

O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS E A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO RIO GRANDE DO SUL

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços é o tributo mais explicitado na Constituição.

O § 2º do artigo 155 contém doze incisos, sendo este último composto de sete letras, o que vale dizer, dedica, o constituinte, mais dispositivos ao ICMS do que a todos os impostos de competência municipal e até mesmo os da União (1).

Há nada menos do que 32 comandos constitucionais a conformar o ICMS e a balizar a produção normativa infraconstitucional.

Em outras palavras, os 32 princípios plasmados na Constituição só poderão ser explicitados pela legislação infraconstitucional, complementar ou ordinária, mas jamais alterados.

Entre estes princípios está aquele que a doutrina denomina de “princípio da não-cumulatividade” (2).

Assim dispõe o § 2º, inciso I, do artigo 155: “O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I. será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.”

De rigor, o princípio da não-cumulatividade corresponde à teoria do valor agregado, técnica moderna de tributação, embora não seja absolutamente idêntica ao perfil introduzido no direito tributário francês e hoje adotado por quase todos os países europeus.

O princípio da não-cumulatividade pressupõe uma carga tributária final única correspondente ao valor da operação, com a eliminação das incidências anteriores, através do mecanismo da compensação. Não é propriamente uma técnica de partição da carga tributária em cada operação, como no passado se

pensou, mas de acréscimo a cada operação de carga tributária própria, com o que a compensação se justifica (3).

Em outras palavras, as técnicas de compensação de “tributo sobre tributo”, próprias da partição da carga tributária, ou mesmo da “base sobre base” em cada produto, também com o mesmo mecanismo, não foram adotadas pelo constituinte brasileiro, que prefere o sistema do “tax on tax” por apuração periódica, o que vale dizer, adotou o procedimento do acréscimo valorativo periódico para definição do tributo devido, com compensação das incidências do período anterior.

Ora, na técnica da não-cumulatividade com apuração periódica, apenas o saldo devedor corresponde a real obrigação tributária a ser adimplida. Se houver exigência tributária impedindo a compensação do período, não estará o contribuinte pagando o ICMS, mas suportando um empréstimo compulsório inconstitucional, visto que este só pode ser instituído nas expressas hipóteses do artigo 148 da Constituição Federal (4).

Com efeito, se a Constituição determina que necessariamente será compensado “o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços ou o montante cobrado nas anteriores ...”, à evidência, não poderá a lei exigir pagamento sem compensação, adimplência sem a dedução prévia, risco de se tornar de manifesta inconstitucionalidade.

Em termos diversos, só poderá a lei complementar ou ordinária impor obrigação de pagar o saldo devedor, isto é, o saldo decorrente dos créditos relativos às operações anteriores e os débitos das incidências atuais. Exigir tributo por antecipação sem a referida compensação é, pois, criar hipótese vedada pelo artigo 148 da Constituição Federal, dispositivo que, de resto, contempla espécie tributária de competência exclusiva da União (5).

É de se lembrar que nem mesmo o § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, de duvidosa constitucionalidade, justificaria — não para o contribuinte, mas para o responsável — o pagamento antecipado, sem compensação das operações anteriores, visto que, ao cuidar da denominada substituição tributária para frente, prevê a existência de um fato gerador presumido — o vocábulo correto deveria ser “fictício”, visto que o que não existe não é presunção, porém ficção jurídica —, mas não afeta o princípio da não-cumulatividade, que diz respeito ao direito de compensação das incidências anteriores com as presentes.

Muito embora, para efeitos da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a técnica da não-cumulatividade não componha o núcleo do imposto, para efeitos de adimplência da obrigação tributária a ele relativa, tal princípio é o compositor do “quantum debeatur”, eis que, pelo princípio constitucional, apenas o saldo devedor deve ser recolhido às burras estatais (6).

Tais considerações são fundamentais para que se compreenda a correção do Convênio 4/89, com alteração introduzida pelo Convênio 058/89, ao dizer, em seu inciso V, letra “c” da cláusula primeira, que: “*o saldo devedor do ICMS apurado no DAICMS e informado à Secretaria da Fazenda ou Finanças será recolhido nos prazos fixados na legislação estadual, através de um único documento de arrecadação para cada Unidade da Federação onde a operadora tenha prestado serviços*” (grifos meus).

O dispositivo é muito claro ao permitir que as Secretarias das Fazendas ou Finanças fixem os prazos de recolhimento do *saldo devedor*, isto é, daquele saldo resultante do princípio da não-cumulatividade, ou seja, da compensação entre a incidência anterior e a presente.

Ora, a clareza do dispositivo do Convênio não só não foi percebida pelos agentes autuantes, como pelo próprio legislador do Rio Grande do Sul, visto que a autorização para fixação de prazos para recolhimento de tributo veiculada pelo Convênio, de rigor, era apenas uma autorização para fixar prazo para recolhimento do *saldo devedor* da obrigação tributária nascida e compensada com as obrigações anteriores (7).

Assim ocorre, por exemplo, com o § 9º do artigo 54 do Decreto 33.178/89 que dispõe: “*O imposto relativo à execução dos serviços de telecomunicações será pago até o quarto dia do mês subsequente ao da quantificação desses serviços*”, tendo o Erário do Rio Grande do Sul expedido a Instrução Normativa SAT nº 054/89 de 13/6/89 nos seguintes termos:

“*b) a operadora informará, até o dia 4 do mês subsequente ao da quantificação dos serviços de telecomunicações, o resumo das operações de entrada e dos serviços prestados, bem como o valor do imposto a recolher ou saldo credor apurado;*

c) o saldo devedor do ICMS apurado no DAICMS e informado à Secretaria da Fazenda será recolhido no prazo fixado no regulamento do ICMS, através de um único documento de arrecadação (GA ou DOC)” (grifos meus) (8).

Nada obstante a própria Instrução Normativa referir-se a *saldo devedor*, o Estado do Rio Grande do Sul tem exigido o pagamento do tributo *antes da apuração do saldo devedor*, como se percebe em manifestação de autoridade administrativa, normatizando a matéria e considerado correta tal orientação, sob a alegação de que: “*Tendo em vista que o Convênio nº 04/89 autoriza os Estados a fixarem livremente a data que melhor lhes convier para que seja recolhido o ICMS, não havendo proibição inclusive para a antecipação deste*” (grifos meus)

Ora, nitidamente há um manifesto equívoco de interpretação. A autorização de fixação de prazos permitidos pelo Convênio é exclusivamente para o

pagamento do *saldo devedor* e nunca para antecipação de tributo. Tal antecipação, impede, na realidade, a *apuração do saldo devedor*, implicando inobservância do princípio da não-cumulatividade, e permitindo que o pagamento possa vir a configurar empréstimo compulsório e se do cotejo entre débitos e créditos resultar um saldo devedor inferior ao recolhido (9).

Não sem razão todos os Estados, exceção feita ao Estado do Rio Grande do Sul, cumprindo *rigorosamente* o determinado no Convênio 04/89, definiram data de pagamento posterior à apuração do saldo devedor, pois só após esta apuração é que é possível o estabelecimento de data de vencimento da obrigação pelas unidades da Federação, como se pode perceber do seguinte quadro (10):

“DATA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NAS UF
(Dia do mês subsequente ao da data da emissão da conta)

Distrito Federal	01
Alagoas	05
Bahia	09
Tocantins	09
Rio Grande do Norte	10
Rondônia	15
Roraima	20
Minas Gerais	02
Paraná	05
Goiás	09
Pará	10
Santa Catarina	10
São Paulo	15
Mato Grosso	25
Rio Grande do Sul	04 (*)
Sergipe	05
Maranhão	09
Amapá	10
Pernambuco	15
Amazonas	20
Piauí	30
Acre	05
Mato Grosso do Sul	07
Paraíba	09

Ceará	10
Rio de Janeiro	15
Espírito Santo	20

(*) Data em que os contribuintes deveriam recolher o ICMS”.

Verifica-se, portanto, que incorreram, as autoridades do Rio Grande do Sul, em erro palmar ao considerar o nascimento da obrigação tributária, *fenômeno jurídico distinto da adimplência* — esta a ser regida pelo princípio constitucional da não-cumulatividade — como o fulcro da permissão legislativa para definir o pagamento, e não a apuração do saldo devedor, resultando dessa confusão a exigência do tributo antecipadamente, ou seja, antes da apuração do saldo devedor, quando apenas autorizadas estavam a definir o prazo de pagamento após a apuração do saldo devedor (11).

Todo o regime especial estabelecido pelos Convênios 04/89 e 54/89, foi desfigurado por confusão entre o pagamento do tributo sem apuração do saldo devedor —decididamente proibido pelos referidos Convênios— e o pagamento do saldo devedor do tributo após apuração, cujo prazo pode ser fixado pelas legislações estaduais, como fizeram corretamente todas as unidades da Federação, menos o Rio Grande do Sul.

Por fim, é de se lembrar que a lei complementar nº 87/96, na linha dos Convênios anteriores, esclarece que apenas o saldo devedor deve ser recolhido, com o que os prazos de pagamento do tributo, a serem estabelecidos por legislações estaduais, só podem ser fixados após a apuração desse saldo (12).

Está assim redigido, o artigo 24, do referido diploma:

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

I. as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II. se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III. se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte”.

Como se percebe, a antecipação pretendida pela legislação estadual não é consagrada na lei complementar nº 87/96, como de resto, não o era nos Convênios anteriores, até porque, se o fosse, feriria o inciso I do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal (13).

Como conclusão resulta, do exposto até agora, que, seja no regime anterior, seja no regime atual, apenas após a apuração do saldo devedor, pode o legislador estadual estabelecer os prazos para recolhimento do tributo devido e nunca por antecipação.

NOTAS

(1) Escrevi: "O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços é aquele que oferta, de longe, os maiores problemas de aplicação. De início, não é demais lembrar que, embora com espectro consideravelmente aumentado, os Estados e o Distrito Federal serão obrigados a repassar vinte e cinco por cento do arrecadado para os municípios, elevando-se, pois, a participação destes em cinco por cento.

Não é também demais lembrar que o antigo ICM tinha já um perfil doutrinário e jurisprudencial conformado, talvez valendo para sua definição aquela aprovada pelo Congresso Brasileiro de Direito Tributário, à luz do relatório baseado no texto também sugerido pelo III Simpósio Nacional de Direito Tributário, em 1978, a saber: "A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato decorrente de iniciativa do contribuinte, que implique movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo."

Parece-me que para efeitos da área, que foi mantida, ou seja, no concernente às operações relativas à circulação de mercadorias, não houve alteração no novo Texto, prevalecendo, pois, o critério acima exposto. A circulação física, contudo, necessita ser repensada, à luz do que dispõe o inc. XI do art. 155, § 2º.

Em relação à ampliação de seu campo de incidência, todavia, há algumas considerações a serem feitas.

A primeira delas diz respeito a não ser o ICMS um imposto típico de prestação de serviços, embora o seja de circulação de mercadorias.

Já defendi, no passado, a tese de que não há prestação de serviços que não implique fornecimento de alguma mercadoria, ou fornecimento de mercadoria que não implique prestação de serviços. Um parecer jurídico datilografado é veiculado por folhas de papel, sendo clara prestação de serviços e não fornecimento de mercadoria (papel datilografado). Uma montadora de automóveis presta mais serviços (montando peças recebidas de terceiros) do que produz produtos, mas a venda de um automóvel não é prestação de serviços e sim fornecimento de mercadorias.

Por esta razão, os impostos sobre circulação de produtos, mercadorias ou serviços têm um núcleo comum indissociável, cabendo à lei determinar os casos em que, pela teoria da preponderância, a concepção de mercadoria fornecida prevalece sobre a de prestação de serviços incluído ou os casos em que a hipótese é inversa.

O constituinte, todavia, apenas colocou, na órbita de ação do ICM, a prestação de serviços de transportes, excluindo o municipal, e o de comunicações, mantendo os demais serviços na competência dos municípios.

Por outro lado, agregou ao ICMS as operações de circulação de minerais, combustíveis e energia elétrica, em que pese a doutrina divergir se estaria perante fornecimento de mercadorias ou prestação de serviços. Para o constituintes fornecimento de energia é venda de mercadoria e não prestação de serviços.

Dessa forma, ficou alargada a competência dos Estados e Distrito Federal, na exigência do ICMS, como alargada ficou a participação dos municípios na receita do ICMS, com o que a União passou a ser a grande prejudicada ao perder cinco impostos a favor dos primeiros” (Comentários à Constituição do Brasil, 6ª volume, tomo I, Ed. Saraiva, 1990, p. 352/355).

(2) Escrevi: “Embora semelhante, em variados aspectos, ao imposto sobre o valor agregado adotado, com pequenas distinções, por países da Europa e da América, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, no Brasil, tem características diferenciais mais nítidas que as convergências, razão pela qual o seu estudo deve ser feito a partir de seus próprios contornos, com breve referência ao direito comparado.

Jean Jacques Philippe, em seu “La taxe sur la valeur ajoutée” (Ed. Berger, Levrault), ao dizer “Impôt moderne, la TVA est cependant l’héritière d’une histoire déjà longue” (p. 21), enumera, embora de forma perfunctória, a evolução desde 1917, passando pelas “Taxes Générales sur les affaires et taxes uniques spéciales (1917-1936)”, “la taxe sur les paiements (1917-1920)”, “L’impôt sur chiffre d’affaires (1920-1936)”, “Lex taxes uniques (1925-1936)”, “La taxe à la production (1937-1954)” até chegar à lei francesa de n. 54.404, de 10/4/1954, que instituiu a primeira TVA, substituída posteriormente pela lei de 6/1/1966, que passou a vigorar a partir de 1/1/1968.

Por outro lado, Manuel de Juano, em seu “Tributación sobre el valor agregado” (Ed. Victor P. de Zavalía), enumera (p. 22/30) a evolução do IVA, nos diversos países que o adotaram, tratamento fiscal este que serviu de base à solução argentina para hospedar o referido tributo” (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3, O fato gerador do ICM, 2a. tiragem, 1991, Ed. Centro de Extensão Universitária/Editora Resenha Tributária, p. 287/288).

(3) Escrevi: “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 fiscal, sem exceção, entre todos os contribuintes, de tal maneira que todas as operações tem uma densidade tributária intransferível para as demais, no ciclo da produção ao consumo.

Decorrencia 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” (redação anterior à Emenda nº 23/83), seria para tal corrente mera consequência 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”.

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

Tal entendimento levado ao 1º Congresso Brasileiro de Direito Tributário, coordenado por Geraldo Ataliba, foi rejeitado pelo Plenário composto de aproximadamente 500 especialistas em direito tributário.

Parece-nos que bem agiu aquele conclave na medida em que o referido princípio constitucional inexistente, 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 3.510/58), 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 dos valores 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 determinar, 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.

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” (Direito Empresarial — Pareceres, Ed. Forense, 1986, p. 59 a 62).

(4) José Carlos de Souza Costa Neves ensina: “Com relação aos impostos não-cumulativos, três formas de cálculo do imposto a recolher são conhecidas: o sistema “base sobre base”, o sistema “imposto sobre imposto” e o sistema que toma o valor acrescido em dada operação (lucro líquido + depreciações + despesas etc.) e sobre este aplica a alíquota. o sistema “base sobre base” e o “imposto sobre imposto” não se equivalem, porque no sistema “imposto sobre imposto” qualquer variação de alíquota, ou a concessão de isenções, em etapa intermediária do processo de circulação da mercadoria, irá provocar maior arrecadação final para o Erário, com repercussão, para maior, no valor da operação de venda para consumidor final, em decorrência do chamado “efeito de recuperação”.

Tal efeito somente não se manifesta se a variação de alíquota ou a concessão de isenção recair sobre a primeira operação (ou primeiras, sucessivas) do ciclo, ou sobre a última (ou últimas, também sucessivas).

No sistema “base sobre base”, isto não ocorre. Qualquer redução de alíquota ou favor fiscal, em qualquer fase do ciclo, beneficia o consumidor final.

Este último sistema entretanto, não é utilizado pelas dificuldades encontradas para determinar-se, a cada momento de incidência, o valor acrescido, que é, em essência, a base de cálculo.

O sistema mais utilizado, já se vê, é 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” (Comentários ao Código Tributário Nacional, volume 5, ed. IBET/Editora Res. Tributária, 1979 p. 239).

(5) Ricardo Lobo Torres explicita as únicas hipóteses possíveis de empréstimo compulsório: “A Constituição Federal prevê duas hipóteses em que o empréstimo compulsório pode ser instituído, o que representa um avanço sobre o texto anterior, que deixava à lei complementar definir casos excepcionais ou extraordinários que o justificassem.

Em primeiro lugar justifica-se o empréstimo forçado para “atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública de guerra externa ou sua iminência”. A redação constitucional coincide quase que inteiramente com a do art. 15, itens I e II, do CTN. Nesse caso não incide o princípio da anterioridade.

A segunda hipótese é a de “investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional”. A urgência e o interesse nacional são objeto de apreciação discricionária do legislador. Prevalece o princípio da anterioridade.

Desaparece, com a CF 88, a última hipótese prevista no art. 15 do CTN, ou seja, a do empréstimo compulsório no caso de conjuntura que exigisse a absorção temporária de poder aquisitivo. A previsão era de duvidosa cientificidade e se atrelava à doutrina de Keynes” (Curso de Direito Financeiro e Tributário, Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1993, p. 342/343).

(6) O 3º Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária concluiu, por seu plenário, sobre o princípio da não-cumulatividade, respon-

dendo à questão: “O valor acrescido é circunstância que compõe a hipótese de incidência do ICM?”, que: “Não, 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” (Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 4, Sanções Tributárias, co-ed. Centro de Extensão Universitária e Ed. Resenha Tributária, 2ª tiragem, 1990, p. 640 e 642).

(7) É de se lembrar que os referidos Convênios 66/68, 4/89 e 58/89 ganharam eficácia de lei complementar, segundo a doutrina majoritária, por força do art. 34, § 8º do ADCT assim redigido: “Se, no prazo de 60 dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, “b”, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria”.

(8) Não se deve esquecer que a regulação, por Convênio, do princípio da não-cumulatividade antes da lei complementar nº 87/96 impunha-se não só por imperativo constitucional, mas por necessidade de harmonização de entidades tributantes diversas. Na União Européia a Directiva 95/96/CE do Conselho de 20/12/96 ao prorrogar a uniformização entre os Estados do princípio do valor agregado apresenta os seguintes considerandos: “Considerando que a experiência revelou que, com o sistema de tributação actual, as taxas normais do imposto sobre o valor acrescentado em vigor nos vários Estados-membros, conjugadas com as salvaguardas do sistema, permitiram o bom funcionamento do regime transitório deste imposto, que parece, portanto, adequado manter o nível actual da taxa normal por mais um período de dois anos;

Considerando que o regime transitório do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado não prejudica o regime definitivo a aplicar futuramente; que a introdução de novos regimes que, nos termos do artigo 28º I, da Directiva 77/388/CEE, se devem basear no princípio da tributação no Estado-membro de origem, poder impor um certo nível de aproximação das taxas normais do imposto sobre o valor acrescentado na Comunidade; que, por conseguinte, o nível da taxa normal a aplicar depois de um período de dois anos deverá ser decidido por unanimidade pelo Conselho, sob proposta da Comissão e após consulta do Parlamento Europeu e do Comitê Econômico e Social” (Jornal Oficial das Comunidades Europeias, nº L.338/89, 28/12/96).

(9) Hugo de Brito Machado lembra que: “Da mesma forma que o imposto sobre produtos industrializados, o ICMS é, por expressa determinação constitucional, um imposto não-cumulativo, “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” (CF, art. 155, § 2º, item I). Diversamente do que acontece com o IPI, em relação ao ICMS essa não-cumulatividade está sujeita ao disposto em lei complementar, pois a Constituição diz caber a esta disciplinar o regime de compensação do imposto (art. 155, § 2º, item XII,

alínea “c”). É, portanto, o Congresso Nacional livre para estabelecer as regras a serem observadas, contanto que não anule o princípio constitucional” (Curso de direito tributário, 5ª edição, Ed. Forense, 1992, p. 272).

(10) Manoel Gonçalves Ferreira Filho sobre o artigo 34, § 8º do ADCT ensina: “Nota-se que o texto permite que os Estados e o Distrito Federal “legislem” por meio de convênio, enquanto não for editada a lei federal referida, mas apenas no caso, ou seja, num caso apenas, o de não haver sido promulgada tal lei no prazo de sessenta dias a partir da promulgação da Constituição.

Assim, hoje, a possibilidade de substituir por normas conveniadas as que só a lei federal pode estabelecer está extinta” (grifos meus) (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, Volume 4, Ed. Saraiva, 1995, p. 159).

(11) Hamilton Dias de Souza esclarece: “Assinale-se, porém, que não concordamos com o que sustenta o citado Alcides Jorge Costa no referente ao valor acrescido como requisito para a existência de circulação tributável. Na verdade, o ICM, não é tributo sobre o valor acrescido, mas sobre operações relativas à circulação de mercadorias. O que dispõe a Constituição é que o tributo estadual será não cumulativo, abatendo-se, do imposto a pagar na operação, o montante devido em etapas anteriores. O que há é mera sistemática que procura evitar os inconvenientes de um imposto em cascata, como era o extinto IVC. Não se conclua daí, porém, que o ICM incide sobre o valor acrescido, como a TVA na França ou o IVA na Itália. De outra parte, não é certo, como pretendeu Rubens Gomes de Sousa, que a agregação de valor seja elemento identificável com a base de cálculo do imposto, pois esta é, por definição de lei nacional (Decreto-lei número 406/68, art. 2º), “o valor da operação de que decorrer a saída de mercadoria”. Aliás, como adiante será exposto, há operações com agregação de valor onde não há incidência do ICM, bem como outras, em situação oposta, onde o tributo estadual incide” (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3, Co-edição CEEU/Resenha Tributária, 1978, p. 241).

(12) Edvaldo Brito explicita: “Portanto, há diversas modalidades de apuração desse valor, sendo conhecidas como principais as duas seguintes, a que se referiu Rubens Gomes de Sousa: a) o sistema de adição; b) o sistema de subtração.

Consiste o sistema da adição na soma, em cada ciclo, em cada fase, ou em cada etapa, dos diversos fatores integrantes da formação do preço, submetendo-se esta soma à tributação. O sistema da subtração implica na diferença entre o total das vendas e o total das compras ou entre o imposto que recai sobre as vendas e o que recai sobre as compras, submetida esta diferença à tributação. O ICMS é apurado sob esta segunda modalidade: subtração do imposto sobre o total das vendas, daquele imposto devido sobre o total das compras objeto das operações anteriores” (O ICMS e a LC 87/96, Ed. Dialética, 1996, p. 43/44).

(13) Zelmo Denari expõe: “A não-cumulatividade é uma técnica de recolhimento que permite ao operador econômico deduzir do imposto a pagar o montante devido na operação imediatamente anterior e recolher tão-somente o valor diferencial. Desta forma, em termos estritamente econômicos, o imposto grava somente o incremento de valor que o bem experimenta no processo produtivo.

Por isso, uma das características mais marcantes deste sistema de incidência é a neutralidade, o montante recolhido a título de imposto nas diversas passagens da mercadoria no ciclo produtivo-distributivo é sempre uma grandeza relacionada com o valor final do bem ou serviço consumido” (Curso de Direito Tributário, 3ª edição, Ed. Forense, 1993, p. 270).