

NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL E NO MUNDO: ORIGENS, CONCEITO E PRESSUPOSTOS¹

ANDRÉ MENDES MOREIRA

Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP
Mestre em Direito Tributário pela UFMG
Professor de Direito Tributário dos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da Faculdade de Direito Milton Campos
Membro da ABRADT, da ABDF e da IFA
Advogado

EMENTA: 1. INTRÓITO. 2. ORIGENS. 3. TÉCNICAS. 3.1. MÉTODOS DE ADIÇÃO E SUBTRAÇÃO. 3.2. NÚMERO DE OPERAÇÕES GRAVADAS (PLURIFASIA NECESSÁRIA). 3.3. DIREITO AO CRÉDITO SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. 3.4. O CREDITAMENTO SOBRE INSUMOS. 3.5. A AMPLITUDE DO DIREITO AO CRÉDITO. 3.6. APURAÇÃO POR PRODUTO E POR PERÍODO. 4. PRESSUPOSTOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE: PLURIFASIA E DIREITO AO ABATIMENTO. 5. OS TRIBUTOS NÃO-CUMULATIVOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.

1. INTRÓITO.

Quando se fala em cumulação de tributos, há três realidades possíveis e distintas, a saber:

(a) exigência de dois ou mais tributos sobre o mesmo fato, que pode consistir em:

(a.1) bitributação; ou

(a.2) *bis in idem*;

(b) inclusão de tributos na base de cálculo de outras exações, majorando artificialmente a riqueza tributável;

(c) incidência do tributo em dois ou mais estádios da cadeia produtiva.

Vejamo-las, uma a uma.

A primeira hipótese – incidência de tributos idênticos sobre o mesmo fato gerador – pode caracterizar a bitributação (se dois entes distintos exigirem gravame idêntico sobre uma só realidade) ou o *bis in idem* (se ambas as exações forem cobradas pelo mesmo ente estatal).

¹ Referência: MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: *Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários*. CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses/IBET, 2009, pp. 47-88.

Tem-se bitributação, *verbi gratia*, quando dois Estados soberanos intentam cobrar imposto de renda sobre os mesmos valores (ex.: executivo alemão, residente e domiciliado naquele país, que se desloca temporariamente para o Brasil e aqui auferir rendimentos, prestando consultoria a empresa sediada em solo pátrio). O conflito entre os princípios da fonte e da renda mundial (que orientam a tributação internacional das rendas) faz surgir tais questões, solucionadas, muitas vezes, pelos tratados contra a dupla tributação internacional. À míngua de convenção entre países ou de soluções unilaterais eventualmente adotadas pelos Estados (como isenções, outorga de créditos presumidos, *et cetera*), a bitributação será inevitável². Não obstante, existe orientação mundial no sentido de se evitar essa dupla incidência, criadora de barreiras para o desenvolvimento das nações. Tanto é que a Organização das Nações Unidas (ONU) e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) possuem modelos de convenção contra a dupla tributação internacional destinados a orientar os Estados que pretendam eliminar esse entrave ao livre comércio.

No plano interno de um Estado federado, a bitributação ocorre quando dois Estados ou Municípios intentam gravar a mesma realidade (o exemplo mais característico, no Brasil, é o do ISSQN, no qual existe constante conflito entre as municipalidades na exigência do imposto sobre serviços – cada qual adotando, conforme seus próprios interesses, o critério da situação do estabelecimento prestador ou o do local da prestação dos serviços³).

² XAVIER menciona algumas situações em que a problemática da dupla tributação (cumulação de incidências) no âmbito internacional se faz presente:

“Pense-se na tributação de empresa de navegação marítima cuja sede social esteja no Panamá, cuja administração efetiva esteja em Londres, cujo capital social seja controlado por residentes nos Estados Unidos e cujos lucros advenham de tráfego marítimo realizado nas Ilhas Gregas. (...) Ou na tributação de dividendos auferidos por holding com sede no Luxemburgo, pagos por subsidiária com sede na Austrália e que exerce a sua atividade de mineração na Nova Zelândia, através de estabelecimento estável neste país.” (XAVIER, Alberto Pinheiro. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 4).

³ O conflito iniciou-se a partir da interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça ao art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, que predicava ser o ISSQN devido no local da prestação do serviço, assim definindo este último:

“Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço:

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação;
- c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da lista anexa [exploração de concessão de rodovias pedagiadas], o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.”

De acordo com o STJ, a alínea a do art. 12 não deve ser interpretada de forma literal. Assim, apesar de estar expresso no dispositivo que o ISSQN é devido ao Município *em que estiver situado o estabelecimento prestador*, esse não seria o verdadeiro sentido da norma.

O *bis in idem*, a seu turno, é menos usual. Afinal, o ente federado pode exercer livremente sua competência para gravar determinada situação fática, desde que respeite os princípios constitucionais tributários. Havendo interesse em incrementar a receita, basta ao ente público aumentar a alíquota do tributo existente. Por essa razão, o *bis in idem* ocorre, em regra, quando a carga tributária já é muito elevada sobre certas realidades e, mesmo assim, o Estado pretende majorá-la. Para refugir à caracterização do confisco – mais claramente visualizável quando um único tributo é utilizado com alíquotas excessivas – o ente estatal se utiliza do subterfúgio de criar outra exação para gravar a mesma realidade. Essa situação é repelida pelo direito tributário⁴.

Esta, em verdade, determinaria a recolha do ISSQN ao Município *no qual o serviço foi prestado*. Tal jurisprudência sedimentou-se no âmbito do STJ e não foi infirmada (posto que não analisada) pela Suprema Corte. Em face disso, a tributação municipal sobre serviços transformou-se em verdadeira algaravia, com inúmeros casos de cumulação de exigências de dois Municípios (pois a orientação do Tribunal diverge da interpretação literal do DL nº 406/68).

Com a LC nº 116/03, que aumentou o número de casos nos quais o ISSQN seria devido no local da prestação (à época do DL nº 406/68, as exceções à regra geral – pagamento no local do estabelecimento prestador – eram apenas as referidas nas alíneas *b* e *c* do art. 12, supratranscrito), entendeu-se que o problema estaria resolvido. Entretanto, pelas decisões prolatadas até o momento pelo STJ, o entendimento anterior permanece (exigindo-se, em todos os casos, o pagamento do imposto no local da prestação, independentemente da localização do estabelecimento prestador). Persistem, assim, os problemas de dupla tributação em matéria de ISSQN.

⁴ Caso paradigmático, que já foi analisado pelo STF, referia-se à suposta ocorrência de *bis in idem* pela exigência de imposto sobre a renda (cuja alíquota chega a 27,5%), contribuição previdenciária fixa (alíquota de 11%) e um adicional de contribuição previdenciária variável (entre 9% e 14%, a depender do valor do salário) sobre os vencimentos dos servidores públicos federais).

Embora não reconhecendo a existência de *bis in idem*, dado o caráter autônomo e específico das contribuições previdenciárias, o STF afastou a contribuição *progressiva* (entre 9% e 14%) ao argumento de que a soma desta ao IR e à contribuição previdenciária já cobrada (alíquota de 11%) determinaria, em alguns casos, a recolha de quase metade do salário do servidor aos cofres públicos federais. Confira-se a ementa de um dos acórdãos que gizou o tema:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALÍQUOTA PROGRESSIVA.

1. O acórdão recorrido está em consonância com o entendimento do Plenário deste Supremo Tribunal que, no julgamento da ADI 2.010-MC, assentou que a instituição de alíquotas progressivas para a contribuição previdenciária dos servidores públicos ofende o princípio da vedação à utilização de qualquer tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição). Tal entendimento estende-se aos Estados e Municípios.” (STF, Primeira Turma, RE-AgR nº 414.915/PR, Relatora Min. ELLEN GRACIE, DJ 20.04.2006, p. 31).

Em outras palavras: apesar de, em tese, não se ter reconhecido o *bis in idem*, na prática os tributos cobrados pelo mesmo ente foram somados (mesmo sendo de espécies diversas, na visão do STF), autorizando a conclusão pela existência do confisco.

A segunda hipótese de superposição contributiva ocorre quando se incluem na base de cálculo das exações o valor de outros tributos. Essa prática, pouco comum noutras plagas, tem sido adotada amiúde pelas leis tributárias brasileiras, como ocorre com o “cálculo por dentro” do ICMS⁵. Para além deste, tem-se ainda cumulação de incidências com a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do IPI e do PIS/COFINS; a inclusão da CSLL na base tributável pelo IRPJ, *inter alii*. Com isso, a alíquota real do tributo torna-se superior àquela nominalmente constante da lei, pois a exação passa a gravar uma base majorada. Inobstante os equívocos de tal sistemática, a jurisprudência pátria tem admitido inclusões de valores tributários no cálculo do *quantum debeatur* de outras exações⁶.

A terceira e última modalidade de cumulação de tributos consiste na incidência do mesmo gravame em mais de uma etapa da cadeia produtiva, o que é passível de ocorrer apenas nos tributos incidentes sobre a produção e comercialização de bens e serviços. Afinal, somente nesses casos tem-se um liame lógico-operacional desde a primeira incidência tributária, no início da cadeia, até a aquisição do bem ou serviço pelo consumidor final. Exações cujas hipóteses de incidência sejam fatos

⁵ Consoante predica a LC nº 87/96, o ICMS é calculado “por dentro”, integrando a sua própria base. Apesar de ter legitimado tal procedimento, o STF não o fez por unanimidade. Vale ler o seguinte trecho do voto do Min. MARCO AURÉLIO, vencido por ser fiel a seu ponto de vista:

“Elucide-se a forma engendrada para, de forma indireta, chegar-se à majoração do tributo: as notas fiscais relativas às operações de circulação de mercadorias consignam, em parcelas destacadas, o preço de venda e, considerada a percentagem a incidir sobre este, a quantia devida pelo vendedor (contribuinte de direito) ao fisco a título de Imposto de Circulação de Mercadorias. Pois bem, em que pese esse destaque, iniludivelmente o meio de controle do recebimento do tributo, passou o fisco (...) a exigir do vendedor não o recolhimento do valor decorrente da incidência da alíquota sobre o preço do negócio mercantil, mas o resultante do somatório das parcelas, criando-se, assim, uma segunda base de cálculo estranha, a mais não poder, à premissa de que os tributos pressupõem, em geral, uma vantagem, um ganho para aquele que está compelido a satisfazê-lo. Em última análise, a forma consagrada conflita com a assertiva de que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre o valor das operações relativas à circulação de mercadorias, e não de novo tipo que derivaria da incidência de alíquota própria, é certo, ao ICMS, sobre o valor que já representa este último.” (STF, Pleno, RE nº 212.209/RS, Relator p/ acórdão Min. NELSON JOBIM, DJ 14.02.2003, p. 60).

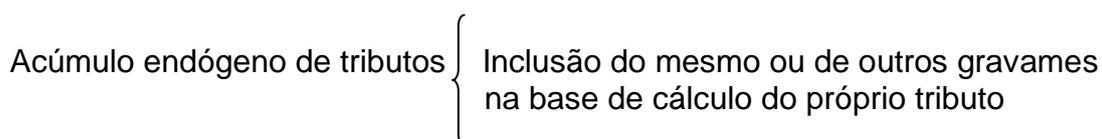
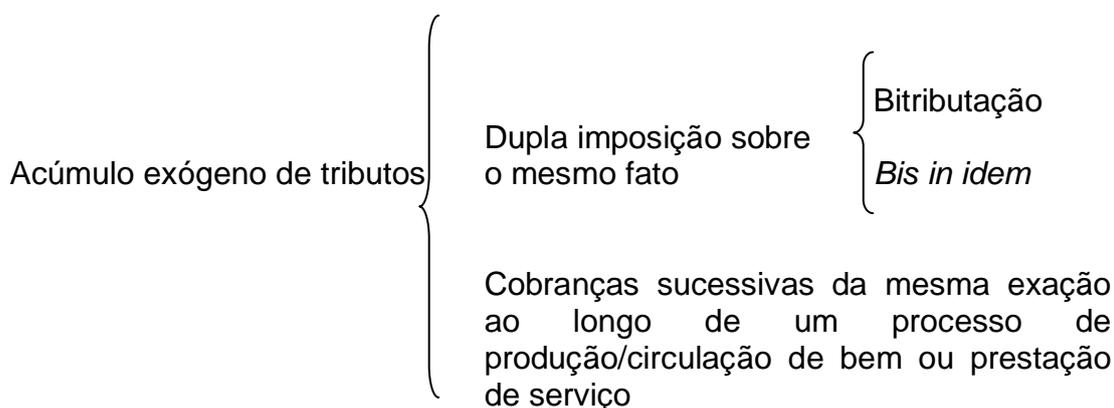
As acerbas críticas do Ministro à sistemática do “cálculo por dentro” merecem atenção:

“Veja-se a que ponto é dado chegar quando se parte para elucubrações visando a refazer o equilíbrio dos caixas, arrecadando-se tributos mediante sutis artifícios, como se não houvesse um figurino constitucional rígido a respeito (...).” (STF, Pleno, RE nº 212.209/RS, Relator p/ acórdão Min. NELSON JOBIM, DJ 14.02.2003, p. 60).

⁶ Além do RE nº 212.209/RS, que legitimou o cálculo “por dentro” do ICMS, as Súmulas nºs 258/TFR e 68/STJ admitem que o ICMS integre a base de cálculo do PIS (conclusão extensiva à COFINS).

estanques, não situados no bojo de um processo de circulação de riquezas, não permitem a visualização desta modalidade de superposição tributária.

Ante o exposto, podemos assim classificar as três hipóteses em que há cumulatividade tributária:



A diferenciação entre formas endógenas e exógenas de cumulatividade tributária se baseia na localização, dentro ou fora da regra-matriz de incidência, da situação que gera o acúmulo impositivo. Quando na base de cálculo (que integra o critério quantitativo do consequente da norma) incluem-se outros tributos, tem-se cumulação endógena. Quando a cumulação é externa à regra-matriz de incidência, ela é exógena. É nesta modalidade de superposição contributiva que se insere a não-cumulatividade *sub examine*. Portanto, em nada importam as normas que determinam a inclusão de tributos na base de cálculo de outros, tampouco as hipóteses de *bis in idem* ou bitributação. Interessam-nos apenas os casos em que houver cumulação decorrente da incidência, da mesma exação, em etapas variadas da cadeia de produção e circulação de riquezas. É contra este acúmulo exacional que se volta a não-cumulatividade que se pretende examinar neste artigo.

A não-cumulatividade pertence à seara do direito tributário, em que pese ser também objeto de estudo dos economistas⁷. Sua função é

⁷ Dentre vários, mencione-se o importante estudo do Professor de Economia da Universidade de Princeton, em especial o capítulo 20 de sua obra: ROSEN, Harvey S. *Public Finance*, 4ª ed. Chicago: Irwin, 1995, pp. 475-503. No Brasil, a seguinte obra traz considerações – sob o viés econômico – acerca das vantagens e desvantagens dos tributos cumulativos e não-cumulativos: ALBUQUERQUE, Marcos Cintra Cavalcanti. *A Verdade sobre o Imposto Único*. São Paulo: LCTE, 2003, pp. 63-142.

atuar no cálculo do *quantum debeatur*. Trata-se de um mecanismo pelo qual se admitem abatimentos⁸ ou compensações⁹ no valor do tributo devido ou na sua base de cálculo – conforme se adotem, respectivamente, os métodos de apuração intitulados *tax on tax* (imposto-contra-imposto) ou *basis on basis* (base-contra-base)¹⁰. Com isso, busca-se gravar apenas a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem ou serviço. Por essa razão, a não-cumulatividade admite, também, o método da adição (somam-se os dispêndios do contribuinte para a produção ou venda do bem ou serviço e tributa-se a medida exata da adição de valor ao objeto tributável).

A origem da não-cumulatividade está imbricada à dos tributos sobre o valor agregado, sendo a sua nota característica mais importante, consoante se demonstrará a seguir.

2. Origens.

A não-cumulatividade tributária passou a ganhar contornos de instituto autônomo com o advento dos impostos sobre valor acrescido, os IVAs, a partir da segunda metade do século XX.

Até então, os tributos que gravavam o comércio e a prestação de serviços assemelhavam-se à Alcabala, exigida pela Espanha medieval em suas colônias, que incidia sobre todas as transações mercantis com alíquotas que chegavam a 14% (quatorze por cento), sem qualquer possibilidade de dedução do tributo pago nas operações anteriores. Tal sistemática elevava os custos dos produtos, que se tornavam mais caros – pela incidência reiterada do imposto – a cada etapa de circulação. Isso fazia com que as mercadorias não circulassem livremente, haja vista que tal implicaria em perda de competitividade, dado o maior valor a recolher ao erário quanto mais estádios houvesse entre a produção e a venda ao consumidor final. Essa forma de tributação, intitulada em cascata (*à cascade*, para os franceses), era a utilizada pela maior parte dos países antes do advento do IVA – com todas as vicissitudes inerentes a essa opção.

A problemática da tributação *à cascade* era tão patente que A. SMITH¹¹, já no século XVIII, creditou à Alcabala a culpa pelo declínio

⁸ Termo utilizado no direito pátrio desde o advento dos tributos não-cumulativos até a promulgação da Constituição de 1988.

⁹ Terminologia empregada pela atual Carta Constitucional.

¹⁰ Os métodos de apuração do IVA são explanados no Item 3.1, *infra*.

¹¹ Leciona o economista sobre a origem dos impostos plurifásicos cumulativos:

“Em consequência da noção de que as taxas sobre bens de consumo eram taxas sobre os lucros dos mercadores, aqueles impostos, em alguns países, foram

econômico do império espanhol. De fato, a tributação multifásica cumulativa desencoraja a livre organização dos agentes do mercado (que, para evitar várias incidências sobre o mesmo produto, tendem a se verticalizar) e incita a sonegação, devido ao seu ônus excessivo.

Entretanto, mesmo em face desses contratempos, a tributação plurifásica cumulativa difundiu-se no mundo moderno, porém com alíquotas bastante reduzidas em comparação com a vetusta Alcabala. É o caso das Filipinas em 1904, do *Umsatzsteuer* alemão em 1918, da França (que a adotou em 1920, eliminou-a em 1936, retomou-a em 1939 e abandonou-a definitivamente em 1954), da Espanha (que retornou à tributação em cascata em 1964¹²), além do Chile¹³, México e Canadá (este, somente entre 1920 e 1923), *inter alii*¹⁴.

A vantagem da plurifasia cumulativa – que facilitou sua difusão pelo mundo – é a sua simplicidade, haja vista que o *quantum* a ser pago ao Estado é obtido pela mera aplicação do percentual previsto em lei ao valor da operação ou prestação, sem necessidade de quaisquer adições ou deduções. Outrossim, como há incidência nas várias etapas da cadeia produtiva, a alíquota não precisa ser alta para assegurar-se uma arrecadação satisfatória¹⁵, o que contribui para a resignação dos contribuintes ao seu pagamento. Entretanto, as desvantagens superaram, ao

repetidos sobre cada venda sucessiva dos artigos. (...). A famosa alcabala da Espanha parece ter sido estabelecida sobre este princípio. Primeiro foi uma taxa de dez por cento, depois de catorze por cento, e atualmente é de apenas seis por cento sobre a venda de toda espécie de propriedade, móvel ou imóvel, e é repetida cada vez que a propriedade é vendida.”

E acentua as vicissitudes da Alcabala:

“Sujeita não só os negociantes (...) [mas também] todo lavrador, todo manufactureiro, todo comerciante e lojista, às visitas contínuas e exame dos coletores de taxas. *Pela maior parte de um país onde uma taxa dessa espécie é estabelecida, nada pode ser produzido para venda à distância.* (...) É à alcabala, por conseguinte, que Ustaritz imputa a ruína das manufaturas de Espanha. Ele poderia ter imputado analogamente o declínio da agricultura, sendo o imposto não só sobre as manufaturas, mas sobre o produto bruto da terra.” (SMITH, Adam. *Uma Investigação sobre a Natureza e Causas da Riqueza das Nações*, 2ª ed. Trad. por LIMA, Norberto de Paula. São Paulo: Hemus, 1981, p. 475, destaques nossos).

¹² As alíquotas eram de 1,5% e 3%, conforme a exigência coubesse à nação espanhola ou às províncias.

¹³ O Chile adotou a tributação plurifásica em cascata sobre bens e serviços em 1954, com alíquota básica de 3%. Entretanto, após sucessivas majorações, em 1969 a alíquota inicial havia quase triplicado.

¹⁴ DUE, John F. *Indirect Taxation in Developing Economies*. Baltimore, London: Johns Hopkins, 1970, pp. 117-20.

¹⁵ DUE, John F. *Indirect Taxation in Developing Economies*. Baltimore, London: Johns Hopkins, 1970, pp. 117-20.

longo dos anos, os benefícios obtidos com a sua utilização¹⁶. São elas, em rol enumerado por J. DUE¹⁷:

(a) a verticalização dos agentes econômicos: afinal, quanto mais etapas do processo produtivo e comercial uma única empresa conseguir abarcar, menor será a carga fiscal sobre o seu produto;

(b) a discriminação tributária, haja vista que as maiores empresas, além do ganho normal pela produção em escala (ínsito a qualquer mercado), também obterão vantagens fiscais por alcançarem vários estádios da produção, refugindo a diversas incidências da exação à *cascade*. Tal discriminação se dá, portanto, em detrimento das pequenas e médias empresas, que nas economias modernas respondem pela maior parte dos empregos gerados;

(c) a impossibilidade de efetiva desoneração das exportações: como o tributo é plurifásico e cumulativo, a mercadoria não exportada diretamente pelo seu produtor sofre uma ou mais incidências na cadeia produtiva, sem possibilidade de recuperação ou abatimento deste montante quando da venda ao exterior. Com isso subverte-se a lógica mundial de não exportar tributos, ocasionando a perda de competitividade dos bens nacionais no mercado global;

(d) o ferimento à isonomia na tributação dos bens importados, que, na maior parte dos casos, estarão sujeitos a uma carga menor que a aplicada ao produto nacional. Este usualmente passa pela cadeia produtor > distribuidor-atacadista > varejista até chegar ao consumidor final, ao passo que os importados, se diretamente adquiridos pelo comprador final, terão incidência única no desembarço aduaneiro. Com isso, mercadorias advindas do estrangeiro terão menor ônus tributário do que as nacionais¹⁸;

(e) falta de transparência: não fica claro o peso do tributo no preço final da mercadoria vendida, pois esse dado irá variar conforme o número de etapas da circulação. Assim, o comprador não tem ciência do montante que está sendo destinado ao governo – fato que não se coaduna com a transparência fiscal¹⁹;

¹⁶ No Brasil, a tributação plurifásica cumulativa foi adotada sob a forma dos vetustos impostos sobre vendas e consignações – IVC – e sobre o consumo, substituídos, respectivamente, pelo ICM e IPI.

¹⁷ DUE, John F. *Indirect Taxation in Developing Economies*. Baltimore, London: Johns Hopkins, 1970, pp. 120-3.

¹⁸ E nem se argumente que o Imposto de Importação serviria para mitigar tal diferença. O II é tributo que deve ser utilizado como instrumento de política desenvolvimentista do Estado e não como subterfúgio para reduzir problemas criados em desfavor das empresas nacionais por força de um sistema tributário inadequado.

¹⁹ Em observância ao princípio de que a tributação sobre o consumo deve ser feita às claras, a Constituição de 1988 predica:

“Art. 150. (...).

§5º. A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.”

(f) em comparação com impostos como a *retail sales tax*²⁰ (em que há incidência única na etapa final de venda), nos tributos plurifásicos cumulativos o número de contribuintes é muito elevado. Estes, ademais, não têm interesse em se auto-fiscalizar, já que a exação paga por um não é dedutível do valor devido pelo outro. Isso gera dois problemas:

(f.1) incentivo à sonegação: nenhum agente produtor se beneficia do tributo pago anteriormente (ao contrário do que ocorre nos IVAs, em que, havendo destaque da exação na nota fiscal, o adquirente pode abater tal montante do imposto por ele devido);

(f.2) dificuldades na fiscalização: a ampla base de contribuintes tendente a sonegar torna o labor da Administração Fazendária excessivamente oneroso, fato que levou A. SMITH a sustentar que a sua fiscalização “requer uma multidão de funcionários fazendários”²¹;

(g) apesar de ser um tributo aparentemente simples, na prática – com a necessidade de concessão de isenções para algumas mercadorias e de diferenciação das alíquotas conforme a natureza do produto (em atenção à sua essencialidade ou às circunstâncias de mercado) – sua aplicação torna-se complexa. Esse fator acarreta a perda de um de seus poucos atributos.

Em face de tais problemas e à procura de alternativas para dinamizar o crescimento econômico sem prejudicar a arrecadação tributária, os países europeus intentaram, na primeira metade do século XX, buscar uma nova forma de tributação das operações com bens e serviços que não impactasse tão fortemente o consumo e, via de conseqüência, permitisse o desenvolvimento mais acentuado das economias, então fortemente combatidas pelas duas guerras mundiais. A solução adveio com a adoção de uma proposta do economista C. F. VON SIEMENS, feita inicialmente ao

²⁰ A história da tributação sobre as vendas no varejo (a popular *retail sales tax*) foi assim resenhada por J. DUE:

“A *sales tax* na venda a varejo foi primeiramente utilizada pelos Estados das Federações Norte-Americana e Canadense. Desenvolvida a partir de um tributo que incidia sobre o comércio em alíquotas baixas, a primeira *sales tax* estadual foi imposta pelo Mississippi em 1932. Onze Estados a adotaram no ano seguinte; em 1937, vinte e dois Estados a utilizavam e, em janeiro de 1970, apenas cinco Estados não a tinham imposto. (...).

Em nível nacional o tributo veio mais lentamente e, no início, em países mais desenvolvidos: Noruega em 1940 (...); Suécia e Irlanda em 1960; Eire em 1963. Na década de 1960 vários países menos desenvolvidos impuseram o tributo: Honduras, 1964; Rodésia, 1965; Costa Rica, 1967; Paraguai, 1969.” (DUE, John F. *Indirect Taxation in Developing Economies*. Baltimore, London: Johns Hopkins, 1970, p. 101 – tradução livre do original em inglês).

²¹ SMITH, Adam. *Uma Investigação sobre a Natureza e Causas da Riqueza das Nações*, 2ª ed. Trad. por LIMA, Norberto de Paula. São Paulo: Hemus, 1981, p. 475.

governo alemão em 1918²² porém somente implementada em 1954, na França: a tributação sobre o valor acrescido.

Quando instituída, em 10 de abril 1954, a *Taxe sur la Valeur Ajoutée* (TVA)²³ se apresentou como um tributo extremamente complexo em comparação com as antigas exações cumulativas que gravavam o consumo de bens e serviços na França²⁴. Seu método de apuração era absolutamente distinto de tudo o que fora utilizado até então: calculava-se o imposto devido sobre as transações comerciais realizadas pelo contribuinte em determinado período. No entanto, deduzia-se do valor a pagar o imposto suportado na aquisição de mercadorias utilizadas no processo produtivo. Em outras palavras: para cálculo do *quantum debeatur* lançava-se mão de uma sistemática de débitos e créditos que, abatidos uns dos outros, apontavam o tributo a ser efetivamente recolhido aos cofres públicos.

²² Há controvérsias quanto à paternidade do IVA, sendo ela também reivindicada pelos americanos (TIPKE, Klaus. Über Umsatzsteuer: Gerechtigkeit. *Steuer und Wirtschaft*, v. 69, n. 2, 1992, p. 106, *Apud* TÔRRES, Ricardo Lobo. *É Possível a Criação do IVA no Brasil?*. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes de; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 21).

Na Alemanha, a tributação sobre o valor agregado é nominada *Mehrwertsteuer* (BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed. Atualizado por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 352).

²³ Na França, a *Taxe sur la Valeur Ajoutée* (TVA) é classificada por MERCIER e PLAGNET como *La Taxe Unique à Paiements Fractionnés*, denotando pela própria nomenclatura (“tributo único que incide de forma fracionada”) o método impositivo que a distingue dos tributos cumulativos. (MERCIER, Jean-Yves e PLAGNET, Bernard. *Les Impôts en France*, 29ª ed. Levallois: Francis Lefebvre, 1997, pp. 298-301).

²⁴ Os tributos indiretos na França dividem-se em dois grandes grupos: as *taxes déterminées*, que gravam produtos ou operações especiais (como a venda de álcool) e as *taxes sur le chiffre d'affaires*, incidentes sobre a venda de mercadorias e serviços em geral. Estas últimas se subdividem em três categorias, pela ordem de adoção na França:

- (a) *taxes cumulatives* ou *à cascade*: tributos plurifásicos cumulativos, adotados em 1920 com alíquotas baixas (em torno de 1%), porém abandonados por força de uma reforma levada a cabo por lei publicada em 31 de dezembro de 1936, devido aos problemas que a tributação em cascata apresentou;
- (b) *taxes uniques*: adotadas a partir de 1937, com a grande reforma do sistema tributário francês ocorrida no ano anterior. Incidiam uma única vez, na produção, a uma alíquota de 6% (logo, seis vezes maior, em média, que a alíquota da *taxe cumulative*). Entretanto, os altos índices de sonegação dessa espécie de tributo aliados a problemas de orçamento enfrentados pelo Estado francês levaram ao seu abandono em pouco tempo. Com isso, a incidência *à cascade* foi retomada em 1939, por meio da *taxe sur les transactions* e de impostos locais. Estes prevaleceram até 1968, data em que a TVA de larga abrangência foi adotada;
- (c) *taxe sur la valeur ajoutée*: adotada em 1954, para vigorar a partir de 1955. Também conhecida como *la taxe unique à paiements fractionnés*, teve o mérito de conciliar as vantagens arrecadatórias do sistema cumulativo com a neutralidade da tributação, que passou a ter mecanismos eficientes para sua transferência ao consumidor final.

A TVA, inicialmente, tributava apenas as operações mercantis realizadas pelos atacadistas e varejistas. Foi somente em 1968, com a extinção de dois outros impostos que incidiam sobre os serviços e o comércio varejista, que se criou uma TVA de larga incidência, alcançando as operações com bens (inclusive locações e arrendamentos mercantis) e prestações de serviços em geral.

O novel mecanismo tributário tornou-se, desde cedo, um sucesso. Em 1962, o Relatório NEUMARK (um dos maiores influenciadores da tributação europeia²⁵) recomendou a adoção do IVA pelos países do Mercado Comum Europeu, o que passou a ocorrer a partir do final da década de 1960. O relatório afirmou que a incidência sobre o valor acrescido viabiliza a liberdade de circulação de mercadorias e serviços, um dos princípios basilares do Tratado de Roma²⁶. Assim, apesar de a apuração ser um tanto mais complexa (em comparação com a tributação plurifásica cumulativa, que era o padrão então vigente) e de as alíquotas dos IVAs serem necessariamente mais elevadas que as dos tributos à *cascade*, as vantagens superam os defeitos, tanto sob a ótica dos agentes produtores como sob a do Estado-arrecadador. Afinal:

(a) o mecanismo de abatimento do tributo pago na etapa anterior gera uma fiscalização cruzada entre os próprios contribuintes. Diferentemente do que ocorre na plurifasia cumulativa, em que a sonegação do vendedor beneficia o adquirente do bem ou serviço (reduzindo os preços cobrados), no IVA o ônus tributário para o adquirente-contribuinte é maior caso o produto adquirido não esteja acobertado por nota fiscal (posto que o destaque²⁷ em nota do imposto pago pelo vendedor legitima o contribuinte-

²⁵ GUIMARÃES, Vasco Branco. *A Tributação do Consumo no Brasil – uma Visão Europeia*. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. São Paulo: Fórum, 2007, p. 51.

²⁶ O Tratado de Roma, primeiro pilar fundante da atual União Europeia, assenta-se sobre quatro liberdades fundamentais, a saber:

- (a) liberdade de circulação de pessoas;
- (b) liberdade de circulação de bens;
- (c) liberdade de circulação de serviços;
- (d) liberdade de circulação de capitais.

²⁷ O IVA, por ser neutro, acaba permitindo o alcance dos quatro objetivos, como leciona GUIMARÃES:

“(…) O IVA é percebido como o imposto sobre o consumo que propicia liberdade de circulação, liberdade de concorrência, liberdade e mobilidade do trabalho e dos capitais; enfim, os pressupostos constitutivos da idéia de unidade europeia.” (GUIMARÃES, Vasco Branco. *A Tributação do Consumo no Brasil – uma Visão Europeia*. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. São Paulo: Fórum, 2007, p. 54).

adquirente a compensá-lo com o seu IVA a pagar). Tal fato, *per se*, é um grande aliado das fiscalizações tributárias;

(b) a dedução em cada etapa do tributo pago na anterior, de forma a permitir que o ônus tributário seja equivalente à aplicação da alíquota sobre o preço final, faz com que o número de estádios de circulação da mercadoria ou prestação do serviço não influa no *quantum* devido. Por isso, o IVA é considerado neutro (seu ônus independe do número de operações tributadas);

(c) com a neutralidade fiscal, ganham os agentes econômicos, que não têm que se verticalizar para reduzir os custos tributários, podendo concentrar-se na atividade em que tenham maior aptidão (produção, distribuição ou venda a varejo);

(d) para o comércio internacional, as vantagens são expressivas: a exportação pode ser efetivamente desonerada (o método de apuração em comento permite a devolução ao exportador²⁸ do imposto que gravou os insumos utilizados na produção das mercadorias vendidas para o exterior – o que não é passível de ser feito em tributos plurifásicos cumulativos, nos quais é bastante difícil determinar o montante exato do gravame que incidiu no processo produtivo). Ademais, os produtos estrangeiros, quando tributados no desembarço aduaneiro, serão efetivamente equiparados – sob o prisma tributário – ao produto nacional. Isso porque, como a alíquota real do imposto equivalerá à nominal, independentemente do número de operações de circulação da mercadoria, os produtos nacionais sofrerão, sempre, uma incidência definida: o valor da alíquota do IVA prevista em lei. Assim, basta aplicar essa mesma alíquota no desembarço aduaneiro da mercadoria estrangeira para equipará-la à nacional;

(e) a forma de cobrança confere transparência à exação, eis que em todos os estádios de circulação do bem é possível saber quanto está

Obviamente não se imputa ao adquirente o dever de fiscalizar o efetivo pagamento do imposto pelo vendedor, bastando, para se ter direito ao crédito, que a nota fiscal de aquisição seja idônea e contenha o destaque do tributo. Todavia, a simples exigência, pelo adquirente, do documento fiscal, consiste em importante auxílio no combate à evasão fiscal.

²⁸ Sobre a sistemática européia de desoneração das exportações, leciona TÔRRES:

“Segundo o regime tributário vigente na União Européia, as operações típicas de exportação de bens conferem aos sujeitos produtores dos bens ou responsáveis pela exportação dois direitos subjetivos bem marcados: i) não-incidência tributária e, ao mesmo tempo, ii) reconhecimento do direito de devolução dos tributos incidentes nas distintas operações de aquisições de bens ou tomadas de serviços para obter o produto a ser exportado como resultado. Assim, os países exportadores não aplicam nenhum imposto e, ao mesmo tempo, devolvem todo o volume de IVA que tenha sido assumido pelo sujeito passivo, em reconhecimento ao princípio de destino, como critério para aplicação de tributos no comércio internacional.” (TÔRRES, Heleno Taveira. *O IVA na Experiência Estrangeira e a Tributação das Exportações no Direito Brasileiro*. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes de; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 76).

sendo pago a título de tributo, que vem devidamente destacado na nota fiscal.

Dessarte, em que pesem as suas vicissitudes (apuração complexa e alíquota mais elevada), a experiência francesa difundiu-se na Europa e em praticamente todos os países do globo²⁹. Hoje a TVA é adotado por mais de 120 nações³⁰, sob a nomenclatura de Imposto sobre o Valor Agregado. E, como se demonstrará a seguir, a técnica mais usual de tributação do IVA não o caracteriza – apesar do nome – como um imposto incidente sobre o valor acrescido. Em verdade, sua base de cálculo é o preço total da operação de venda. Após o cálculo do IVA devido sobre o valor integral da operação é que se tem a redução do *quantum debeatur* pelo mecanismo de abatimento do imposto pago nas operações anteriores (método subtrativo indireto).

É ver.

3. Técnicas.

3.1. Métodos de adição e subtração.

Em que pese o nome, o imposto sobre valor acrescido não tributa – em regra – o valor que se agrega ao bem ou serviço em cada etapa de circulação³¹. Em sua técnica de apuração mais comumente utilizada, a incidência do IVA se dá sobre o valor da venda da mercadoria ou do

²⁹ O Brasil adotou-o em 1958, constitucionalizando-o em 1965; a Dinamarca, em 1967; a Alemanha, em 1968; Suécia e Holanda, em 1969; Luxemburgo e Noruega, em 1970; Bélgica em 1971; Itália e Inglaterra, em 1973; Argentina em 1975; Turquia em 1985; Portugal, Nova Zelândia e Espanha em 1986; Grécia em 1987; Hungria em 1988, *et cetera*.

³⁰ Atualmente mais de 70% (setenta por cento) da população mundial vive em países que adotam a tributação sobre o valor acrescido (EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001, p. xiv).

³¹ Vale conferir a cita de F. TESAURO sobre o *Imposta sul Valore Aggiunto* italiano, em tradução livre de V. CASSONE:

“O IVA é, portanto, assim denominado não porque o valor acrescido constitua, de modo específico, a base imponível do tributo (na aplicação a cada uma das operações imponíveis), mas porque, para efeito de dedução (o IVA assumido sobre as aquisições do IVA devido sobre as vendas), o tributo tem como objeto econômico o valor acrescido: o ‘quid pluris’ que cada protagonista do processo econômico produtivo e distributivo acrescenta ao preço do bem ou serviço.” (TESAURO, Francesco. *Compendio di Diritto Tributario*. Torino: UTET, 2002, pp. 343-75, *Apud* CASSONE, Vittorio. *A Não-Cumulatividade no Direito Brasileiro e no Direito Italiano*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 10 (nova série) – O Princípio da Não-Cumulatividade. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2004, p. 436).

serviço³². Em um segundo momento é que se deduz do *quantum* a ser pago (calculado, repise-se, mediante aplicação da alíquota sobre o preço cheio) o montante de imposto que incidiu na operação anterior. É neste ponto que atua a não-cumulatividade. Abatendo-se do IVA devido aquele recolhido na etapa anterior consagra-se a apuração intitulada *invoice credit*³³ (crédito sobre a fatura) ou *tax on tax* (imposto-contra-imposto). As nomenclaturas são auto-explicativas: na fatura (nota fiscal) o imposto que incidiu na operação vem destacado, sendo abatido do IVA a pagar pelo contribuinte-adquirente.

Uma derivação desse método é o intitulado base-contra-base (*basis on basis*). Neste, deduz-se da *base de cálculo* do IVA (preço total da operação ou prestação) o valor das mercadorias e serviços adquiridos pelo contribuinte (cujo abatimento seja autorizado pela lei). Sobre a base apurada mediante a subtração, aplica-se a alíquota. Assim é que a não-cumulatividade, nestoutro processo, se presta para alcançar a base de cálculo do tributo – e não o seu valor devido, que será obtido com a mera incidência da alíquota sobre a base.

Estes dois métodos – *tax on tax* e *basis on basis* – estabelecem critérios de *subtração* para alcance do valor agregado. E é somente no método subtrativo que atua a não-cumulatividade.

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

³² A essa conclusão chegaram os partícipes do Simpósio de Estudos Tributários realizado pelo Centro de Extensão Universitária em 1978. Ao analisar o fato gerador do ICM, cuja nota essencial é a não-cumulatividade, o Plenário formou opinião de que “o valor acrescido não é circunstância componente da hipótese de incidência do ICM. O princípio constitucional da não-cumulatividade consiste, tão-somente, em abater do imposto devido o montante exigível nas operações anteriores, sem qualquer consideração à existência ou não de valor acrescido”. (MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 4 (nova série) – Sanções Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1990, p. 642).

³³ O método “*invoice credit*” (adotado, no Brasil, para o ICMS e o IPI) é assim descrito pelos especialistas em IVA do Fundo Monetário Internacional:

“Sob o método ‘*invoice credit*’, o vendedor aplica a alíquota a cada venda e entrega ao comprador uma fatura (*invoice*) que demonstra o valor do tributo cobrado. O comprador, se sujeito ao IVA em suas próprias vendas, fica autorizado a creditar o tributo suportado em suas compras sobre o tributo cobrado em suas vendas (...).” (EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001, p. 20 – tradução livre do original em inglês).

que é submetido à tributação (aplicando-se a alíquota sobre a base de cálculo).

Sumariando o exposto, o IVA pode ser apurado mediante:

- (a) métodos subtrativos:
 - (a.1) base-contra-base (*basis on basis*) ou subtração direta;
 - (a.2) imposto-contra-imposto (*tax on tax* ou *invoice credit*), também nominado subtração indireta;
- (b) método de adição: aplicação da alíquota sobre o somatório dos salários e lucros auferidos em dado período³⁴.

O valor agregado *stricto sensu* é calculado apenas no método de adição. Assim, pode-se dizer que a forma mais adequada para o cálculo do IVA (do ponto de vista puramente teórico) seria a soma dos dispêndios do contribuinte para a produção de mercadorias ou prestação de serviços – que, aliados ao seu lucro, informarão o montante acrescido à operação ou prestação. Este corresponde ao valor agregado que, então, será submetido à alíquota prevista em lei. Todavia, as dificuldades práticas na implantação do método de adição o tornaram pouco utilizado. Não há IVA de abrangência nacional calculado pela sistemática aditiva (exceto para setores específicos, como é o caso do IVA devido pelas instituições financeiras em Israel e na Argentina). Em nível estadual, podemos apontar os Estados norte-americanos de Michigan e New Hampshire, que o adotam desde 1976 e 1993, respectivamente³⁵.

A evolução demonstra terem os métodos subtrativos conquistado a preferência das Administrações Tributárias. E é apenas nestes que a não-cumulatividade se opera. PÉREZ DE AYALA³⁶ sustenta que, dentre as duas opções existentes (subtração direta ou indireta – que, respectivamente, correspondem aos métodos base-contra-base e imposto-contra-imposto), a dedução das *bases* tributáveis é mais adequada a um

³⁴ Alguns autores subdividem o método da adição em direto e indireto, conforme o quadro esquemático abaixo:

Método direto: alíquota x (salários + lucros) Método indireto: alíquota x (salários) + alíquota x (lucros) Como, a nosso sentir, a simples ordem aritmética dos fatores não tem o condão de alterar a forma de incidência do IVA, optamos por não adotar tal subdivisão do critério da adição. Em sentido contrário, confira-se OGLEY, Adrian. *Principles of Value Added Tax – a European Perspective*. London: Interfisc Publishing, 1998, p. 5. O autor justifica a classificação argumentando que, no método indireto, “a incidência tributária é calculada em relação aos componentes do valor agregado e não diretamente ao valor agregado, em si mesmo considerado” (tradução livre do original em inglês).

³⁵ EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001, p. 20.

³⁶ PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Explicación de la Técnica de los Impuestos*, 3ª ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1981, p. 179.

imposto que pretenda gravar o valor agregado. No entanto, reconhece o jurista que, por ser de mais difícil consecução prática, a técnica *basis on basis* cedeu espaço ao método *tax on tax*, utilizado na Europa, Américas e na maior parte dos países que adotam o IVA.

De fato, apenas o Japão possui um imposto sobre o valor agregado que se utiliza do método subtrativo direto (base-contrabase). No Vietnã, esse sistema também é aplicado, mas apenas para cálculo do imposto pago pelas firmas individuais. As Filipinas chegaram a adotar o método *basis on basis*, porém o abandonaram em favor do imposto-contraimposto³⁷.

O sistema de subtração indireta (imposto-contraimposto) prevaleceu por ter se revelado operacionalmente mais viável (o tributo a creditar é o destacado em nota fiscal, não demandando maiores esforços aritméticos).

No Brasil, como já referido, o método imposto-contraimposto foi utilizado desde os primórdios da implantação da não-cumulatividade, quando ainda vigorava o vetusto Imposto de Consumo, no final da década de 1950. Desde então e até os dias atuais, o referido método é o único utilizado pelos tributos não-cumulativos brasileiros.

3.2. Número de operações gravadas (plurifasia necessária).

O número de estádios do processo produtivo alcançados pelo IVA é um elemento diferenciador das espécies desse imposto existentes no mundo. A exação pode gravar: a produção, distribuição e comercialização (ciclo completo, como ocorre com o ICMS); apenas a produção e a distribuição (caso do IPI, que pode também ser exigido do distribuidor quando este for equiparado a industrial); ou apenas a distribuição e a venda.

Se o tributo grava uma única etapa em toda a cadeia circulatória (sendo monofásico), não nos parece possível nominá-lo imposto sobre valor agregado, no que alinhamo-nos com J. DUE³⁸. Assim, a plurifasia é elemento ínsito e indissociável do imposto sobre valor agregado e, via de consequência, da não-cumulatividade. Afinal, o método de deduções operado por esta última somente é possível se existente mais de uma operação tributável na cadeia produtiva. Para logo, é correto asseverar

³⁷ EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001, p. 20.

³⁸ Segundo o autor, “um tributo que utiliza o princípio do valor agregado em um só estágio (usualmente a produção) não é comumente designado imposto sobre valor agregado”. (DUE, John F. *Indirect Taxation in Developing Economies*. Baltimore, London: Johns Hopkins, 1970, p. 126, nota de rodapé nº 16 – tradução livre do original em inglês).

que, sem plurifasia, inexistente não-cumulatividade e tampouco tributação sobre valor acrescido.

3.3. Direito ao crédito sobre bens do ativo imobilizado.

No que tange ao tratamento dispensado aos bens do ativo imobilizado utilizados na produção ou prestação de serviços, a técnica da não-cumulatividade também apresenta variações.

A priori, dois caminhos podem ser trilhados pelo legislador: negar-se a dedução do imposto que grava os investimentos em bens do ativo fixo empregados no processo produtivo, hipótese na qual se tem o IVA Bruto (também nominado IVA tipo produto); ou autorizar-se a dedução, adotando-se o IVA Líquido³⁹. Este último, a seu turno, poderá assumir duas formas:

(a) IVA tipo consumo (adotado pela União Europeia⁴⁰ e pela maior parte dos países): a compra de bens do ativo imobilizado gera crédito integral e aproveitável à vista;

(b) IVA tipo renda (adotado no Brasil, em matéria de ICMS, e na China): a dedução do imposto incidente sobre bens do ativo é admitida fracionadamente, conforme a sua vida útil.

O IVA tipo produto é assim nominado porque sua base de incidência equivale à soma do valor:

- (a) de venda das mercadorias; e
- (b) das aquisições de bens de capital.

Portanto, economicamente o gravame recai sobre o produto bruto das vendas (valor destas somado aos gastos com os ativos necessários à produção).

Já o IVA tipo consumo, mais usual, possui este nome porque sua base de cálculo equivale à despesa incorrida pelo consumidor final na aquisição do bem ou serviço. A incidência se dá apenas sobre o valor do consumo, ou seja, sobre o preço das vendas (produto líquido), pois o comerciante poderá creditar-se integralmente dos bens instrumentais por ele adquiridos.

³⁹ PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Explicación de la Técnica de los Impuestos*, 3ª ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1981, p. 179.

⁴⁰ A UE, como visto alhures, vale-se da sistemática de subtração indireta para cálculo do IVA, ou seja, do método imposto-contra-imposto.

Por fim, a nomenclatura IVA tipo renda se deve ao fato de o crédito dos bens do ativo ser feito na medida em que estes forem gerando rendimentos para o contribuinte (e, por conseguinte, impostos para o Estado).

Em qualquer das três hipóteses, vale salientar que os bens do ativo permanente não afetados à atividade do contribuinte nunca irão gerar direito ao abatimento nos IVAs tipos consumo e renda⁴¹. Usualmente, *v.g.*, automóveis adquiridos para a frota da empresa são qualificados como bens alheios à atividade-fim (exceto no caso de locadoras de veículos e empresas transportadoras), impedindo o aproveitamento pelo contribuinte-adquirente do IVA suportado na aquisição do veículo⁴².

Portanto, a não-cumulatividade terá maior ou menor amplitude conforme a espécie de IVA (produto, consumo ou renda), sendo certo que, em termos mundiais, o tipo consumo é o mais adotado.

3.4. O creditamento sobre insumos.

Diferentemente dos bens adquiridos para revenda, os insumos são comprados pelos produtores ou prestadores de serviços para consumo em suas atividades, possibilitando a venda de uma mercadoria ou serviço tributado pelo IVA. Na indústria, ora servirão para alimentação de máquinas (como no caso de combustíveis), ora para sua manutenção (graxas, peças sobressalentes), ora integrarão o próprio produto final (para produção do aço, por exemplo, são utilizados, além do minério de ferro, centenas de produtos que, fundidos, se transformam na mercadoria pronta e acabada). Da mesma forma, produtos utilizados na prestação de serviços também geram – nos IVAs em geral – direito ao abatimento. Afinal, é da lógica do imposto que o ônus seja trasladado ao consumidor final. Portanto, se o contribuinte suportou IVA na compra de bens necessários à produção ou prestação de serviço, nada mais correto do que conferir-lhe o direito de crédito.

Todavia, nem toda aquisição de bens não-duráveis será caracterizada como compra de *insumo*. Despesas de executivos com restaurantes, em muitos países, são associadas (em presunção *juris et de jure*) ao lazer, impedindo a tomada do crédito. Outro exemplo – bastante pitoresco – vem da Nova Zelândia, onde a atividade de prostituição é

⁴¹ No IVA tipo produto, como mencionado anteriormente, veda-se qualquer crédito sobre a compra de bens para o ativo imobilizado, ainda que diretamente destinados à atividade empresarial.

⁴² No Brasil há, inclusive, disposição expressa neste sentido. A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao regular a não-cumulatividade do ICMS, apregoa que “salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal” (art. 20, §2º).

legalizada e tributada pelo IVA. As profissionais podem deduzir o imposto incidente na compra de lingerie rendadas e bordadas, pois se presume que estejam ligadas à atividade-fim por elas exercida; contudo, as roupas íntimas cor da pele, sem rendas ou assemelhados, não são consideradas insumos, inexistindo direito ao creditamento pela sua aquisição⁴³. Essas restrições ocorrem porque, como já referido, o IVA busca atingir o consumidor final de bens e serviços. Dessarte, quando contribuintes do imposto adquirem bens para utilização *na qualidade de consumidores finais*, como se dá nos exemplos mencionados, a regra é a negativa do creditamento⁴⁴.

Conforme o país, existe maior ou menor restrição para o crédito sobre insumos. No Brasil, tem-se a dicotomia entre o intitulado crédito físico – que permite o abatimento do imposto suportado na aquisição de matérias-primas e bens intermediários consumidos no processo industrial – e o crédito financeiro – que autoriza a compensação do imposto incidente sobre todo e qualquer bem destinado à atividade-fim do contribuinte.

Confira-se, para tanto, o próximo tópico.

3.5. A amplitude do direito ao crédito.

A doutrina pátria convencionou distinguir o direito ao abatimento dos créditos nos impostos plurifásicos não-cumulativos em duas modalidades⁴⁵:

(a) crédito financeiro, que permite ampla dedução dos investimentos em ativo imobilizado, insumos e, ainda, em bens de uso e consumo⁴⁶ (que são empregados de forma indireta no processo produtivo da empresa, sendo consumidos em suas atividades diárias);

⁴³ EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001, p. 17.

⁴⁴ A explanação de OGLELEY para a restrição ao crédito merece leitura: “Apesar dos contribuintes (...), em regra, poderem recuperar o IVA que suportaram em suas despesas, eles somente poderão fazê-lo quando se tratar de uma despesa de negócio. Isso é para prevenir que despesas pessoais, quando realizadas por meio de uma empresa-contribuinte, gerem direito à devolução do IVA incidente sobre o consumo final. A maioria dos países restringe, em graus variados, o direito à recuperação do IVA relacionado a certas categorias de despesas que são automaticamente consideradas como sendo de consumo final, como as incorridas em artigos de luxo, diversões e entretenimento.” (OGLEY, Adrian. *Principles of Value Added Tax – a European Perspective*. London: Interfisc Publishing, 1998, p. 8).

⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed. Atualizado por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 421.

⁴⁶ Exemplos de bens de uso e consumo são papéis e cartuchos de impressoras utilizados no setor administrativo de uma fábrica. Diferenciam-se dos insumos, que são empregados

(b) crédito físico, que somente reconhece o crédito das matérias-primas e dos intitulados *bens intermediários* (insumos que se consomem no processo produtivo, mesmo não se agregando fisicamente ao produto final).

Nos países europeus o modelo é o do crédito financeiro, pois toda aquisição tributada gera direito ao abatimento – exceto se os bens forem alheios à atividade empresarial.

Já no Brasil, a legislação de regência do ICM (e, depois, do ICMS) sempre se orientou pelo crédito físico. Autorizava-se o abatimento do imposto incidente sobre os insumos que, utilizados no processo industrial, fossem consumidos e transformados em mercadorias. Não obstante, o reconhecimento do direito à dedução do ICMS suportado na compra de bens do ativo imobilizado somente adveio com a LC nº 87/96⁴⁷. Esta igualmente outorgou o crédito na aquisição de mercadorias para uso e consumo, em que pese tê-lo diferido no tempo (e, até o presente momento, não ter sido implementado, por sucessivas postergações do seu *dies a quo*).

3.6. Apuração por produto e por período.

O IVA admite duas formas de abatimento do imposto pago nas etapas anteriores: a dedução produto a produto (em que se vincula o crédito à mercadoria adquirida) e a compensação por período (na qual os débitos oriundos das saídas em determinado lapso temporal são cotejados com os créditos das entradas geradoras de crédito ocorridas nesse mesmo período).

Exemplificando: em uma exação apurada por produto, o crédito referente à aquisição de mercadoria para revenda somente será dedutível do débito gerado quando de sua saída do estabelecimento comprador. Inexistirá crédito a aproveitar se o bem não for alienado. Outrossim, ocorrendo a venda, caso o débito na saída seja inferior ao crédito da entrada, o montante deste que sobejar será indedutível (afinal, não haverá com o que se compensar o crédito). São conseqüências lógicas do sistema de apuração por produto.

Já o cálculo por período de tempo pressupõe a contabilização de todos os créditos oriundos da entrada de bens em determinada

na atividade industrial, mas nem por isso deixam de legitimar o aproveitamento dos créditos incidentes em sua aquisição consoante a teoria do crédito financeiro.

⁴⁷ As leis de normas gerais do ICM (Decreto-lei nº 406/68) e ICMS (Convênio ICM nº 66/88) que antecederam a Lei Kandir não permitiam o crédito sobre bens do ativo imobilizado. Até então, o ICMS era um IVA tipo produto, tendo, com a LC nº 87/96, passado à categoria de IVA tipo renda. No direito pátrio, tal evolução é tratada como a passagem do crédito físico para o crédito financeiro (ainda que, por haver restrições ao aproveitamento de crédito de alguns insumos e de bens de uso e consumo, se trate de um creditamento mitigado, posto que não implementado em sua integralidade).

competência. E o controle, também de forma unificada, dos débitos gerados pelas saídas tributadas nesse mesmo período⁴⁸. Da operação aritmética (créditos - débitos) obtém-se o *quantum* a ser recolhido aos cofres públicos. Quando tal sistemática é adotada, torna-se desnecessário perquirir se o tributo pago pela saída do bem foi maior ou menor que o crédito lançado quando da entrada da mercadoria no estabelecimento. Por essa razão, o método mais consentâneo com a neutralidade fiscal e a translação do ônus perseguidos pela não-cumulatividade é a apuração por período de tempo. Afinal, como dito, em tal sistema não há margens – ou, pelo menos, não deveria haver – para questionamentos quanto à necessidade de anulação do crédito caso a saída não gere débito em valor pelo menos idêntico ao da entrada. Esse estorno proporcional geraria cumulatividade residual, laborando em desfavor dos objetivos de um imposto sobre valor acrescido. Ademais, o método produto a produto gera dificuldades operacionais, pois seu controle é mais complexo.

Por esses motivos, a maior parte dos países adota a sistemática de apuração por período de tempo. É o caso, *v.g.*, do IVA europeu⁴⁹. No Brasil, a legislação acompanha a regra mundial (com o aval da jurisprudência⁵⁰), porém alternativamente permite a opção pelo método produto a produto⁵¹ (o qual, todavia, está em franco desuso).

4. Pressupostos da não-cumulatividade: plurifasia e direito ao abatimento.

A não-cumulatividade se perfaz por quaisquer dos métodos de cálculo do IVA, cujas formas de apuração, como visto anteriormente, são:

⁴⁸ A competência de apuração dos IVAs é, usualmente, decendial, quinzenal ou mensal.

⁴⁹ Art. 179 da Diretiva 2006/112/CE do Conselho da UE, de 28 de novembro de 2006.

⁵⁰ É ver a seguinte ementa de aresto do STF:

“ICM. Princípio da não-cumulatividade. Atos sucessivos de circulação de mercadorias. O princípio da não-cumulatividade é observado sem especificidade, prescindindo da vinculação a uma certa mercadoria. Considera-se o sistema de conta-corrente em que lançados débitos e créditos.” (STF, Segunda Turma, RE nº 161.257/SP, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJ 17.14.1998, p. 16).

⁵¹ O art. 4º do Decreto-lei nº 406/68 (que regulamentou o ICM até o advento da Constituição de 1988) permitia aos Estados criar um sistema alternativo de tributação, adotando a apuração por produto para as operações de venda dos vendedores ambulantes, para os estabelecimentos com existência transitória (como as feiras) e para o comércio de produtos agrícolas *in natura*.

Já o art. 29 do Convênio ICM nº 66/88 facultava a apuração por período de tempo; por mercadoria ou serviço dentro de determinado período; e, finalmente, por mercadoria ou serviço em face de cada operação ou prestação. As mesmas alternativas são conferidas pelo art. 26 da LC nº 87/96.

(a) método da adição (muito pouco utilizado, dadas as dificuldades operacionais), no qual se somam os custos de produção e salários para obtenção do valor acrescido, sobre o qual se aplica a alíquota;

(b) métodos de subtração, que admitem duas variantes:

(b.1) base-contra-base (*basis on basis*), ou seja, deduz-se do preço de venda o custo de aquisição, obtendo-se com isso a base tributável; e

(b.2) imposto-contra-imposto (*tax on tax*), no qual o valor do tributo devido na saída é descontado daquele incidente nas etapas anteriores do processo produtivo.

O sistema mais comumente adotado é o imposto-contra-imposto. Nessa hipótese não se tem uma incidência sobre o valor acrescido propriamente dito. Tributa-se o valor integral da operação e, em momento subsequente, compensa-se o valor do IVA suportado na aquisição de mercadorias para revenda, insumos e bens do ativo imobilizado (desde que estes não sejam alheios à atividade do contribuinte-empresário⁵²). A compensação se dá, em regra, por período de tempo (débitos de um mês contra créditos do mesmo mês ou do anterior), não havendo vinculação produto a produto. Outrossim, para controle tanto dos contribuintes como do Fisco, a legislação exige o destaque⁵³ do imposto em nota fiscal (razão pela qual o método de apuração em comento é também nominado *invoice credit*).

Dentre as vantagens da não-cumulatividade destaca-se a de permitir a neutralidade fiscal. Noutro giro verbal, o ônus tributário independe do número de operações gravadas pelo imposto. Este será equivalente, em regra, à aplicação da alíquota sobre o preço final da mercadoria ou serviço.

Outrossim, o ônus da exação será transferido ao longo da cadeia de produção até chegar ao consumidor final, que arcará de fato com o tributo⁵⁴.

⁵² É certo que a autorização para crédito relativamente a determinadas aquisições pode variar, haja vista que alguns países adotam o IVA tipo produto (que não reconhece direito ao abatimento do imposto que grava as aquisições para o ativo fixo), o IVA tipo renda (que permite a dedução do ativo de forma fracionada, caso do ICMS no Brasil) ou o IVA tipo consumo (que confere integral direito à compensação do tributo suportado na aquisição do imobilizado).

⁵³ Na Europa o IVA é calculado “por fora”: em uma operação de R\$ 100,00, o imposto (alíquota de 12%, *v.g.*) será cobrado no montante de R\$ 12,00, totalizando um valor devido de R\$ 112,00. No Brasil, o IPI segue a mesma sistemática, ao passo que o ICMS é calculado “por dentro” (uma venda interestadual de R\$ 100,00 importará no pagamento, *v.g.*, de R\$ 12,00 a título de ICMS, porém o preço final do produto continuará sendo de R\$ 100,00).

⁵⁴ Como já dito e repisado, tal consideração deve ser lida do ponto de vista jurídico, pois economicamente não é possível sustentar-se que a não-cumulatividade transfere o peso fiscal ao consumidor final. Tal constatação depende de variáveis de mercado, alheias ao direito tributário.

São essas, em síntese, as características básicas do instituto *sub examine*, que vimos de ver nos itens precedentes. Isto posto, cumpre-nos perquirir quais são os pressupostos para que uma exação seja considerada não-cumulativa.

A não-cumulatividade foi criada para atuar nos impostos plurifásicos. Dessarte, pode-se afirmar que a plurifasia é imprescindível para a sua existência. Deve haver um número mínimo⁵⁵ de operações encadeadas que permita a incidência do gravame e a atuação do mecanismo de abatimento do ônus fiscal. Outrossim, o tributo deve efetivamente incidir sobre mais de um estágio do processo produtivo. Dessarte, a plurifasia se concretiza pela existência de várias operações passíveis de tributação, sobre as quais se tem a efetiva incidência do IVA⁵⁶. Presentes ambas as premissas, restam assentadas as bases para que a não-cumulatividade opere em sua forma tradicional.

A antítese da plurifasia é a monofasia. Nesta, o tributo é cobrado em uma só etapa do processo produtivo. É o caso da *retail sales tax*: por incidir tão-somente na venda a varejo, caracteriza-se como tributo monofásico por excelência. Os vetustos impostos únicos federais sobre energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e minerais são, também, exemplos de exações monofásicas. A Constituição permitia a escolha, dentre os vários estágios da produção e comercialização desses produtos e serviços, de uma única etapa a ser gravada. Daí a nomenclatura de impostos “únicos”⁵⁷ – logo, monofásicos.

É imperioso gizar que a monofasia não se confunde com a intitulada substituição tributária para frente ou progressiva, típica do ICMS. Esta pressupõe a existência de tributação plurifásica, é dizer, incidência do gravame sobre mais de uma etapa de circulação da mercadoria. O substituto concentra em si o dever tributário correspondente a duas ou mais fases – porém, o fato de ser recolhido em um só momento não significa que o tributo seja monofásico. Monofasia equivale a incidência única; plurifasia, em todas as etapas; substituição tributária progressiva é a concentração do dever fiscal em um sujeito passivo, que fará as vezes, para o Fisco, dos demais

⁵⁵ Para haver plurifasia são necessárias, pelo menos, duas operações sucessivas sobre as quais o IVA possa recair.

⁵⁶ Essa a lição de SACHA CALMON, para quem o princípio da não-cumulatividade pressupõe a incidência “sobre um ciclo completo de negócios (plurifasia impositiva)”. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*, 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 224).

⁵⁷ Outrossim, apenas o imposto único podia incidir sobre a energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e minerais, sendo vedada qualquer outra forma de tributação.

contribuintes⁵⁸ (os quais, se houvesse regular incidência do gravame plurifásico, teriam que fazer a recolha da exação).

Sendo plurifásica (ainda que haja substituição tributária a ensejar o pagamento do tributo em um só momento), a exação poderá ser cumulativa ou não-cumulativa, conforme a lei de instituição preveja (ou não) o abatimento do tributo recolhido nas etapas anteriores.

São plurifásicos por excelência os gravames que incidem sobre operações de circulação de bens e serviços. Afinal, apenas nesses casos é possível visualizar todo o processo de produção da mercadoria ou prestação do serviço, viabilizando-se a efetiva compensação do tributo pago nas etapas anteriores. Tal é inaférível noutras modalidades impositivas. Tome-se o exemplo da extinta CPMF, que incidia sempre que havia lançamento a débito, por instituição financeira, em conta-corrente de pessoa natural ou jurídica⁵⁹. O fato de o mesmo valor ser gravado várias vezes pela contribuição a tornava plurifásica (e, portanto, cumulativa, haja vista que inexistia sistema de compensação da CPMF)? Temos que não. Em verdade, as assertivas de que a exação onerava a mesma riqueza por diversas vezes⁶⁰ partiam sempre de modelos baseados em operações com bens ou serviços. Um desses exemplos, citados à exaustão quando das discussões acerca da extinção da CPMF, era o seguinte: um veículo é comprado da fábrica pelo concessionário; ao fazer o pagamento, o concessionário tem um lançamento a débito de CPMF em sua conta bancária; quando o automóvel é revendido, nova CPMF incide, desta vez na conta-corrente do consumidor que sacou os valores para quitar o bem; como não havia abatimento, a alíquota de 0,38% era aplicada duas vezes. Diante de tal realidade, alguns sustentavam que a CPMF era cumulativa (o que pressupunha, dessarte, que

⁵⁸ A diferença entre os institutos foi apontada por MANEIRA, em trecho que merece transcrição:

“Em primeiro lugar, vamos distinguir monofasia da ‘substituição tributária para a frente plena’, cuja aplicação somente é possível nos casos de tributos plurifásicos submetidos à não-cumulatividade. Na substituição tributária para a frente haverá, como ocorre com a monofasia e daí a possibilidade de serem confundidas, um único recolhimento. É o caso da refinaria substituir a distribuidora e o posto de gasolina no ICMS, nas operações com combustível. O recolhimento é único na base, na refinaria, mas o cálculo deste imposto levou em consideração a ocorrência de todas as operações. A refinaria recolhe na condição de contribuinte pela primeira operação, da sua venda para a distribuidora e depois recolhe na condição de substituta sobre as outras operações. Na monofasia, ao contrário, tributa-se apenas uma operação. Monofasia significa incidência única. A tributação monofásica é antagônica à plurifasia e por via de consequência à substituição tributária.” (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, nº 124. São Paulo: Dialética, jan./2006, pp. 43-4).

⁵⁹ Hipótese de incidência plasmada no art. 2º, I da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996.

⁶⁰ O que resultava em uma alíquota real (efetiva) superior à nominal (prevista em lei).

ela fosse plurifásica, pois a cumulatividade não é compatível com tributos monofásicos⁶¹). Contudo, não nos parece que tal assertiva seja correta. A hipótese de incidência da CPMF era um ato isolado, que não podia ser vislumbrado como um estágio de um processo de produção ou prestação de serviço. A CPMF gravava lançamentos a débito em contas bancárias – e só. Não havia qualquer vinculação entre a razão do saque (ex.: para adquirir uma mercadoria; para fazer uma doação; para quitar um financiamento de imóvel) e a incidência da norma tributária. Esta gravava o simples ato de se debitar um montante da conta-corrente. Todos os exemplos acerca de sua cumulatividade estavam ligados a um processo de circulação da riqueza por meio de negócios jurídicos. Tal recurso já denota, *per se*, a insuficiência dos elementos constantes da CPMF para permitir a sua qualificação como exação cumulativa – que pressuporia, como dito, a sua plurifasia.

Para nós, plurifasia – e, portanto, cumulatividade ou não-cumulatividade – exige, além da incidência plúrima, que os fatos alcançados pela norma sejam de alguma forma encadeados entre si. Tal ocorre nos tributos que gravam a circulação de riquezas, ou seja, nos impostos sobre o consumo de bens e serviços. Nestes, ambas as partes estão ligadas por um negócio jurídico que, a seu turno, é pressuposto para a ocorrência de outro negócio em torno da mesma mercadoria ou serviço. Vista de fora, a operação é uma só, com seus vários estádios concatenados, possibilitando a circulação do bem desde a extração da matéria-prima (quando necessário) até a entrega do produto ou serviço ao consumidor final. Somente se atendidos esses pressupostos é possível falar-se em plurifasia. Do contrário, ter-se-á gravames incidindo sobre realidades autônomas, que se esgotam em si mesmas, inexistindo o encadeamento lógico e factual necessário para a tributação plurifásica. É o caso da extinta CPMF e das contribuições sobre a receita ou faturamento das empresas. Auferida a receita, realiza-se a hipótese de incidência abstratamente prevista no critério material da norma.

Dir-se-á, em contraponto, que também nos impostos sobre circulação de riquezas a incidência se esgota na venda do bem ou serviço. Sim, é correto, entretanto é possível traçar um liame lógico-operacional entre a venda (ou prestação) e as operações anteriores que possibilitam a sua efetivação. Com isso, se pode visualizar toda a cadeia e fazer sobre ela incidir, fracionadamente, a exação plurifásica não-cumulativa. Esse tipo de constatação é impossível de ser feita nos tributos não relacionados ao consumo de bens e serviços. Tome-se outro exemplo, o do imposto sobre a

⁶¹ MANEIRA partilha deste entendimento, ao averbar que “a não-cumulatividade e cumulatividade são conceitos jurídicos que só têm espaço nos impostos plurifásicos que devem ser não-cumulativos, mas que por alguma deformação do sistema tornam-se cumulativos”. (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, nº 124. São Paulo: Dialética, jan./2006, p. 43).

renda: seu fato imponible se esgota na percepção do rendimento. É impróprio, neste caso, falar-se em operação anterior para fins de abatimento.

Um julgado do Supremo Tribunal da década de 1980, que tratou do direito ao crédito do ICM em produtos adquiridos pelo comerciante e não revendidos porque destruídos em incêndio⁶², abordou, com propriedade, o conceito de plurifasia como requisito essencial da não-cumulatividade. Os excertos do voto do Relator, Min. OCTAVIO GALLOTTI, lançam luzes sobre o tema:

“(...) O direito, constitucionalmente garantido, da não-cumulatividade, para repartição ideal da carga tributária, só existe ao se considerar presente o trato sucessivo das operações realizadas pelo contribuinte com a mesma mercadoria. (...).

Daí concluir-se que a não-cumulatividade só tem razão de ser se ocorrente a multiplicidade de operações tributáveis, realizadas por comerciantes, industriais ou produtores. É essa a presunção constitucional, que não surte efeitos quando o processo econômico se exaure numa só operação.”⁶³

E prossegue o Min. OCTAVIO GALLOTTI, arrimando-se na doutrina pátria:

“A rigor, como explica o Prof. SOUTO MAIOR BORGES, ‘o que a Constituição preserva é simplesmente o dever ser abatido o ICM cobrado nas operações anteriores, se e enquanto plurifásica a sua incidência. Ao contrário, se monofásico, nada há que abater, nenhum crédito a ser resguardado, exceto se a lei o prevê’ (...).”⁶⁴

⁶² Saliente-se que, no mérito, a decisão do STF foi errônea, pois negou o direito ao crédito. Ousamos divergir do posicionamento do Excelso Pretório porque a apuração do imposto é feita não por produto, mas sim por período de tempo. Sendo assim, uma vez que a mercadoria ingressa no estabelecimento, o comerciante já pode compensar o crédito de ICMS destacado na nota fiscal de aquisição (inclusive com possibilidade de transporte do saldo credor para períodos subseqüentes, caso os débitos não fossem suficientes para eliminá-los por completo). O fato de o bem ter sido destruído em incêndio não poderia, portanto, obstar o lançamento do crédito do imposto na escrita fiscal do contribuinte. A decisão, sobre ser injurídica, é injusta.

⁶³ STF, Primeira Turma, RE nº 105.666/SP, Relator Min. OCTAVIO GALLOTTI, DJ 06.12.1985, p. 22.585.

⁶⁴ STF, Primeira Turma, RE nº 105.666/SP, Relator Min. OCTAVIO GALLOTTI, DJ 06.12.1985, p. 22.585.

Tributos plurifásicos exigem, portanto, incidência sobre negócios jurídicos que viabilizem a circulação de riquezas, desde o produtor até o consumidor final. Assim, estão fora dessa classificação:

(a) as exações caracteristicamente monofásicas (imposto sobre a renda, contribuições sobre receitas e salários, *et cetera*);

(b) as que, apesar de gravarem um negócio jurídico translativo do patrimônio (impostos sobre heranças, doações e transmissão de propriedade imóvel), têm por premissa incidir sobre um fato não enquadrado no processo de produção, circulação e consumo de riquezas. Afinal, o recebimento de uma herança e a aquisição de um terreno, *v.g.*, são atos alheios ao processo circulatório de mercadorias e serviços.

Dessarte, podemos afirmar que a plurifasia é nota típica dos impostos sobre o consumo de bens e serviços, caracterizando-se pela incidência do gravame sobre dois ou mais estádios da cadeia produtiva. Sendo plurifásico, o tributo poderá ser cumulativo ou não-cumulativo. No primeiro caso (exação cumulativa), a incidência se dá sobre o valor de cada operação, sem permitir-se qualquer abatimento. Assim operava o vetusto Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), que mereceu pungentes críticas da doutrina pátria exatamente por ser cumulativo. Na segunda hipótese (gravame não-cumulativo) também há tributação do valor integral da operação, porém se admite o abatimento do imposto que tenha incidido nas etapas pretéritas. Esta a lógica do IVA, cujo pilar fundante é exatamente a não-cumulatividade tributária.

Em síntese, para ser qualificado como não-cumulativo, o tributo deve:

(a) ser plurifásico, o que implica a incidência sobre negócios jurídicos que objetivem a circulação de riquezas desde a fonte produtora até o adquirente final;

(b) conferir ao contribuinte direito de crédito sobre o mesmo imposto recolhido em fases anteriores do processo de produção.

O destaque em nota fiscal do tributo é nota típica da não-cumulatividade, mas por se tratar de mera formalidade não pode ser invocado como um dos elementos caracterizadores do instituto em comento. Tanto é que o STF, em diversas ocasiões, já assegurou o direito ao crédito do antigo ICM mesmo na ausência de destaque do imposto na nota⁶⁵.

⁶⁵ Em oportunidades distintas garantiu o Supremo o crédito ao adquirente de mercadorias cujas notas fiscais não continham o destaque do ICM. Uma delas foi no julgamento da aquisição de bens cuja venda se fazia ao abrigo de liminar obtida pelo vendedor para não submetê-los à tributação pelo ICM, mas sim pelo imposto único sobre minerais (que vigorava anteriormente à CR/88). Sustentando que tais liminares seriam posteriormente cassadas, haja vista a consolidação da jurisprudência em sentido contrário à pretensão dos alienantes, assegurou a Suprema Corte o direito de crédito do ICM para o adquirente, mesmo à míngua de destaque na nota fiscal (STF, Primeira Turma, RE nº 78.589/SP, Relator Min. ALIOMAR BALEEIRO, DJ 04.11.1974). Outra decisão no mesmo sentido

5. Os tributos não-cumulativos no ordenamento jurídico brasileiro.

Bosquejadas as características essenciais da não-cumulatividade tributária, impende-nos agora analisar se as exações às quais a legislação pátria atribui tal característica efetivamente se enquadram como tributos não-cumulativos propriamente ditos.

A Constituição da República de 1988 refere-se à não-cumulatividade ao tratar:

(a) do Imposto sobre Produtos Industrializados, que incide sobre operações realizadas por importador, industrial ou a este equiparado (art. 153, IV e §3º);

(b) dos impostos residuais, que somente podem ser criados pela União sobre fatos geradores que não estejam previstos na Constituição (art. 154, I);

(c) do Imposto sobre Operações de Circulação Jurídica de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, no qual o imposto cobrado anteriormente em qualquer Estado ou no Distrito Federal é obrigatoriamente deduzido do *quantum debeatur* (art. 155, II e §§2º a 5º);

(d) das contribuições para a seguridade social de competência residual da União Federal, que seguem os mesmos ditames dos impostos residuais (art. 195, §4º c/c art. 154, I);

(e) das contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou faturamento das empresas, assim como sobre a importação de bens e serviços (art. 195, I, b, IV e §§ 9º, 11 e 12).

Apesar de nominados não-cumulativos pela própria Carta Magna, o sentido do termo não é o mesmo em todos os casos. Afinal, como é cediço, o sistema de abatimento de créditos e débitos difundido no mundo por meio do IVA somente se opera em impostos plurifásicos sobre o consumo. Sendo assim, dos tributos previstos na Constituição, apenas o IPI e o ICMS podem ser qualificados como não-cumulativos em sentido estrito. Nessas exações, o instituto em tela permite o alcance da neutralidade fiscal e a translação (jurídica) do ônus tributário para o adquirente final dos bens ou serviços.

refere-se à aquisição de café do IBC (autarquia imune a impostos), tendo inclusive ensejado a edição da Súmula nº 571:

“O comprador de café ao IBC, ainda que sem expedição de nota fiscal, habilita-se, quando da comercialização do produto, ao crédito do ICM que incidiu sobre a operação anterior.”

Nota-se que, no caso do IBC, sequer havia nota fiscal de aquisição, vez que a autarquia era dispensada da sua emissão.

Contudo, nas contribuições sociais incidentes sobre a receita ou faturamento, assim como na devida quando da importação de mercadorias e serviços, é impróprio falar-se em não-cumulatividade *stricto sensu*. No primeiro caso, o fato tributável (auferimento de receita) é desvinculado de qualquer operação que vise à circulação de riquezas, o que impossibilita a translação *jurídica* do seu peso fiscal para o consumidor final, que é o diferencial obtido pela aplicação da não-cumulatividade em sentido estrito. Já na segunda hipótese (importação de bens e serviços), um ponto essencial impede a concretização da não-cumulatividade clássica: apesar de o tributo gravar uma operação de circulação de riqueza, a incidência na importação é monofásica. Exatamente por essa razão o legislador nominou as contribuições devidas na importação como PIS/ COFINS – permitindo o abatimento dos valores pagos no desembaraço aduaneiro com o PIS/COFINS devido pelo auferimento de receita quando da venda no mercado interno. De todo modo, sendo tributos com bases de cálculo completamente distintas, essa “compensação” permitida pela legislação (com esforço na Lei Maior) não se equipara ao abatimento realizado nos impostos plurifásicos, consistindo apenas em uma forma de se mitigar o ônus tributário do importador (e tão-somente quando este for sujeito ao pagamento do PIS/COFINS, em suas vendas internas, na sistemática não-cumulativa⁶⁶).

Portanto, podemos classificar os tributos, à luz da Constituição, como:

- (a) não-cumulativos *stricto sensu*: ICMS e IPI;
- (b) não-cumulativos *lato sensu*: PIS/COFINS incidentes sobre receita ou faturamento e sobre a importação de bens e serviços.

Já os impostos e contribuições sociais residuais merecem consideração apartada. Apesar de a Constituição dispor que os mesmos serão obrigatoriamente não-cumulativos se e quando instituídos pelo legislador complementar federal, tal determinação deve ser compreendida *cum grano salis*. Isso porque a não-cumulatividade somente faz sentido – para fins de exercício da competência residual – quando compreendida em seu sentido clássico. É dizer: caso não se trate de um mecanismo proporcionador de neutralidade na tributação e de translação do ônus fiscal ao contribuinte *de facto*, a não-cumulatividade se torna uma mera fórmula de cálculo do tributo devido, sem maior relevância do ponto de vista jurídico.

Nessa toada, os tributos residuais (impostos e contribuições) somente deverão observar a não-cumulatividade quando forem plurifásicos e incidirem sobre operações de circulação de riquezas. Se criado, *v.g.*, um imposto residual sobre a propriedade de embarcações e aeronaves, seria possível dotá-lo da não-cumulatividade? Decerto que não. Impostos sobre o

⁶⁶ Quando o importador for contribuinte do PIS/COFINS cumulativos inexistirá direito ao abatimento das contribuições incidentes na importação.

patrimônio são monofásicos por natureza, impedindo, por tal razão, sua coexistência com a não-cumulatividade clássica. Nesta hipótese, por impossibilidade lógica, a exação não seria válida mesmo estando ausente a não-cumulatividade.

Portanto, a não-cumulatividade enquanto requisito de validade do imposto ou contribuição residual é aquela *stricto sensu*, incidente sobre impostos plurifásicos indiretos. Se o critério material da exação não abarcar a incidência sobre operações de circulação de bens e serviços, então resta dispensada a observação desse comando normativo.

Sobre o tema, vale apontar decisão do Supremo Tribunal Federal que, ao analisar a constitucionalidade da contribuição social residual instituída pela Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, afastou a necessidade de observância da não-cumulatividade na espécie. Tal exação incide sobre as remunerações pagas por empresas ou cooperativas a trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas sem vínculo empregatício⁶⁷. Segundo o Plenário do STF, somente é possível exigir-se que a competência residual seja pautada pela não-cumulatividade quando o tributo for plurifásico. A ementa é esclarecedora, pelo que a ofertamos à transcrição:

“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*

⁶⁷ Eis os termos da LC nº 84/96, na parte analisada pelo STF:

“Art. 1º. Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais:

I – a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas;”

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.”⁶⁸

Portanto, os impostos e contribuições residuais somente deverão ser não-cumulativos quando forem plurifásicos. Do contrário, tornar-se-ia inócua a regra que obriga à observância da não-cumulatividade em tais espécies exacionais⁶⁹.

Do exposto relativamente às modalidades *lato* e *stricto sensu* do instituto *sub examine*, pode-se inferir que o conceito amplo de não-cumulatividade consiste em mera fórmula de cálculo do tributo a pagar, pela qual são deduzidos créditos dos débitos eventualmente apurados. O ônus da exação não é, nessa hipótese, juridicamente trasladado para o contribuinte *de facto*. O que se tem é apenas um *modus operandi* diferenciado para apuração do *quantum debeatur*.

Assim é que a não-cumulatividade só alcança seus fins quando aplicada aos tributos plurifásicos. É com sobre este tipo de exação que se tornam válidos os conceitos que vigoram em todo o mundo acerca da tributação sobre o valor acrescido.

⁶⁸ STF, Primeira Turma, RE nº 258.470/RS, Relator Min. MOREIRA ALVES, DJ 12.05.2000, p. 32, grifos nossos.

⁶⁹ O relatório do voto do Relator no RE nº 258.470/RS adota o relato da Corte *a quo*, cujo seguinte trecho merece destaque:

“A referência contida no art. 154, I da CF refere-se à não-cumulatividade interna, que constitui simples técnica de arrecadação, consistente no abatimento ou compensação do que for devido em cada operação com o montante do tributo cobrado nas operações anteriores, tal como se observa no recolhimento do ICMS e no IPI, consoante dispõem os artigos 153, II, §3º e 155, II, §1º da Constituição.

Se o contribuinte tivesse querido tratar da não-cumulatividade externa, ou seja, sobreposição de tributos, não teria referido expressamente a proibição constante na parte final do artigo 154, I, da CF: criação de novos tributos sobre fatos que possuam o mesmo fato gerador ou base de cálculo dos impostos já previstos na Constituição. E não se podendo equiparar a contribuição tratada pela Lei Complementar nº 84/96 ao ICMS e ao IPI, a isso segue-se que, pelo prisma da não-cumulatividade, não há qualquer inconstitucionalidade na sua cobrança.”

Entretanto, a não-cumulatividade *lato sensu* (aplicada a exações não incidentes sobre o consumo de bens e serviços) somente convergirá em alguns pontos⁷⁰ com a não-cumulatividade clássica, porém nunca terá o condão de trasladar o ônus fiscal ao consumidor final e tampouco de alcançar os outros fins perseguidos pela não-cumulatividade clássica que tornaram o IVA um dos impostos mais populares do mundo contemporâneo.

⁷⁰ Um exemplo dessa convergência é a definição de *insumo* – bem que não se agrega ao produto final, porém gera crédito para o adquirente. Com o advento da contribuição ao PIS e da COFINS não-cumulativas (*lato sensu*), tal discussão adquiriu novas matizes e elementos – permitindo uma evolução do tema em matéria de ICMS e IPI, haja vista que também nessas exações a aludida definição assume papel de relevo.