

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
BACHARELADO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS

Bruna Larissa Carvalho de Sousa

ANÁLISE DA NÃO CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO
FEDERAL DE 1988

Porto Alegre

2022

Bruna Larissa Carvalho de Sousa

ANÁLISE DA NÃO CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO
FEDERAL DE 1988

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial à
obtenção do título de bacharela em Ciências
Jurídicas e Sociais da Faculdade de Direito
da Universidade Federal do Rio Grande do
Sul.

Orientador: Prof. Dr. Igor Danilevicz

Porto Alegre

2022

FICHA CATALOGRÁFICA

CIP - Catalogação na Publicação

Sousa, Bruna Larissa Carvalho de
ANÁLISE DA NÃO CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA NA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 / Bruna Larissa Carvalho
de Sousa. -- 2022.
91 f.
Orientador: Igor Danilevicz.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação) --
Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade
de Direito, Curso de Ciências Jurídicas e Sociais,
Porto Alegre, BR-RS, 2022.

1. Não cumulatividade. 2. ICMS. 3. IPI. 4.
PIS/COFINS. I. Danilevicz, Igor, orient. II. Título.

Bruna Larissa Carvalho de Sousa

ANÁLISE DA NÃO CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO
FEDERAL DE 1988

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial à
obtenção do título de bacharela em Ciências
Jurídicas e Sociais da Faculdade de Direito
da Universidade Federal do Rio Grande do
Sul.

Orientador: Prof. Dr. Igor Danilevicz

Aprovada em 04 de maio de 2022.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Igor Danilevicz

Prof^a. Dr^a. Maria Cristina Cereser Pezzella

Prof. Dr. Ricardo Antônio Lucas Camargo

AGRADECIMENTOS

Finalizar um trabalho de conclusão de curso vai muito além de ultrapassar mais uma etapa da vida acadêmica. Na realidade, é um momento de reflexão e, especialmente, de agradecimento por todas as pessoas e circunstâncias que possibilitaram essa conquista.

Portanto, nada mais justo que começar agradecendo aos meus pais, Lourena e Marcos. Foram vocês que construíram cada pedaço de quem sou hoje e que nunca, absolutamente nunca, mediram quaisquer esforços para priorizar meu bem estar e minha educação. Hoje consigo retribuir, aos poucos, as várias renúncias que vocês tiveram que fazer por mim. Só nós sabemos tudo o que passamos para chegar até aqui. Amo vocês.

Agradeço também a todos da minha família, que sempre torceram por mim e me apoiaram em meus passos. Vocês são minha fortaleza.

Aos amigos que fiz em cada um dos 11 colégios que passei, seja no Ceará, no Acre ou no Rio Grande do Sul, especialmente aos do Colégio Militar de Porto Alegre e aos da Faculdade de Direito, agradeço por estarem sempre ao meu lado. Admiro e me espelho em cada um de vocês.

Agradeço ainda aos professores que me incentivaram a alcançar o melhor de mim, em especial ao Prof. Dr. Igor Danilevich, pela orientação em pesquisa e nesse trabalho. Vocês foram essenciais na minha trajetória.

Por fim, mas não menos importante, agradeço ao Su. Você faz todos meus dias serem melhores.

RESUMO

Considerando a relevância do tema da não cumulatividade tributária no dia a dia dos contribuintes, bem como na arrecadação dos Entes Federativos, a presente pesquisa analisou esse instituto e suas disposições no âmbito da Constituição Federal Brasileira de 1988. Desse modo, o presente trabalho explorou as origens e as técnicas da não cumulatividade e examinou, na seara Constitucional, a sistemática não cumulativa presente no ICMS, no IPI, na Contribuição ao PIS, na COFINS e nos impostos e contribuições residuais. Nessa linha, o objetivo principal da pesquisa foi analisar a não cumulatividade como instituto e os dispositivos que à preveem no âmbito Constitucional. Para atingi-lo foi utilizado o método dedutivo, uma vez que inicialmente foram examinadas as principais características da não cumulatividade para, em seguida, explorar as particularidades desse instituto na Constituição Federal. Ao final, concluiu-se que as hipóteses iniciais foram confirmadas, visto que se constatou que a sistemática não cumulativa é, em linhas gerais, mais vantajosa do que a sistemática cumulativa, bem como que as disposições constitucionais da não cumulatividade se mostram insuficientes para regular o instituto da forma mais apropriada e para servir como base regulatória para as disposições infraconstitucionais.

Palavras-chave: Não cumulatividade. ICMS. IPI. PIS/COFINS.

ABSTRACT

Considering the relevance of the issue of non-cumulative taxation in the day to day of taxpayers, as well as in the collection of Federative Entities, this research analyzed this institute and its provisions within the scope of the Brazilian Federal Constitution of 1988. In this way, the present work explored the origins and techniques of non-cumulativeness and examined, in the Constitutional scope, the non-cumulative system present in ICMS, IPI, Contribution to PIS, COFINS and residual taxes and contributions. In this line, the main objective of the research was to analyze non-cumulativeness as an institute and the provisions that provide for it in the Constitutional scope. To achieve it, was used the deductive method, since initially the main characteristics of non-cumulativeness were examined, and then, the particularities of this institute in the Federal Constitution were explored. In the end, it was concluded that the initial hypotheses were confirmed, since it was found that the non-cumulative system is, in general terms, more advantageous than the cumulative system, as well as that the constitutional provisions of non-cumulativeness are insufficient to regulate the institute in the most appropriate way and to serve as a regulatory basis for infra-constitutional provisions.

Keywords: Non cumulativity. ICMS. IPI. PIS/COFINS.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF/88 - Constituição Federal de 1988

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ - Conselho Nacional de Políticas Fazendárias

EC - Emenda Constitucional

IC - Imposto sobre Consumo

ICM - Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias realizadas por comerciantes, industriais e produtores

ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação

II - Imposto de Importação

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA - Imposto sobre Valor Acrescido (ou Agregado)

IVC - Imposto sobre Venda e Consignações

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIS - Programa de Integração Social

PIS/COFINS - Contribuição ao Programa de Integração Social e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

RE - Recurso Extraordinário

RIPI - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados

STJ - Superior Tribunal de Justiça

STF - Supremo Tribunal Federal

TIPI - Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializado

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 A NÃO CUMULATIVIDADE PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	13
2.1 ORIGENS DA NÃO CUMULATIVIDADE	19
2.2 TÉCNICAS DA NÃO CUMULATIVIDADE	24
2.2.1 Créditos físicos x Créditos financeiros.....	28
2.3 CARACTERÍSTICAS DOS TRIBUTOS NÃO CUMULATIVOS	31
2.3.1 Tributos diretos x Tributos indiretos.....	31
2.3.2 A necessária plurifasia?	34
3 PREVISÕES CONSTITUCIONAIS DA NÃO CUMULATIVIDADE	36
3.1 NÃO CUMULATIVIDADE NO ICMS	36
3.1.1 Evolução da não cumulatividade no ICMS	37
3.1.2 Principais características do ICMS	39
3.1.2.1 <i>ICMS como tributo indireto, sobre o consumo e fiscal</i>	40
3.1.2.2 <i>Competência, sujeição passiva, base de cálculo e alíquotas do ICMS</i>	41
3.1.2.3 <i>Distinção necessária: Fato gerador x hipótese de incidência e fato imponible</i> 43	
3.1.3 Previsão constitucional da não cumulatividade no ICMS.....	45
3.1.3.1 <i>O aproveitamento de créditos no ICMS e a LC no ICMS</i>	49
3.1.3.2 <i>Restrições constitucionais à não cumulatividade no ICMS</i>	53
3.1.4 Visão crítica da não cumulatividade no ICMS	57
3.2 NÃO CUMULATIVIDADE NO IPI	58
3.2.1 Evolução da não cumulatividade no IPI.....	59
3.2.2 Principais características do IPI	60
3.2.2.1 <i>IPI como tributo indireto, sobre o consumo e extrafiscal</i>	61
3.2.2.2 <i>Competência, sujeição passiva, base de cálculo e alíquotas do IPI</i>	62
3.2.2.3 <i>Hipótese de incidência e fato imponible do IPI</i>	64
3.2.3 Previsão constitucional da não cumulatividade no IPI	65
3.2.3.1 <i>Os produtos que dão direito ao crédito no IPI</i>	67
3.2.3.2 <i>Das exceções à manutenção de crédito no IPI</i>	67
3.3 NÃO CUMULATIVIDADE NA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E NA COFINS	71
3.3.1 Principais características do PIS/COFINS.....	72
3.3.2 Evolução da não cumulatividade no PIS/COFINS e seus principais aspectos.	73
3.4 NÃO CUMULATIVIDADE EM IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS ..	78

4 CONCLUSÃO	82
REFERÊNCIAS	85

1 INTRODUÇÃO

Em 1989, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou o Recurso Extraordinário (RE) n. 103.792,¹ tratando sobre a infringência ou não da não cumulatividade em caso de redução de base de cálculo de tributo. Já em 2022, o mesmo Tribunal julgou caso de enquadramento de custos e despesas operacionais para fins de creditamento e aplicação da não cumulatividade.²

Os referidos julgados são apenas exemplos das diversas controvérsias relacionadas à não cumulatividade submetidas à análise de constitucionalidade perante ao STF. Observa-se, assim, que durante os mais de 30 anos de vigência da Constituição Federal de 1988 (CF/88) foram suscitadas várias questões a respeito desse instituto no âmbito do Direito Tributário brasileiro.

A grande quantidade de contencioso tributário envolvendo a não cumulatividade nada mais é que um reflexo da importância desse instituto. Isso porque a existência, bem como a eficiência, ou não, de uma sistemática não cumulativa interfere diretamente na carga tributária final dos produtos e nas escolhas dos agentes de produção.

Ademais, em razão da relação direta entre a cobrança de tributos e a arrecadação como fonte de receita para o Estado, a legislação tributária possui um papel fundamental no panorama nacional. Entretanto, quando se trata de não cumulatividade, a dicotomia tributária usual de “Estado arrecadador *versus* contribuinte pagador” perde espaço para a necessidade de uma racionalização do sistema, na qual não necessariamente haverá uma maior arrecadação, mas sim uma arrecadação mais justa e efetiva.

Em vista disso e considerando que quatro dos principais tributos brasileiros, a saber, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 103792**. Recorrente: Frigorífico Industrial Patrocínio Paulista LTDA. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Min. Néri da Silveira. Brasília, 06/03/1992. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur66057/false>>. Acesso em: 19 abr. 2022.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário do Agravo 1333708**. Embargante: Sindicato dos Lojistas do Comércio do Município do Rio de Janeiro. Embargado: União. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 03/03/2022. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur459929/false>>. Acesso em: 19 abr. 2022.

Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), possuem previsão constitucional da não cumulatividade, pode-se dizer que o dia a dia de todos os brasileiros é afetado por suas regulamentações.

Nessa perspectiva, diante da grande relevância do tema, surge a necessidade de analisar a não cumulatividade e como esse instituto está disposto no âmbito da CF/88, a base absoluta do direito positivo nacional. Em vista disso, questiona-se: como a sistemática não cumulativa é abordada na CF/88?

Dessa maneira, o objetivo geral da presente pesquisa é analisar o instituto da não cumulatividade e os dispositivos que preveem a sistemática não cumulativa no contexto constitucional brasileiro.

Para isso, foram traçados alguns objetivos específicos, quais sejam, explorar as origens da não cumulatividade; identificar as técnicas desse instituto; observar as características dos tributos não cumulativos; e analisar especificamente a não cumulatividade no âmbito do ICMS, do IPI, da Contribuição ao PIS e a da COFINS e dos impostos e contribuições residuais, na CF/88.

Vale destacar que, preliminarmente, parte-se das hipóteses de que a sistemática não cumulativa é mais vantajosa, de um ponto de vista geral, do que a sistemática cumulativa, bem como de que as disposições da não cumulatividade presentes na CF/88 não se mostram suficientes para preceituar o instituto da forma mais apropriada e para fornecer as bases necessárias para a regulação no âmbito infraconstitucional.

Sendo assim, para verificar as hipóteses, foi utilizado o método dedutivo, tendo em vista que se partiu de uma perspectiva geral, relacionada às características da não cumulatividade, para a análise das particularidades desse instituto nos tributos que o preveem na CF/88. Posto isso, foram utilizadas as técnicas bibliográfica e documental de pesquisa, com o exame de livros, periódicos, publicações avulsas e teses para a análise de legislação, em especial as disposições constitucionais, materiais doutrinários e entendimentos jurisprudenciais.

Com isso, no primeiro capítulo do presente trabalho, serão abordadas as origens da não cumulatividade, as técnicas que a sistemática não cumulativa pode se submeter e, por fim, serão tratadas as principais características dos tributos não cumulativos.

Já no segundo capítulo, haverá uma abordagem específica de cada tributo previsto como não cumulativo na CF/88. Sendo assim, será analisada a não cumulatividade no âmbito do ICMS, havendo um exame da evolução do instituto nesse tributo e das suas principais características, culminando no estudo da disposição constitucional da não cumulatividade no ICMS. Em relação ao IPI, o mesmo será feito. Quanto à Contribuição ao PIS e a COFINS, serão analisadas as principais características dessas contribuições e a evolução da sistemática não cumulativa e de seus principais aspectos no âmbito constitucional. Por fim, serão examinados os dispositivos que preveem a não cumulatividade em impostos e contribuições a serem criados no exercício da competência residual da União.

Ao fim, conclui-se que os objetivos, geral e específicos, são atingidos e a pergunta resta respondida, de modo a confirmar as hipóteses propostas. Nesse sentido, se verifica que a sistemática não cumulativa apresenta mais vantagens em relação à sistemática cumulativa e que as disposições constitucionais sobre a não cumulatividade padecem de máculas que ocasionam regulações não uniformes e que geram diversas dificuldades na aplicação do instituto.

2 A NÃO CUMULATIVIDADE PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A não cumulatividade está prevista na CF/88 em cinco dispositivos, quais sejam, o art. 153, IV, e § 3º, II, referente ao IPI, o art. 155, II e §§ 2º a 5º, relativo ao ICMS, art. 195, I, b, IV e § 12, que diz respeito às contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou faturamento, bem como sobre a importação de bens e serviços (Contribuição ao PIS e COFINS), o art. 154, I e o art. 195, § 4º, referentes, respectivamente, aos impostos e às contribuições residuais. Entretanto, antes de analisar cada um dos tributos não cumulativos, é necessário observar o que efetivamente é a não cumulatividade.

Em linhas gerais, a sistemática não cumulativa diz respeito à consideração do tributo incidente em etapas anteriores no tributo devido na etapa analisada. Para Paulo de Barros Carvalho, a não cumulatividade é um princípio constitucional que impõe uma técnica “segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores”.³

Nesse mesmo sentido, Leandro Paulsen define a não cumulatividade como uma técnica de tributação que objetiva não gravar em cascata o mesmo produto, evitando um elevado ônus tributário.⁴ Dessa maneira, a técnica não cumulativa obsta o aumento contínuo do tributo em razão da sua incidência nas diversas operações ao longo de uma cadeia econômica de comercialização ou produção de um bem, evitando a tributação sucessiva de uma mesma riqueza.

Alinhado com essa interpretação, Claudio Carneiro refere que o objetivo da não cumulatividade é evitar o efeito cascata, isto é, a tributação do mesmo bem ou serviço várias vezes ao longo de uma cadeia de produção ou distribuição, de modo a desonerar a cadeia de circulação econômica.⁵ Assim, a sistemática não cumulativa permite que haja a incidência do mesmo tributo em várias etapas da circulação de um bem com o respectivo abatimento do tributo suportado nas operações anteriores. Do contrário, ou seja, sem o abatimento do tributo incidido nas operações anteriores,

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 229.

⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 228.

⁵ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 489.

haveria um aumento do preço final da mercadoria ou do serviço, ocasionando o denominado efeito cascata.

Além de evitar o efeito cascata, a não cumulatividade apresenta diversas outras características positivas. Tais fatores viabilizaram a adoção dessa técnica nos sistemas tributários ao redor do mundo. Assim, o emprego de tributos não cumulativos se deu em razão de algumas razões, como a alta produtividade de um imposto que incide em todas as etapas, a incidência homogênea, que não causa distorções quando da formação dos preços, bem como o interesse dos fiscos envolvidos.⁶ Desse modo, um tributo não cumulativo, apesar de incidir em todas as etapas da cadeia de produção ou circulação, não representa um aumento na carga tributária ao final da operação.

De maneira oposta, a cumulatividade ocorre quando o tributo incide sobre as diversas fases da cadeia de produção, sem a possibilidade de compensação. Essa técnica de tributação era adotada por todos os países do mundo antes do século XX, sendo pouco a pouco substituída pela implementação de tributos não cumulativos.

A gradativa substituição da sistemática cumulativa para a não cumulativa ocorreu porque a primeira apresenta diversas características prejudiciais à economia, resultando, de uma maneira geral, em aumento na carga tributária final. Quanto a isso, Adam Smith chegou a apontar a Alcabala - imposto cobrado nas colônias da Espanha medieval e que podia ter alíquotas de até 14% incidindo em todas transações mercantis - como culpada pelo declínio das manufaturas e da produção agrícola do império espanhol.⁷

A diferença entre uma cadeia de produção/distribuição na qual incide um tributo cumulativo e entre as mesmas operações submetidas à não cumulatividade é facilmente perceptível. Nesse sentido, veja-se quadro comparativo entre operações em regime cumulativo e em regime não cumulativo:

⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-cumulatividade no ICMS - Comparação com o IVA europeu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Temas de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 107-151. p. 110.

⁷ SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações - Uma Investigação sobre sua Natureza e suas Causas**. 1. ed. v. 1. Trad. por BARAÚNA, Luiz João. São Paulo: Nova Cultura, 1996. p. 348-349.

Quadro 1 - Diferença entre regime cumulativo e regime não cumulativo

	Regime cumulativo			Regime não cumulativo		
	Etapa 1	Etapa 2	Etapa 3	Etapa 1	Etapa 2	Etapa 3
Valor da operação	R\$ 100	R\$ 200	R\$ 300	R\$ 100	R\$ 200	R\$ 300
Crédito	-	-	-	0	R\$ 10	R\$ 20
Alíquota	10%	10%	10%	10%	10%	10%
Débito	R\$ 10	R\$ 20	R\$ 30	R\$ 10	R\$ 20	R\$ 30
Total do tributo a pagar	R\$ 10	R\$ 20	R\$ 30	R\$ 10	R\$ 10 (R\$ 20-R\$ 10)	R\$ 10 (R\$ 30 - R\$ 20)

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Como se vê, o total do tributo a pagar no regime cumulativo, no exemplo dado, é de R\$ 60 (R\$ 10 + R\$ 20 + R\$ 30), enquanto no regime não cumulativo é de R\$ 30 (R\$ 10 + R\$ 10 + R\$ 10). Isso porque há a compensação do crédito relativo às etapas 1 e 2 no regime não cumulativo, possibilitando a diminuição da carga tributária final.

Destaca-se que os efeitos nocivos da cumulatividade são proporcionalmente maiores com o aumento da cadeia. Nas palavras de Paulo Caliendo, “quanto mais longa a cadeia produtiva maior será o efeito fiscal da distorção sobre o ciclo industrial e produtivo e maior será o impacto dos tributos sobre o contribuinte, afetando gravemente a sua capacidade contributiva”.⁸ Essa conclusão decorre da incidência do tributo em cada etapa da produção/distribuição sem a possibilidade de compensação.

Do mesmo modo, Luis Eduardo Schoueri discorre sobre os efeitos danosos da cumulatividade em tributos plurifásicos e a diferenciação da tributação não cumulativa, também explicando que a tributação crescerá de acordo com o número de etapas. Dessa forma, os produtos com maiores ciclos de produção terão maior carga tributária.⁹

No entanto, essa diferenciação não se coaduna com a capacidade contributiva, que encontra guarida constitucional no § 1º, do art. 145,¹⁰ visto que a

⁸ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 360.

⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p.428-429.

¹⁰ “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 objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da

cumulatividade tende a afligir mais àqueles que possuem menor poder econômico. O mencionado dispositivo prevê que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Apesar de a prevalência do princípio da capacidade contributiva não ser totalmente aplicável aos tributos indiretos, a tributação não cumulativa soluciona o referido problema, visto que considera a tributação das etapas anteriores sem distinção quanto à capacidade dos contribuintes.

Na mesma linha, Misabel Abreu Machado Derzi, citando Gomez Sabaini¹¹ e John Due,¹² discorre sobre outras consequências prejudiciais da cumulatividade no sistema tributário, quais sejam, (i) administração mais cara; (ii) distorção no preço dos bens; (iii) efeito nos preços finais de aumento progressivo; (iv) desestímulo à exportação; (v) estímulo à importação; e (vi) distorção da alocação de recursos econômicos.¹³

Dentre esses pontos, vale destacar que há um estímulo à importação e um desestímulo à exportação uma vez que, em um sistema cumulativo, as mercadorias não são desoneradas, ou seja, não se tornam competitivas em relação às mercadorias de países que utilizam a sistemática não cumulativa. Já a distorção na alocação dos recursos econômicos ocorre porque os contribuintes pautam suas escolhas econômicas baseadas na diminuição da carga tributária.

Na realidade, do ponto de vista lógico, se em todas as fases da produção e distribuição de um bem incidisse o mesmo tributo de maneira cumulativa, as empresas tenderiam a concentrar a maior quantidade possível de etapas para diminuir o montante pago em tributos. Entretanto, além de favorecer as grandes empresas, que possuem capital para concentrar mais fases do processo produtivo, isso não é desejável pela perspectiva econômica, pois vai de encontro com a neutralidade fiscal.

República, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 fev. 2022.

¹¹ SABIANI, Gomez. **Coordinación de la imposición general a los consumos entre nación y provincias**. Chile: Cepal. 1993.

¹² DUE, John. **Indirect taxation in developing economies**. Baltimore: J. Hopkins, 1970.

¹³ DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-cumulatividade no ICMS - Comparação com o IVA europeu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Temas de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 107-151. p. 112.

Por neutralidade fiscal se concebe a máxima da não interferência dos tributos nas escolhas dos agentes econômicos. Neste seguimento, elucidativa é a lição de Hugo de Brito Machado quanto à neutralidade relacionada à não cumulatividade:

Entende-se por neutralidade, aqui, a indiferença do ônus tributário quanto ao número de operações realizadas com a mercadoria. O ônus do imposto é sempre o mesmo, tanto para a mercadoria que, entre a produção e o consumo passa por apenas duas operações quanto para aquele que nesse trajeto para por n operações.¹⁴

Exatamente por isso que Leandro Paulsen refere que o “principal efeito da não cumulatividade é a neutralidade ao longo da cadeia econômica, de modo que o número de etapas não interfere na carga tributária final sobre cada produto”.¹⁵ De maneira semelhante, Fernando Aurélio Zilveti entende que a não cumulatividade é uma regra que realiza o princípio da neutralidade, de modo a prestigiar a livre concorrência e a competitividade.¹⁶

Enquanto Paulsen vê a neutralidade como efeito da não cumulatividade e Zilveti entende essa sistemática de tributação como uma regra que realiza a neutralidade, Paulo Caliendo refere que a neutralidade é o objetivo da não cumulatividade. Para o autor, com a neutralidade alcançada por meio da sistemática não cumulativa, os agentes econômicos poderão realizar escolhas sem a distorção do peso da tributação e sem a afetação dos consumidores por tributações excessivas e regressivas.¹⁷

Destarte, o sistema de débitos e créditos estabelecido com a não cumulatividade, quando efetivo, deve alcançar a neutralidade fiscal, já que faz com que o total do tributo incidente não varie, independente do número de etapas que compõem a cadeia produtiva. Com isso, as escolhas dos agentes econômicos, conseqüentemente, se darão por fatores alheios - ou não exclusivamente influenciados - pelo planejamento tributário.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade no sistema tributário brasileiro. In: **O princípio da não-cumulatividade**. Pesquisas Tributárias. Nova Série. 10. ed. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 89.

¹⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 251.

¹⁶ ZILVETI, Fernando Aurélio. Variações sobre o princípio da neutralidade no Direito Tributário Internacional. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). **Revista Direito Tributário Atual**, n. 19. São Paulo: IBDT/Dialética, 2005. p. 33.

¹⁷ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 356.

Ademais, outras desvantagens apresentadas pela sistemática cumulativa estão na falta de transparência da arrecadação e no elevado número de contribuintes.¹⁸ O primeiro aspecto se dá pois não fica claro, ao consumidor final, o peso do tributo incidente sobre toda a cadeia produtiva, já que essa informação varia de acordo com o número de etapas da produção. Já o segundo fator mencionado resulta em duas questões: o incentivo à sonegação, já que nenhum contribuinte se beneficia pelo tributo pago por outro agente econômico, e a dificuldade de fiscalização, intrinsecamente relacionada com a ampla quantidade de contribuintes e a predileção para a sonegação.

Apesar disso, a incidência de tributos cumulativos apresenta vantagens, especialmente quanto à simplicidade da arrecadação, visto que não há sistemática, muitas vezes bastante complexa, de compensação. Também destaca-se que as alíquotas incidentes em cadeias plurifásicas cumulativas tendem a ser bem menores do que as alíquotas incidentes em cadeias plurifásicas não cumulativas, o que, à vista dos contribuintes mais desatentos, pode parecer melhor.¹⁹

Uma alternativa para tornar desnecessária a utilização da não cumulatividade seria a incidência da tributação apenas em uma etapa do ciclo econômico. Com isso, por exemplo, o tributo incidiria apenas na última etapa, como nas vendas ao varejo. Todavia, Misabel Abreu Machado Derzi cita outros inconvenientes que decorrem dessa possibilidade, como facilitar a evasão, já que toda a carga tributária ficaria sob responsabilidade de um só contribuinte, retardar o recolhimento dos tributos aos fiscos e, de qualquer forma, acabar por agregar cumulatividade residual.²⁰

Vale referir, conforme se vê dos trechos citados ao decorrer deste capítulo, que não há um consenso doutrinário em estabelecer a não cumulatividade como regra, princípio ou técnica. O escopo do presente trabalho não busca abarcar a diferenciação entre as normas ou a classificação da não cumulatividade como princípio, regra ou como técnica de arrecadação.

Todavia, destaca-se a análise feita por Paulo Caliendo, que classificou importantes nomes da doutrina de acordo com as suas respectivas visões acerca da

¹⁸ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 66-67.

¹⁹ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 64-65.

²⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-cumulatividade no ICMS - Comparação com o IVA europeu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Temas de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 107-151. p. 110.

eficácia das normas que estabelecem a não cumulatividade.²¹ Assim, para Geraldo Ataliba, Cléber Girardino, Celso Ribeiro Bastos, Roque Carrazza e José Eduardo Soares de Melo, a não cumulatividade seria uma norma de eficácia direta e imediata, ou seja, não haveria necessidade de norma infraconstitucional para garantir sua eficácia. Já para Paulo de Barros Carvalho e Ives Gandra Martins, as normas que preveem a não cumulatividade seriam de eficácia contida, necessitando de normas infraconstitucionais para atingir a eficácia plena.

Essa diferenciação é relevante para observar o peso das disposições constitucionais acerca da sistemática não cumulativa no Brasil. Em outras palavras, somente as previsões constitucionais do ICMS, do IPI, da Contribuição ao PIS, da COFINS e dos impostos e contribuições residuais já garantem que estes sejam não cumulativos?

Apesar de possuir previsão da não cumulatividade em âmbito constitucional, o sistema tributário nacional não conseguiu atingir uma aplicação efetiva, concreta e integral dessa sistemática, diferente de países europeus que sequer mencionam a não cumulatividade em suas constituições.²² É necessário, portanto, analisar o histórico e as técnicas da tributação não cumulativa, bem como as características dos tributos que se sujeitam à não cumulatividade, especificamente as disposições constitucionais dos tributos já mencionados, para buscar concluir pela satisfação ou não das previsões da CF/88 para garantir a efetiva não cumulatividade no ordenamento jurídico brasileiro. É o que se verá nos capítulos que seguem.

2.1 ORIGENS DA NÃO CUMULATIVIDADE

A não cumulatividade tributária começou a ganhar definição como instituto autônomo a partir da segunda metade do século XX, em especial com o Imposto sobre Valor Acrescido (ou Agregado) (IVA).²³ Antes disso, em todo o mundo a regra era a incidência de tributos em mais de uma fase da cadeia de produção de maneira cumulativa, em cascata.

²¹ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 1331-1332.

²² DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-cumulatividade no ICMS - Comparação com o IVA europeu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Temas de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 107-151. p. 109.

²³ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 63.

A gênese do IVA é controversa, porém Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho afirmam que já em 1936 ocorreram as primeiras tentativas de alteração legislativa buscando uma tributação não cumulativa na França e resultando na criação da *taxe sur la valeur ajoutée* no ano de 1954. Posteriormente, diversos outros países começaram a aderir a técnica não cumulativa conjuntamente ao IVA. Nesse sentido, os mesmos autores aduzem que:

a Alemanha o introduz a partir de 1968; a Dinamarca, pela lei de março de 1967; a Inglaterra, em 1.º de abril de 1973; a Irlanda, em 1972; Luxemburgo e a Bélgica em 1969. A partir do final dos anos sessenta, também esse tipo de tributo sobre vendas líquidas se difunde por toda a América Latina (Bolívia, Uruguai, Peru, Equador, Argentina), tendo sido recentemente introduzido no Paraguai, em 1992, para futura harmonização no Mercosul.²⁴

Vale salientar que, de diversas formas diferentes, até 1º de novembro de 2020, 170 (cento e setenta) países e territórios do mundo possuíam um Imposto sobre Valor Agregado implementado, segundo relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).²⁵ Considerando que a não cumulatividade é um aspecto essencial desse tipo de tributo, constata-se que a expressiva maioria dos países do mundo atualmente apresentam tributos não cumulativos.

Conforme já mencionado, diversos são os fatores que levaram à adoção da sistemática não cumulativa, juntamente com os impostos sobre valor agregado, em detrimento dos antigos tributos cumulativos. Exatamente por isso houve a adoção desse tributo plurifásico amplo na União Europeia e na América Latina, sendo seguido posteriormente pelos países de todos os outros continentes.²⁶

Dessa maneira, observa-se que a tributação não cumulativa é a regra nos tributos plurifásicos ao redor do mundo. Por óbvio, o mesmo não poderia ser diferente no Brasil, que foi um dos primeiros países a aderir à sistemática não cumulativa em seu sistema tributário.

²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **A Compensação de Créditos no ICMS e o Princípio da Não Cumulatividade**. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário. vol. 10, 2014. p. 939 - 964. p. 945.

²⁵ Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issue. **Annex A. Countries with VAT**. OECD iLibrary, 2020. Disponível em: <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/1ca62ced-en/index.html?itemId=/content/component/1ca62ced-en>>. Acesso em: 27 fev. 2022.

²⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-cumulatividade no ICMS - Comparação com o IVA europeu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Temas de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 107-151. p. 110.

Já em 1958 a não cumulatividade surge no Brasil no Imposto sobre Consumo (IC), por meio da Lei n. 3.520/58. A referida lei previa a possibilidade de dedução dos impostos pagos na compra de matéria-prima realizada pelos industriais e pelos importadores, isto é, os contribuintes do IC. Além disso, previa que a apuração se daria quinzenalmente e que, se o montante de crédito fosse superior ao de débito, o saldo seria transportado para os períodos posteriores de apuração, bem como que, no caso de os produtos adquiridos serem isentos ou não tributáveis, só haveria possibilidade de creditamento se houvesse prova de que estes foram utilizados na composição de mercadorias tributadas, conforme se vê das alterações 1ª e 10ª abaixo:

Alteração 1ª:

Art. 5º Quando num mesmo estabelecimento produtor se fabricarem artigos sujeitos ao impôsto de consumo que, sem saírem dêste estabelecimento, forem utilizados na fabricação ou no acondicionamento de outros tributados, o impôsto incide sômente no produto final, facultada ao fabricante a dedução dos impostos pagos sôbre as matérias primas que concorrerem para a sua produção.

.....

Alteração 10ª:

2º Os fabricantes pagarão o impôsto com base nas vendas de mercadorias tributadas, apuradas quinzenalmente, deduzido, no mesmo período o valor do impôsto relativo às matérias primas e outros produtos adquiridos a fabricantes ou importadores ou importados diretamente, para emprêgo na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados; [...]

4º Quando a importância do impôsto a deduzir fôr superior ao devido pelas vendas, o saldo será transferido para as quinzenas subseqüentes

7º Os fabricantes que, além de produtos tributados, também produzirem, com a mesma matéria prima, artigos isentos ou não tributados, sômente poderão efetuar a dedução a que se refere a norma 2ª, se lhes fôr possível provar, por meios hábeis, as quantidades que efetivamente forem empregadas na composição das mercadorias tributadas, não podendo, em caso algum, utilizar impôsto correspondente à matéria prima que fôr objeto de revenda;²⁷

Em 1964, a Lei n. 4.502 consolidou as disposições anteriores e promoveu uma pequena ampliação do alcance da não cumulatividade no ordenamento jurídico brasileiro.²⁸ Essa lei previa que o IC comportaria a dedução do imposto anteriormente pago nas matérias-primas, nos produtos intermediários e nas

²⁷ BRASIL, **Lei n. 3.520, de 30 de dezembro de 1958**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l3520.htm>. Acesso em: 27 fev. 2022.

²⁸ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 1.

embalagens adquiridas, bem como do valor pago no despacho de produtos destinados à exportação:

Art . 25. Para efeito do recolhimento, na forma do art. 27, será deduzido do valor resultante do cálculo.

I - o impôsto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprêgo na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados.

II - o impôsto pago por ocasião do despacho de produtos de procedência estrangeira ou da remessa de produtos nacionais ou estrangeiros para estabelecimentos revendedores ou depositários.²⁹

Entretanto, foi com a Emenda Constitucional (EC) n. 18, de 1965, que a sistemática não cumulativa foi estabelecida pela primeira vez no texto maior do ordenamento jurídico nacional, à época, a Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946. Essa emenda constitucional representou uma reforma no sistema tributário nacional, alterando os contornos das disposições constitucionais tributárias. Nas palavras de Ubaldo Cesar Balthazar, “A EC 18/65 efetivou profundas mudanças, alterando as discriminações de competência e classificando os impostos sob uma visão econômica e não jurídica [...]”.³⁰

A Emenda Constitucional 18/65 instituiu o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias realizadas por comerciantes, industriais e produtores (ICM) - posteriormente sucedido pelo ICMS -, em substituição ao antigo e cumulativo Imposto sobre Venda e Consignações (IVC), e o IPI, em substituição ao IC, ambos já não cumulativos. Nesse sentido, vale observar os artigos 11 e 12 da já mencionada Emenda Constitucional:

Art. 11. Compete à União o impôsto sôbre produtos industrializados.

Parágrafo único. O impôsto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.

Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 1º A alíquota do impôsto é uniforme para tôdas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos têrmos do disposto em lei complementar.

§ 2º O impôsto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas

²⁹ BRASIL, **Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm>. Acesso em: 28 fev. 2022.

³⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. 1. ed. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 137.

anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.³¹

Diversas foram as modificações das disposições acerca da sistemática não cumulativa nos impostos que viriam a ser os atuais IPI e ICMS. Além disso, com a Emenda Constitucional n. 42, de 2003, o regime de não cumulatividade também foi estendido à Contribuição ao PIS e à COFINS incidentes sobre a receita das empresas. Na realidade, anteriormente, as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 já continham previsões da sistemática não cumulativa às mencionadas contribuições. Em 2004, por sua vez, essa forma de tributação foi estendida também à Contribuição ao PIS-Importação e à COFINS-Importação por meio da Lei n. 10.865.

Conforme já mencionado, atualmente a não cumulatividade tributária está prevista constitucionalmente nos artigos 153, IV, e § 3º, II, 155, II e §§ 2º a 5º, 195, I, b, IV e § 12, 154, I e 195, § 4º, respectivamente relacionados ao IPI, ao ICMS, às contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou faturamento, bem como sobre a importação de bens e serviços, aos impostos residuais e às contribuições residuais. Além disso, diversos são os dispositivos infraconstitucionais que regulamentam a não cumulatividade no plano legal.

Entretanto, percebem-se diversas semelhanças entre as primeiras disposições sobre a não cumulatividade no ordenamento jurídico brasileiro e as atuais regulamentações dessa sistemática. Ainda, o fato da não cumulatividade ter surgido no Brasil com o imposto antecessor do IPI, sendo posteriormente adotado para o imposto antecessor do ICMS, resultou em algumas consequências perceptíveis até os dias atuais, como a jurisprudência firmada de modo semelhante em ambos os tributos, apesar de suas significativas diferenças.³²

Nessa mesma linha, Paulo Caliendo aduz que a recepção da sistemática não cumulativa no Brasil não foi fácil, mas sim controvertida.³³ Isso porque diversas regulações foram apenas importadas do direito comparado, gerando um sistema nacional incompleto. Como consequência disso, até os dias de hoje a não

³¹ BRASIL, **Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 01 mar. 2022.

³² MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 2.

³³ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 1157.

cumulatividade é fruto de diversas controvérsias no âmbito doutrinário e jurisprudencial.

2.2 TÉCNICAS DA NÃO CUMULATIVIDADE

A não cumulatividade, apesar de girar em torno da ideia central de levar em consideração o valor do tributo pago nas etapas anteriores ao analisar o tributo devido na etapa observada, pode se dar de algumas maneiras diferentes. As duas técnicas gerais da forma de apuração dos tributos em sistemática não cumulativa são o método da adição e o método da subtração.

O método da adição diz respeito à soma de “todos os componentes do valor acrescido de uma empresa num período: salários, juros, lucro líquido etc”.³⁴ Essa técnica seria a forma mais fiel de cálculo dos impostos sobre valor agregado, já que consiste na aplicação da alíquota sobre efetivamente o valor acrescido, ou seja, a soma das despesas para a produção das mercadorias ou dos serviços em conjunto com o lucro.

Nesse sentido, baseado na explicação de Claudio Carneiro, pode-se explicar exemplificativamente o método aditivo da seguinte forma: sendo uma mercadoria comprada por R\$ 500,00 e vendida por R\$ 700,00, a tributação não cumulativa incidiria - ou teria como base de cálculo - apenas sobre o valor agregado, ou seja, R\$ 200,00.³⁵ Essa técnica, como é de se esperar, veda a tributação cumulativa, de forma a desonerar o produto final.

Entretanto, apesar do nome dado aos IVAs - imposto sobre valor agregado/acrescido - os tributos correspondentes a essa sistemática geralmente não consideram em suas bases de cálculo apenas o valor agregado, isto é, não utilizam o método aditivo. Na realidade, a técnica aditiva é utilizada apenas em setores específicos de alguns países, como as instituições financeiras da Argentina e de Israel, sem ter abrangência nacional em nenhum caso devido à sua difícil implementação.³⁶

³⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 433.

³⁵ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 490-491.

³⁶ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 72-74.

Por outro lado, o método utilizado de forma difundida em todo mundo, inclusive no Brasil, é a técnica da subtração. Essa sistemática pode ser subdividida em método subtrativo base contra base (ou base sobre base) e método subtrativo imposto contra imposto (ou imposto sobre imposto). Ambos os subtipos consideram o valor total, e não apenas o valor agregado, do tributo que incidiu na etapa anterior quando da compensação na etapa posterior.

No método *basis on basis* - base contra base - há a dedução do valor das mercadorias e/ou serviços adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do tributo. Somente após essa dedução é que é aplicada a alíquota do imposto. Dessa forma, a não cumulatividade ocorre porque estão sendo excluídos os valores dos produtos e serviços adquiridos da apuração do tributo. Veja-se de maneira exemplificativa como o método funcionaria:

Quadro 2 - Método base contra base

Base de cálculo original	R\$ 100,00
Mercadorias e serviços adquiridos	R\$ 30,00
Base de cálculo após método base contra base	R\$ 70,00 (R\$ 100 - R\$ 30,00)
Alíquota	10%
Tributo final	R\$ 7,00 (10% de R\$ 70,00)

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

A técnica subtrativa de base contra base, também chamada de subtração indireta, para Pérez de Ayala,³⁷ conforme citado por André Mendes Moreira, é a mais adequada para a concretização da não cumulatividade em um tributo que busca esse fim. Todavia, por possuir uma alta dificuldade de implementação, apenas o Japão utiliza essa forma de apuração em um IVA nacional.³⁸

O método *tax on tax*, ou *invoice credit*, do português imposto sobre imposto, por sua vez, é o sistema prevalente em todo o mundo. Essa técnica consiste na dedução do montante pago nas etapas anteriores sobre os produtos/serviços

³⁷ PÉREZ DE AYALA, José Luis. **Explicación de la Técnica de los Impuestos**. 3. ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1981. p. 179.

³⁸ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 74.

adquiridos do valor do tributo calculado na etapa analisada. O método imposto sobre imposto funciona, de forma simplificada, da seguinte maneira:

Quadro 3 - Método imposto contra imposto

Base de cálculo	R\$ 100,00
Alíquota	10%
Tributo originalmente devido	R\$ 10,00 (10% de R\$ 100,00)
Tributo já pago nas etapas anteriores	R\$ 3,00
Tributo final após método imposto sobre imposto	R\$ 7,00 (R\$ 10,00 - R\$ 3,00)

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Esse é o método predominante nos dias de hoje, especialmente em função de sua facilidade de operacionalização, já que o tributo a se creditar é destacado na nota fiscal de compra, sem necessidade de grandes esforços aritméticos,³⁹ como ocorre, por exemplo, no método aditivo ou até mesmo no método subtrativo de base sobre base. Porém, Luis Eduardo Schoueri destaca que, diferente da "sub técnica" base contra base, que busca efetivamente o valor acrescido, o método subtrativo imposto contra imposto pode não alcançar o mesmo resultado.⁴⁰

Isso pode ocorrer se em uma etapa anterior houver uma alíquota diferente da prevista para a etapa seguinte. A consequência desses eventos é o chamado "efeito-recuperação", isto é, "se em determinada etapa do ciclo houve uma incidência na alíquota inferior à final, o imposto que deixou de ser cobrado acaba por ser 'recuperado' na etapa subsequente".⁴¹ Veja-se de forma gráfica o que ocorre com o efeito-recuperação:

Quadro 4 - Método imposto contra imposto com alíquotas iguais

³⁹ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 75.

⁴⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 433.

⁴¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 433

Etapa 1	Etapa 2	Etapa 3
Base de cálculo: R\$ 100,00	Base de cálculo: R\$ 150,00	Base de cálculo: R\$ 200,00
Alíquota: 10%	Alíquota: 10%	Alíquota: 10%
Crédito: -	Crédito: R\$ 10,00	Crédito: R\$ 15,00
Tributo a recolher: R\$ 10,00	Tributo a recolher: R\$ 5,00 (10% de R\$ 150,00 - R\$ 10,00)	Tributo a recolher: R\$ 5,00 (10% de R\$ 200,00 - R\$ 15,00)
Total de tributos a recolher:	R\$ 20,00 (R\$ 10,00 + R\$ 5,00 + R\$ 5,00)	

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Quadro 5 - Método imposto contra imposto com alíquotas diferentes

Etapa 1	Etapa 2	Etapa 3
Base de cálculo: R\$ 100,00	Base de cálculo: R\$ 150,00	Base de cálculo: R\$ 200,00
Alíquota: 5 %	Alíquota: 10%	Alíquota: 10%
Crédito: -	Crédito: R\$ 5,00	Crédito: R\$ 15,00
Tributo a recolher: R\$ 5,00	Tributo a recolher: R\$ 10,00 (10% de R\$ 150,00 - R\$ 5,00)	Tributo a recolher: R\$ 5,00 (10% de R\$ 200,00 - R\$ 15,00)
Total de tributos a recolher:	R\$ 20,00 (R\$ 5,00 + R\$ 10,00 + R\$ 5,00)	

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Como se vê, no método subtrativo imposto contra imposto, o valor do tributo pago é o mesmo tanto no exemplo com alíquotas iguais em todas as etapas quanto no exemplo em que houve uma etapa com alíquota diferente. Isso ocorre devido ao referido efeito-recuperação. Por outro lado, o mesmo não acontece no método subtrativo base contra base, conforme pode ser observado abaixo:

Quadro 6 - Método base contra base com alíquotas iguais

Etapa 1	Etapa 2	Etapa 3
Base original: R\$ 100,00	Base original: R\$ 150,00	Base original: R\$ 200,00
Base de cálculo: R\$ 100,00	Base de cálculo: R\$ 50,00 (R\$ 150 - R\$ 100,00)	Base de cálculo: R\$ 50,00 (R\$ 200 - R\$ 150,00)
Alíquota: 10%	Alíquota: 10%	Alíquota: 10%
Tributo a recolher: R\$ 10,00	Tributo a recolher: R\$ 5,00	Tributo a recolher: R\$ 5,00
Total de tributos a recolher:	R\$ 20,00 (R\$ 10,00 + R\$ 5,00 + R\$ 5,00)	

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Quadro 7 - Método base contra base com alíquotas diferentes

Etapa 1	Etapa 2	Etapa 3
Base original: R\$ 100,00	Base original: R\$ 150,00	Base original: R\$ 200,00
Base de cálculo: R\$ 100,00	Base de cálculo: R\$ 50,00 (R\$ 150 - R\$ 100,00)	Base de cálculo: R\$ 50,00 (R\$ 200 - R\$ 150,00)
Alíquota: 5%	Alíquota: 10%	Alíquota: 10%
Tributo a recolher: R\$ 5,00	Tributo a recolher: R\$ 5,00	Tributo a recolher: R\$ 5,00
Total de tributos a recolher:	R\$ 15,00 (R\$ 5,00 + R\$ 5,00 + R\$ 5,00)	

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Conclui-se, então, que o método de subtração em sua forma imposto contra imposto acaba por “recuperar” o imposto que não foi pago em uma etapa na qual incide uma alíquota menor, de forma que essa minoração se torna indiferente ao final da cadeia produtiva. Sendo assim, pode-se dizer que a sistemática subtrativa base contra base, apesar de mais complexa para implementação, realiza melhor o resultado almejado com a não cumulatividade.

Todavia, o método adotado na maioria dos países, inclusive no ICMS e no IPI em âmbito nacional, é o método subtrativo imposto contra imposto. Permite-se, com esse método, que o contribuinte compense o tributo pago por quem forneceu a matéria-prima, por exemplo, quando da apuração do tributo devido. Nesse sentido, explica Paulo Caliendo que “*entra como crédito o valor pago na operação anterior, que é deduzido do valor que deveria ser pago, gerando um saldo, que poderá ser negativo (valor a pagar) ou positivo, permanecendo, ainda, crédito a ser compensado no período de apuração*”.⁴²

Quanto aos créditos, vale mencionar a diferenciação entre créditos físicos e créditos financeiros e suas consequências.

2.2.1 Créditos físicos x Créditos financeiros

A definição da possibilidade do aproveitamento de créditos físicos ou de créditos financeiros varia de acordo com o alcance que se dá para a não cumulatividade. Ao mesmo tempo, a amplitude da não cumulatividade se modifica de

⁴² CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 365.

acordo com a forma de aproveitamento dos créditos. Dessa forma, é necessário entender a distinção desses dois tipos de crédito e qual é a posição doutrinária e jurisprudencial a respeito das suas possibilidades de aproveitamento.

Por crédito físico se entende o crédito decorrente de produtos adquiridos que integram fisicamente o produto tributado na etapa seguinte. Por exemplo, o crédito a ser compensado na venda de uma mesa decorrente da aquisição de madeira é um crédito físico. Sendo assim, tem-se que crédito físico compreende as matérias-primas utilizadas para a fabricação de um produto, desde que tenham sido agregadas fisicamente a ele. Destaca-se que esse tipo de crédito ainda abrange alguns produtos que não se integrem fisicamente ao produto final, mas sim tenham sido desgastados durante a produção.⁴³

Ao se determinar a compensação de crédito físico estar-se-á autorizando “o creditamento de todos impostos pagos nos insumos utilizados diretamente na fabricação, industrialização ou comercialização de determinada mercadoria ou produto”.⁴⁴ Com essa definição, entretanto, resta pendente o conceito de insumo.

Apesar desse tema ser abordado com maior vagar no item 2.3.2, *infra*, vale mencionar que no julgamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) dos Temas Repetitivos n. 779 e 780⁴⁵ foi definido que seria insumo para a Contribuição ao PIS e para a COFINS tudo que for imprescindível para o exercício da atividade econômica. No STF, por outro lado, o mesmo assunto resta pendente de análise, no Tema de Repercussão Geral n. 756.⁴⁶

Ainda, destaca-se que do sistema em que é considerando o crédito físico decorre uma tributação do tipo “produto bruto”, ou seja, não se permite a dedução

⁴³ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 431.

⁴⁴ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 363.

⁴⁵ Questão submetida a julgamento: Discute-se o conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição.

Tese Firmada: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1221170>. Acesso em: 04 mar. 2022.

⁴⁶ Descrição: Recurso extraordinário n. 841979 em que se discute, à luz do art. 195, I, b, e § 12 (incluído pela Emenda Constitucional 42/2003), a validade de critérios de aplicação da não-cumulatividade à Contribuição ao PIS e à COFINS previstos nos arts. 3º das Leis federais 10.637/2002 e 10.833/2003 e no art. 31, § 3º, da Lei federal 10.865/2004. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4647544>>. Acesso em: 04 mar. 2022.

dos investimentos em bens do ativo fixo ou da sua quota de depreciação.⁴⁷ Isso porque, em última análise, esses bens não compõem fisicamente o produto final, como deve ocorrer no crédito físico.

O crédito financeiro, por sua vez, é aquele que gera direito a crédito por todos os bens, serviços ou direitos que tenham sido tributados no momento de aquisição, com exceção daqueles que não tenham nenhuma relação com a atividade econômica.⁴⁸ Dessa forma, o crédito financeiro se mostra bem mais simples que o crédito físico, visto que considera tudo o que for relacionado com a atividade econômica do contribuinte.

Luis Eduardo Schoueri trata o crédito financeiro como uma evolução do crédito físico.⁴⁹ Com esse tipo de crédito, não se discute, por exemplo, se a graxa empregada nas máquinas de costura de roupa deve, ou não, gerar direito à compensação. Tal ocorre em razão de, como referido, tudo o que estiver relacionado com a atividade dará direito ao crédito, levando em conta, ao invés do conceito físico de integração do produto final, o conceito financeiro.

Para Vanessa Grazziotin Dexheimer, enquanto o crédito físico é compatível com o tipo de tributação produto bruto, o crédito financeiro dá origem aos impostos tipo consumo e tipo renda.⁵⁰ Por tipo consumo se entende a sistemática em que o ativo fixo gera crédito no momento da sua aquisição, sem relevância para o momento em que se tenha incorporado valor aos bens produzidos. Por outro lado, o crédito financeiro será do tipo renda quando o creditamento ocorrer na medida que haja depreciação do ativo fixo e, também, sua incorporação aos custos dos bens produzidos.⁵¹

O crédito financeiro do tipo consumo havia sido adotado no ICMS na redação original da Lei Complementar n. 87, de 1996, sendo alterado pela Lei Complementar n. 102, de 2000. Sendo assim, o crédito financeiro do tipo renda atualmente é o

⁴⁷ DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. **Dedução do Crédito Financeiro no ICMS: Não Cumulatividade e Coerência Legislativa.** Revista Direito Tributário Atual n. 38, 2017. p. 215-236. p. 225.

⁴⁸ CANADO, Vanessa Rahal; LUKIC, Melina Rocha. **O Conceito de Insumo para fins de Creditamento do PIS e da COFINS.** In: Reforma tributária: Ipea-OAB/DF. Organizadores: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018. p. 191-198. p. 191.

⁴⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário.** 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 431.

⁵⁰ DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. **Dedução do Crédito Financeiro no ICMS: Não Cumulatividade e Coerência Legislativa.** Revista Direito Tributário Atual n. 38, 2017. p. 215-236. p. 225.

⁵¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário.** 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 432.

adotado atualmente no ICMS, bem como na Contribuição ao PIS e na COFINS.⁵² O IPI, por sua vez, é compreendido no tipo produto bruto, já que nesse tributo não há a possibilidade de creditamento dos ativos fixos, nos termos da Súmula n. 495, do STJ.⁵³

Quanto às formas de aproveitamento, ou não, do crédito derivado dos bens instrumentais, Ben Terra e Julie Kajus,⁵⁴ citados por André Mendes Moreira,⁵⁵ aludem que o crédito financeiro do tipo renda é superior às outras modalidades vistas, uma vez que alcança melhor a neutralidade, concretizando mais satisfatoriamente a não cumulatividade. Em sentido diametralmente oposto, o tipo produto bruto propicia cumulatividade, já que não garante uma ampla possibilidade de crédito, indo de encontro ao objetivo da neutralidade tributária.

2.3 CARACTERÍSTICAS DOS TRIBUTOS NÃO CUMULATIVOS

Os tributos que se sujeitam à sistemática da não cumulatividade têm - ou em regra deveriam ter - características básicas em comum. Dentre essas características, destacam-se a classificação como tributos indiretos e, de modo geral, a plurifasia.

Todavia, mostra-se um desafio enquadrar tributos tão diferentes, como o ICMS, o IPI e a Contribuição ao PIS e a COFINS em uma única categorização. Dessa forma, apesar da apresentação dos aspectos mais gerais dos tributos submetidos à não cumulatividade, é necessário a observação específica de cada um dos tributos, o que será feito no segundo capítulo do presente trabalho.

2.3.1 Tributos diretos x Tributos indiretos

⁵² MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 77.

⁵³ STJ, Súmula n. 495: A aquisição de bens integrantes do ativo permanente da empresa não gera direito a creditamento de IPI. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 495**. Brasília: Superior Tribunal de Justiça, [2007]. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitutional/index.php/Sml/article/view/64/4037>>. Acesso em: 04 mar. 2022.

⁵⁴ TERRA, Ben; KAJUS, Julie. **A Guide to the European VAT Directives**, v. 1. Amsterdam/Hornbaek: IBFD, 2011. p. 297.

⁵⁵ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 78.

A distinção entre tributos diretos e indiretos é uma questão controvertida na doutrina. Vários doutrinadores não acham relevante ou não concordam com a existência de um critério realmente válido que diferencie os tributos dessa forma. Entretanto, quando se trata de não cumulatividade, surge a importância de buscar uma definição satisfatória de tributos diretos ou indiretos para responder aos seguintes questionamentos: todo tributo indireto é não cumulativo? Todo tributo não cumulativo é indireto?

Para Luis Eduardo Schoueri, que integra a parte da doutrina que não vislumbra justificativa para a mencionada distinção, foram desenvolvidos quatro critérios para diferenciar os tributos em diretos e indiretos.⁵⁶ Para o critério da translação econômica, o tributo direto seria aquele em que a incidência atingisse diretamente o contribuinte definido pelo legislador como sendo o sujeito passivo da obrigação tributária, já o tributo indireto seria o inverso, ou seja, pelo fenômeno da translação, o ônus da obrigação tributária é transferido do sujeito passivo estabelecido na legislação para um terceiro. Por sua vez, no critério técnico os tributos diretos são aqueles que incidem sobre fatos registráveis em cadastros ou registros, sendo os tributos indiretos os não registráveis, ou imprevisíveis. Já para o critério administrativo, utiliza-se a competência do órgão pagador para fazer a distinção. Por fim, o critério financeiro prevê que os tributos diretos são aqueles que incidem sobre renda produzida, distribuída ou poupada, enquanto os indiretos incidem sobre a renda consumida.

É um consenso na doutrina que o primeiro critério mencionado, o da translação ou repercussão econômica, não pode ser utilizado como o diferenciador entre tributos diretos e indiretos. Isso porque a repercussão econômica só pode ser avaliada no caso concreto. Nessa linha, Eduardo Domingos Bottallo e José Eduardo Soares de Melo citam que “o critério da repercussão econômica não conta com respaldo jurídico bastante para determinar a classificação de tributos em diretos ou indiretos”.⁵⁷

Buscando uma maior análise sobre o assunto, André Mendes Moreira apresenta diversas classificações possíveis, como a teoria da contabilidade nacional, a teoria da capacidade contributiva, a teoria do rol nominativo, a teoria do

⁵⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 171.

⁵⁷ BOTTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares de. **Comentários às Súmulas Tributárias do STF e do STJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 87.

lançamento e a teoria do fato tributável.⁵⁸ Todavia, com o advento do Código Tributário Nacional, a regulação da restituição de indébito trouxe o art. 166 que dispõe que a “restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

Vale destacar que, apesar de em uma primeira leitura o dispositivo citado parecer deferir a teoria da repercussão econômica, na realidade, para o mencionado autor, o trecho “por sua natureza” diz respeito à natureza jurídica, conforme também respalda a jurisprudência do STF. Nesse sentido, são tributos indiretos aqueles em que há a transferência do ônus econômico da exação para terceiro com base em disposição criada pelo legislador. Dessa forma, existem as figuras do contribuinte de direito (ou de *jure*), isto é, aquele sujeito passivo da relação tributária, e o contribuinte de fato (ou de *facto*), reconhecido como sendo aquele sob o qual recai o ônus tributário.

Com essa definição conclui-se que, em nenhum momento, a não cumulatividade se apresenta como um requisito para a distinção entre tributos diretos ou indiretos. Assim sendo, tem-se como negativa a resposta ao primeiro questionamento apresentado (“todo tributo indireto é não cumulativo?”), isto é, nem todo tributo indireto é não cumulativo. Inclusive, pode-se citar como exemplo o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), imposto de competência municipal e que pode ser considerado indireto em determinadas situações, mas que não apresenta previsão constitucional de não cumulatividade.

Destarte, resta pendente apenas o segundo questionamento (“Todo tributo não cumulativo é indireto?”). A resposta, de pronto, é sim. Isso porque o objetivo da não cumulatividade, como já visto, é atingir a neutralidade por meio da transferência do tributo até o consumidor final. Quanto a relação entre a tributação direta e indireta e a não cumulatividade, Paulo Caliendo é didático:

No caso dos tributos sujeitos ao princípio da não cumulatividade, existe ainda uma maior cisão entre o valor do tributo pago pelo contribuinte de direito e o ônus econômico, visto que caberá ao contribuinte de *facto* o encargo financeiro de todo o tributo, enquanto o contribuinte de *jure*

⁵⁸ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 14-28.

reembolsará o valor suportado nas operações anteriores e compensará com o imposto devido pela operação de circulação de mercadorias.⁵⁹

Assim, o mencionado autor também aduz que aos tributos que incidem sobre o consumo é aplicável a não cumulatividade, já que a base dessa tributação é a exação dos gastos dos consumidores.⁶⁰ Alinhado com essa interpretação, Claudio Carneiro expõe que a sistemática da não cumulatividade é típica dos tributos indiretos e objetiva alcançar o contribuinte de fato,⁶¹ isto é, o consumidor final.

2.3.2 A necessária plurifasia?

Além da caracterização dos tributos não cumulativos como indiretos, outro aspecto que poderia ser comum às exações submetidas a essa sistemática é a plurifasia. Por tributos plurifásicos entende-se aqueles que incidem sobre o mesmo produto pelo menos em duas operações de uma cadeia. A monofasia, por outro lado, ocorre quando o tributo é cobrado em apenas uma etapa da produção.

Os tributos não cumulativos são normalmente plurifásicos, como ocorre no ICMS e no IPI. Contudo, com a edição da EC n. 42, de 2003, houve a inserção na CF/88 da não cumulatividade também para a Contribuição ao PIS e para a COFINS. A partir desse momento, a sistemática não cumulativa foi estendida também para tributos monofásicos.⁶²

Para Leandro Paulsen, entretanto, a plurifasia é elemento essencial para a aplicação da sistemática não cumulativa, como se vê abaixo:

São pressupostos para a utilização dessa técnica, portanto, que haja uma cadeia de incidências sucessivas de um mesmo tributo sobre a mesma riqueza, com efetiva cobrança do tributo em ambas as operações, cujo ônus se pretenda amenizar, ou seja, que estejamos em face de uma tributação plurifásica. Não há que se invocar a não cumulatividade, portanto, quando a incidência for única, seja em razão da ausência de cadeia ou da adoção de regime monofásico de tributação.⁶³

⁵⁹ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 565.

⁶⁰ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 354.

⁶¹ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 262-263.

⁶² MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 110-115.

⁶³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 228.

Contudo, o próprio STF já se manifestou no sentido de que as tributações submetidas ao regime monofásico não ofende a não cumulatividade. Nesse sentido, veja-se ementa do Agravo Regimental no RE n. 762.892, de relatoria do Ministro Luiz Fux:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. REVENDA COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. A CUMULATIVIDADE PRESSUPÕE A SOBREPOSIÇÃO DE INCIDÊNCIAS TRIBUTÁRIAS. LEIS Nº 10.637/2002, 10.833/2003 E 11.033/2004. INTERPRETAÇÃO DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS. OFENSA REFLEXA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1. Não há que se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade quando a tributação se dá de forma monofásica, pois a existência do fenômeno cumulativo pressupõe a sobreposição de incidências tributárias. Precedente: RE 258.470, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ de 12/5/2000. 2. O aproveitamento de créditos relativos à revenda de veículos e autopeças adquiridos com a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sob o regime monofásico encerra discussão de índole infraconstitucional, de forma que eventual ofensa à Constituição seria meramente reflexa. Precedentes: RE 709.352-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe de 11/6/2014; e RE 738.521-AgR, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe de 4/12/2013. 3. In casu, o acórdão recorrido extraordinariamente assentou: “TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS - NÃO-CUMULATIVIDADE - COMERCIALIZAÇÃO DE VEÍCULOS NOVOS - SISTEMA MONOFÁSICO - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE - LEIS 10.637/02, 10.833/03 E 11.033/04 - APELAÇÃO IMPROVIDA.” 4. Agravo regimental DESPROVIDO. (RE 762892 AgR, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 24/03/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-070 DIVULG 14-04-2015 PUBLIC 15-04-2015).⁶⁴

Na mesma linha, Aliomar Baleeiro concorda que a plurifasia não é “*pressuposto necessário e inafastável*” para a aplicação da sistemática não cumulativa. Para o autor, a “falsa monofasia” também pode gerar cumulação,⁶⁵ sendo, portanto, sujeita à não cumulatividade.

Destarte, apesar da plurifasia, em outros tempos, ser considerada como característica comum dos tributos não cumulativos, atualmente esse aspecto foi superado, podendo tributos monofásicos, à exemplo da Contribuição do PIS e da COFINS, serem não cumulativos.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 762892**. Agravante: Nova Negócios, Veículos, Peças e Serviços LTDA. Agravado: União. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 15/04/2015. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur300732/false>>. Acesso em: 05 mar. 2022.

⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 579.

3 PREVISÕES CONSTITUCIONAIS DA NÃO CUMULATIVIDADE

Após estabelecidos os pontos principais acerca da não cumulatividade, a saber, sua origem e suas técnicas, bem como as características dos tributos não cumulativos, o presente capítulo busca tratar especificamente do regramento da não cumulatividade previsto na Constituição Federal de 1988.

Portanto, a estruturação do capítulo apresenta divisão entre os tributos com previsão constitucional de não cumulatividade - ICMS, IPI, Contribuição ao PIS e COFINS e impostos e contribuições residuais - discorrendo sobre suas principais características e, em especial, sobre as previsões normativas presentes na CF/88 acerca da sistemática não cumulativa. Com isso, busca-se alcançar o objetivo principal da pesquisa, isto é, analisar de que modo a não cumulatividade se apresenta na CF/88.

3.1 NÃO CUMULATIVIDADE NO ICMS

O ICMS se apresenta como um dos tributos, senão o tributo, de maior importância na sistemática tributária brasileira atual. Isso se deve, em especial, à sua ampla incidência, que inclui mercadorias que todos os cidadãos consomem direta ou indiretamente. Exemplo disso está nas polêmicas em torno do preço dos combustíveis e no apontamento do ICMS como um dos "vilões" dos seus elevados valores.

Consequência da ampla incidência desse imposto é o seu grande potencial arrecadatório. Nesse sentido, Deonísio Koch aduz que é possível dizer que, sob o ponto de vista da repercussão econômica, o ICMS é o imposto mais importante do Brasil, uma vez que os orçamentos dos Estados e até mesmo uma parte dos orçamentos dos municípios estão diretamente relacionados a este tributo.⁶⁶ Da mesma forma, nas palavras de Regina Helena Costa, esse imposto é o "mais importante dos Estados-membros e do Distrito Federal, responsável que é pela maior parte da receita tributária desses entes".⁶⁷

⁶⁶ KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: teoria e prática**. 5. ed – Curitiba: Juruá, 2017. p. 43.

⁶⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 403.

As bases teóricas do ICMS atual estão ligadas originalmente ao IVC, que teve sua estruturação já na Constituição da República de 1934. Esse Texto Constitucional buscava uma maior sistematização do sistema tributário brasileiro, bem como sua evolução, devido à preocupação em relação à organização das finanças públicas.⁷⁰

Vale destacar que o IVC era um tributo cumulativo, uma vez que sua incidência se dava em cada uma das operações de venda ou consignação por toda a cadeia de circulação, sem a possibilidade de compensação dos valores tributados na etapa antecedente. Assim, foi somente com a Emenda Constitucional n. 18, em 1965, que o imposto antecessor do ICMS, à época alterado do IVC para o ICM, se tornou não cumulativo.⁷¹

Outro ponto importante no histórico do ICMS está nas mudanças estabelecidas pela Constituição Federal de 1967. Essa Constituição, além de confirmar as mudanças trazidas pela anterior EC n. 18/65, também retirou dos Municípios a possibilidade de cobrança do ICM, instituindo a regra da repartição simples do imposto, qual seja, a transferência para os governos municipais de 20% (vinte por cento) da receita total recolhida por meio do ICM pelo governo estadual.⁷² Atualmente, o percentual de arrecadação do ICMS em um determinado estado que pertence aos seus municípios é de 25% (vinte e cinco por cento), conforme art. 158, IV, da CF/88.⁷³

Foi apenas com a Constituição Federal de 1988 que o ICM deu lugar ao atual ICMS, resultando também em um aumento em sua base de incidência. Apesar de possuir alguns dispositivos acerca do ICMS, a CF/88 não se propõe a regular toda a matéria desse - ou de qualquer - tributo. Por isso, o art. 146, III,⁷⁴ prevê a edição de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

⁷⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. 1. ed. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 114-121.

⁷¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. 1. ed. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 140-141.

⁷² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. 1. ed. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 170.

⁷³ Art. 158. Pertencem aos Municípios:

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 mar. 2022.

⁷⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar:

Todavia, vale destacar que o prazo de 60 (sessenta) dias, concedido pelo art. 34, § 8º das Disposições Transitórias da CF/88,⁷⁵ para a elaboração de lei complementar após a promulgação da Constituição não foi cumprido. Dessa forma, os Estados e o Distrito Federal, conforme também previa o mencionado dispositivo, firmaram o Convênio ICM n. 66/88, que estabeleceu normas provisórias regulamentadoras do ICMS. Esse convênio esteve vigente até a edição da Lei Kandir, a Lei Complementar n. 87 de 1996,⁷⁶ que até hoje é aplicada em todo o território nacional, dando os ditames básicos e a estrutura do ICMS.

Graças a sua ampla incidência, o ICMS necessita de uma grande regulação. Assim, atualmente, existem disposições sobre esse imposto na CF/88, na Lei Kandir e demais leis complementares, em Convênios CONFAP e em leis e regulamentos estaduais e distritais. Considerando que o escopo do presente trabalho é a análise da não cumulatividade no âmbito constitucional, a CF/88 será o diploma legal analisado, com pequenas incursões na legislação complementar, sem, contudo, pretender esgotar a matéria, visto a complexidade do tributo observado.

3.1.2 Principais características do ICMS

Para Claudio Carneiro, o ICMS se originou de uma “fusão” de seis impostos distintos, quais sejam: (i) sobre circulação de mercadorias; (ii) sobre minerais; (iii) sobre combustíveis líquidos e gasosos; (iv) sobre energia elétrica; (v) sobre transportes; e (vi) sobre comunicações.⁷⁷ Em sentido semelhante, Roque Antonio Carrazza dispõe que o ICMS é uma sigla que alberga pelo menos três diferentes

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 mar. 2022.

⁷⁵ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

^{8º} Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria. BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 21 mar. 2022.

⁷⁶ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 182.

⁷⁷ CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 201.

impostos, especificamente, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (que abrange também lubrificantes, combustíveis, energia e minerais), o imposto sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e o imposto sobre prestações de serviço de comunicação.⁷⁸ Adolpho Bergamini, por sua vez, acrescenta também o imposto de importação, na mencionada lista de Carrazza.⁷⁹

Na realidade, do próprio Texto constitucional, no art. 155, II, é possível verificar a ampla base de incidência desse imposto:

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;⁸⁰

Com isso, torna-se dificultoso estabelecer características simples e diretas do ICMS, visto que, em geral, os aspectos dependerão de qual “modalidade” desse tributo se está tratando. Todavia, vale mencionar alguns de seus aspectos gerais, diferenciando quanto ao tipo específico do imposto, quando necessário.

3.1.2.1 ICMS como tributo indireto, sobre o consumo e fiscal

Inicialmente, vale relembrar que o ICMS é um tributo indireto, isto é, o seu ônus financeiro recai sobre um terceiro (contribuinte de fato) diferente do sujeito passivo da relação tributária (contribuinte de direito). Quanto a isso, vale destacar os apontamentos de Hugo de Brito Machado Segundo,⁸¹ que aduz que o contribuinte de direito é legalmente obrigado a pagar o tributo, já que integra a relação jurídico-tributária como sujeito passivo. Entretanto, apesar de não ter relação com o Fisco, o contribuinte de fato é o que arca com o ônus financeiro. No ICMS, a regra é que o contribuinte de direito seja o vendedor do produto (ou industriais), enquanto o

⁷⁸ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed., rev. e ampl. até a EC n. 104/2019 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 43.

⁷⁹ BERGAMINI, Adolpho. **ICMS: Análise de legislação, manifestações de administração tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 99.

⁸⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 mar. 2022.

⁸¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Repartição do tributo indireto: incongruências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 13.

contribuinte de fato é o comprador da mercadoria ou do produto, que o adquire com o valor do tributo incluído em seu preço.

Com essa explicação, também fica claro que o ICMS é um imposto sobre o consumo, isto é, “um tributo que incide sobre a cadeia econômica que inicia na produção e vai até o consumo de bens e serviços em mercado”.⁸² Inclusive, essa é uma das características que mostram a imprescindibilidade da sistemática não cumulativa no ICMS, já que o tributo incide em todas as fases da cadeia de produção e consumo.

Além disso, insta salientar que o ICMS é um imposto fiscal, ou seja, sua principal finalidade é a arrecadação de recursos aos cofres públicos. No entanto, por ser seletivo, conforme prevê o art. 155, § 2º, III, da CF/88, o ICMS também adquire uma função extrafiscal, servindo de mecanismo de controle para o incentivo ou desestímulo do consumo de certas mercadorias.⁸³

Quanto a isso, Roque Antonio Carrazza destaca que não há tributos que sejam apenas fiscais ou apenas extrafiscais. Em relação ao ICMS, apesar de ser o tributo com maior potencial arrecadatório, isso não poderia ser diferente, devendo também perseguir os objetivos extrafiscais.⁸⁴ Nesse sentido, pode-se citar como exemplo as alíquotas mais elevadas de ICMS quanto às bebidas alcoólicas e ao fumo.

3.1.2.2 *Competência, sujeição passiva, base de cálculo e alíquotas do ICMS*

Outro aspecto fundamental do ICMS, que pode ser observado no art. 155, II, supramencionado, é a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituí-lo. Assim, esses entes federativos possuem a competência para instituir o referido imposto, desde que com as características gerais pré-estabelecidas pela CF/88.

⁸² CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 1408.

⁸³ CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 201.

⁸⁴ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed., rev. e ampl. até a EC n. 104/2019 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 464-465.

No entanto, Regina Helena Costa adverte que o ICMS, embora seja de competência estadual e distrital, possui feição nacional.⁸⁵ Prova disso é o § 2º, do art. 155, da CF/88 que disciplina amplamente os aspectos desse imposto - mais do que as previsões para qualquer outro tributo -, bem como o inciso XII, do § 2º, do art. 155, da CF/88, que refere pormenorizadamente o que a lei complementar deve regular.

Quanto à sujeição passiva, o art. 4º da LC 87/96 prevê que o contribuinte - de direito - será qualquer pessoa física ou jurídica que (i) realizar com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; (ii) mesmo sem habitualidade ou intuito comercial importe mercadorias ou bens do exterior; (iii) seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; (iv) adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (v) adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Com a LC n. 190, de 4 de janeiro de 2022, também tornou-se contribuinte de ICMS, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado: (i) o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto; (ii) o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.

A base de cálculo do ICMS, que se refere ao núcleo da base do espectro atômico da hipótese de incidência, conferindo gênero jurídico ao tributo,⁸⁶ está prevista no art. 13 da Lei Kandir como sendo, via de regra, o valor da operação. Em outras palavras, a base de cálculo será o valor do negócio jurídico realizado. Assim, a base de cálculo do ICMS será, nas operações mercantis, o valor de que decorrer a

⁸⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 403-409.

⁸⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 338.

saída da mercadoria, e nas prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, o preço do serviço prestado.⁸⁷

Nesse ponto, vale destacar que o ICMS é calculado “por dentro” do preço da mercadoria, conforme previsto no art. 13, § 1º, I, da LC n. 87/96⁸⁸ e, segundo Leandro Paulsen, consoante art. 155, § 2º, XII, “i”, da CF/88.⁸⁹ Isso significa que, por exemplo, em uma operação interna de alíquota 18% e cujo valor da mercadoria seja originalmente R\$ 100,00, o contribuinte deve dividir esse valor por 0,82 (fator de agregação referente à alíquota de 18%), obtendo o valor da operação, que será R\$ 121,95. Sobre esse valor será aplicada a alíquota de 18%, resultando no ICMS a ser destacado na Nota Fiscal no montante de R\$ 21,95.⁹⁰ Essa característica do ICMS resulta na maior necessidade da não cumulatividade, uma vez que as exações são maiores do que em tributos calculados “por fora”, ou seja, sem a inclusão do próprio tributo na base de cálculo.

Por fim, em relação às alíquotas, a regulamentação diferencia as operações internas e as operações externas. Quanto às operações internas, isto é, as que ocorrem dentro de um único Estado da Federação, o ente federativo em que ocorrer a operação define sua própria alíquota, observando os percentuais mínimos fixados em resolução aprovada por maioria absoluta pelo Senado Federal, nos termos do art. 155, § 2º, V, “a”. Já quanto às operações interestaduais, “aplica-se a alíquota interestadual, definida por Resolução do Senado, nos termos do art. 155, § 2º, IV e VII, da Constituição Federal”.⁹¹

3.1.2.3 *Distinção necessária: Fato gerador x hipótese de incidência e fato imponible*

⁸⁷ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed., rev. e ampl. até a EC n. 104/2019 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 316.

⁸⁸ Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; BRASIL, **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 25 mar. 2022.

⁸⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 616.

⁹⁰ BERGAMINI, Adolpho. **ICMS: Análise de legislação, manifestações de administração tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 402.

⁹¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 612.

Ao tratar dos aspectos básicos do ICMS não se poderia deixar de analisar o momento em que esse imposto efetivamente começa a ser devido. Boa parte da doutrina trata como “fato gerador” tanto o fato descrito em lei como gerador da incidência do tributo quanto a situação na “vida real” que corresponde à descrição legislativa. Entretanto, Geraldo Ataliba alerta que essa não seria a terminologia mais adequada:

A doutrina tradicional, no Brasil, costuma designar por fato gerador tanto aquela figura conceptual e hipotética - consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei - como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, hic et nunc, no mundo fenomênico. Ora, não se pode aceitar essa confusão terminológica, consistente em designar duas realidades tão distintas pelo mesmo nome. Não é possível desenvolver trabalho científico sem o emprego de um vocabulário técnico rigoroso, objetivo e unívoco. Por isso, parece errado designar tanto a previsão legal de um fato, quanto ele próprio, pelo mesmo termo (fato gerador).⁹²

Assim, o mencionado autor propõe que haja a distinção entre hipótese de incidência, correspondente à descrição hipotética de um fato, conjunto de circunstâncias ou estado de fato na lei, e fato imponível, que diz respeito ao que acontece na realidade e se compatibiliza com a hipótese de incidência.⁹³

Conforme competência e limites estabelecidos na CF/88, os incisos do art. 2º da LC n. 87/96 apresentam as hipóteses de incidência do ICMS:

Art. 2º O imposto incide sobre:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

- I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
- II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

⁹² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 54.

⁹³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 54.

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.⁹⁴

Na realidade, o art. 12, da mencionada Lei Complementar, refere especificamente quando irá se concretizar a hipótese de incidência por meio do fato imponible. Por exemplo, parte das operações relativas à circulação de mercadorias (inciso I, do art. 2, *supra*) têm como momento de ocorrência da hipótese de incidência a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte (inciso I, do art. 12), assim como as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (inciso II, do art. 2, *supra*), têm como momento de ocorrência da hipótese de incidência o início da referida prestação de serviços (inciso V, do art. 12).

Conforme se vê, diversas são as possibilidades de fatos imponíveis que geram a incidência de ICMS, bem como as hipóteses de incidência previstas na legislação representam operações que ocorrem com grande frequência, como circulação de mercadoria e prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal. Exatamente esses são os motivos que resultam em uma alta arrecadação advinda desse imposto. Conseqüentemente, essas também são as razões que fazem da não cumulatividade uma sistemática tão importante no ICMS.

3.1.3 Previsão constitucional da não cumulatividade no ICMS

Após examinar o histórico e as principais características do ICMS, é possível aprofundar a análise desse tributo e observar a sua sistemática não cumulativa. Assim, inicia-se a análise da não cumulatividade do ICMS por sua previsão constitucional, presente no art. 155, § 2º, I:

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;
 § 2º 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

⁹⁴ BRASIL, **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 25 mar. 2022.

o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;⁹⁵

De pronto, vale destacar que há uma “impropriedade na dicção constitucional”, visto que a expressão “montante cobrado” não é a mais adequada. Isso porque a cobrança não interfere no regime de crédito, já que é uma atividade puramente administrativa. Na realidade, o mais alinhado com a sistemática não cumulativa seria a expressão “montante devido”, pois, este sim, gera o direito ao crédito nas operações seguintes.⁹⁶

No mesmo sentido, Adolpho Bergamini também sustenta que o sentido apropriado seria equivalente a “devido”. O autor ainda aduz que, para se harmonizar com o contexto da própria não cumulatividade, o termo “cobrado” não pode significar “recolhido” ou “pago”, mas sim deve referir que houve a incidência do imposto nas operações anteriores.⁹⁷

Inclusive, a jurisprudência do STF é pacífica na linha de que não é necessário ter havido nem a cobrança, por parte da administração fiscal, nem o pagamento, por parte do contribuinte da etapa anterior, para surgir o direito ao crédito. Quanto a isso, veja-se a ementa do Agravo Regimental em Agravo Interno n. 669.544:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. CUMULATIVIDADE. VALOR DESTACADO EM NOTAS FISCAIS. POSTERIOR DISCUSSÃO JUDICIAL FAVORÁVEL AO VENDEDOR. PLEITO FISCAL DE ESTORNO DE CRÉDITO EM DESFAVOR DO ADQUIRENTE. IMPOSSIBILIDADE. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. [...] 2. De qualquer modo, o acórdão que foi objeto do recurso extraordinário é harmônico com a orientação firmada por esta Corte, que estabelece não ser responsabilidade do adquirente zelar pelo efetivo recolhimento do tributo devido pelo vendedor da mercadoria. Tal dever é da autoridade fiscal. 3. Nos termos do art. 155, § 2º, I da Constituição, cabe a compensação dos valores devidos a título de ICMS nas operações anteriores com os valores devidos nas operações subsequentes. Se os valores relativos à operação anterior foram recolhidos indevidamente, o vendedor somente poderá repeti-los se houver autorização expressa do adquirente (art. 166 do CTN). Nesta hipótese cabe ao estado-membro ou ao Distrito Federal exigir do adquirente o estorno dos créditos. Porém, no caso em exame, há presunção legal confirmada acerca do repasse da carga tributária no preço (comprovada pelo destaque do imposto em nota fiscal), e

⁹⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 25 mar. 2022.

⁹⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 404.

⁹⁷ BERGAMINI, Adolpho. **ICMS: Análise de legislação, manifestações de administração tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 478-479.

a autoridade fiscal não comprovou ter o adquirente autorizado o vendedor a repetir o indébito tributário. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (AI 669544 AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 15/02/2011, DJe-062 DIVULG 31-03-2011 PUBLIC 01-04-2011 EMENT VOL-02494-01 PP-00173).⁹⁸

Outro ponto de destaque está na dicção de “em cada operação” presente no mencionado dispositivo. Esse trecho dá a entender que apenas os créditos relativos a uma determinada operação podem ser compensados na etapa seguinte. Nessa linha, por exemplo, na venda de um violão, apenas os créditos relativos à madeira, às cordas e os outros poucos materiais empregados no instrumento poderiam ser compensados. Por outro lado, a regra geral em relação ao ICMS é a apuração por período.

Na apuração por período, há a contabilização como crédito de todos os bens que foram adquiridos e a contabilização como débito de todas as saídas tributadas.⁹⁹ Ao final de um período de tempo - uma competência - faz-se a operação aritmética “débito - créditos” e, se o valor for positivo, estar-se-á diante do montante a ser recolhido aos cofres públicos, mas se o valor for negativo, tem-se saldo credor que perdurará para a competência seguinte.

O STF já decidiu, no Recurso Extraordinário n. 574.706, afetado como Tema de Repercussão Geral n. 69 - referente à exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS - que se adota o sistema de apuração contábil de créditos, uma vez que a apuração do ICMS por mercadoria ou serviço na cadeia seria inviável:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIMÉ DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O

⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo Interno 669544**. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Marcelo José Machado Volkweiss e Outro(A/S). Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 01/04/2011. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur190257/false>>. Acesso em: 25 mar. 2022.

⁹⁹ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 83.

regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

(RE 574706, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).¹⁰⁰

Como regra geral, a LC 87/96 dispõe, em seu art. 24,¹⁰¹ que caberá à lei de cada estado dispor qual será o período de apuração do ICMS, sem se ater à literalidade do texto constitucional que refere “em cada operação” e consagrando a apuração por período. Nessa mesma linha, Roque Antonio Carrazza esclarece que para que surja o direito de crédito não é necessário que os créditos advenham da mesma mercadoria que está sendo vendida, ou do mesmo bem que está sendo revendido, nem mesmo do mesmo serviço que está sendo prestado.¹⁰²

Entretanto, destaca-se que o art. 26, da Lei Kandir,¹⁰³ apresenta uma alternativa ao referido artigo 24 do mesmo diploma. Esse dispositivo prevê a possibilidade de que o abatimento de crédito e débito seja feito por mercadoria ou serviço em um determinado período (inciso I) ou ainda que seja feito um confronto

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 574706**. Recorrente: Imcopa Importação, Exportação e Indústria De Óleos LTDA. Recorrido: União. Relator: Min. Cármen Lúcia. Brasília, 02/10/2017. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>>. Acesso em: 25 mar. 2022.

¹⁰¹ Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;
II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte. BRASIL, **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 26 mar. 2022.

¹⁰² CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed., rev. e ampl. até a EC n. 104/2019 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 389-390.

¹⁰³ Art. 26. Em substituição ao regime de apuração mencionado nos arts. 24 e 25, a lei estadual poderá estabelecer:

I - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço dentro de determinado período;

II - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço em cada operação; BRASIL, **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 26 mar. 2022.

entre os créditos e débitos apurados em cada operação por mercadoria ou serviço. Apesar disso, André Mendes Moreira destaca que essa sistemática está em desuso, devido à sua complexidade.¹⁰⁴

3.1.3.1 O aproveitamento de créditos no ICMS e a LC no ICMS

Inicialmente, é preciso relembrar que a técnica da não cumulatividade adotada na CF/88 para o ICMS foi a sistemática imposto contra imposto. Sendo assim, a apuração desse tributo é feita mediante a subtração entre o montante de do ICMS devido e os créditos adquiridos nas etapas anteriores, ambos destacados na nota fiscal dos bens ou serviços.¹⁰⁵

Surge, então, o questionamento de quais produtos ou serviços adquiridos geram efetivamente crédito a ser compensado. Para essa análise, cumpre observar que a CF/88, ao tratar da não cumulatividade do ICMS traz o inciso II, do art. 155, § 2º, que prevê que a isenção ou a não incidência não implicarão em crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes (alínea “a”) e acarretarão na anulação do crédito relativo às operações anteriores (alínea “b”). Essas hipóteses de restrições constitucionais à não cumulatividade no ICMS serão abordadas no capítulo 2.1.4, *infra*.

Todavia, com exceção das hipóteses do inciso II, do art. 155, § 2º, da CF/88, todos os valores pagos em ICMS nas etapas anteriores geram créditos na etapa seguinte? Sendo positiva ou negativa a resposta, qual a relação disso para a sistemática não cumulativa do ICMS? Esses questionamentos serão abordados no decorrer do presente capítulo.

Assim, primeiramente é necessário analisar a importância da lei complementar para a regulação da não cumulatividade no ICMS.

A CF/88 determina, em seu art. 155, § 2º, XII, alínea “c”,¹⁰⁶ que cabe à lei complementar “disciplinar o regime de compensação do imposto”. Com isso, a atual

¹⁰⁴ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 84.

¹⁰⁵ BERGAMINI, Adolpho. **ICMS: Análise de legislação, manifestações de administração tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 477.

¹⁰⁶ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

Constituição é a primeira a se distanciar dos Textos anteriores, que previam que caberia à lei complementar a “regulamentação da não cumulatividade” do, à época, ICM.

Apesar de semelhantes, a diferença nas redações dos dispositivos resulta em substanciais consequências. Isso porque, com base nas Constituições anteriores, parte da doutrina defendia que o ICM possuía eficácia contida, de modo que o legislador complementar poderia restringir o alcance da não cumulatividade.¹⁰⁷

Com o advento do atual Diploma Constitucional, parte substancial da doutrina sustenta que a previsão de não cumulatividade no ICMS é uma norma de eficácia plena, não podendo o legislador complementar restringir o seu alcance. Sendo assim, as únicas exceções possíveis à não cumulatividade no ICMS seriam as já previstas no Texto Constitucional que, inclusive, podem também dar azo a créditos, em razão da parte final (“salvo determinação em contrário da legislação”), presente no art. 155, § 2º, II, da CF/88.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza é categórico ao dizer que “é fácil perceber que quaisquer restrições ao princípio da não cumulatividade do ICMS só podem advir do Estatuto Supremo”.¹⁰⁸ O referido autor ainda menciona que a não cumulatividade não é uma faculdade, mas sim uma obrigatoriedade que deve ser atendida pelo legislador complementar. Na mesma linha, Vanessa Grazziotin Dexheimer prevê que:

A própria Constituição determina, portanto, quais são as duas possíveis exceções à regra da não cumulatividade. Além disso, ao utilizar a expressão “salvo determinação em contrário da legislação”, ela autoriza que o legislador permita o creditamento mesmo nessas hipóteses. A Constituição, de um lado, estabelece expressamente as únicas restrições possíveis à regra da não cumulatividade; e, de outro lado, faculta ao legislador expandir a extensão da regra. Isso significa que a legislação, ao dispor sobre o texto

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;

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

XII - cabe à lei complementar:

c) disciplinar o regime de compensação do imposto; BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 27 mar. 2022.

¹⁰⁷ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 131-132

¹⁰⁸ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed., rev. e ampl. até a EC n. 104/2019 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 411.

constitucional, não poderá restringir o alcance da regra da não cumulatividade, mas apenas expandi-lo.¹⁰⁹

Nesse mesmo ponto de vista, Aroldo Gomes de Mattos aduz que “as únicas operações e prestações que admitem a cumulatividade são as com não-incidência ou isenção, expressamente previstas na própria Constituição (art. 155, § 2º, inc. II)”.¹¹⁰ Sendo assim, a consequência lógica dessa posição doutrinária é a possibilidade de aproveitamento dos créditos tanto físicos como financeiros no ICMS.

Quanto a isso, Vanessa Grazziotin Dexheimer menciona que proibir a compensação de créditos financeiros iria de encontro com a Constituição, sem respeitar a finalidade da regra da não cumulatividade. Sendo assim, seria possível a adoção do sistema tipo renda ou do tipo consumo, contudo, não seria possível o sistema do tipo produto bruto, uma vez que acarretaria a cumulação do ICMS, haveria uma diferenciação na tributação de produtos de acordo com seus processos produtivos e afetaria a naturalidade da cadeia.¹¹¹

Por outro lado, para Hugo de Brito Machado a LC 87/96 alterou de forma significativa a disciplina da não cumulatividade prevista na CF/88 ao permitir a utilização de créditos relativos a entradas de bens destinados ao consumo e ao ativo fixo. Para o autor, essa norma da Lei Kandir, a saber, o seu art. 20, não teria natureza declaratória, mas sim seria decorrente da competência do legislador complementar.¹¹²

Adolpho Bergamini, entretanto, ressalta que as normas infraconstitucionais podem apenas ampliar o princípio da não cumulatividade previsto na CF/88, cabendo à lei complementar somente disciplinar como se dará a operacionalização do regime de compensação do ICMS. O autor ainda conclui que “as disciplinas

¹⁰⁹ DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. **Dedução do Crédito Financeiro no ICMS: Não Cumulatividade e Coerência Legislativa**. Revista Direito Tributário Atual n. 38, 2017. p. 215-236. p. 226.

¹¹⁰ MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS: Comentários à Legislação Nacional**. São Paulo: Dialética, 2006. p. 275.

¹¹¹ DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. **Dedução do Crédito Financeiro no ICMS: Não Cumulatividade e Coerência Legislativa**. Revista Direito Tributário Atual n. 38, 2017. p. 215-236. p. 227.

¹¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 41. ed. re. e atual. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 387-388.

infraconstitucionais não podem, jamais, mitigar, tolher, ou de qualquer forma amesquinhar o preceito do princípio da não cumulatividade”.¹¹³

Um exemplo de norma que, para Roque Antonio Carrazza, seria manifestamente inconstitucional, uma vez que restringe o pleno direito ao crédito de ICMS além dos limites constitucionais,¹¹⁴ é o art. 21, IV, da LC 87/96. Isso porque esse dispositivo prevê que o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado na hipótese em que a mercadoria ou serviço vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se, ou seja, dispõe de mitigação da não cumulatividade que não está presente na CF/88.

Vale mencionar que o Convênio ICM n. 66/88, primeira regulamentação da não cumulatividade no ICMS pós CF/88, vedava o creditamento desse imposto sobre a entrada de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento e de bens não classificados como matérias-primas ou produtos intermediários, bem como sobre a aquisição de bens para ativo imobilizado e a utilização de serviços de comunicação, optando, em linhas gerais, pelo crédito físico. A Lei Kandir, entretanto, expandiu o direito ao crédito, se aproximando aos ditames constitucionais. Todavia, a LC 102/2000 novamente modificou a sistemática de creditamento, restringindo substancialmente o direito de crédito, para recompor os caixas dos Estados.¹¹⁵

Em síntese dos pontos abordados no presente capítulo, é possível verificar que a legislação complementar atual prevê dispositivos que não estão em consonância com as previsões da não cumulatividade na CF/88. Sendo assim, por restringirem as hipóteses de direito ao creditamento, em contraponto com o explicitamente estabelecido na Constituição - que prevê que o ICMS será não cumulativo - esses dispositivos se mostram inconstitucionais.

O direito ao crédito do ICMS deveria, portanto, ser amplo, conforme previsto na CF/88, excetuando-se apenas as hipóteses previstas no art. 155, § 2º, II, consoante se verá a seguir.

¹¹³ BERGAMINI, Adolpho. **ICMS: Análise de legislação, manifestações de administração tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 539-540.

¹¹⁴ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed., rev. e ampl. até a EC n. 104/2019 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 419.

¹¹⁵ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 195-199.

3.1.3.2 Restrições constitucionais à não cumulatividade no ICMS

Conforme mencionado no capítulo anterior, boa parte da doutrina considera que as únicas exceções à sistemática não cumulativa no ICMS são as já previstas na CF/88. Como síntese do entendimento apresentado, veja-se lição de Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi sobre o assunto:

Constitui, assim, grave equívoco supor que a Constituição Federal autorize o legislador infraconstitucional ou o administrador, conforme as conveniências e os interesses arrecadatários do Fisco, a estornar, amputar ou reduzir créditos relativos a operações anteriores tributadas. O estorno restringe-se aos créditos relativos a operações de circulação de mercadorias, na hipótese de isenção ou de não-incidência outorgados como benefício ou incentivo fiscal.¹¹⁶

Portanto, nesse momento, cumpre analisar as hipóteses previstas na própria Constituição Federal como exceções à não cumulatividade, constantes no art. 155, § 2º, II. Inicialmente, entretanto, é necessário diferenciar os institutos da isenção e da não incidência.

A doutrina tributária não é convergente ao tratar da natureza da isenção. Paulo Caliendo apresenta diversas teorias em que doutrinadores buscam determinar a natureza da norma isentiva, como por exemplo, a teoria da exclusão do crédito tributário, sustentada especialmente por Rubens Gomes de Sousa e que defende que haveria o surgimento da obrigação tributária, de modo que o tributo seria devido, mas em seguida a lei teria dispensado o seu pagamento.¹¹⁷ Já para José Souto Maior Borges a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada, assim, a tributação sequer se configura, já que não haveria a incidência da norma tributária.¹¹⁸

O CTN, por sua vez, consagra a isenção como uma forma de exclusão do crédito tributário, nos termos do seu art. 175, I.¹¹⁹ Assim, a obrigação tributária

¹¹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **ICMS: Direito de Creditamento - Princípio da não cumulatividade**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 102, 2004. p. 147.

¹¹⁷ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 1089-1092.

¹¹⁸ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 201.

¹¹⁹ Art. 175. Excluem o crédito tributário:

surge, mas por conta da isenção o pagamento do tributo é dispensado.¹²⁰ Em síntese, nas palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes, a isenção seria um “favor concedido por lei no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto”.¹²¹

A não incidência, como não poderia deixar de ser, é o oposto da incidência. Dessa forma, a não incidência é uma consequência do não enquadramento de uma situação em hipóteses de incidência.¹²² O art. 155, § 2º, X, da CF/88 e o art. 3º, da LC 87/96 preveem diversos casos em que o ICMS não irá incidir, como por exemplo, nas operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias e nas operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia.

Com as premissas dos conceitos de isenção e de não incidência estabelecidas, cumpre analisar qual o impacto da exceção constitucional à não cumulatividade que se relaciona com esses institutos.

Conforme já mencionado, exceto se houver determinação de modo contrário na legislação, a ocorrência de isenção ou de não incidência de ICMS na cadeia de produção resulta em impossibilidade de manutenção de créditos para compensação nas etapas seguintes e na anulação dos créditos das etapas anteriores. Graficamente, ocorre o seguinte:

Quadro 8 - Operação normal de ICMS

	Etapas 1	Etapas 2	Etapas 3
Valor da operação	R\$ 100	R\$ 200	R\$ 300
Crédito	-	R\$ 10	R\$ 20
Alíquota	10%	10%	10%
Débito	R\$ 10	R\$ 20	R\$ 30
Tributo a pagar na etapa	R\$ 10	R\$ 10	R\$ 10
Total do tributo a pagar	R\$ 30		

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

I - a isenção. BRASIL, **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 28 mar. 2022.

¹²⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2021. p. 254.

¹²¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 152.

¹²² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 151.

Quadro 9 - Operação de ICMS com isenção na última etapa

	Etapa 1	Etapa 2	Etapa 3
Valor da operação	R\$ 100	R\$ 200	R\$ 300
Crédito	-	R\$ 10	-
Alíquota	10%	10%	Isento
Débito	R\$ 10	R\$ 20	-
Tributo a pagar na etapa	R\$ 10	R\$ 10	-
Total do tributo a pagar	R\$ 20		

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Quadro 10 - Operação de ICMS com isenção em etapa ao longo da cadeia

	Etapa 1	Etapa 2	Etapa 3
Valor da operação	R\$ 100	R\$ 200	R\$ 300
Crédito	-	-	-
Alíquota	10%	Isento	10%
Débito	R\$ 10	-	R\$ 30
Tributo a pagar na etapa	R\$ 10	-	R\$ 30
Total do tributo a pagar	R\$ 40		

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Com base nas tabelas apresentadas é possível visualizar o que ocorre em uma operação em que há isenção (ou não incidência) na última etapa da cadeia ou ao longo da cadeia em comparação com uma cadeia normal de incidência do imposto. Sendo assim, percebe-se que, quando há isenção ou não incidência ao final da cadeia a não cumulatividade é respeitada, visto que foi possível a compensação dos créditos nas etapas anteriores. Entretanto, quando há isenção ou não incidência ao longo da cadeia, o total do tributo a ser pago é superior ao total do ICMS quando há incidência em todas as etapas, gerando uma maior arrecadação do imposto.¹²³

Portanto, conclui-se que há desvantagem para o contribuinte nas hipóteses de não incidência ou isenção ao longo da cadeia, sendo um benefício apenas se a

¹²³ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 722.

dispensa do tributo ocorrer na última etapa.¹²⁴ Regina Helena Costa exemplifica que, se um comerciante for isento, o contribuinte que realizar a operação na etapa posterior não terá direito ao crédito e, por isso, terá de arcar com o seu imposto e o que seria devido na etapa anterior. Exatamente por isso a autora critica tal norma, visto que resulta na cumulatividade do ICMS, ferindo o princípio da isonomia por onerar de modo desigual os contribuintes que não podem se creditar.¹²⁵

Nesse mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho explica que no ICMS há uma “radical incompatibilidade” entre as exonerações fiscais e a própria natureza do tributo, de modo que a exceção à não cumulatividade em hipóteses de isenção ou não incidência só poderia funcionar se envolvesse todo o processo de circulação, caso contrário sempre haverá disfunções.¹²⁶

Em sentido oposto, Misabel Abreu Machado Derzi defende que as hipóteses previstas no art. 155, § 2º, II, da CF/88, não são ofensas ao princípio da não cumulatividade, quando corretamente compreendidos e limitadas ao estabelecido na CF/88. Na verdade, essa previsão de não manutenção e anulação dos créditos evitaria a formação de créditos estruturais acumulados e é consagrada pelo sistema Europeu do IVA.¹²⁷

Uma observação importante deve ser feita quanto à previsão constitucional de exceção à não cumulatividade no ICMS. Conforme já visto, a alínea “a”, do art. 155, § 2º, II, prevê que a isenção ou não incidência do ICMS em uma etapa “não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes”. Já a alínea “b”, do mencionado dispositivo dispõe que a isenção ou não incidência do ICMS em uma etapa “acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”.

A leitura rápida das alíneas pode dar a entender apenas que uma delas trata dos créditos nas etapas seguintes e a outra dos créditos nas etapas anteriores. Entretanto, há uma substancial diferença entre as duas, já que, na alínea “a” há a menção de “operações ou serviços”, enquanto na alínea “b” o constituinte se referiu

¹²⁴ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 90.

¹²⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 405.

¹²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Porto Alegre: Editora Forense, 2008. p. 333-334.

¹²⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-cumulatividade no ICMS - Comparação com o IVA europeu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Temas de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 107-151. p. 136.

apenas à “operações”. Destarte, para André Mendes Moreira, não há nada que impeça a manutenção de créditos referentes a prestações nas etapas anteriores a uma fase isenta ou não tributada, já que essa não foi umas das exceções mencionadas na CF/88.¹²⁸

Apesar disso, o art. 21, I, da Lei Kandir,¹²⁹ determina a anulação do crédito também com relação às prestações anteriores à etapa isenta ou em que houve não incidência. Vale destacar que o STF ainda não analisou especificamente a constitucionalidade do mencionado dispositivo da lei complementar.

Por fim, salienta-se que mesmo que operações de venda para o exterior sejam isentas de ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, X, alínea “a”,¹³⁰ os créditos das empresas exportadoras são mantidos. Tal ocorre em razão do próprio dispositivo referido prever a possibilidade de manutenção.¹³¹

3.1.4 Visão crítica da não cumulatividade no ICMS

Além dos já apontados problemas da não cumulatividade no ICMS, especialmente quanto à forma como a legislação complementar trata o instituto, Hugo de Brito Machado apresenta sete desvantagens da sistemática não cumulativa nesse tributo.¹³²

¹²⁸ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 149.

¹²⁹ Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço; BRASIL, **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 28 mar. 2022.

¹³⁰ 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;

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

X - não incidirá:

a) 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; BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 28 mar. 2022.

¹³¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 609-610.

¹³² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 41. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 138.

O autor aduz que a não cumulatividade do ICMS constituiria um dos “graves defeitos de nosso sistema tributário”. Isso porque se trata de técnica copiada dos franceses, nos moldes de quando foi instituída, isto é, nos anos 50 do século passado e que seria “inteiramente inadequada para o Brasil”. Para Hugo de Brito Machado, prova dessa inadequação é a grande quantidade de dispositivos constitucionais sobre a sistemática não cumulativa em um imposto estadual, o que não se coaduna com as grandes diferenças entre os Estados da Federação brasileira.

As sete desvantagens citadas pelo autor são: (i) a complexidade administrativa, que gera uma oneração ao Fisco e aos contribuintes; (ii) a possibilidade da ocorrência de fraudes que não são controláveis; (iii) a necessidade de grande normatização, que acaba por gerar situações injustas; (iv) o ônus maior da atividade agropecuária e industrial, isto é, aquelas que mais produzem riquezas, segundo o autor; (v) as alíquotas elevadas - chegando até a casa dos 25% - o que estimula a evasão; (vi) a problemática na concessão de isenções, que ocasionam, na realidade, um diferimento na incidência; e (vii) a quantidade de atritos gerados entre o Fisco e o contribuinte, sendo que a temática é responsável pela judicialização de grande parte das questões tributárias.¹³³

Apesar da opinião fortemente negativa do referido autor, conforme visto no primeiro capítulo do presente trabalho, a não cumulatividade nos tributos plurifásicos é a melhor alternativa para o alcance da neutralidade tributária e de diversas vantagens no sistema tributário e financeiro. Dessa forma, o mais adequado parece uma crítica à forma de operacionalização da sistemática não cumulativa e não um ataque à não cumulatividade como instituto.

3.2 NÃO CUMULATIVIDADE NO IPI

O IPI é um dos tributos de competência da União mais relevantes. Razão disso está no fato de que, além da vultosa arrecadação, este imposto é utilizado como

¹³³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 41. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 138-139.

instrumento de proteção da indústria nacional,¹³⁴ com base na alteração de alíquotas facilitada ao qual está submetido.

Considerando a importância do IPI e sua incidência plurifásica nas operações com produtos industrializados, se mostra necessária a análise da sistemática não cumulativa desse imposto, prevista constitucionalmente no art. 153, § 3º, II.

Portanto, o presente capítulo apresenta a evolução da não cumulatividade e as principais características desse imposto, de modo a alcançar a base necessária para a análise da não cumulatividade no IPI.

3.2.1 Evolução da não cumulatividade no IPI

Conforme já abordado no capítulo 1.1, *supra*, a não cumulatividade surgiu pela primeira vez no Brasil com o advento da Lei 3.520/1958, que alterava a legislação do IC. Esse tributo, originalmente previsto no art. 15, II, da Constituição Brasileira de 1946, foi substituído para uma nova denominação, qual seja, Imposto sobre Produtos Industrializados, com o advento da Emenda Constitucional n. 18, de 1965.

Todavia, destaca-se que o IC e o IPI são, essencialmente, o mesmo tributo, uma vez que mesmo com a mudança na nomenclatura não houve nenhuma alteração substancial na natureza do imposto.¹³⁵ Nesse sentido, a característica não cumulativa desse tributo foi mantida pela EC 18/65, nos termos de seu art. 12, § 2º,¹³⁶ e se perpetuou até os dias de hoje, na CF/88.

Atualmente, depois de diversas modificações nas regulamentações infraconstitucionais ao longo da história do IC e do IPI, esse imposto é regido pela Lei n. 4.502/1964, com suas posteriores alterações, e pelo o Decreto n. 7.212/2010,

¹³⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 384.

¹³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 41. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 336.

¹³⁶ Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 2º O impôsto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sôbre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual. BRASIL, **Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm>.

Acesso em: 30 mar. 2022.

chamado de Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI) e que traz a Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).¹³⁷

3.2.2 Principais características do IPI

O IPI é previsto na CF/88 no art. 153, IV¹³⁸ e, no Código Tributário Nacional no Capítulo IV, compreendendo os artigos 46 ao 51. Ambos os artigos citam que o imposto será sobre “produtos industrializados”, então, inicialmente, vale referir que esse conceito não é definido pela lei, mas se trata, na realidade, de um conceito pré-jurídico.¹³⁹ Todavia, para não haver dúvidas, o parágrafo único, do art. 46, do CTN, menciona especificamente que “para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.¹⁴⁰

Quanto à nomenclatura do IPI e a relação com a sua incidência, Claudio Carneiro faz uma observação importante. O autor explica que o IPI não incide sobre a industrialização de produtos, mas sim sobre as operações com produtos industrializados, pois, se não fosse assim, o imposto não incidiria na importação de produtos industrializados, uma vez que a industrialização ocorreu no exterior.¹⁴¹

Uma característica importante do IPI, prevista no art. 150, § 1º, da CF/88,¹⁴² é a sua sujeição apenas quanto à anterioridade nonagesimal, prevista no art. 150, III,

¹³⁷ CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 383.

¹³⁸ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados; BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 30 mar. 2022.

¹³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 41. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 336.

¹⁴⁰ BRASIL, **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 31 mar. 2022.

¹⁴¹ CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 383-384.

¹⁴² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

III - cobrar tributos: [...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília:

alínea “c”, sem obediência à anterioridade genérica do art. art. 150, III, alínea “b”.¹⁴³ Sendo assim, há a facilitação na alteração das alíquotas, com a consequente possibilidade de utilização desse imposto para fins extrafiscais, como se verá a seguir.

3.2.2.1 IPI como tributo indireto, sobre o consumo e extrafiscal

De modo semelhante ao ICMS, o IPI também é um imposto indireto e que incide sobre o consumo. Contudo, apesar de sua feição fiscal, esse imposto assume uma predominância extrafiscal, diferentemente do ICMS. Vale, então, observar os referidos aspectos e suas aplicações ao IPI.

Considera-se o referido imposto como indireto uma vez que este possibilita que exista o contribuinte de direito, isto é, aquele previsto na legislação como o devedor do tributo, e o contribuinte de fato, ou seja, o que sofre o encargo financeiro da exação. Sendo assim, o IPI enseja o fenômeno da repercussão tributária ou, em outras palavras, o repasse do ônus do tributo do contribuinte de direito para o contribuinte de fato.¹⁴⁴

Esse imposto, assim como o ICMS, também incide sobre o consumo. Paulo Caliendo, entretanto, adverte que, apesar do IPI incidir “sobre a cadeia econômica que inicia na produção e vai até o consumo de bens e serviços em mercado”, a incidência do tributo é restringida apenas à fase da industrialização.¹⁴⁵

Conforme já mencionado, todos os tributos apresentam, em maior ou menor medida, as funções fiscais ou extrafiscais. Por seu turno, o IPI é predominantemente extrafiscal, em especial graças à sua seletividade obrigatória, conforme consta no art. 153, § 3º, I, da CF/88.¹⁴⁶ Sendo assim, esse imposto é utilizado pela União como mecanismo para a condução da economia nacional.¹⁴⁷

Presidência da República, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 31 mar. 2022.

¹⁴³ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 384

¹⁴⁴ CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 385.

¹⁴⁵ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 1329-1330.

¹⁴⁶ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
IV - produtos industrializados;
§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

Hugo de Brito Machado, contudo, aduz que a função extrafiscal do IPI não é eficaz, sob o argumento de que ninguém “deixou de beber ou fumar porque a bebida ou o fumo custasse mais caro, em razão da incidência exacerbada do imposto”. Em vista disso, o autor entende que é incontestável a predominância do caráter fiscal do IPI.¹⁴⁸

3.2.2.2 Competência, sujeição passiva, base de cálculo e alíquotas do IPI

Nos termos dos já referidos artigos 153, IV, da CF/88 e 46 do CTN, a competência de instituir um imposto sobre produtos industrializados é da União Federal. Apesar disso, vale mencionar que uma parcela significativa da arrecadação advinda desse tributo é repassada aos Estados e aos Municípios, conforme preleciona o art. 159, I e II, da CF/88.¹⁴⁹

O art. 51 do CTN prevê que o contribuinte do IPI pode ser o importador ou quem a lei a ele equiparar, o industrial ou quem a lei a ele equiparar, o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça ao industrial ou quem a lei a ele equiparar ou o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. Tal regra de sujeição passiva repercutiu na legislação ordinária que complementa o imposto e no Regulamento do IPI, à exemplo do art. 24 deste último.¹⁵⁰

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 31 mar. 2022.

¹⁴⁷ CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 384.

¹⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 41. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 335.

¹⁴⁹ Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma: [...]

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados. BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 31 mar. 2022.

¹⁵⁰ Contribuintes

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;

II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar;

Entretanto, para Leandro Paulsen, qualquer indicação além do importador ou comerciante como contribuinte extrapola os limites da base econômica desse imposto. Isso porque apenas a operação na qual haja um produto industrializado por uma das partes pode ensejar a tributação pelo IPI.¹⁵¹

No mais, quanto à base de cálculo, esta dependerá de qual hipótese de incidência do imposto se está tratando. Desse modo, simplificando a redação com demasiadas referências do art. 47, do CTN, a base de cálculo será (i) a mesma do Imposto de Importação (II), com acréscimo do próprio II, de taxas e de encargos cambiais, nos casos de mercadoria importada (inciso I); (ii) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria ou o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente, no caso de produtos industrializados no Brasil (inciso II); e (iii) o preço da arrematação, no caso de produto leiloado (inciso III).

As alíquotas do IPI estão dispostas na TIPI e variam atualmente entre 0 e 300%. Entretanto, apesar do grande espectro de possibilidades de quantificação das alíquotas, apenas a categoria “tabaco e seus sucedâneos manufaturado” apresenta alguns produtos na casa dos 300%, enquanto todos os outros estão abaixo de 60% e, a substancial maioria dos produtos estão submetidos à alíquota 0 ou não são tributados.¹⁵²

Quanto a isso, Hugo de Brito Machado comenta que, ao que parece, a União não apresenta mais interesse na arrecadação por meio do IPI devido à obrigatoriedade da partilha da receita com os Estados e Municípios. Sendo assim, o princípio da seletividade - que se destina a gravar mais os produtos supérfluos e menos os essenciais - acaba por não ser cumprido da melhor forma, visto que

III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar); e

IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18.

Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar. BRASIL, **Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 01 abr. 2022.

¹⁵¹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais.** 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 135-136.

¹⁵² TABELA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (TIPI). Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>>. Acesso em: 29 mar. 2022.

grande quantidade de produtos está submetida à alíquota zero, um sucedâneo do Governo Federal para retirar o peso do tributo sem ser por meio de isenções.¹⁵³

Nesse sentido, vale destacar o conceito referente à alíquota zero, diferencial necessário quando do estudo da não cumulatividade no IPI. Para Ricardo Lobo Torres, a alíquota zero

corresponde à inexistência de tributação por falta de um dos elementos quantitativos. Aproxima-se da isenção em seus efeitos, mas dela se afasta porque na isenção suspende-se a eficácia de todos os aspectos do fato gerador, enquanto na alíquota zero só há suspensão desse elemento do aspecto quantitativo.¹⁵⁴

Destarte, mesmo sem haver uma isenção propriamente dita, não haverá tributo a pagar quando o produto é submetido à alíquota zero. Todavia, quando isso ocorre, não há nenhuma alteração no fato gerador do tributo, mas apenas no critério quantitativo, em específico, na alíquota.

3.2.2.3 Hipótese de incidência e fato imponible do IPI

Nos termos do art. 46 do CTN é possível identificar três momentos de hipóteses de incidência diferentes para o IPI. A primeira diz respeito ao desembaraço de produtos industrializados estrangeiros e funciona, na realidade, como um adicional ao já cobrado Imposto de Importação, com finalidade de proteger a indústria nacional. Já a segunda é a hipótese típica do IPI, qual seja, a realização de operação com produtos industrializados. Por fim, a última hipótese se refere à arrematação de produtos industrializados apreendidos ou abandonados.¹⁵⁵

Em relação à primeira hipótese de incidência do IPI, também chamado de IPI-Importação, vale destacar que se o referido imposto não fosse cobrado dos produtos importados haveria um favorecimento destes em relação aos produtos industrializados no Brasil. Isso aconteceria em graças à incidência do IPI, do ICMS, da Contribuição ao PIS e da COFINS tanto nos produtos industrializados nacionalmente ou internacionalmente. A diferenciação se dá exatamente na

¹⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 41. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 338.

¹⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 254.

¹⁵⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 388.

incidência do Imposto de Importação nos produtos estrangeiros, deixando-os mais gravosos. Ainda, ressalta-se que o IPI-Importação dá direito à crédito para compensação por meio da sistemática não cumulativa, com exceção de quando o contribuinte de direito for o consumidor final do produto.¹⁵⁶

3.2.3 Previsão constitucional da não cumulatividade no IPI

Após analisar o histórico e as principais características do IPI, é possível aprofundar a análise desse tributo e observar a sua sistemática não cumulativa. Dessa forma, inicia-se a análise da não cumulatividade do IPI por sua previsão constitucional, presente no art. 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;¹⁵⁷

Primeiramente, vale destacar que a previsão constitucional se refere à expressão “montante cobrado” nas operações anteriores como o valor a ser compensado nas operações analisadas. Entretanto, da mesma forma que ocorre no ICMS, essa não seria a maneira mais adequada à se referir ao crédito a ser compensado. Isso porque, como visto, a cobrança se refere à atuação da administração fiscal, de modo que a terminologia mais adequada seria “montante devido”.¹⁵⁸

No mesmo sentido, Leandro Paulsen afirma que o direito ao crédito independe de ter havido pagamento na etapa anterior. Ainda, o autor destaca que não precisa haver vinculação entre a mercadoria adquirida e a mercadoria de saída para gerar o direito ao crédito, já que no IPI também há a compensação de créditos

¹⁵⁶ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 131.

¹⁵⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 abr. 2022.

¹⁵⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 386-387.

e débitos por período.¹⁵⁹ Portanto, o trecho “em cada operação” não deve ser interpretado de forma literal, tal qual ocorre no ICMS.

Sendo assim, a não cumulatividade no IPI funciona, exemplificativamente, da seguinte maneira: as mercadorias adquiridas geram direito à crédito, conforme o montante do tributo que foi devido nas etapas anteriores, e as mercadorias que forem vendidas geram débitos, no valor da incidência do IPI. Ao final do período, a apuração dos créditos e dos débitos é feita e, como resultado, haverá tributo a pagar se o valor dos débitos for maior. Por outro lado, se o valor dos créditos for maior, haverá saldo credor a ser transportado para o período seguinte.¹⁶⁰

Questiona-se, entretanto, se todas as mercadorias geram direito a créditos e sua manutenção para posterior compensação.

De modo distinto do ICMS, a previsão constitucional da não cumulatividade no IPI - tanto na CF/88 quanto nos Textos constitucionais anteriores - não refere nenhuma exceção ao aproveitamento dos créditos.¹⁶¹ Destarte, Paulo de Barros Carvalho afirma que nenhuma restrição pode ser criada ao direito de crédito no IPI, como ocorre no ICMS em que a própria CF/88 dispõe a respeito de limitações da não cumulatividade.¹⁶²

Em sentido oposto, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo defendem que, apesar de não haver nenhuma limitação presente na CF/88 quanto à sistemática não cumulativa do IPI, não é possível inferir que há um direito ilimitado ao creditamento.¹⁶³ Dessa maneira, existem situações em que os créditos não podem ser mantidos para a compensação desse tributo.

Posto isso, se mostra necessária uma análise dos principais aspectos sobre o aproveitamento de crédito na legislação infraconstitucional e na jurisprudência do STF, objetivando concluir se a ausência de norma constitucional limitadora da não cumulatividade é suficiente para garantir o creditamento integral quando se trata do IPI.

¹⁵⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 589-590.

¹⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 41. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 340.

¹⁶¹ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 147.

¹⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 229.

¹⁶³ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 117.

3.2.3.1 Os produtos que dão direito ao crédito no IPI

De modo oposto ao ICMS, tem-se que a legislação infraconstitucional optou apenas pelo crédito físico ao tratar do IPI. Sendo assim, fica garantido o direito ao crédito apenas quanto aos produtos que estarão, de alguma maneira, fisicamente incorporados ao produto final produzido, quais sejam, os insumos, os produtos intermediários e os materiais de embalagem.¹⁶⁴

Apesar do STF nunca ter analisado a constitucionalidade das disposições infraconstitucionais que determinam o direito ao crédito no IPI apenas ao crédito físico na vigência da CF/88, anteriormente o Tribunal já se posicionou pela constitucionalidade dessa opção.¹⁶⁵

Considerando que as hipóteses de aproveitamento do crédito físico são mais restritas que as do crédito financeiro, conforme já visto no capítulo 1.2.1, *supra*, conclui-se que as disposições infraconstitucionais do IPI revelam limitação à não cumulatividade não prevista na CF/88.

3.2.3.2 Das exceções à manutenção de crédito no IPI

Duas situações devem ser observadas quando da análise dos créditos de IPI em operações que envolvem produtos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero: esses produtos podem ser anteriores à etapa analisada, isto é, sendo os produtos adquiridos, ou podem ser o produto final da etapa analisada. A seguir, se verá um exame dos dois casos.

Quanto à possibilidade de creditamento em operações que o contribuinte da etapa anterior seja isento ou imune, Regina Helena Costa defende que, em razão da ausência de norma constitucional limitadora à não cumulatividade, não se existiria óbice ao direito ao crédito.¹⁶⁶ Entretanto, ao contrário, o STF se posicionou no sentido de não ser direito do contribuinte os créditos advindos de insumos isentos,

¹⁶⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 230.

¹⁶⁵ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 194.

¹⁶⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p 387.

não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Veja-se, quanto a isso, a ementa do RE 398.365/RS, que resultou no Tema de Repercussão Geral n. 844:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Creditamento de IPI. Impossibilidade. 4. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência. (RE 398365 RG, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 27/08/2015, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-188 DIVULG 21-09-2015 PUBLIC 22-09-2015).¹⁶⁷

Inclusive, em 2020 foi editada a Súmula Vinculante n. 58, que prevê diretamente que “inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade”. Destarte, é pacífico o entendimento do STF quanto a esse ponto.

Todavia, o próprio STF admite uma exceção quanto a isso: as matérias-primas e insumos advindos da Zona Franca de Manaus (ZFM). Assim, também em Repercussão Geral, no Tema n. 322, o Tribunal decidiu que o contribuinte pode manter os créditos de IPI de produtos oriundos da ZFM, mesmo que estes sejam isentos, imunes ou submetidos à alíquota zero:

TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE. O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas. O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo. A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida. À luz do postulado da razoabilidade, a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, cede

¹⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 398365**. Recorrente: União. Recorrido: Móveis Bentec LTDA. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 22/09/2015. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral7761/false>>. Acesso em: 02 abr. 2022.

espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional. Recurso Extraordinário desprovido.

(RE 592891, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/2019, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-204 DIVULG 19-09-2019 PUBLIC 20-09-2019).¹⁶⁸

Sendo assim, com exceção dos produtos oriundos da ZFM, só haverá direito ao crédito de IPI se as matérias-primas, os produtos intermediários ou os materiais de embalagem adquiridos forem onerados pelo tributo.¹⁶⁹ Se não houver a referida exação, os produtos não ensejarão créditos.

Quanto a isso, alinhado com o entendimento do STF, Hugo de Brito Machado refere que a interpretação da não cumulatividade não pode anular o princípio da seletividade. Com isso, para o autor, a única maneira de dar efetividade ao princípio da seletividade seria restringindo os créditos do IPI apenas às entradas oneradas.¹⁷⁰

Ainda, há também a questão relativa à possibilidade de creditamento quando os produtos adquiridos são tributados pelo IPI, mas o produto final é isento, não tributado ou sujeito à alíquota zero.

Anteriormente à CF/88, o STF já se manifestava na impossibilidade de creditamento nesses casos, visto que para haver direito ao crédito seria necessário duas operações em sequência nas quais houvesse a efetiva tributação do IPI. Mesmo com a mudança de Constituição, o Tribunal manteve o posicionamento em relação à ausência de direito do contribuinte à manutenção dos créditos, sendo necessário o estorno dos créditos apropriados.¹⁷¹

Porém, há a possibilidade de lei expressamente permitir a manutenção dos créditos nessa situação, como ocorre no art. 11, da Lei n. 9.779/99.¹⁷² Esse

¹⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 592891**. Recorrente: União. Recorrido: Nokia Solutions and Networks do Brasil Telecomunicações LTDA. Relatora: Min. Rosa Weber. Brasília, 20/09/2019. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur411337/false>>. Acesso em: 02 abr. 2022.

¹⁶⁹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 117.

¹⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 41. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 341-342.

¹⁷¹ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 155-157.

¹⁷² Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

dispositivo prevê a utilização do saldo credor do IPI mesmo que a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem seja originalmente isenta ou tributada à alíquota zero.¹⁷³

Em seguida à edição da Lei n. 9.779/99 surgiu o questionamento de se o direito garantido por ela já estava anteriormente previsto na CF/88, isto é, se esse direito seria fruto da sistemática constitucional da não cumulatividade no IPI, ou foi originado apenas com a referida lei. Quanto a isso, o STF também se manifestou no sentido de que o direito à manutenção dos créditos em tais casos foi originado apenas após a Lei n. 9.779/99:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. INSUMOS OU MATÉRIAS PRIMAS TRIBUTADOS. SAÍDA ISENTA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. ART. 153, § 3º, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11 DA LEI N. 9.779/1999. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO: INEXISTÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. 1. Direito ao creditamento do montante de Imposto sobre Produtos Industrializados pago na aquisição de insumos ou matérias primas tributados e utilizados na industrialização de produtos cuja saída do estabelecimento industrial é isenta ou sujeita à alíquota zero. 2. A compensação prevista na Constituição da República, para fins da não cumulatividade, depende do cotejo de valores apurados entre o que foi cobrado na entrada e o que foi devido na saída: o crédito do adquirente se dará em função do montante cobrado do vendedor do insumo e o débito do adquirente existirá quando o produto industrializado é vendido a terceiro, dentro da cadeia produtiva. 3. Embora a isenção e a alíquota zero tenham naturezas jurídicas diferentes, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo. 4. O regime constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, esta a substância jurídica do princípio da não cumulatividade, não aperfeiçoada quando não houver produto onerado na saída, pois o ciclo não se completa. 5. Com o advento do art. 11 da Lei n. 9.779/1999 é que o regime jurídico do Imposto sobre Produtos Industrializados se completou, apenas a partir do início de sua vigência se tendo o direito ao crédito tributário decorrente da aquisição de insumos ou matérias primas tributadas e utilizadas na industrialização de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero. 6. Recurso extraordinário provido. (RE 475551, Relator(a): CEZAR PELUSO, Relator(a) p/ Acórdão: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/05/2009, DJe-213 DIVULG 12-11-2009 PUBLIC 13-11-2009 EMENT VOL-02382-03 PP-00568 RTJ VOL-00218-01 PP-00486).¹⁷⁴

BRASIL, **Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19779.htm>. Acesso em: 05 abr. 2022.

¹⁷³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 591-592.

¹⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 475551.** Recorrente: União. Recorrido: Indústria Têxtil Apucarana LTDA. Relator: Min. Cezar Peluso. Brasília, 13/11/2009. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur169445/false>>. Acesso em: 09 abr. 2022.

Percebe-se, portanto, que a jurisprudência do STF é toda no sentido da não cumulatividade no IPI não ser irrestrita. Destarte, apesar de não haver qualquer limitação constitucional ao direito ao crédito no creditamento, esse imposto sofre diversas restrições.

3.3 NÃO CUMULATIVIDADE NA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E NA COFINS

A Contribuição ao Programa de Integração Social e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, comumente chamadas em conjunto de PIS/COFINS, são tributos de grande importância para União. O motivo disso está no grande potencial de arrecadação, em razão da incidência sobre o faturamento das empresas, e na ausência da obrigatoriedade de repartição dos lucros com os outros entes estatais, a exemplo do que ocorre no IPI.

De início, vale referir que, diferentemente dos já analisados ICMS e IPI, a Contribuição ao PIS e a COFINS, não são impostos, mas sim um outro tipo de tributo. Tratam-se, na realidade, de contribuições e, especificamente, de contribuições sociais, ou seja, tributos vinculados à atuação estatal e que têm como fato gerador uma atuação estatal indireta.¹⁷⁵

Em decorrência dessa distinção, a não cumulatividade no PIS/COFINS também possui algumas diferenças em relação ao ICMS e ao IPI. Dessa forma, o presente capítulo apresenta as principais características desses tributos, bem como uma análise constitucional da não cumulatividade no PIS/COFINS, com seu histórico, passando brevemente pelos aspectos infraconstitucionais.

Por fim, cabe destacar que, de modo distinto do que ocorreu no ICMS e no IPI, que as modificações legislativas foram no sentido de tornar o imposto não cumulativo, no PIS/COFINS houve a adoção de dois sistemas diferentes: o PIS/COFINS cumulativo e o PIS/COFINS não cumulativo. A legislação infraconstitucional prevê as hipóteses em que os contribuintes estarão enquadrados em um ou em outro regime - ou, por vezes, nos dois - com base em requisitos de

¹⁷⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 259.

ordem subjetiva e objetiva.¹⁷⁶ Neste capítulo, por óbvio, tratar-se-á apenas do regime não cumulativo do PIS/COFINS.

3.3.1 Principais características do PIS/COFINS

A Contribuição ao PIS e a COFINS, conforme já referido, se enquadram no tipo de contribuição social destinada ao custeio da seguridade social. Esses tributos, portanto, são de competência da União Federal, conforme disposto nos arts. 149 e 195, da CF/88:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. [...]

.....

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]¹⁷⁷

¹⁷⁶ ADOLPHO, Bergamini. **PIS e COFINS: Análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial, pronunciamentos do comitê de pronunciamentos contábeis**. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2016. p. 42.

Por sua vez, as alíquotas da Contribuição ao PIS¹⁷⁸ e da COFINS¹⁷⁹, somadas, ficam no patamar atual geral de 9,25% no regime não cumulativo, sendo que a base de cálculo habitual é a totalidade das receitas auferidas em um mês por uma pessoa jurídica.¹⁸⁰

Como regra, os arts. 8º tanto da Lei n. 10.637/2002, quanto da Lei e n. 10.833/2003 preveem que as pessoas jurídicas e as receitas em geral que se sujeitam à apuração cumulativa. Sendo assim, as empresas e receitas que estão submetidas à sistemática não cumulativa são aquelas que não estão previstas nos referidos dispositivos.¹⁸¹

3.3.2 Evolução da não cumulatividade no PIS/COFINS e seus principais aspectos

A contribuição para o PIS foi instituída pela Lei Complementar 7, de 1970, sendo recepcionada pela CF/88 em seu art. 239.¹⁸² Já a COFINS foi instituída pela Lei Complementar 70, de 1991. Essas disposições legais não continham nenhuma

¹⁷⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 07 abr. 2022.

¹⁷⁸ Lei n. 10.637/2002, art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). BRASIL, **Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm>. Acesso em: 07 abr. 2022.

¹⁷⁹ Lei n. 10.833/2003, art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). BRASIL, **Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm>. Acesso em: 07 abr. 2022.

¹⁸⁰ ADOLPHO, Bergamini. **PIS e COFINS: Análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial, pronunciamentos do comitê de pronunciamentos contábeis**. São Paulo: FISCOsoft Editora. 2016. p. 178

¹⁸¹ BARBOSA, Daniel Marchionatti. **Não-Cumulatividade da COFINS e do PIS**. Dissertação de mestrado. Porto Alegre: UFRGS, 2011. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/31324>>. Acesso em: 10 abr. 2022. p. 21.

¹⁸² Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo. BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 05 abr. 2022.

norma que possibilitasse o aproveitamento de créditos, de modo que ambas as contribuições não previam a sistemática da não cumulatividade.¹⁸³

Em 2002 foi editada a Medida Provisória n. 66, posteriormente convertida na Lei n. 10.637/2002, e em 2003 foi editada a Medida Provisória n. 135, posteriormente convertida na Lei n. 10.833/2003, ambas prevendo a implementação da não cumulatividade para a Contribuição ao PIS e para a COFINS, respectivamente.

Como se vê, a sistemática não cumulativa surgiu no PIS/COFINS na legislação infraconstitucional.¹⁸⁴ Foi apenas com a Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2003, que a não cumulatividade nesses tributos se fez presente na CF/88. A referida EC introduziu o §12 ao art. 195, dispondo o seguinte:

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.¹⁸⁵

Percebe-se que, ao contrário do que ocorre no ICMS e no IPI, a CF/88 praticamente nada disse sobre como seria a não cumulatividade do PIS/COFINS. Com isso, a análise substancial da sistemática não cumulativa nesses tributos está restrita à legislação infraconstitucional, o que foge do escopo do presente trabalho.

Posteriormente, a Lei n. 10.865/2004, além de alterar certos pontos da não cumulatividade do PIS/COFINS já prevista nas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, acrescentou a incidência dessas contribuições à importação de bens e de serviços, também com a possibilidade de creditamento. Na realidade, apesar de se chamarem “PIS e COFINS”, a Lei n. 10.865/2004 trouxe tributos bem distintos, já que a base de cálculo é completamente diferente do PIS/COFINS original.

Ainda, vale referir que a não cumulatividade no PIS/COFINS se dá por meio da sistemática base contra base. Quanto a esse método, relembra-se o já apontado no capítulo 1.2, *supra*, o que pode ser resumido na determinação do “valor devido

¹⁸³ BARBOSA, Daniel Marchionatti. **Não-Cumulatividade da COFINS e do PIS**. Dissertação de mestrado. Porto Alegre: UFRGS, 2011. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/31324>>. Acesso em: 10 abr. 2022. p. 16-17.

¹⁸⁴ ADOLPHO, Bergamini. **PIS e COFINS: Análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial, pronunciamentos do comitê de pronunciamentos contábeis**. São Paulo: FISCOsoft Editora. 2016. p. 39.

¹⁸⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 08 abr. 2022.

por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas e a alíquota aplicada sobre as compras”.¹⁸⁶

Quanto ao método subtrativo indireto ou base contra base no PIS/COFINS, Adolpho Bergamini é didático:

O valor (de crédito) apurado será utilizado para descontar o PIS e a Cofins calculados sobre uma base de débitos também determinada em lei (a receita bruta auferida).

Aí a razão pela qual o método aplicável ao PIS e à Cofins ser chamado “subtrativo indireto”, ou simplesmente “base contra base”: o crédito deve ser calculado pela aplicação de uma alíquota (9,25%) sobre uma base determinada em lei, cujo resultado matemático será utilizado para descontar o tributo devido, que também é calculado sobre uma base determinada na legislação (as receitas auferidas).¹⁸⁷

Essa diferença entre o PIS/COFINS e o ICMS e IPI - que adotam o método imposto contra imposto - quanto ao método escolhido para a aplicação da não cumulatividade se coaduna, principalmente, com o fato do PIS/COFINS se tratar de tributo incidente sobre receita e faturamento e não sobre o consumo. Todavia, pode-se dizer que todos os tributos citados são exações sobre a circulação de riquezas.¹⁸⁸

Ademais, quanto à análise do dispositivo constitucional supracitado que prevê a não cumulatividade, outra questão surge. O § 12 do art. 195, da CF/88, menciona que poderão ser não cumulativas, com base na definição de lei sobre os setores de atividade econômica, as contribuições do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a receita ou o faturamento (art. 195, I, alínea “b”, da CF/88) e do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (art. 195, IV, da CF/88).

Essas previsões se referem, respectivamente, à COFINS e a COFINS-Importação. Entretanto, apesar da CF/88 não fazer menção expressa à Contribuição ao PIS ou à Contribuição ao PIS-Importação, o STF, no julgamento do RE 346.084, utilizou o art. 195, § 12, para julgar inconstitucional o art. 3º, §1º, da Lei 9.718/98,

¹⁸⁶ FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Não-cumulatividade do Pis e da COFINS – Implicações contábil, societária e fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 32.

¹⁸⁷ ADOLPHO, Bergamini. **PIS e COFINS: Análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial, pronunciamentos do comitê de pronunciamentos contábeis**. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2016. p. 243.

¹⁸⁸ MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. **Não-cumulatividade do PIS e da Cofins**. Dissertação de mestrado. São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-22062010-083058/publico/Patricia_Hermont_Barcellos_Goncalves_Madeira_Dissertacao.pdf>. Acesso em: 09 abr. 2022. p. 42.

aplicável tanto à COFINS quanto à Contribuição ao PIS. Sendo assim, pode-se dizer que a Contribuição ao PIS (e ao PIS-Importação) também está abarcada pela previsão constitucional da não cumulatividade.¹⁸⁹ Contrária a essa posição, Fátima Fernandes de Souza menciona que a sistemática não cumulativa da Contribuição ao PIS é exclusivamente infraconstitucional, uma vez que a sede constitucional desse tributo é o art. 239 e não o art. 195, ambos da CF/88.¹⁹⁰

Nota-se que, em decorrência das características do PIS/COFINS, a previsão constitucional - e também infraconstitucional - da não cumulatividade é essencialmente diferente das disposições referentes ao ICMS e ao IPI. Na realidade, não há notícia de nenhuma outra aplicação da não cumulatividade em tributos que gravam a receita ou o faturamento fora do Brasil.¹⁹¹ Entretanto, conforme já mencionado no capítulo 1.3.2, *supra*, o STF já afirmou que não há inconstitucionalidade na sistemática não cumulativa no PIS/COFINS, mesmo na ausência de plurifasia.

Crítico ao sistema adotado, Eduardo Maneira define a não cumulatividade no PIS/COFINS como “uma tentativa malsucedida de melhor racionalizar a incidência destas contribuições”. Para o autor, essas contribuições dispensariam a utilização da técnica não cumulativa, visto que não são tributos indiretos, plurifásicos e sobre o consumo - estes sim atrairiam obrigatoriamente a não cumulatividade.¹⁹²

Outro ponto distintivo entre a não cumulatividade no PIS/COFINS e a já abordada não cumulatividade no ICMS e no IPI é a possibilidade de limitação da sistemática pelo legislador infraconstitucional. Considerando que a própria previsão do art. 195, § 12, da CF/88, dispõe que cabe à legislação infraconstitucional determinar a quais setores da atividade econômica serão não cumulativos, tem-se que a possibilidade de limitação é praticamente irrestrita. Nas palavras de Solon Sehn:

¹⁸⁹ BARBOSA, Daniel Marchionatti. **Não-Cumulatividade da COFINS e do PIS**. Dissertação de mestrado. Porto Alegre: UFRGS, 2011. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/31324>>. Acesso em: 10 abr. 2022. p. 28.

¹⁹⁰ SOUZA, Fátima Fernandes de. A não-cumulatividade das contribuições: PIS/PASEP e COFINS. In: **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e COFINS**. Coordenador Leandro Paulsen. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 256.

¹⁹¹ BARBOSA, Daniel Marchionatti. **Não-Cumulatividade da COFINS e do PIS**. Dissertação de mestrado. Porto Alegre: UFRGS. 2011. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/31324>>. Acesso em: 10 abr. 2022. p. 67.

¹⁹² MANEIRA, Eduardo. **Considerações sobre o art. 166 do CTN e a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: n. 124. p. 42-47, 2006. p. 44.

Ora, se o legislador pode o mais, que é excluir por completo a aplicabilidade do regime para um determinado segmento, certamente também pode o menos, apenas restringindo o alcance da não cumulatividade. Afinal, em matéria de competência, *cui licet quod est plus licet utique quod est minus* (“quem pode o mais, pode o menos”). Portanto, lamentavelmente, a não cumulatividade continua na esfera de liberdade de conformação legislativa do Congresso Nacional.¹⁹³

Nesse mesmo sentido, Marco Aurélio Greco destaca que, para a Contribuição ao PIS e para a COFINS, a não cumulatividade é puramente legal.¹⁹⁴ Sendo assim, não há como ocorrer um transplante entre as características e as conclusões referentes à não cumulatividade no âmbito do ICMS e do IPI.

Apesar disso, Adolpho Bergamini destaca que, com a constitucionalização da não cumulatividade no PIS/COFINS por meio da Emenda Constitucional n. 42, a sistemática não cumulativa não pode mais ser interpretada com exclusividade nas previsões das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003. Portanto, apesar de não haver uma delimitação constitucional mais específica, como ocorre no ICMS e no IPI, a partir da inclusão da não cumulatividade em sede Constitucional, o legislador infraconstitucional não pode disciplinar livremente essa sistemática para o PIS/COFINS.¹⁹⁵

Por fim, vale abordar a questão do direito de crédito a ser compensado no PIS/COFINS. Conforme já referido no capítulo 1.2.1, *supra*, o crédito no PIS/COFINS é o financeiro do tipo renda, ou seja, aquele em que é possível o creditamento dos bens, serviços ou direitos excetuando aqueles que não tenham relação com a atividade econômica.

Os arts. 3º tanto da Lei n. 10.637/2002, quanto da Lei n. 10.833/2003 preveem quais os créditos poderão ser descontados na Contribuição ao PIS e na COFINS. Em ambos, o inciso II dispõe o seguinte:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

¹⁹³ SEHN, Solon. **PIS-COFINS – Não cumulatividade e regimes de incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 270-271.

¹⁹⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Não-cumulatividade no PIS e na Cofins**. In: PAULSEN, Leandro (Coord.) et al. Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 102.

¹⁹⁵ ADOLPHO, Bergamini. **PIS e COFINS: Análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial, pronunciamentos do comitê de pronunciamentos contábeis**. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2016. p. 246-247.

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;¹⁹⁶

O conceito de insumo, entretanto, sempre apresentou diversas concepções. Para Aliomar Baleeiro, esse conceito tem derivação espanhola e foi utilizado, originalmente, como forma de tradução do termo *input*, que designa uma série de fatores produtivos - como por exemplo matérias primas e trabalho - gerando o produto final, ou *output*.¹⁹⁷

O STJ se posicionou, nos Temas Repetitivos n. 779 e n. 780, referindo que seria insumo para PIS/COFINS tudo que for imprescindível para o exercício da atividade econômica. Sendo assim, esse Tribunal apresentou a solução do problema com uma resposta pela análise casuística da atividade dos contribuintes, com base na essencialidade e na relevância.¹⁹⁸ Dessa forma, será insumo aquilo que é considerado imprescindível ou de grande importância para a atividade econômica a ser desenvolvida pelo contribuinte. No STF, o Tema de Repercussão Geral n. 756, que está pendente de julgamento, ainda irá analisar a constitucionalidade da não cumulatividade prevista nas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, tendo como base a previsão do art. 195, § 12, da CF/88.

3.4 NÃO CUMULATIVIDADE EM IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS

Para finalizar a análise dos dispositivos constitucionais que preveem sistemática não cumulativa, é necessário analisar as disposições sobre impostos e contribuições residuais.

A CF/88 reserva à União a competência de instituir impostos, conforme o art. 154, I, e contribuições, conforme art. 195, § 4º, ainda não previstos:

¹⁹⁶ BRASIL, **Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm>. e BRASIL, **Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm>. Acesso em: 08 abr. 2022.

¹⁹⁷ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 685.

¹⁹⁸ ARAÚJO, Thaís Silveira. **A não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS e o conceito de insumo**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo. vol. 25. ano 5. p. 103-121. São Paulo: RT, 2020. p. 117.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

.....

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

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.¹⁹⁹

Com a análise desses dispositivos é possível concluir que, em tese, existem três requisitos cumulativos, para a instituição de impostos e de contribuições residuais: o primeiro, trata-se de requisito formal e diz respeito à exigência de lei complementar para a instituição do tributo; o segundo, refere-se à impossibilidade de criar um tributo com o mesmo fato gerador ou com a mesma base de cálculo de outro já existente; e, por fim, o terceiro diz respeito à obrigatoriedade do novo tributo ser não cumulativo.²⁰⁰ Os dois últimos requisitos objetivam evitar excessos por parte da União na instituição de tributos,²⁰¹ sendo que o segundo busca evitar, especificamente o *bis in idem* e a bitributação.²⁰²

Entretanto, de pronto, André Mendes Moreira ressalta que a análise da obrigatoriedade dos tributos decorrentes da utilização da competência residual da União serem não cumulativos deve ser observada com cautela. Como exemplo, o autor cita a possibilidade de criação de um tributo incidente sobre a propriedade de embarcações e aeronaves que, apesar de ser possível dentro do escopo da

¹⁹⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 abr. 2022.

²⁰⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Discriminação de competências e competência residual**. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 83- 115. Disponível em: <<https://schoueri.com.br/discriminacao-de-competencias-e-competencia-residual/>>. Acesso em: 16 abr. 2022. p. 88.

²⁰¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 41. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 362.

²⁰² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 142.

competência residual da União, não oferece base para a implementação de uma sistemática não cumulativa.²⁰³

Nesse sentido, o próprio STF já declarou a constitucionalidade da contribuição residual instituída pela União pela Lei Complementar n. 84/96, apesar desse tributo não ser não cumulativo. A contribuição sobre remunerações pagas a trabalhadores avulsos, autônomos e outras pessoas físicas sem vínculo empregatício foi validada pelo STF, mesmo sem cumprir o requisito de ser não cumulativo previsto no art. 195, § 4º, da CF/88. Quanto a isso, elucidativa é a ementa do julgado, o RE n. 258.470:

Contribuição social. Constitucionalidade do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 228.321, deu, por maioria de votos, pela constitucionalidade da contribuição social, a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, incidente sobre a remuneração ou retribuição pagas ou creditadas aos segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas, objeto do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96, por entender que não se aplica às contribuições sociais novas a segunda parte do inciso I do artigo 154 da Carta Magna, ou seja, que elas não devam ter fato gerador ou base de cálculos próprios dos impostos discriminados na Constituição. - Nessa decisão está ínsita a inexistência de violação, pela contribuição social em causa, da exigência da não-cumulatividade, porquanto essa exigência - e é este, aliás, o sentido constitucional da cumulatividade tributária - só pode dizer respeito à técnica de tributação que afasta a cumulatividade em impostos como o ICMS e o IPI - e cumulatividade que, evidentemente, não ocorre em contribuição dessa natureza cujo ciclo de incidência é monofásico -, uma vez que a não-cumulatividade no sentido de sobreposição de incidências tributárias já está prevista, em caráter exaustivo, na parte final do mesmo dispositivo da Carta Magna, que proíbe nova incidência sobre fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados nesta Constituição. - Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 258470, Relator(a): MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 21/03/2000, DJ 12-05-2000 PP-00033 EMENT VOL-01990-05 PP-00963).²⁰⁴

Como se vê, o julgado excetua a regra geral da necessidade do novo tributo criado com base na competência residual da União ser não cumulativo porque o tributo em questão não gera cumulatividade.

Na realidade, as disposições constitucionais sobre a não cumulatividade, por se referirem a tributos ainda por serem criados, estabelecem apenas um requisito -

²⁰³ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 256.

²⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 258470**. Recorrente: Cooperativa Tríticola Cachoeirense LTDA. Recorrido: Instituto Nacional Do Seguro Social - INSS. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, 12/05/2000. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur100267/false>>. Acesso em: 11 abr. 2022.

conforme a jurisprudência do STF, obrigatório apenas em hipóteses nas quais os tributos efetivamente possam gerar cumulatividade - sem definir balizas a respeito da forma como se dará essa não cumulatividade. Dessa forma, apesar de determinado no Texto Constitucional, ao serem instituídos impostos ou contribuições residuais que comportem a sistemática não cumulativa, caberá à legislação infraconstitucional apresentar todas as balizas necessárias para a implementação da não cumulatividade.

4 CONCLUSÃO

A presente pesquisa tratou da não cumulatividade como instituto em si e, concretamente, no âmbito da CF/88. Isso porque a não cumulatividade é tema de diversas controvérsias jurisprudenciais e doutrinárias, bem como, por ser um diferencial na forma de apuração dos tributos, afeta diretamente a arrecadação do Estado e o dia a dia dos contribuintes.

Assim, o objetivo geral do trabalho pesquisa foi analisar o instituto da não cumulatividade e os dispositivos que preveem a sistemática não cumulativa no âmbito da CF/88, o Texto fundamental do Direito Tributário brasileiro. Em vista disso, partiu-se das hipóteses básicas de que a não cumulatividade é mais vantajosa que a cumulatividade e de que a sistemática não cumulativa presente nos dispositivos da CF/88 não apresenta a melhor regulação do instituto.

Portanto, a fim de alcançar os objetivos da pesquisa e de comprovar ou rejeitar as referidas hipóteses, inicialmente foi analisado o instituto da não cumulatividade e, em seguida, os dispositivos constitucionais que a preveem.

Dessa forma, o primeiro capítulo apresentou os principais aspectos da não cumulatividade. Nesse sentido, foram analisadas as origens da referida sistemática, as técnicas que a tributação não cumulativa pode ser submetida e as principais características que os tributos não cumulativos possuem, cumprindo os três primeiros objetivos específicos do presente trabalho. Com essa análise foi possível observar que a sistemática não cumulativa substituiu, ao longo do tempo, a tributação cumulativa. Isso se deu em razão da primeira, apesar de possuir algumas desvantagens, resultar na desoneração da cadeia de produção e circulação de mercadoria, evitando o chamado “efeito cascata”, presente em tributos cumulativos.

Já no segundo capítulo, tratou-se especificamente dos dispositivos constitucionais que implementam a não cumulatividade no âmbito constitucional. Portanto, foi analisada a sistemática não cumulativa, na CF/88, do ICMS, do IPI, da Contribuição ao PIS, da COFINS e dos impostos e contribuições residuais.

Em relação ao ICMS, foi realizada uma análise dos principais aspectos desse imposto e da origem da sua não cumulatividade. Após, foi observado o dispositivo constitucional que dispõe sobre a sistemática não cumulativa no ICMS, apresentando suas nuances e as consequências da forma escolhida pelo Constituinte para regular esse instituto. Quanto ao IPI, a pesquisa seguiu o mesmo

caminho. Em relação à Contribuição ao PIS e a COFINS, por se tratarem de tipos de tributos diferentes do ICMS e do IPI, além do exame das principais características dessas contribuições e da sua sistemática não cumulativa, também foram realizadas diversas comparações com os referidos impostos.

Com isso, foi possível observar algumas semelhanças - como a mesma redação para a previsão da não cumulatividade quanto ao ICMS e ao IPI - e diversas diferenças em relação aos dispositivos da CF/88 que preveem a não cumulatividade no ICMS, no IPI, na Contribuição ao PIS e na COFINS. Quanto às diferenças, vale destacar as exceções previstas no art. 155, § 2º, II, da CF/88, à não cumulatividade no ICMS, que não encontram reprodução na disposição relativa ao IPI, bem como ao fato da origem da não cumulatividade prevista na Contribuição ao PIS e na COFINS ser infraconstitucional, sendo posteriormente acrescentada à CF/88 pela Emenda Constitucional nº 42, em redação totalmente diferente da prevista para os impostos.

Por fim, foi analisada a previsão de não cumulatividade nos impostos e nas contribuições a serem criados por meio da competência residual na União. Quanto a isso, observou-se que, apesar da previsão constitucional, o STF afastou a não cumulatividade em tributo criado que não apresentava características fundamentais para a implementação da sistemática não cumulativa.

Desse modo, foi possível atingir o quarto objetivo específico da presente pesquisa, qual seja, analisar especificamente a não cumulatividade no âmbito constitucional do ICMS, do IPI, da Contribuição ao PIS e a da COFINS e dos impostos e contribuições residuais.

Após toda a análise, percebe-se que o objetivo geral do trabalho, isto é, o exame do instituto da não cumulatividade e dos dispositivos que preveem a sistemática não cumulativa no âmbito da CF/88, foi atingido.

Com isso, foi possível confirmar as hipóteses propostas ao início da pesquisa: a sistemática não cumulativa é, de um ponto de vista geral, mais vantajosa do que a sistemática cumulativa e as disposições da não cumulatividade presentes na CF/88 não regulam o instituto da melhor forma. Isso porque, apesar de haver definições básicas, não existe um sentido único quanto à sistemática não cumulativa. Desse modo, as disposições previstas CF/88, além de apresentarem algumas inconsistências - a exemplo do uso da expressão “montante cobrado” no ICMS e no IPI -, não são suficientes para traçar caminhos determinados para o legislador

infraconstitucional, possibilitando regulações que mitigam a não cumulatividade e causam incertezas nos contribuintes.

Finalmente, nada obstante o presente trabalho tenha analisado a não cumulatividade como instituto e os dispositivos que a preveem no âmbito da CF/88, o tema não se esgota na presente pesquisa. Desse modo, é possível observar que existem diversos outros espaços para exame da não cumulatividade no direito tributário brasileiro, como a análise dessa sistemática na legislação infraconstitucional, ou até mesmo em relação à comparação desse instituto em outros países.

REFERÊNCIAS

- ADOLPHO, Bergamini. **PIS e COFINS: Análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial, pronunciamentos do comitê de pronunciamentos contábeis**. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2016.
- ARAÚJO, Thaís Silveira. **A não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS e o conceito de insumo**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo. vol. 25. ano 5. São Paulo: RT, 2020.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. 1. ed. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BARBOSA, Daniel Marchionatti. **Não-Cumulatividade da COFINS e do PIS**. 2011. 115 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/31324>>. Acesso em: 10 abr. 2022.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- BERGAMINI, Adolpho. **ICMS: Análise de legislação, manifestações de administração tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares de. **Comentários às Súmulas Tributárias do STF e do STJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 2016**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 fev. 2022.
- BRASIL, **Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 01 abr. 2022.

BRASIL, **Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 01 mar. 2022.

BRASIL, **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL, **Lei n. 3.520, de 30 de dezembro de 1958**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l3520.htm>. Acesso em: 27 fev. 2022.

BRASIL, **Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm>. Acesso em: 28 fev. 2022.

BRASIL, **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 28 mar. 2022.

BRASIL, **Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9779.htm>. Acesso em: 05 mar. 2022.

BRASIL, **Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm>. Acesso em: 07 abr. 2022.

BRASIL, **Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm>. Acesso em: 08 abr. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 495**. Brasília: Superior Tribunal de Justiça, [2007]. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/Sml/article/view/64/4037>>. Acesso em: 04 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo Interno 669544**. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Marcelo José Machado Volkweiss e Outro(A/S). Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 01/04/2011. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur190257/false>>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 762892**. Agravante: Nova Negócios, Veículos, Peças e Serviços LTDA. Agravado: União. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 15/04/2015. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur300732/false>>. Acesso em: 05 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário do Agravo 1333708**. Embargante: Sindicato dos Lojistas do Comércio do Município do Rio de Janeiro. Embargado:

União. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 03/03/2022. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur459929/false>>. Acesso em: 19 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 103792**. Recorrente: Frigorífico Industrial Patrocínio Paulista LTDA. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Min. Néri da Silveira. Brasília, 06/03/1992. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur66057/false>>. Acesso em: 19 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 258470**. Recorrente: Cooperativa Triticola Cachoeirense LTDA. Recorrido: Instituto Nacional Do Seguro Social - INSS. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, 12/05/2000. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur100267/false>>. Acesso em: 11 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 398365**. Recorrente: União. Recorrido: Móveis Bentec LTDA. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 22/09/2015. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral7761/false>>. Acesso em: 02 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 475551**. Recorrente: União. Recorrido: Indústria Têxtil Apucarana LTDA. Relator: Min. Cezar Peluso. Brasília, 13/11/2009. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur169445/false>>. Acesso em: 09 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 574706**. Recorrente: Imcopa Importação, Exportação e Indústria De Óleos LTDA. Recorrido: União. Relator: Min. Cármen Lúcia. Brasília, 02/10/2017. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 592891**. Recorrente: União. Recorrido: Nokia Solutions and Networks do Brasil Telecomunicações LTDA. Relatora: Min. Rosa Weber. Brasília, 20/09/2019. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur411337/false>>. Acesso em: 02 abr. 2022.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CANADO, Vanessa Rahal; LUKIC, Melina Rocha. **O Conceito de Insumo para fins de Creditamento do PIS e da COFINS**. In: Reforma tributária: Ipea-OAB/DF. Organizadores: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed., rev. e ampl. até a EC n. 104/2019 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **ICMS: Direito de Creditamento - Princípio da não cumulatividade**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 102, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Porto Alegre: Editora Forense, 2008.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **A Compensação de Créditos no ICMS e o Princípio da Não Cumulatividade**. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário. vol. 10, 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-cumulatividade no ICMS - Comparação com o IVA europeu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Temas de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. **Dedução do Crédito Financeiro no ICMS: Não Cumulatividade e Coerência Legislativa**. Revista Direito Tributário Atual n. 38, 2017.

FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Não-cumulatividade do Pis e da COFINS – Implicações contábil, societária e fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. **Não-cumulatividade no PIS e na Cofins**. In: PAULSEN, Leandro (Coord.) et al. Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: teoria e prática**. 5. ed – Curitiba: Juruá, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Repartição do tributo indireto: incongruências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 41. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade no sistema tributário brasileiro. In: **O princípio da não-cumulatividade**. Pesquisas Tributárias. Nova Série. 10. ed. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. **Não-cumulatividade do PIS e da Cofins**. 2009. 165 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-22062010-083058/publico/Patricia_Hermont_Barcellos_Goncalves_Madeira_Dissertacao.pdf>. Acesso em: 09 abr. 2022.

MANEIRA, Eduardo. **Considerações sobre o art. 166 do CTN e a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: n. 124. p. 42-47, 2006.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS: Comentários à Legislação Nacional**. São Paulo: Dialética, 2006.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Discriminação de competências e competência residual**. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 83-115. Disponível em: <<https://schoueri.com.br/discriminacao-de-competencias-e-competencia-residual/>>. Acesso em: 16 abr. 2022.

SEHN, Solon. **PIS-COFINS – Não cumulatividade e regimes de incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações - Uma Investigação sobre sua Natureza e suas Causas**. 1. ed. v. 1. Trad. por BARAÚNA, Luiz João. São Paulo: Nova Cultura, 1996.

SOUZA, Fátima Fernandes de. A não-cumulatividade das contribuições: PIS/PASEP e COFINS. In: **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e COFINS**. Coordenador Leandro Paulsen. São Paulo: IOB Thomson, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Variações sobre o princípio da neutralidade no Direito Tributário Internacional. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). **Revista Direito Tributário Atual, n. 19**. São Paulo: IBDT/Dialética, 2005.