar o valor agregado ou acrescentado em uma determinada operação, não importando se houve ou não operações anteriores ou se terá operações futuras.

Nas palavras de Ribeiro (2015, s.p.), a hipótese de incidência se dá com a agregação do valor inicial do bem ou serviço, ou seja, o valor do insumo mais o valor agregado que vier a ser revendido. Tem-se um valor X do insumo e ao se revender agrega-se mais Y ao valor. A incidência, no caso, recai somente sobre Y. Desnecessário então seria cobrar o imposto na totalidade somando o insumo. Ainda, independentemente de ter havido tributação na cadeia produtiva anterior ou posterior, o que vale no caso é o valor de entrada e o valor de saída da mercadoria para a incidência do imposto.

Para o segundo caso, que é o sistema adotado nacionalmente, diferentemente do sistema do TVA, não se utiliza do valor acrescentado a cada operação mercantil, e sim créditos e débitos de imposto adquiridos em cada operação. De certa forma é um método que se chega ao mesmo fim, contudo, por um caminho diverso, e ao ver de boa parte da doutrina dispendiosamente.

No Brasil é adotado, de acordo com Ribeiro (2015, s.p.), o sistema de créditos e débitos fiscais, que funciona da seguinte maneira: na cadeia produtiva, onde cabem os impostos indiretos, em cada segmento da cadeia, do produtor ao consumidor final, pagam o imposto entre créditos e débitos em cada venda, ou seja, o produtor ao vender gera um crédito ao fabricante, que gera ao distribuidor, que gera ao comerciante.

Exemplificando: quando um comerciante compra insumos para fabricar determinado bem, ele gera um crédito em relação ao ICMS. Por outro lado, quando ele vende esse bem fabricado, ele gera um débito. O imposto devido nesta operação será a compensação entre os respectivos créditos e débitos. Se o comerciante tinha um crédito de R\$ 4.000,00 e um débito de R\$ 10.000,00, por exemplo, o imposto devido será de R\$ 6.000,00, pois há de se fazer a compensação.

3.5 FINALIDADE

O objetivo é desonerar o contribuinte da repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto. Desta forma, a finalidade da não cumulatividade é evitar a superposição de incidência sobre uma série de operações que visam completar um ciclo econômico de produção. Como visto, esta superposição é evitada com o sistema de créditos e débitos.

Assim, consoante Marcuzzo (2011, s.p.), num determinado período de apuração, se os débitos forem superiores aos créditos, haverá ICMS a recolher. Porém, se os créditos forem maiores que os débitos, não há imposto a recolher e os créditos deverão ser aproveitados nas operações ou prestações seguintes.

4 DO DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS

Sendo conhecedores da sistemática de “créditos e débitos”, que visa à efetivação da não-cumulatividade, no âmbito do ICMS, sabemos que ela é gerada quando ocorre a compensação entre os créditos, auferidos na entrada da mercadoria, com os débitos, originados da saída desta.

Nesta seara, é importante termos em mente a verdadeira natureza jurídica da não-cumulatividade. Haja vista que, sendo ela um princípio, representa um direito dos contribuintes. Por um lado, obrigando o Fisco à sua observância; por outro, garantindo o direito ao crédito devido, em determinada transação na cadeia produtiva.

O que deve restar indubitável é que o cerne da não-cumulatividade está no direito à compensação, mas antes disso, no crédito, que é inerente ao imposto ICMS.

Na dicção de Carrazza (2005, p. 313, *apud* Marcuzzo, 2011, s.p.), o direito ao crédito do ICMS nasce no mesmo instante em que se verifica um dos fatos impositivos deste tributo. Tal direito brota, por inteiro, da própria Constituição.

Caracterizando-se assim como uma garantia constitucional de eficácia plena, não dependendo de legislação ulterior, tampouco podendo ser afastada pelo legislador infraconstitucional. É o que se pode depreender do dispositivo constitucional – art. 155, II – quando dispõe que o ICMS será não-cumulativo. Podemos extrair da inteligência desse dispositivo, que o direito ao crédito e a compensação é um direito subjetivo do contribuinte e não mera faculdade do Estado.

Nesse sentido, escreve Carrazza (2005, p. 289, *apud* Marcuzzo, 2011, s.p.): "Tal princípio está todo voltado contra os Estados e o Distrito Federal, porquanto a incidência do ICMS em cada operação ou prestação determina o surgimento de uma relação de crédito, em favor dos contribuintes".

É válido destacar que na compensação não há necessidade de que os créditos e os débitos sejam da mesma espécie. Ou seja, é perfeitamente possível compensar créditos advindos da prestação de serviços com débitos decorrentes da circulação de mercadorias.

5 DAS LIMITAÇÕES AO DIREITO A CRÉDITO DE ICMS

Falamos nas linhas anteriores que o direito ao crédito, decorrente da não-cumulatividade, é um direito subjetivo do contribuinte. E que não poderia deixar de ser observado pelo Estado. Porém, esse mesmo direito é limitado pela própria Constituição – como convém que seja.

Prescreve o § 2º, II do art. 155, CF:

§ 2º 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;

Leciona Carrazza (2007, *apud* Marcuzzo, 2011, s.p.), que as figuras da isenção ou não-incidência ocorridas nas operações ou prestações anteriores não dão direito a crédito para as operações ou prestações posteriores. E, caso ocorram, nas operações ou prestações posteriores anulam o crédito acumulado nas operações ou prestações anteriores.

Daí pode-se compreender que a isenção e a não-incidência constituem exceções ao princípio da não-cumulatividade, sendo rol taxativo. Decorre que não é dada oportunidade ao legislador infraconstitucional alargá-lo, sob pena de inconstitucionalidade.

6 DA DIFERENCIAÇÃO ENTRE OS INSTITUTOS INCIDÊNCIA, NÃO-INCIDÊNCIA, IMUNIDADE, ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Para alcançarmos o nosso objetivo, faz-se mister compreender, pelo menos superficialmente, cada um destes institutos. Pois de sua inteligência extrairemos os

fundamentos que se contrapõem à decisão do Supremo Tribunal Federal, quando considera que há a possibilidade da isenção parcial.

a) Incidência

O conceito de incidência, nas palavras de Hugo de Brito Machado (2007, *apud* Marcuzzo, 2011, s.p.), é a descrição contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária. Com a realização dos requisitos na hipótese de incidência teremos o nascimento do fato gerador que possibilita a cobrança do tributo, segundo o art. 114 do CTN.

b) Não-incidência

Em contrário *sensu* ao conceito de incidência a não-incidência pode ser definida como inexigibilidade de tributo em relação a fatos não abrangidos pela norma de incidência. É nesse sentido o entendimento de Luciano Amaro (2004, *apud* Alves, Silva, 2005, s.p.), que assevera que todos os fatos que não têm aptidão de gerar tributos compõem o campo da não-incidência.

c) Imunidade

O fenômeno da imunidade, em breve síntese, afasta desde sempre qualquer mecanismo de incidência, vale dizer, qualquer captura de fato jurídico, na síntese de Marcuzzo (2011, s.p.). O constituinte já outorgara a competência tributária aos entes federativos já delimitada. Significando limitação do poder de tributar do Estado.

Nessa mesma ótica assinala Falcão (1999 *apud* Condé, 2010, p. 60), a imunidade tributária é uma forma qualificada de não-incidência devido à previsão constitucional, que suprime o exercício da competência tributária.

Desse modo os fatos jurídicos imunes não poderão sofrer incidência tributária, sob pena de padecer de inconstitucionalidade.

d) Isenção

Antecipadamente, esclarecemos que há inúmeras correntes doutrinárias que discorrem sobre o conceito de isenção. Não é objetivo deste trabalho estudá-las nem nos aprofundarmos no tema. Precisamos apenas entender o fenômeno da isenção, minimamente, para o fim a que se presta este artigo.

Como explica Condé (2010, p. 61), independentemente da teoria que se adote para explicar a isenção, ela implica o não recolhimento do tributo, ou seja, quer dispensando o

contribuinte do pagamento, quer mutilando a regra-matriz de incidência tributária, não há, na isenção tributária, a obrigação do sujeito passivo em recolher o tributo.

Em uma descrição bem nítida, escreve Hugo de Brito Machado (2007, *apud* Marczuzzo, 2011, s.p.) conceituando isenção como a retirada, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação.

Como a lei afasta a incidência, impede a ocorrência do fato gerador; deste modo, a obrigação tributária nem chegará a nascer e, como consequência, nem o direito ao crédito.

Pela própria definição, há de se concluir que nas operações isentas ou imunes ao ICMS não se autoriza o creditamento do imposto pelo contribuinte-adquirente da mercadoria e, ainda, impõem a anulação, pelo contribuinte-vendedor, do crédito surgido na entrada da mercadoria.

e) Redução da Base de Cálculo

Os doutrinadores seguem a mesma toada ao descrever a redução da base de cálculo como um benefício conferido pelo Fisco que ameniza a carga tributária, abatendo-se no valor pecuniário da obrigação. Significa a diminuição do valor a ser pago ao Estado, que se verifica no critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária.

Destaca Marczuzzo (2011, s.p.) que na redução da base de cálculo ocorre o fato gerador e a incidência da norma jurídica, bem como nasce a obrigação tributária e a constituição do crédito tributário pelo Fisco.

O que se pode concluir é que na redução da base de cálculo há sim imposto tributário a ser pago, contudo com o valor reduzido.

Nessa linha arremata Sacha Calmon Navarro (1999, *apud* Marccuzzo, 2011, s.p.):

As reduções de base de cálculo e de alíquota não são isenções, nem mesmo parciais. São reduções do *quantum debeatur* e, portanto, pressupõem a ocorrência do fato gerador da obrigação. Atuam na consequência da norma de tributação. A diversidade é material.

Vistos, brevemente, estes institutos, passaremos à análise do julgado proferido pelo Supremo Tribunal Federal acerca da mudança de entendimento sobre o direito ao crédito quando da redução da base de cálculo do ICMS.

7 DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º 174.478-2/SP

Convém, antes de analisar o referido recurso, expor qual era o entendimento da Suprema Corte em relação ao assunto.

7.1 ENTENDIMENTO ANTERIOR AO JULGAMENTO DO RE N.º 174.478-2/SP

Antes de tal decisão, o STF tinha jurisprudência pacífica sobre o tema, proferindo diversas decisões no sentido de afastar a obrigatoriedade do contribuinte de estornar os créditos do ICMS relativos às operações anteriores, quando as operações subsequentes ocorressem com redução da base de cálculo do imposto.

Assim, é pertinente, para análise da matéria, resgatar as decisões proferidas sobre o tema nos últimos anos.

Vejamos primeiro o julgamento, em sua ementa, do RE 161031-MG, Rel. Min. Marco Aurélio, onde o STF assim se manifestou:

ICMS – PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE – MERCADORIA USADA – BASE DE INCIDÊNCIA MENOR – PROIBIÇÃO DE CRÉDITO – INCONSTITUCIONALIDADE. Conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas “a” e “b” d inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas a totalidade do tributo, institutos inconfundíveis como benefício fiscal em questão.” (D.J. 6.6.1997).

Segue-se com a ementa do Agravo no RE 240.395-RS, Rel. Min. Maurício Corrêa, com a seguinte decisão:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINARIO. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO. VEDAÇÃO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE-OBSERVÂNCIA. Lei Estadual. Benefício fiscal outorgado ao contribuinte. Crédito decorrente da redução da base de cálculo do tributo. Vedação. Impossibilidade. A Constituição Federal somente não admite o lançamento do crédito nas hipóteses de isenção ou não-incidência. Precedente do Tribunal Pleno. Agravo regimental não provido.” (D.J. 2.8.2002).

Do exposto, dá para se afirmar que até então o STF homenageava a Constituição com o entendimento de que não seria caso de estorno dos créditos do ICMS relativos às operações anteriores, quando as operações posteriores ocorressem com redução da base de cálculo.

7.2 ENTENDIMENTO ATUAL DO STF

O recurso extraordinário ora em discussão foi interposto por um contribuinte em face do Estado de São Paulo sob a alegação de este ter descumprido o artigo 155, § 2º, incisos I e II, alínea "b" e inciso III da CF.

No caso em tela, o contribuinte optou pelo sistema da base de cálculo reduzida e insurgiu contra a restrição do aproveitamento de crédito estabelecida pelo Estado de São Paulo.

Alegou que o ente federado, ao limitar a compensação da totalidade dos créditos, desrespeitou o princípio da não-cumulatividade.

Por sua vez, o Estado de São Paulo defendeu a ideia que não era possível o aproveitamento total dos créditos em decorrência da utilização da base de cálculo reduzida, mas que deveria ser proporcional. Em sua defesa o ente federado sustentou que a tributação com a base de cálculo reduzida trata-se de uma isenção parcial e que por este motivo se coaduna com a norma constitucional, permitindo o estorno do crédito.

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n.º 174.478-2/SP o Pleno do Tribunal inovou o seu entendimento, defendendo que a redução da base de cálculo do imposto se equipara à isenção parcial e, portanto, enquadra-se na vedação constitucional ao direito a crédito, na modalidade isenção.

De sorte que a Corte Suprema reconheceu a constitucionalidade da norma estadual que previa o estorno proporcional do crédito pelo contribuinte em caso de operação realizada com a base de cálculo reduzida. Segue a ementa do julgado:

TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra "b", da CF. Voto vencido. São constitucionais o art. 41, inc. IV, da Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, e o art. 32, incs. I e II, do Convênio ICMS nº 66/88.

Com a devida vênia, consideramos a decisão do Egrégio Tribunal não encontra morada sob a égide da Constituição, estando em descompasso com a Norma Fundamental, pelos motivos, a seguir, expostos.

8 CRÍTICA AO JULGADO DO STF

Como visto, anteriormente, o STF, ao julgar o RE n.º 174.478-2/SP, acatou a tese pela qual se considera a redução da base de cálculo do ICMS, na saída de produtos, como uma espécie de isenção – isenção parcial.

Sendo assim, haveria de se admitir que houvesse o estorno dos créditos devidos, configurando a limitação prevista na Constituição, art. 155, § 2º, "a", "b", na figura da isenção.

Em que pese o entendimento do Egrégio Tribunal, pensamos ser distintos os institutos da redução da base de cálculo e da isenção. Consubstanciados no entendimento da doutrina, passaremos a demonstrar tal diferença.

Quanto ao tema, Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 531, apud Marcuzzo, 2011, s.p.) assinala:

A diminuição que se processa no critério quantitativo, mas que não conduz ao desaparecimento do objeto, não é isenção, traduzindo singela providência modificativa que reduz o montante de tributo que deve ser pago.

O instituto da isenção impede o nascimento da relação jurídica tributária. Por outro lado, na redução da base de cálculo há a relação jurídica, de modo que há uma incompatibilidade entre eles, não sendo possível tratar um como se fosse o outro.

Destaca Marcuzzo (2011, s.p.) que não existe incidência de tributo em parte, ou a norma tributária incide ou não incide.

É esclarecedora a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho (1999, p. 177, apud Marcuzzo, 2011, s.p.):

Ocorre, no entanto, que, à luz da teoria da norma jurídica tributária, a denominação de isenção parcial do imposto a pagar, através das minorações diretas de base de cálculo e de alíquotas, afigura-se absolutamente incorreta e inaceitável. A isenção ou é total ou não é, porque a sua *essentialia* consiste em ser modo obstativo ao nascimento da obrigação. Isenção é o contrário de incidência. As reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência do dever tributário instaurado com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese de incidência da norma de tributação. As reduções são diminuições monetárias no *quantum* da obrigação, via base de cálculo rebaixada ou alíquota reduzida.

Nota-se que é inadequado falar-se em isenção parcial, pois a isenção é total. De sorte que, se outro fenômeno diminui o valor do tributo, mas não impede o nascimento da relação jurídica tributária, não pode ser considerado isenção.

Em suma, a isenção corresponde à perda de um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, impedindo, assim, o nascimento da obrigação tributária, ao passo que a redução da base de cálculo pressupõe a existência de obrigação tributária, segundo Marcuzzo (2011, s.p.).

Ainda nesta mesma ótica, é pertinente a sinalização que Flávia Rodrigues Breda (2007, p. 315, *apud* Marcuzzo, 2011, s.p.) registra acerca da própria Constituição Federal, no artigo 150, § 6º, quando tratou isenção e redução da base de cálculo como fenômenos distintos, ao estabelecer que:

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Percebe-se que há diferença entre os institutos na própria Constituição, sendo certo que não pode o Poder Judiciário igualá-los.

Ainda, sendo o art. 155, § 2º, II uma limitação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, deve tal dispositivo ser interpretado de maneira restritiva, não sendo possível ao julgador alargar tais hipóteses. Impende destacar que o texto constitucional atribui competência ao legislador ordinário apenas para ampliar o direito ao crédito, vedando o alargamento das hipóteses de limitação.

Não é nosso objetivo aprofundarmo-nos nessa discussão doutrinária, de modo que, independentemente desta celeuma, o fato é que a figura da isenção parcial não está prevista na Carta Maior como limitação ao crédito de ICMS, o que configura, em última análise, que o alargamento das hipóteses de limitação ao crédito é inconstitucional.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços é sustentado pelo princípio da não cumulatividade. Este, por sua vez, se traduz na compensação de créditos e débitos advindos das etapas da cadeia produtiva. Além de evitar que a tributação incida de maneira cumulativa, em cada etapa, por tal princípio, o sujeito passivo faz jus ao crédito, sendo este um direito subjetivo seu.

Chama-se a atenção para o fato de que tal princípio deve ser entendido, sistematicamente, de acordo com o espírito constitucional. Não sendo correto encará-lo do ponto de vista econômico-contábil, como mera técnica.

O direito ao crédito de ICMS nasce na própria Constituição, decorrente da não cumulatividade, de sorte que o legislador ordinário e o julgador não podem afastá-lo. De modo que toda vez que houver incidência do ICMS, mesmo reduzido, será devido o crédito.

Como analisado anteriormente, o direito ao crédito do ICMS pode ser limitado. Mas frise-se, tais limitações - isenção e não incidência - já estão expressas no corpo constitucional. Assim, se em dada operação ocorrer a isenção ou a não incidência, o sujeito passivo não poderá compensar o crédito na operação seguinte ou deverá anular o crédito adquirido na operação precedente. Decorre disto que apenas nestas hipóteses deverá haver restrição ao crédito. Não podendo o legislador infraconstitucional ou o órgão julgador ampliar tal rol, pois é taxativo.

Porém, contrariando a jurisprudência – diga-se pacífica – da própria Corte, o STF modificou o seu entendimento acerca do assunto. Justificando a sua decisão equiparando a “redução da base de cálculo” do imposto ao instituto “isenção”, classificando-a como isenção parcial. Desse modo, permitindo o estorno proporcional do crédito.

É justo mencionar que o Ministro Marco Aurélio divergiu dos demais Ministros, defendeu que deve haver direito a crédito total de ICMS ainda que a operação de circulação de mercadorias esteja acobertada pelo manto da redução da base de cálculo. Porém, restou vencido o seu voto.

O vigente entendimento da Suprema Corte não deve prosperar, haja vista que “redução da base de cálculo” e “isenção”, como visto alhures, são institutos completamente diferentes. Não sendo possível equipará-los. A isenção impede o nascimento da obrigação tributária, ao passo que a redução da base de cálculo somente diminui o montante devido, tendo a obrigação tributária nascido normalmente. A consequência do raciocínio é que, se a redução da base de cálculo fosse espécie de isenção, não haveria imposto a recolher. Contudo, o que se nota é que há sim imposto a recolher.

Nosso posicionamento, prestigiando a Constituição, é no sentido de que a redução da base de cálculo não pode ser equiparada à isenção. Não sendo legítima a obrigação de estorno proporcional do crédito de ICMS.

Pertinentes são as palavras de Condé (2010, p. 71), quando fala sobre técnica de interpretação com relação ao tema em tela:

O conteúdo das exceções delineadas no artigo 155, § 2º, II, alíneas "a" e "b", da CF devem ser interpretadas consoante a linguagem comum, ou seja, reconhecendo que o significado dos termos "isenção" e "não-incidência" revela desobrigação, não podendo, o seu alcance, ser obtido mediante o arbítrio imaginário do intérprete; neste caso, claramente influenciado pelo fisco.

Por fim, consideramos que houve clara transgressão ao princípio da não-cumulatividade e, por reflexo, à própria Lei Fundamental. Quando se limita o crédito devido na incidência do ICMS, infringe-se o referido princípio, pois um é consequência do outro.

Considerada como garantia constitucional, a não-cumulatividade deve ser prestigiada e efetivada pelos operadores do direito e não ser mitigada a ponto de ferir a própria Constituição. Por fim, resta claro que houve transgressão ao texto constitucional, sendo, consequentemente, inconstitucional a interpretação do Supremo no caso em tela.

10 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário** / Kiyoshi Harada. – 25. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**: ideal para concursos públicos. São Paulo: Saraiva, 2009.

ALVES, Iuri Moradillo Mello; SILVA, Matheus Simões Gonçalves da. **Sobre a redução da base de cálculo e a hipótese de isenção “parcial”: uma visão crítica ao novo posicionamento do STF**. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI11364,11049-Sobre+a+reducao+da+base+de+calculo+e+a+hipotese+de+isencao+parcial>>. Acesso em: 07/01/2017.

ANDRADE, Rita de Cássia. **O ICMS – Princípios Informadores – Substituição Tributária E Seus Efeitos Danosos À Não Cumulatividade**. Disponível em: <<http://www.jurisite.com.br/doutrinas/Tributario/douttribut101.html>>. Acesso em: 07/01/2017.

BORGES, Antônio de Moura; VALENTE, Cristiano Mendes Wolney. A Origem da Não-Cumulatividade: de técnica a princípio aplicável às contribuições ao PIS e COFINS. **RDIET**, Brasília, V. 7, nº 2, p. 191-218, Jul-Dez, 2012. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/viewFile/4641/2906>>. Acesso em: 07/01/2017.

CONDÉ, Fabiana Guimarães Dunder. **A redução da base de cálculo do ICMS**. Mestrado em Direito Público. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP. 2010. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp138655.pdf>>. Acesso em: 07/01/2017.

MARCUZZO, Ana Paula Coelho. **O direito a crédito no ICMS e as limitações constitucionais**.

Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/o-direito-cr%C3%A9dito-no-icms-e-limita%C3%A7%C3%B5es-constitucionais>>. Acesso em: 07/01/2017.

MOREIRA, André Mendes. **Não-Cumulatividade Tributária no Brasil e no Mundo: Origens, Conceito e Pressupostos**. Disponível em: < <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/Nao-cumulatividade-tributaria-no-Brasil-e-no-mundo-origens-conceito-e-pressupostos.pdf> >. Acesso em: 07/01/2017.

NETO, João da Silva Medeiros. **Tributos Cumulativos**. Câmara dos Deputados. 2001. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/arquivos-pdf/pdf/108559.pdf>>. Acesso em: 07/01/2017.

RIBEIRO, Adam Smith. **A não-cumulatividade tributária:desvantagens do sistema de débito e crédito nacional**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/40777/a-nao-cumulatividade-tributaria-desvantagens-do-sistema-de-debito-e-credito-nacional>>. Acesso em: 07/01/2017.

RIBEIRO, Rodrigo Koehler. O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n.18, jun. 2007. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm>. Acesso em: 28 dez. 2016.

VIANA, Leilson Soares. **A cumulatividade e a não cumulatividade do PIS e da COFINS. Gestão e Conhecimento**. PUC-Minas Campus Poços de Caldas. Disponível em: < <https://www.pucpcaldas.br/graduacao/administracao/revista/artigos/v3n2/v3n2a4.pdf> >. Acesso em: 07/01/2017.