A TÉCNICA DE DIFERIMENTO DA INCIDÊNCIA DO ICM — CONSTITUCIONALIDADE DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE QUANDO DE SUA AÇÃO

CONSULTA

A consulente, em face de recente decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo, surgida após manifestação do Supremo Tribunal Federal sobre a técnica de diferimento da incidência do ICM, pela qual a máxima Corte entendia não ferir sua adoção o princípio da não cumulatividade, decisão essa apresentada em sentido oposto, perguntanos se os argumentos nela expendidos alterariam os fundamentos do decisório superior.

PARECER

Polêmica matéria tem sido, nos últimos tempos, a conformação dos exatos limites do fato gerador do ICM e de sua natureza jurídica, principalmente no aspecto que se refere ao princípio da não cumulatividade. (O *Caderno de Pesquisas Tributárias* — Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1978. nº 3 — apresenta 14 estudos dos juristas Ari Kardec de Melo, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Gaetano Paciello, Gaze Assem Tufaile, Hamilton Dias de Souza, Hugo Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Graça Wagner, Paulo de Barros Carvalho, Ylves José de Miranda Guimarães, Yoshiaki Ichihara e Zelmo Denari, todos procurando a equação definitiva para esclarecer o fato gerador do ICM; o título da obra é *O fato gerador do ICM*.)

Sendo o contorno constitucional sempre apresentado de forma concisa, necessita de exteriorização mais ampla por diploma nitidamente vinculado a tal função explicitadora, razão pela qual impossível se torna a interpretação do texto magno sem um outro de nível hierárquico maior que o das legislações ordinárias, que é a lei complementar.

Tem-se discutido fartamente haver princípios constitucionais que superiores são a outros, de tal maneira que a república e a federação, por serem inalteráveis por emendas, teriam seus suportes sobrevoando em importância aos demais comandos maiores, sujeitos à revogação, pelos mecanismos impostos pela própria lei magna.

A compreensão, todavia, dos dois presupostos nem sempre tem sido feita à luz do espírito científico necessário — mesmo que aqueles que o façam se intitulem os únicos autorizados a definirem o que seja ou não científico — com o que sua exegese costuma gerar mais confusões que soluções, sobre desestabilizar a coerente e sistemática contextura da ordem jurídico-tributária nacional.

Por essa linha de raciocínio e na busca de adeptos à sua particular visão do federa-

lismo, aqueles que subordinam a totalidade dos dispositivos constitucionais aos dois princípios fundamentais aceitam alguns e excluem outros, sob a alegação de que os expressos princípios constitucionais devem ser excluídos ou reinterpretados sempre que se choquem com os implícitos princípios decorrentes da federação e da república por eles descobertos. (Ao espírito arguto de Yonne Dolácio de Oliveira — O sistema constitucional tributário. in: Ives Gandra da Silva Martins, coord. *Curso de direito tributário*. Saraiva, 1982. p. 1-14 — não passa despercebida, a pretendida distorção. Por essa razão, em uma intrepretação de integração de todos os princípios constitucionais tributários demonstra a inexistência de comandos contraditórios, que apenas se compatibilizariam com a implicitude própria das interpretações forçadas pelas alterações semânticas dos textos da lei maior.

Adotam, não obstante o brilho intelectual de seus defensores, a máxima exegética mais condenada por Ferrara ao dizer que o intérprete não pode alterar a lei para nela colocar o que lhe seja conveniente ou nela ler o que nela escrito não está, por questão de mera preferência doutrinária. Hamilton Dias de Souza (*Direito tributário 2*. Bushatsky, 1973. p. 32) assim se manifesta: "Aliás, à interpretação que pretende eliminar o sentido da expressão 'normas gerais de direito tributário', expressa no texto constitucional, deve-se lembrar a lição de Francesco Ferrara, segundo o qual o excessivo apego à letrada lei é pernicioso, mas ainda mais grave é o perigo de que o intérprete force a exegese, encaixando no texto aquilo que gostaria que lá estivesse ou suprimindo o que contrariasse suas preferências. Além disso, determinados princípios gerais (como o da autonomia local e do federalismo) levam o intérprete, por vezes, a concluir em termos absolutos, quando é certo que há exceções a tais princípios que devem ser admitidas, embora seja muito mais fácil admitir regras gerais que exceções."

Um dos postulados dessa corrente tributária visa atingir os fundamentos da lei complementar, pretendendo nela ver apenas duas funções e sem perceber que representa a tríplice destinação o mais fundamental aspecto do sistema tributário pátrio. (O art. 18, § 1º, da Emenda Constitucional nº 1/69, está assim redigido: "§ 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria, entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.")

Negam seus propugnadores que possa a lei complementar estabelecer normas gerais, sob a alegação de que tal função desnaturaria a federação, pois impedindo a vivência sem limites e barreiras dos entes federados em seu direito à irrestrita autonomia financeira, administrativa e política, e subordinando tal vivência a lei hierarquicamente inferior. (Em que pese ao talento indiscutível de Geraldo Ataliba, tem pisado, o brilhante jurista, o campo insuficiente e movediço de tal entendimento — Sistema constitucional tributário. In: *1º ciclo de conferências sobre temas tributários*. Esaf/Resenha Tributária, 1979. p. 167-212.)

Não percebem, todavia, que todo o sistema constitucional tributário foi organizado em função da lei complementar, que, sobre impedir distorções, fortalece a federação e a república.

Já longamente discorremos sobre a matéria, em parecer preparado para a prefeitura de São Paulo, onde, à luz de interpretação literal, histórica, lógica e sistemática, demonstramos ser a lei complementar a espinha dorsal do sistema brasileiro, em sua tríplice função, na qual pontifica a de estabelecer normas gerais. (O princípio da cumulatividade do ISS. In: *Direito econômico e tributário*; comentários e pareceres, FIEO — Fundação Instituto de Ensino para Osasco/Resenha Tributária, 1982. p. 293 e seg.)

Sendo a lei complementar, lei nacional produzida pelo parlamento, com representação de todos os estados e de substancial parcela de municípios, por seus deputados e senadores, as Casas Legislativas, que o compõem, ao realizarem-na se despem das funções de poder federal para adquirirem aquelas de poder de toda a nação. (O art. 50 da

Emenda Constitucional nº 1/69 está assim redigido: "As leis complementares somente serão aprovadas se obtiverem maioria absoluta dos votos dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias.")

Não sendo de boa técnica legislativa explicitar a lei maior todos os aspectos mais relevantes dos seus comandos de autoprodução e comportamentais, à evidência, sem um instrumental de esclarecimento superior e subordinado a tal espírito, correria o risco de sofrer, todo o sistema, colapso institucional. Amilcar de Araújo Falcão afirmava que a norma geral pode "ditar os princípios de regulamentação e de atuação, para que a discriminação *de rendas opere em toda a sua plenitude*" (*Sistema Tributário brasileiro*. Financeiras, 1965. p. 53; grifo nosso).

Diríamos, em pinceladas mais amplas, que a lei complementar, em matéria tributária, fortalece a federação e a república, pois permite o fluir intraumático dos princípios, normas e institutos fiscais nas diversas esferas de poder tributante, harmonizando os entes federados e garantindo os sujeitos passivos da relação tributária. Por essa razão, as normas gerais explicitadoras e complementares à Magna Carta ofertam ao sistema brasileiro a riqueza das disposições, que permitem desvendar o que implícito estiver na Constituição. Aliomar Baleeiro informa que: "Do mesmo modo, a lei complementar não pode ir além do que já está dito, expressa ou implicitamente, na Constituição. Esta será violada por lei complementar que regule diversamente o que ela regulou. É caso de inconstitucionalidade da lei complementar. Completa, mas não corrige nem inova" (*Direito tributário brasileiro*. 4. ed. Forense. p. 64).

São, portanto, as normas gerais os verdadeiros elementos estabilizadores do sistema, veiculados através do mais relevante instituto constitucional em matéria tributária, sendo de secundária importância o dirimir conflitos de competência e o regular limitações constitucionais, o primeiro porque de ocorrência menor e o segundo por já estarem, as limitações, em sua grande maioria, expostas na Constituição Federal.

A ordem de enunciação, portanto, também foi de indiscutível relevância, eis que enumerou o constituinte, por grau de importância, as três funções da lei complementar.

II

O segundo aspecto que deve ser alertado no concernente à lei complementar é o de que o Código Tributário Nacional, apesar de ter nascido como lei ordinária, ganhou eficácia de lei complementar, após a Constituição Federal de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1/69.

Pelo princípio da recepção, em direito constitucional, todo o diploma legal que tenha natureza jurídica de instrumento veiculador inexistente à época de seu surgimento e que não conflite com a legislação posterior, que o introduza, será recebido pelo novo ordenamento, ao mesmo nível e com a mesma conformação dos diplomas posteriores. Luciano da Silva Amaro informa que: "Onde, segundo nos parece, está o encaminhamento da questão é no princípio da recepção, estudado no direito constitucional comparado. Por esse princípio, quando se cria novo ordenamento jurídico-político fundamental (nova constituição), a ordem jurídica preexistente, no que não conflite, materialmente, com aquele, permanece vigorando, é aceita pela nova ordem constitucional, qualquer que tenha sido o processo de sua elaboração (desde que conforme ao previsto na época dessa elaboração, pois, não o sendo, a invalidade teria atingido a legislação, já desde o seu nascimento)" (Dias de Souza, Hamilton; Tilbery, Henry & Martins, Ives Gandra da Silva, coord. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Bushatsky, 1976. v. 3. p. 288).

Ora, o Código Tributário Nacional foi promulgado como lei ordinária, por inexistir à época o instrumental estabilizador do sistema representado pela lei complementar. Tão logo foi o mesmo introduzido, ganhou o Código Tributário Nacional eficácia de lei complementar, pois correspondendo aos contornos constitucionais indicados. Lê-se em Fábio Fanucchi o seguinte: "Conquanto

não tenha sido observado em sua elaboração esse processo especial (do art. 50 da Constituição), desde que apareceu antes que a Constituição as consagrasse no processo legislativo, o Código Tributário Nacional *é uma lei complementar à Constituição* (grifos do original). De fato, é a primeira das leis dirigidas ao legislador ordinário e não há como fugir a essa conclusão, que já adotamos linhas atrás. Na verdade, é ao direito tributário que se deve a inovação representada por esta hierarquia entre leis, por força do projeto da Emenda nº 18 e não é de se admitir que, assim sendo, a mais importante das leis complementares de tributação perca sua característica por excesso de apego ao formalismo" (*Curso de direito brasileiro*. Resenha Tributária. v. 1. p. 68).

O Código Tributário Nacional, por outro lado, como um todo, é lei complementar, como é norma constitucional, a Constituição como um todo, não obstante em um ou outro instituto possa haver comando que cientificamente melhor estariam fora dos referidos diplomas legais.

O Código Tributário Nacional é, portanto, lei com eficácia de complementar pelo princípio de recepção, em direito constitucional, sendo o Título II (Normas Gerais de Direito Tributário) a parcela do Código que preenche a primeira e mais relevante função de lei complementar, qual seja estabelecer normas gerais de direito tributário. Rubens Gomes de Souza considerava "o Código Tributário Nacional como lei de normas gerais de direito tributário (Constituição Federal de 1969, art. 18, § 1º)" (Natureza tributária da contribuição para o FGTS. *RDP, 17*:318).

III

O terceiro aspecto introdutório, que mister se faz acentuar, é o de que não existem princípios constitucionais implícitos contrários aos princípios constitucionais explícitos ou os implícitos esclarecidos pela lei complementar.

O superior princípio constitucional de que a federação é intocável não autoriza a conclusão, inexistente na lei maior, de que tal princípio pressupõe, seguindo parcial visão do problema, a adoção de inúmeros princípios implícitos e conflitantes com outros princípios constitucionais expressos ou explicitados pela lei complementar.

Em outras palavras, princípios constitucionais expressos ou explicitados, que não firam o regime federativo, não podem ser entendidos como inexistentes pela invocação de princípios tidos por implícitos, mas sem qualquer referência razoável de existência real na ordem jurídica nacional. Aliomar Baleeiro — ao comentar a doutrina e a jurisprudência que entendem ser taxativa a lista de serviços veiculada por lei complementar — afirma que "em condições de normalidade constitucional, a lista deverá constar de lei complementar e não de decreto-lei", mas, em face do fechamento do Congresso Nacional em 1969, entende que o Decreto-lei nº 406 "assumiu expressamente o caráter de diploma de normas gerais de direito tributário". *Ora, é a lei complementar, que por força haurida na Constituição, que define o campo de atuação do poder tributante municipal*, sem quebra da harmonia constitucional e sem ferir qualquer princípio implícito constitucional concernente à Federação (*Direito tributário brasileiro*. 4. ed. Forense. p. 264).

O implícito não é, portanto, o que se deseja colocar na lei maior, por mera preferência pessoal ou parcial visão do problema, mas aquilo que na Constituição se encontra, em interpretação sistemática de todos seus princípios expressos ou explicitados.

Toda essa introdução fazia-se necessária, por estar sendo a questão do diferimento da incidência do ICM examinada, à luz de pretendidos princípios implícitos não explicitados, pelo instrumento próprio de explicitação, e nitidamente contrários ao espírito constitucional e aos textos da lei maior e complementar na matéria. É ainda Aliomar Baleeiro, um dos artífices do sistema tributário atual (autor do parecer aprovado pela Comissão da Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados sobre o projeto do Código Tributário Nacional quem afirma: "As

disposições do Código Tributário Nacional são apresentadas, em seu art. 10, como 'normas gerais'. Mas o § 1º do art. 18 da Constituição Federal de 1969 estatui que 'lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário (...) e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar'. 'Lei complementar', na Constituição Federal de 1969, distingue-se da lei ordinária, porque deverá ser votada pela maioria absoluta dos senadores e deputados (art. 50 da Constituição Federal). Essa distinção não existia na Constituição de 1946, nem a introduziu a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que aliás se refere a leis complementares. Essa circunstância poderá suscitar dúvidas quanto à sobrevivência do Código Tributário Nacional, em bloco. Acreditamos que são insubsistentes, porque permanecem em vigor as várias leis ordinárias reguladoras de dispositivos constitucionais da Carta Política de 1946, muito embora a de 1969 tenha exigido, para alguns assuntos, o processo legislativo da lei complementar. Evidentemente, agora, só poderão ser alteradas por esse processo. Mas a lei ordinária com caráter de complementar, segundo a Constituição de 1946, não perde a sua vigência quando, para o caso, seja hoje necessário o processo do art. 50 da Constituição Federal" (*Direito tributário brasileiro*. 4. ed. Forense. p. 58-9).

Por essa razão carecem de fundamento científico, sobre subverterem a exegese mais serena e harmônica dos comandos que conformam o sistema tributário nacional.

IV

O primeiro princípio implícito não explicitado em lei complementar pretendido pelos defensores do direito ao crédito escritural anterior de ICM nas incidências diferidas é o da partição da carga tributária entre os contribuintes.

Entendem seus defensores que o princípio da não cumulatividade pressupõe uma necessária distribuição da carga tributária, sem exceção, entre todos os contribuintes, de tal maneira que todas as operações têm uma densidade tributária intransferível para as demais, no ciclo da produção ao consumo. "Estão na Constituição, portanto — implícitos na regra da incumulação — os critérios de distribuição ideal da carga global de ICM (incidente sobre uma mesma mercadoria), entre os vários contribuintes que devem também globalmente suportá-lo. A cada qual compete apenas — em benefício dos estados em cujo território juridicamente 'circular' a mercadoria — uma preestabelecida parcela de participação nos recolhimentos do tributo que sobre ela deve incidir (o princípio categórico da uniformidade de alíquota reforça esta inteligência)" Ataliba, Geraldo. Imposto sobre circulação de mercadorias, diferimento, crédito fiscal. Recebemos da consulente o texto completo do parecer.)

Decorrência do referido implícito princípio é o de que a distribuição equânime da carga tributária decorre da própria federação e da rígida discriminação impositiva de rendas, no concernente aos impostos, para todos os estados brasileiros.

O princípio da não cumulatividade pela Constituição Federal definido, no que diz respeito ao ICM como:

"Art. 23. Compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II — Operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro estado"

seria para tal corrente mera conseqüência do comando maior representado pela distribuição da carga tributária equânime, podendo ser lido, de forma simplificada, da seguinte maneira: "impostos que serão distribuídos por cada operação, desonerando-se as operações posteriores das cargas tributárias anteriores existentes ou não, pela técnica da não cumulatividade". (Paulo Bonilha, ao esclarecer o explícito princípio constitucional, declara: "Com este critério escritural, com conta gráfica, vulgarizam-se as expressões 'crédito do ICM' e 'débito do ICM', bem como a de 'direito ao crédito do

ICM', que é imprópria e deve ser entendida em seu restrito alcance escritural ou contábil, já que o ato de apropriação escritural não se confunde com a aquisição de direito de crédito, na acepção jurídica do termo, nem autoriza o eventual direito ao abatimento ou dedução, que só se aperfeiçoará com a ulterior saída tributada da mercadoria" — Lançamento do ICM. In: Martins, Ives Gandra da Silva, coord. *Curso de direito tributário*. Saraiva, 1982. p. 354.)

Por tal critério, o direito a crédito escritural de obrigação tributária, nascida ou não em operação anterior, seria intocável, pois seria esta a correta interpretação do comando da não cumulatividade.

Tal entendimento levado ao I Congresso Brasileiro de Direito Tributário, coordenado por Geraldo Ataliba, foi rejeitado pelo plenário composto de aproximadamente 500 especialistas em direito tributário. (O Congresso foi patrocinado pelo Ibet — Instituto Brasileiro de Estudos Tributários — e pelo Ipepe — Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial — tendo o resumo e as conclusões das teses sido publicados pela Editora Revista dos Tribunais, em março de 1981.)

Parece-nos que bem agiu aquele conclave na medida em que o referido princípio constitucional inexiste, sendo brilhante mas incompatível esforço exegético para criar estruturas mentais que não foram idealizadas pelo constituinte e nem se adaptam à realidade nacional.

O princípio da não cumulatividade é uma mera técnica de arrecadação. Pretenderam os seus introdutores no sistema nacional, desde 1958 (Lei nº 3.520/58), eliminar a "tributação em cascata", terminologia retirada da linguagem econômica, com o que a imposição final incidiria sobre base de cálculo correspondente ao valor operativo com a absorção daqueles intermediários, no que não seria nem superior, nem inferior àquela realidade. Não seria superior, para não provocar a cumulatividade da carga tributária. Não seria inferior para não provocar a sua desoneração, a não ser nos expressos casos de imunidade ou isenção, a partir da rígida aplicação do princípio constitucional.

O princípio da não cumulatividade para os dois tributos a que se aplica visa, portanto e exclusivamente, a tributação final do produto (industrial ou em circulação) entregue ao consumo derradeiro, nos termos que a lei complementar determine, evitando seja, pelo acúmulo da carga tributária incidente nas operações anteriores, superada a alíquota real que recaia sobre a última base de cálculo, a partir de uma alíquota nominal. Em nosso estudo sobre a cumulatividade do ISS (op. cit.), mostramos que por ser técnica, a nível de direito financeiro, redutora do amplo poder tributário, semelhante, em grau de restrição, àquela pertinente aos impostos unifásicos, só poderia admitir a interpretação estrita, pois limitação constitucional ao direito impositivo. Não admite a técnica não cumulativa, restritiva que é, a existência de princípios implícitos, pois a restrição é necessariamente explícita.

É, portanto, o princípio da não cumulatividade princípio que deve ser examinado a partir da última operação e não a partir de cada operação, pois o que visou o constituinte foi eliminar o efeito cumulativo de operação em operação até a última.

Por esta razão, esclareceu: "e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, *o montante cobrado nas anteriores* pelo mesmo ou por outro estado" (grifo nosso). (Carlos da Rocha Guimarães esclarece que são as "tributações" que não podem se acumular, pelo princípio, e não as "bases de cálculo" ou "operações", ao dizer: "O que é comum aos dois sistemas de apuração é a não cumulatividade do imposto; cada operação tem ligação com a anterior, a fim de que as tributações sucessivas não se acumulem, mas se anulem parcialmente" — Natureza e essência do fato gerador do ICM. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, CEEU/Resenha Tributária, nº 3, p. 136; coord. nossa.)

Embora a expressão "cobrado" possa ser criticada — e sobre ela falaremos mais adiante — a intenção constitucional é inequívoca. *O que se pretende não é dividir*

a carga tributária, como afirmam certos doutrinadores, mas exclusivamente impedir que a carga final *seja acrescida das cargas tributárias incidentes anteriormente.*

José Carlos de Souza Costa Neves assim explica o princípio da não cumulatividade hospedado pelo Brasil: "O sistema mais utilizado, já se vê, é o do 'imposto sobre imposto', adotado no Brasil, com algumas modificações, que nos permitem afirmar que o nosso sistema de cálculo do montante do tributo devido é de uma terceira espécie: de apuração periódica. Com efeito, no Brasil, ao final de cada período mensal o contribuinte deve lançar, de um lado o crédito de ICM que veio destacado nos documentos fiscais de entradas de mercadorias em seu estabelecimento, mais o eventual saldo credor de imposto que possuía em seus livros, de período anterior; de outro, deve lançar o montante do ICM devido pelas saídas tributadas que promoveu. Deste cotejo pode surgir: ou o montante de tributo a recolher (créditos menores que o ICM devido pelas saídas) ou o saldo credor a transferir para o exercício seguinte (créditos maiores que o ICM devido pelas saídas)" (In: Dias de Souza, Hamilton; Tilbery, Henry & Martins, Ives Gandra da Silva, coord. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Resenha Tributária, 1978. v. 5. p. 239).

O princípio da não cumulatividade é técnica de arrecadação que deve ser interpretada, nos estritos termos constitucionais, ou seja da última operação para trás, pois o ciclo operacional que o provoca só se completa naquela fase.

Ao contrário, o pretendido princípio da partição da carga tributária, que a torna autônoma e independente, é técnica que pode inclusive ser defendida para os tributos cumulativos, eis que cada operação vale por si só, devendo ser considerada na inteireza de seus elementos compositores.

Por essa razão, é que, não obstante as diferenças entre a técnica do valor agregado e a da não cumulatividade, há, todavia, zonas de integração evidentes, como a da formulação do princípio que não pretende seja a última operação cumulada de cobranças ou incidências anteriores, sendo, dessa forma, o ponto de partida para seu estudo e análise. (Edvaldo Brito chega inclusive a entender ser idêntico o princípio do valor agregado e aquele da não cumulatividade ao dizer: "O valor acrescido é circunstância que compõe a hipótese de incidência do ICM, a qual, na formulação constitucional evidencia tal circunstância como parâmetro do seu elemento objetivo" — Hipótese de incidência e fato gerador do ICM. *Caderno de Pesquisas Tributárias,* CEEU/ Resenha Tributária, nº 3, p. 171; coord. nossa.)

Não têm, portanto, razão os criadores da partição da carga tributária entre as diversas operações, pois não está tal princípio implícito na Constituição, eis que contrário ao princípio explícito da não cumulatividade, apenas aferível a partir da última operação para trás.

Vamos concluir este aspecto do exame perfunctório. De forma elementar, queríamos dizer que o "princípio da não cumulatividade" é exatamente aquele que está na Constituição, isto é aquele que se realiza pelo abatimento dos tributos *incidentes* ou *cobrados* nas operações anteriores, até a última operação. Não é aquele que não está escrito na lei maior, ou seja princípio que distribua a carga tributária pelas diversas operações. Em última análise, o princípio da não cumulatividade é um mero princípio da não cumulatividade de tributos e não de distribuição necessária da carga tributária pelos contribuintes, de tal maneira que cargas tributárias inexistentes passam a ser existentes para efeitos de cálculo futuro. Por tal esdrúxulo princípio o que se abate não é o imposto incidente, mas o que seria incidente, se tributada fosse a operação.

Por essa razão, não afeta o princípio da não cumulatividade a adoção da técnica do diferimento que transfere toda a realização fenomênica da incidência e lançamento tributário para a última operação, que é aquela que, em nítida abordagem, deve ser examinada para verificação da ocorrência ou não da cumulatividade, nesta ou em operações anteriores. (Geraldo Ataliba reconhece que a técnica do diferimento transfere a incidência e não apenas o lançamento ou pa-

gamento, ao dizer: "Disto resulta, como hipótese remanescente, que diferida é a incidência do ICM, a qual não se dá no momento da pura e simples realização de negócios jurídicos mercantis, por comerciantes da mercadoria sucata, para implementar-se, em oportunidade futura, quando essa mercadoria já estiver em poder de terceiros" — op. cit. parecer.)

V

O segundo argumento que se tem levantado é o que diz respeito a ser o diferimento uma isenção.

Já escrevemos sobre o assunto, entendendo que na isenção há direito a crédito do ICM correspondente às operações beneficiadas, não o havendo no concernente às operações com diferimento.

Transcrevemos o trecho do referido parecer:

"A matéria que vinha sendo discutida, há longos anos, coincidira com o debate paralelo de pretendido crédito, em casos de diferimento da incidência de ICM, pelo qual parcela da doutrina postulava sua legitimidade, sob o entendimento de que a teoria do valor agregado, inerente ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, assim o autorizava.

A jurisprudência, todavia, em tais casos, se orientara para a não concessão dos créditos, fundamentando sua interpretação no fato, de resto indiscutível até a nível de conformação gramatical, de que a postergação da incidência não poderia gerar crédito capaz de eliminá-la. Da mesma maneira que só em tese poder-se-ia admitir a figura de duas cobras que, mutuamente se engolindo, viessem a desaparecer, apenas em tese poder-se-ia eliminar o pagamento pelo crédito que o fulminaria, se concedido por antecipação.

Tendo o Brasil adotado a técnica não cumulativa, a nível de direito financeiro, para dois impostos (imposto sobre produtos industrializados e imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias), ao invés de pretender aquela que permitiria a eliminação da incidência em cascata, no tipo *basis on basis*, optou, de forma clara e expressamente indicada pela Carta Maior, pela técnica do tipo *tax on tax*.

Sob esta perspectiva, a orientação jurisprudencial para os casos de diferimento não poderia deixar de refletir a melhor interpretação sobre a matéria, na medida em que, reconhecendo aquela sistemática, não autorizou o crédito de ICM não cobrável, que impediria a cobrança do ICM diferido.

A fim de que se compreenda o rigor da interpretação judicial, verifique-se o exemplo gráfico seguinte:

	Operação real	
	1ª operação	2ª operação
Preço	100	200
Imposto cobrado	0	32
Crédito	0	—
Total de preço	100	232
Total de imposto	0	32

	Operação pretendida	
	1ª operação	2ª operação
Preço	100	200
Imposto cobrado	0	32 — 16
Crédito	16	16
Total de preço	100	232
Total de imposto	0	16

Como se percebe, não obstante a inexistência de qualquer exclusão do crédito, mas apenas a existência de um mero diferimento do momento de pagar, se fosse procedente a tese do crédito de um pagamento vedado capaz de eliminar o próprio pagamento posterior, teríamos evidente violação ao princípio constitucional exposto no item II do art. 23 da Constituição Federal:

'Art. 23. Compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II. Operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complemen-

tar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro estado.'

Em que pese à menor precisão referente à expressão 'montante cobrado', inequivicamente vinculada à expressão mais correta de 'montante devido', o certo é que, no exemplo oferecido, o imposto devido deixaria de sê-lo por um crédito fictício criado, sem qualquer dispensa legal.

Se o exemplo comportasse um preço de 100 na primeira operação e um preço idêntico, sem qualquer acréscimo, na segunda operação, então teríamos o seguinte quadro:

	1ª operação	2ª operação
Preço	100	100
Imposto devido	0	16 — 16 = 0
Crédito	16	—
Total do preço	100	100
Total do imposto	0	0

o que representaria inequívoca contradição, pois o imposto diferido de 16 resultaria transformar-se em 0.

A percepção de que inexistência da dispensa legal do tributo devido, nos casos de diferimento, implicaria a não outorga de qualquer direito de crédito, levou o Supremo Tribunal Federal a impugnar a pretensão de inúmeros contribuintes, em posição de absoluto rigor científico, afirmando que o crédito apenas poderia existir na medida em que houvesse imposto devido e de pagamento previsto, no âmbito da primeira operação" (*LTR — Suplemento Tributário,* (67):233-5, 1982).

Pretendem os propugnadores da "teoria da identidade" que toda a não exigência de tributos se equivale, com o que, isonômicas as situações da isenção e do diferimento, igual deveria ser o tratamento pertinente.

O problema, todavia, não é desta simplicidade.

Em direito, todos os institutos têm o seu conteúdo, densidade, terminologia e conformação próprios. A imunidade não se confunde com a isenção, esta com o diferimento, este com a não incidência e nenhum deles com qualquer outro. O simples fato de qualquer das figuras mencionadas acarretarem uma inexigência tributária não implica sejam conformadas com características idênticas, mas apenas que são espécies de um gênero maior, que é o da não exigência imediata de um determinado tributo. Do gênero da não exigência imediata fazem parte todas fórmulas mencionadas com um ponto de contato único (a não exigência) e naturezas jurídicas e estruturas legais diferentes. (Geraldo Ataliba afirma, no já citado parecer, que: "O crédito é assim devido, seja qual for a modalidade pela qual a liberação da carga fiscal venha contemplada na lei: imunidade, isenção, diferimento, redução de base imponível, etc. Em qualquer caso, é esse o processo para reequilibrar-se o encargo fiscal entre contribuintes, como expressamente disposto no texto constitucional.")

Ora, na isenção, o direito de "crédito contábil" existe em função do próprio princípio da não cumulatividade e de sua conseqüente conformação ao direito brasileiro, explicitado pelas normas gerais da lei complementar.

A isenção pressupõe a intenção de ofertar, a nível de exercício do poder de tributar, isto é, dentro da esfera própria da tributação de favor, intenção que seria inutilizada, se o crédito decorrente do nascimento da obrigação não viesse a ser garantido. (Por esta razão, o Supremo Tribunal Federal decidiu: "Havendo isenção do imposto de circulação de mercadoria importada, não se pode, na operação subseqüente, cobrar o valor do imposto, que seria devido não fora a isenção tributária. Tem, assim, o revendedor direito ao ato de destaque do valor isento nas notas fiscais" — Ag. Reg. nº 82.674-2-SP, relator Ministro Soares Muñoz, *DJ* de 6.11.81, p. 11.101.)

O próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 175, esclarece que na isenção há o nascimento da obrigação tributária, com a exclusão do respectivo crédito tributário, pois este não poderia ser afastado, se aquela não tivesse nascido. O art. 175 do Código Tributário Nacional está assim redigido:

"Art. 175. Excluem o crédito tributário:
I — A isenção;
II — A anistia.
Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüentes."

Fosse intenção da lei complementar considerar que a *isenção* seria uma *não incidência* e declararia que a isenção impediria o nascimento da obrigação tributária, desnecessária sendo qualquer alusão à exclusão de crédito tributário, decorrência natural, fosse esta a hipótese.

O legislador complementar, todavia, hospedando a melhor doutrina, admitiu que a isenção, técnica de política extrafiscal, reconhece o nascimento da obrigação, mas fulmina o surgimento do crédito tributário, razão pela qual o "crédito escritural" da obrigação tributária gerada é assegurado ao detentor do expresso benefício fiscal. (Walter Barbosa Correa informa que: "Isto poderá levar os menos atentos a julgar que esse capítulo cuida de obrigação em que o crédito tributário já tenha nascido, pois só se põe fora ou se elimina — exclui — aquilo que já existe dentro. Entretanto, os dois fenômenos tributários em que o art. 175 admite excluir o crédito tributário, na verdade não produzem esse efeito, que é próprio da extinção da obrigação mas, sim, vedam a constituição do crédito tributário. Na isenção e na anistia, o crédito não chega a se constituir, verificando-se, por isso o impedimento ao lançamento" — In: Dias de Souza, Hamilton; Tilbery, Henry & Martins, Ives Gandra da Silva, coord. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Bushatsky, 1975. v. 2. p. 202.)

No diferimento, tal realidade inexiste. Nem há a intenção do benefício fiscal, nem a própria figura autoriza seja considerado como detectável o nascimento da obrigação.

De forma elementar raciocinando, na isenção o que pretende efetivamente o legislador é outorgar um benefício, enquanto que no diferimento não há tal intenção, mas mera adoção de técnica arrecadatória que não visa beneficiar o sujeito passivo da relação tributária, mas simplificar a fórmula de recebimento do ICM pelo sujeito ativo da referida relação.

Esta a razão pela qual a lei com eficácia de complementar, a nível de norma geral, prescreve em seu art. 111 assim redigido:

"Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
I. — A suspensão ou exclusão do crédito tributário;
II. — Outorga de isenção;
III. — Dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias"

não permitindo que, em matéria de desoneração tributária, possam haver interpretações extensivas.

Apesar da isenção representar uma exclusão do crédito tributário e não da obrigação, houve por bem o legislador complementar afirmar que "a outorga de isenção" deve ser interpretada literalmente. Por literalmente, entende-se estritamente, pois mesmo em interpretações literais há necessidade de critérios integrativos. (Johnson Barbosa chega a conclusões semelhantes em seu livro, *A interpretação econômica no direito tributário*. Resenha Tributária, 1983.)

Ora, a razão do disposto no art. 111 é bem clara. A redução da carga tributária, por implicar benefício, não pode ensejar interpretações que estendam os benefícios ou confundam institutos semelhantes, mas não iguais.

Pela regra do art. 111, isenção é isenção, diferimento é diferimento, imunidade é imunidade, não havendo a possibilidade de amalgamá-las, a título de uma interpretação conveniente. (Discorremos longamente sobre a matéria em nosso parecer sobre os efeitos da isenção concernentes à importação de matérias-primas — *Direito econômico e tributário;* comentários e pareceres. Resenha Tributária, 1982. p. 249-92.)

Esta é a razão pela qual, das formas desonerativas, a isenção foi a única que mereceu *expressa menção*, não sendo possível, por decorrência, interpretação que visasse assemelhá-la a qualquer outra forma.

E essa é uma das razões pela qual o Supremo Tribunal Federal, em científica e inatacável formulação, distinguiu a isenção do

diferimento e conformou-os — para efeitos de crédito escritural — de acordo com sua natureza jurídica, concedendo-o quando das isenções e não dos diferimentos, na linha do art. 111 do Código Tributário Nacional. (Reza a ementa no RE nº 92.675-2-SP: "Embargante: estado de São Paulo. Embargada: S. A. Cristaleria Jaraguá Ind. e Com. ICM. Crédito. Sucata de vidro adquirida para industrialização. Imposto diferido. Não tendo sido pago o tributo quando da aquisição da sucata, o qual ficou diferido para incidir sobre o produto já industrializado, não tem o industrial direito ao crédito referente à compra. Embargos de divergência conhecidos e recebidos — *LTR*, (67):234, 1982.

Tendo eficácia de lei complementar, o Código Tributário Nacional, portanto, harmonicamente integra o art. 23, II, da Emenda Constitucional nº 1/69 com seus arts. 111 e 175, não havendo como ofertar idêntico tratamento aos institutos da isenção e do diferimento, por serem institutos diversos, sem que se afete profundamente o sistema tributário nacional.

Não procede, portanto, a tese de sua identificação ôntica, como pretenderam alguns ilustres pareceristas.

VI

O terceiro argumento dos que entendem possível o direito ao crédito escritural, nos casos de diferimento, reside na interpretação de que a substituição tributária, que importaria a respectiva técnica, é de impossível aceitação no concernente ao ICM.

Com a alegação de que é impossível a substituição tributária de sujeito passivo não definido, pela potencialidade de multiplicação das operações posteriores, com o que a vinculação direta inexistiria, entendem os defensores do crédito contábil impossível falar-se em substituição tributária. Bernardo Ribeiro de Moraes ao comentar o art. 128 do Código Tributário Nacional assim escreve: "Ao estabelecer as regras disciplinadoras sobre a responsabilidade tributária o Código Tributário Nacional não esgotou toda a matéria, prevendo que, 'sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação' (Código Tributário Nacional, art. 128). Portanto, o Código Tributário Nacional admite que o legislador ordinário crie outros casos de responsabilidade pelo crédito tributário. Estamos, nesta hipótese, diante da obrigação tributária de segundo grau, denominada derivada, pois o capítulo dominador da matéria trata da responsabilidade tributária. Este *responsável* nada tem a ver, portanto, com o denominado 'responsável' da obrigação tributária originária" (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, CEEU/Resenha Tributária, nº 5, p. 359-60; coord. nossa).

Como veremos, ao final do presente parecer, a questão da substituição tributária é irrelevante, pois desnecessária a sua argüição para efeitos de justificar a legitimidade da técnica do diferimento.

Pretendemos, entretanto, demonstrar a improcedência do raciocínio, fossem válidos — para efeitos de mera argumentação pelo absurdo — os motivos dos defensores.

Muitas vezes, são levantados falsos dilemas que resultam em soluções inadequadas. É o caso típico.

O art. 128 do Código Tributário Nacional está assim redigido:

"Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-se a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."

No V Simpósio Nacional de Direito Tributário, que coordenamos, houve por bem o plenário do conclave concluir o seguinte a respeito do art. 128:

"Sentido amplo: responsabilidade tributária é a submissão, por lei, de determinada pessoa ao direito do sujeito ativo de exigir a prestação da obrigação tributária.

Sentido estrito: responsabilidade tributária é a submissão, por lei, de determinada pessoa que não se reveste da qualidade de contribuinte, ao direito do sujeito ativo de exigir a prestação da obrigação tributária, em

razão de um vínculo com o fato gerador" (*Caderno de Pesquisas Tributárias,* CEEU/ Resenha Tributária, nº 6, p. 584, 1981; coord. nossa).

Pela conclusão mencionada, percebe-se que a vinculação fiscal se faz entre o responsável e o fato gerador, sem as restrições que os pareceristas mencionados pretendem. (As Comissões I e IV do referido Simpósio chegaram às seguintes conclusões: "Pergunta: O que é responsabilidade tributária? Comissão I: É a situação definida em lei que atribui a terceira pessoa, designada responsável tributário, sem relação pessoal e direta com o fato gerador, o encargo do pagamento do crédito tributário. Comissão IV: É a sujeição passiva à obrigação tributária, por força de lei (complementar ou ordinária), imposta à pessoa física ou jurídica, que, sem revestir a condição de contribuinte, tenha vinculação a seu fato gerador, seja por substituição excludente daquela, seja por atribuição supletiva do cumprimento da respectiva obrigação, total ou parcialmente' — (op. cit. p. 582-3).

Admitamos, contudo, que fosse verdadeira a tese de que cada operação representaria uma transferência da carga tributária para a operação seguinte, entendendo uns com o direito ao "crédito escritural" e outros não, nem por isto se poderia eliminar a conclusão de que a responsabilidade tributária de operação para operação poder-se-ia realizar. Isto porque a tributação, se existente, vincularia diretamente os sujeitos passivos de operação para operação.

Desta forma, os sujeitos passivos da primeira operação transferiram a carga tributária para os sujeitos passivos da segunda operação, que se tornariam responsáveis, na transferência e contribuintes substituídos no momento em que, por sua vez, transferissem a carga tributária para a terceira operação e assim até a última. Em verdade, o sujeito passivo da segunda operação seria responsável pelo tributo da primeira e contribuinte substituído, se, por sua vez, realizasse uma terceira operação, transferindo, por força do art. 128, a responsabilidade para o novo sujeito passivo. (Hugo de Brito Machado, ao contestar trabalho nosso, afirma: "Silva Martins parece não encontrar no art. 128 do Código Tributário Nacional a aludida limitação. Comentando referido dispositivo, conclui afirmando tratar-se de 'um mecanismo maleável que se faz para uma política tributária eficaz, a qual pode adotar variada e multiforme maneira de arrecadação, respeitados os princípios básicos dos arts. 129 e seguintes, sem excessivos limites, que não aqueles da legalidade ordinária' — *Comentários ao Código Tributário Nacional.* São Paulo, José Bushatsky, 1975. Direito Tributário 3. v. 1. p. 245. Não nos parece tenha o legislador ordinário tanta liberdade na eleição do sujeito passivo da obrigação tributária. Admitir-se que a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros só encontra limitações na legalidade ordinária é dizer que o legislador ordinário não tem qualquer limitação na escolha do sujeito passivo da obrigação tributária. A propósito da atribuição da responsabilidade tributária a quem não seja contribuinte, já fixamos um entendimento: essa responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação — Código Tributário Nacional, art. 128. Não uma vinculação *pessoal e direta,* pois em assim sendo configurada está a condição de *contribuinte. Mas é indispensável uma relação, uma vinculação, com o fato gerador, para que alguém seja considerado responsável, vale dizer, sujeito passivo indireto"* — Machado, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário.* São Paulo, Resenha Tributária, 1979. p. 78 — admitindo, entretanto, que o fundamental é apenas a existência de uma vinculação. Ora, na equação apresentada, tal vinculação não poderia ser negada — *Caderno de Pesquisas Tributárias,* CEEU/Resenha Tributária, nº 5, p. 53-4, 1980; coord. nossa.)

Ora, no momento em que a carga tributária fosse exigida, na última operação, a vinculação seria direta com a carga tributária da operação imediatamente anterior e seu gerador seria o contribuinte substituído, transferiria ao substituto tributário, por força de dispositivo legal, a responsabilidade pela liquidação do tributo.

Como se vê, fosse verdadeira a formulação da transferência da carga tributária, pela multiplicação das operações e dos potenciais sujeitos passivos, e possível seria a invocação do instituto da responsabilidade tributária, perfeitamente acomodável à técnica do diferimento, a partir do enfoque jurídico que lhe emprestam os propugnadores do direito ao "crédito escritural".

O problema, entretanto, para o que vamos demonstrar, é absolutamente irrelevante, pois o fenômeno verdadeiro de forma sintética, mas precisa, foi detectado pelo Ministro Moreira Alves, em seu voto no RE nº 87.493 da 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, como veremos mais adiante. (A ementa está assim redigida: "ICM. Industrialização de sucata. Diferimento da incidência do imposto. O diferimento da incidência do ICM, previsto na legislação do estado de São Paulo, não ofende o princípio constitucional da não cumulatividade desse tributo. Recurso extraordinário não conhecido" — xerox do acórdão nos foi fornecida pela consulente.)

VII

Percebendo toda a insuficiente formulação anterior, o Tribunal de Justiça de São Paulo reexaminou o problema, afastando a temática da isenção e retomando antiga linha de argumento, pela qual a incidência "normal" e aquela "diferida" se assemelhariam. Impossível, entretanto, pela técnica da substituição tributária, admitir o diferimento, que seria excludente de tributação das operações anteriores para a hipótese. Ora, se inviável a substituição, a incidência "normal" e a incidência "diferida" gerariam créditos escriturais, pois pressupondo o nascimento da obrigação tributária e, no caso do diferimento, a postergação do *lançamento*. Apesar de negar, ofertou ao diferimento idêntico tratamento oferecido às operações *isentas*. (O texto completo do acórdão foi cedido pela consulente. É do AC nº 12.866-2, proferido pela 11ª Câmara Cível. Declara o eminente Desembargador Rafael Gentil que: "Resumindo essa etapa: o regime de diferimento exige operação tributada; o diferimento é do lançamento do imposto; o lançamento é feito pelo adquirente.")

Reconhece o Tribunal a realidade de que a intenção de postergar se justifica, mas não se compatibiliza com o sistema nacional. ("Em verdade, esse artifício criado no interesse do próprio fisco, para lhe possibilitar melhor controle e fiscalização do que concerne ao tributo de sua competência, quase sempre só beneficia o responsável tributário em virtude do maior tempo que lhe concede no reter a quantia, em favor de seu capital de giro, supondo que aconteça maior demora entre a primeira e a segunda saída da mercadoria, eis que, repetindo, o imposto na operação com diferimento também incide e é devido.")

Apesar de terem procurado os eminentes desembargadores vencedores uma nova linha, reproduziram os mesmos argumentos da impossibilidade de criação de responsabilidade tributária, já comentada, e da transformação do princípio da não cumulatividade em princípio da partição da carga tributária, sobre assemelharem, de fato, o *diferimento* à *isenção*, apesar de negarem a identidade, com o que seus argumentos não se diferenciaram daqueles já examinados e julgados pelo Supremo Tribunal Federal. ("É preciso deixar marcado, de início, que a operação com diferimento do lançamento é *operação tributada*. Não, como querem alguns, operação isenta do imposto de circulação de mercadorias.")

É por esta razão que vale a pena reexaminarmos os fundamentos da decisão superior, a partir do esclarecimento sintético, mas denso e repleto de juridicidade, do preclaro Ministro José Carlos Moreira Alves.

Diz o eminente ministro:

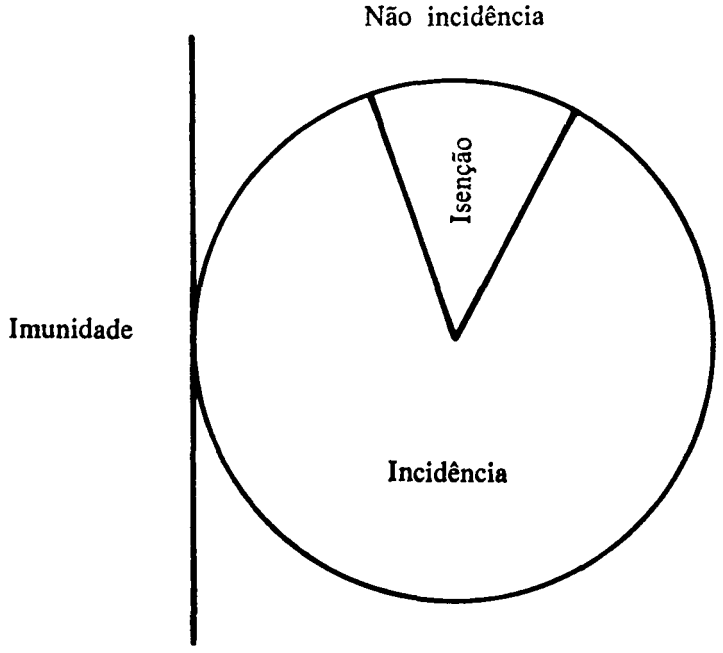
"O Sr. Ministro Moreira Alves (Relator): 1. A única questão que pode ser examinada no presente recurso, por não envolver matéria de fato, é a da constitucionalidade ou não, *do diferimento da incidência do ICM em face do princípio da não cumulatividade* desse tributo, prevista no art. 23, II, da Constituição, e no art. 3º do Decreto-lei nº 406/68. A esse respeito, não me parece que o diferimento, em si mesmo, seja inconstitucional" (RE nº 87.493-SP, já citado; grifo nosso).

Em sua colocação, admite o preclaro julgador seja possível:

a) o diferimento da incidência do ICM, e não haja, quando de sua adoção, b) ferimento ao princípio da não cumulatividade.

Ora, na referida manifestação judicial, adota a excelsa Corte a lição pioneira de Ruy Barbosa Nogueira sobre as três formas principais de desoneração tributária, a saber: a imunidade, a isenção e a não incidência.

De forma gráfica, o catedrático de direito tributário da mais antiga escola de direito do país, assim distingue as três formas diferentes de desoneração tributária (*Direito tributário*. 5. ed. Saraiva, 1980. p. 172):



O quadro é elementar e fala por si só. Dispensa comentários. Esclarece o óbvio e elimina exercícios sofisticados sobre naturezas jurídicas amalgamadoras.

A não incidência não é isenção. Ela decorre do não exercício do poder de tributar. Por esta razão, o art. 175 não cuida de não incidência, mas exclusivamente de isenções.

Nas isenções, o poder de tributar exerce sua função de imposição. Cria a obrigação tributária em tese e permite que ela nasça, auto-excluindo, entretanto, a possibilidade de transformá-la em crédito tributário. O lançamento é inviável, vedado, proibido. (Alcides Jorge Costa, sobre a distinção entre crédito e obrigação tributária, afirma: "Como se verifica, o Código Tributário Nacional não se distancia de Myrbach-Rheinfeld ao separar obrigação e crédito. Distancia-se, porém, ao entender, na esteira da melhor doutrina, que a obrigação tributária é sempre pessoal e nunca conectada a uma coisa. E, por partir deste pressuposto e por determinar que o crédito resulta sempre de um lançamento, teve de criar o lançamento por homologação, para os casos em que o tributo é pago sem intervenção da autoridade, como o ICM, por exemplo" (*Curso de direito tributário*. Saraiva, 1982. p. 105; coord. geral nossa.)

O princípio é de uma lógica absoluta, inatacável. Só se pode isentar algo que exista. Não é possível isenção da obrigação tributária, pois esta não seria isenção, mas imunidade.

Na imunidade constitucional, o poder tributante está bloqueado em produzir a obrigação tributária. Na imunidade, não há crédito tributário possível, pois inexiste instrumental para que a obrigação tributária possa surgir.

Na isenção, não. Como o direito de isentar é do poder tributante, só pode isentar de sua fluência natural algo que nasça, que tenha o direito de trazer a lume.

Houve por bem o legislador complementar, portanto, em tratar a isenção como nítido caso de nascimento da obrigação tributária e exclusão do crédito tributário. Por essa razão, assemelhou-se à anistia.

Walter Barbosa Corrêa declara que:

"Importante questão doutrinária dividia a doutrina, antes da publicação do Código Tributário Nacional no sentido de saber se a isenção extinguia a obrigação (e conseqüentemente o respectivo crédito) ou excluía apenas o crédito, Rubens Gomes de Sousa (em parecer publicado na *Revista de Direito Administrativo,* (92):376) dá pormenorizada notícia daquela divergência, colocando-se entre os defensores da extinção do crédito, orientação que em nossa opinião foi escolhida pelo Código Tributário Nacional. E sem embargo disso, aquele autor, expressamente, afirma que o Código Tributário Nacional não tomou partido da controvérsia, o que não nos parece correto, visto como o Código Tributário Nacional — sem aludir a qualquer efeito ou conseqüência da isenção sobre a obrigação tributária — versa a figura tributária como exclusão do crédito tributário.

Assim, não obstante a isenção acarrete, na prática, e em nosso entender, anulação ou esvaziamento, total ou parcial, da obrigação tributária, a doutrina acolhida pelo Código Tributário Nacional apenas cuidou da isenção como excludente do crédito, resultando dessa técnica que a obrigação tributária, cujo crédito ficou excluído, se mantém íntegra" (*Direito tributário 4*. Bushatsky. p. 202-3).

A não incidência, embora não represente um avedação de lei maior, provoca as mesmas conseqüências e efeitos jurídicos da imunidade, na medida em que nem o crédito tributário nem a obrigação tributária nascem. (Edgard Neves da Silva declara: "Paralelamente ao fenômeno da incidência, encontra-se a figura da não incidência. Essa se consubstancia naqueles fatos semelhantes aos colhidos pelo legislador ordinário na hipótese de incidência, mas aos quais, por vontade desse, não foi dada relevância jurídica. Por conseguinte, em ocorrendo, por não terem a natureza jurídica do fato gerador, inexistirá efeito tributário. São simples fatos econômicos" — *Curso de direito tributário.* Saraiva, 1982. p. 179; coord. nossa.)

As causas são distintas, mas não os efeitos. Na imunidade o não exercício do poder de imposição decorre de proibição constitucional. Na não incidência o não exercício do poder de imposição decorre de auto-redução do próprio poder. As duas, entretanto, acarretam como conseqüência o não surgimento da obrigação e por decorrência acaciana do crédito tributário.

Na isenção e na anistia, o pressuposto é diverso, pois em ambas a obrigação tributária continua intacta, mas o crédito tributário é excluído.

Ora, toda a clareza da situação foi percebida pelo eminente Ministro Moreira Alves que, ao afirmar que "o diferimento da incidência do ICM em face do princípio da não cumulatividade não parece que seja inconstitucional", percebeu que a técnica de diferimento não é uma técnica de postergação do lançamento (constituição do crédito tributário), mas é técnica da impossibilidade do aparecimento das obrigações tributárias nas operações anteriores. É, portanto, técnica de "não incidência" tributária nas operações anteriores. (Esta é a razão pela qual o Supremo Tribunal Federal vem decidindo que apenas haverá direito a crédito escritural, se tiver havido anteriormente recolhimento do tributo — RE nº 87.493.)

Se o diferimento implica a "não incidência de ICM, isto é, o não nascimento nem de obrigação, nem de crédito tributário nas operações anteriores," não há por que falar em crédito correspondente a uma obrigação não nascida. Em crédito de obrigação inexistente. Em crédito fantasma. Em um *ghost tax credit.*

Não havendo crédito escritural, por inexistir obrigação tributária anterior, pois a *incidência é que se difere e não o lançamento,* à evidência, o princípio da não cumulatividade não é afetado, pois não se está acumulando nenhuma carga tributária anterior inexistente na última operação. (São os fundamentos do RE nº 92.675-2-SP — *LTR, Suplemento Tributário,* 67:234, 1982.)

E é neste ponto que o Supremo Tribunal Federal, de forma inatacável, percebeu a diferença fundamental entre a isenção e o diferimento. Na isenção, por existir o nascimento da obrigação tributária, isto é, *incidência* tributária anterior, o crédito escritural é de se permitir. No diferimento, por não existir *incidência,* isto é, obrigação tributária, não se pode criar um crédito do nada, a não ser por poderes miraculosos, que os intérpretes legais, em toda a história do direito, não conseguiram adquirir.

O interessante é notar que o ilustre Desembargador Costa Carvalho percebeu o fenômeno, ao dizer: "No diferimento, tal qual o disciplina a lei paulista, o contribuinte não sofre qualquer tributação. Nem é conhecido do fisco", não tendo, entretanto, tirado as devidas conseqüências da afirmação. (Embargos infringentes na AC nº 12.866-2, citados.)

Percebe-se, por outro lado, como é marginal e de despiciendo interesse a discussão sobre a *substituição tributária,* pois na fenomenologia da *não incidência* de substituição tributária não se pode cuidar.

Percebe-se, por via de conseqüência, a razão de ser do princípio da não cumulatividade — e não partição da carga tributária — que faz menção a "impostos não cumulativos".

Ressalve-se bem: *os impostos é que não são cumulativos.* Diz o art. 23, II: "impostos, que não são cumulativos" e continua "dos quais se abaterá o montante cobrado nas anteriores (operações)".

Se substituirmos o adjetivo "cobrado" por "incidente", que a doutrina moderna considera mais adequado, nós verificaremos que se não *houver incidência,* não há por que se falar em *crédito de imposto incidente.* Se mantivermos o adjetivo "cobrado", a posição será a mesma, pois o que não *incidir* não pode ser *cobrado.*

O princípio da não cumulatividade é portanto apenas isto. Hipóteses incidentes anteriormente devem ser consideradas para evitar-se a tributação em cascata. *Operações sem incidência,* pelo contrário, não geram direito a crédito e não ferem o princípio da não cumulatividade, que não é, como se pretende, um princípio da distribuição da carga tributária pelas diversas operações.

O princípio da não cumulatividade visa apenas não permitir a cumulação de impostos incidentes. E mais nada, pois nada mais está na Constituição.

A técnica do diferimento, portanto, não fere o referido princípio, por ser típico caso de não incidência das operações anteriores, não se podendo falar em cumulatividade de tributos não incidentes e inexistentes nas referidas operações.

Como se percebe muito se discutiu sobre falsas bases. A lição do eminente Prof. Ruy Barbosa Nogueira, em gráfica visão, é insuperável. E assim a compreendeu a máxima Corte do país, ao afirmar:

"Imposto diferido. Não tendo sido pago o tributo quando da aquisição da sucata, o qual ficou diferido para incidir sobre o produto já industrializado, não tem o industrial direito ao crédito referente à compra. Embargos de divergência conhecidos e recebidos" (RE nº 92.675-2-SP, *LTR,* 67:234, 1982.)

Em face de todo o exposto, respondemos que a recente decisão do egrégio Tribunal de Justiça, por não acrescentar elemento novo e por não ter examinado a real estrutura fenomênica do diferimento da incidência do ICM, nítido caso de não incidência nas operações anteriores, continua sem o condão de alterar a correta, jurídica e constitucional interpretação do Supremo Tribunal Federal, que considera inerente ao princípio da não cumulatividade "o diferimento da incidência do ICM", conforme exposto na legislação paulista.

SMJ — *Ives Gandra da Silva Martins,* professor titular de direito econômico na Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie.