



PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO, ESTADO E CONSTITUIÇÃO

GUILHERME CARDOSO LEITE

**A NÃO CUMULATIVIDADE DO IPI NA EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS
NACIONAIS SOB A PERSPECTIVA DA ANÁLISE JURÍDICA DA POLÍTICA
ECONÔMICA: neutralidade da incidência tributária e efetividade do creditamento.**

Brasília – DF

2016

GUILHERME CARDOSO LEITE

**A NÃO CUMULATIVIDADE DO IPI NA EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS
NACIONAIS SOB A PERSPECTIVA DA ANÁLISE JURÍDICA DA POLÍTICA
ECONÔMICA: neutralidade da incidência tributária e efetividade do creditamento.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Direito, Estado e Constituição.

Linha de pesquisa e área de concentração:
Transformações na Ordem Social e Econômica e Regulação.

Orientador: Prof. Dr. Marcus Faro de Castro

Brasília – DF

2016

GUILHERME CARDOSO LEITE

**A NÃO CUMULATIVIDADE DO IPI NA EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS
NACIONAIS SOB A PERSPECTIVA DA ANÁLISE JURÍDICA DA POLÍTICA
ECONÔMICA: neutralidade da incidência tributária e efetividade do creditamento.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Direito, Estado e Constituição a ser avaliado pela Comissão Julgadora composta pelos seguintes membros:

COMISSÃO JULGADORA

Prof. Dr. Marcus Faro de Castro

Prof. Dr. Valcir Gassen

Prof. Dr. Daniel Monteiro Peixoto

GUILHERME CARDOSO LEITE

**A NÃO CUMULATIVIDADE DO IPI NA EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS
NACIONAIS SOB A PERSPECTIVA DA ANÁLISE JURÍDICA DA POLÍTICA
ECONÔMICA: neutralidade da incidência tributária e efetividade do creditamento.**

Esta Dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de Mestre, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação *Strictu Sensu* em Direito da Universidade de Brasília – UnB.

Local, ____ de _____ de 2016.

COMISSÃO JULGADORA

Prof. Dr. Marcus Faro de Castro
Universidade de Brasília – UnB

Prof. Dr. Valcir Gassen
Universidade de Brasília – UnB

Prof. Dr. Daniel Monteiro Peixoto
Fundação Getúlio Vargas

À minha esposa, amiga e companheira Camila
e à nossa ainda tão pequenina Alice.

AGRADECIMENTOS

Registro o meu inicial agradecimento à minha família, que sempre demonstrou me compreender e que confiou nas minhas escolhas. De uma forma mais dedicada, esse agradecimento destina-se à minha esposa Camila e à minha mãe Idelma, meus mais imediatos exemplos de segurança, de firmeza e de decisão.

Um especial agradecimento é direcionado ao Prof. Marcus Faro de Castro, que, em bases filosóficas, jurídicas e econômicas, me auxiliou no que pode neste meu caminhar. O direcionamento da gratidão tem lugar em razão da atenção dedicada à orientação do trabalho e do seu genuíno esforço para a construção de uma metodologia de análise jurídica de políticas públicas com arrimo em dados empíricos e em experiências subjetivas e sociais sensíveis, o que representa um severo rompimento com a linhagem dogmática do estudo do Direito da qual o Brasil é atualmente legatário. Por isso é que este registro inicial presta reverências aos momentos de sincera partilha intelectual, seja nos encontros curriculares da pós-graduação, seja no Grupo de Pesquisa Direito, Economia e Sociedade (GDES).

Aponto a minha gratidão também aos demais professores da Universidade de Brasília – UnB com quem mantive contato durante os dois anos de encontros, em especial à Profa. Ana de Oliveira Frazão, ao Prof. Marcio Iorio Aranha, ao Prof. Paulo Burnier da Silveira e ao Prof. Valcir Gassen; às contribuições do Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Tributação (GETRIB); e aos sempre atenciosos servidores da secretaria da pós-graduação, a quem cumprimento cordialmente na pessoa da Euzilene Moraes.

Agradeço, ainda, à desembargadora federal Maria do Carmo Cardoso, que me apoiou no meu objetivo de trilhar esta senda acadêmica e com quem pude compartilhar um pouco das angústias que surgiram no percorrer deste caminho.

Finalmente, dedico um agradecimento aos meus sócios Leonardo Pimentel Bueno e Rafael Freitas Machado, que souberam compreender as minhas ausências da lida diária do Machado, Leite & Bueno Advogados e que me auxiliaram na estruturação desta pesquisa.

Não é em terra que se fazem os marinheiros,
mas no oceano, encarando a tempestade.
(Machado de Assis)

RESUMO

Este trabalho realiza uma análise jurídica da política pública tributária que se utiliza do mecanismo da não cumulatividade como estratégia para desonerar a cadeia de circulação de mercadorias e serviços e para assegurar uma incidência tributária neutra sob o ponto de vista do empresário, detentor do direito à propriedade comercial. A preocupação que motiva a pesquisa está relacionada aos obstáculos que se tem verificado ao efetivo aproveitamento de créditos gerados em benefício do contribuinte produtor ou comerciante, em especial nos casos de crédito presumido do IPI nas operações de exportação de mercadorias nacionais. Uma vez que o mecanismo da não cumulatividade deve assegurar imediatas deduções tributárias na cadeia de circulação de mercadorias e serviços, a percepção subjetiva desse abatimento somente ocorre quando efetivada a compensação ou a restituição do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. A demora na efetivação da devolução, qualquer que seja a via ou o método adotado no âmbito da política tributária, implica um déficit na fruição empírica do direito à propriedade comercial, que se estrutura sobre agregados contratuais, sobre a geração criativa de riquezas e sobre conexões monetárias que com estas se relacionam. A partir do contexto de dois casos submetidos ao conhecimento do Poder Judiciário — em que se discute a mora administrativa para a efetivação do direito ao crédito — e de uma nota da Receita Federal do Brasil — que reconhece atraso superior a 11 anos para a análise dos pedidos administrativos de compensação e de restituição de tributos —, a presente dissertação estuda quais são os efeitos que o formato atual da política tributária de não cumulatividade para o IPI, em especial nas operações de exportação, acarreta sobre a fruição empírica do direito à propriedade comercial. A análise empreendida foge da dogmática e da argumentação tributárias mais difundidas no Brasil, estabelecendo assim um processo de distanciamento em relação aos discursos jurídicos formalistas do qual o Brasil é legatário. Além disso, a opção por não empregar ideias relacionadas a uma ciência jurídica autorreferenciada possibilita a este trabalho utilizar-se metodologicamente da Análise Jurídica da Política Econômica (AJPE), em especial do ferramental analítico da nova análise contratual, ou análise de portfólio, que não prescinde de uma abertura que permita o diálogo com outras formas de percepção dos fenômenos sociais.

Palavras-chave: direito tributário, imposto sobre produtos industrializados, não cumulatividade, direito à propriedade comercial, análise jurídica da política econômica.

ABSTRACT

The present dissertation offers a legal analysis of a Brazilian tax policy that relies on a mechanism by which consecutive tax credits are made available to tax payers as a strategy to relieve the tax burden on the circulation of goods and services, and to ensure a general condition of tax neutrality for the benefit of businesses which, by definition, are holders of the right to commercial property. The concern that motivates this research arises from the experience with practical obstacles that often frustrate the effective use of tax credits generated for the benefit of commercial taxpayers, especially in the case of the presumed credit of IPI (a Brazilian tax duty on industrial production) bearing on the production or trade of exported goods and services. The mechanism of non-accumulation of tax charges that are eligible to be offset against tax credits should ensure immediate tax reimbursements along the production and circulation chain of goods and services, but the actual refund only occurs when the compensation or restitution is effected. Delayed refunds, whatever the means or the method adopted in determining tax obligations, curtail the empirical enjoyment of the right to commercial property, which is structured on the basis of contractual aggregates formed to generate wealth, and which involve intercontractual monetary connections. Two cases that were brought to the attention of the Brazilian Judiciary (both of which discuss delays in the administrative granting of the right to a tax credit) and also the information provided by a study conducted by the Brazilian Federal Revenue Service (which indicates the existence of a backlog of 11 years in procedures of analysis of tax offset and refund claims) are used to shed light on the effects that the current format of non-accumulation of IPI charges, especially with respect to exports, bear on the empirical enjoyment of the right to commercial property. The study undertaken avoids the style of legal analysis often named legal dogmatics, and seeks provide an alternative to formalist legal discourse still largely prevalent in Brazil. In addition, the option not to rely on ideas taken from the general conception of an inward-looking legal science allowed the use of analytical procedures developed by the Legal Analysis of the Economic Policy (LAEP), especially the method described as Portfolio Analysis, which invites legal discourse to engage with other forms of approaching social phenomena.

Keywords: *tax, industrial production, non-accumulation, right to commercial property, legal analysis of economic policy.*

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 Número de países com o IVA 1960-2014

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Tributação direta sobre o consumo no Brasil
Tabela 2	Quadro geral dos tributos brasileiros
Tabela 3	Operação com um imposto indireto cumulativo
Tabela 4	Operação com um imposto indireto não cumulativo
Tabela 5	Matriz da nova análise contratual
Tabela 6	Matriz da nova análise contratual da PNC
Tabela 7	Análise de portfolio na Lei 9.363, de 13/12/1996
Tabela 8	Índice de redução do valor de estoques de compensações pendentes
Tabela 9	Quantidade de dias, contados desde da data de transmissão de cada PER

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AED	Análise econômica do direito
AJPE	Análise jurídica da política econômica
APT	Administração Pública Tributária
BAT	<i>Business activity tax</i>
BGB	<i>Bürgerliches Gesetzbuch</i>
CAT	Coordenadoria da Administração Tributária
CEE	Comunidade Econômica Europeia
COFINS	Contribuição para o financiamento da Seguridade Social
COREC	Coordenadoria especial de ressarcimento, compensação e restituição
DCOMP	Declaração de compensação
EC	Emenda constitucional
GST	<i>Good and service tax</i>
IC	Imposto de consumo
ICM	Imposto sobre a circulação de mercadorias
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IVA	Imposto sobre o valor agregado
IVC	Imposto sobre vendas e consignações
LC	Lei complementar
OECD	<i>Organization for Economic Co-operation and Development</i>
OEEC	<i>Organization for European Economic Cooperation</i>
MP	Medida provisória
PER	Pedido eletrônico de restituição, ressarcimento ou reembolso
PERDCOMP	Pedido eletrônico de restituição, ressarcimento ou reembolso e declaração de compensação
PIS	Contribuição para o Programa de Integração Social
PNC	Política tributária da não cumulatividade

REINTEGRA Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas
Exportadoras

RESP	Recurso especial
RFB	Receita Federal do Brasil
RMS	Reexame necessário em mandado de segurança
STF	Supremo Tribunal Federal
TRF1	Tribunal Regional Federal da 1ª Região
TRF2	Tribunal Regional Federal da 2ª Região
TVA	<i>Taxe sur la valeur ajoutée</i>
VAT	<i>Value added tax</i>

LISTA DE SÍMBOLOS

M	Cláusula de interesse privado com conteúdo monetário
M'	Cláusula de interesse público com conteúdo monetário
U	Cláusula de interesse privado com conteúdo de utilidade
U'	Cláusula de interesse público com conteúdo de utilidade

SUMÁRIO

SUMÁRIO	14
1. INTRODUÇÃO	16
1.1 Contextualização do objeto da pesquisa	16
1.2 Delimitação do problema e da metodologia da pesquisa	20
2. A NÃO CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA COMO UMA POLÍTICA PÚBLICA ECONÔMICA QUE OBJETIVA A NEUTRALIDADE DOS TRIBUTOS SOBRE A CADEIA DE PRODUÇÃO E DE CONSUMO	24
2.1 O surgimento da ideia de deduções na cadeia de incidência dos tributos sobre o consumo....	26
2.1.1 Os primeiros passos e a consolidação da ideia de deduções na cadeia de incidência dos tributos sobre o consumo.....	28
2.1.2 Contextualização e difusão da não cumulatividade no mundo	35
2.1.3 Implementação do mecanismo da não cumulatividade no Brasil	40
2.2 Reconhecimento da não cumulatividade como política pública econômica que objetiva garantir a diretriz da neutralidade tributária	49
2.2.1 A orientação da PNC em relação aos impostos brasileiros incidentes sobre a cadeia de consumo	52
2.2.2 O IPI e a PNC	55
2.2.3 O ICMS e a PNC	61
2.3 Elementos que compõem a identidade jurídica do mecanismo utilizado pela PNC	63
2.3.1 Tributos indiretos, plurifasia e não cumulatividade.....	64
2.3.2 Técnicas e restrições da PNC.....	73
2.4 A PNC aplicada à cadeia de consumo que destina mercadorias e serviços ao exterior	81
3. DEFINIÇÃO DE CONCEITOS OPERACIONAIS PARA A RENOVAÇÃO DAS CATEGORIAS JURÍDICAS: RELAVÂNCIA PARA A ANÁLISE JURÍDICA DAS POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS	85
3.1 Superação da ideia de “sistema” nos discursos jurídicos.....	85
3.2 Superação da “natureza”, dos “institutos” e das “relações” nos discursos jurídicos	95
3.3 Agregados contratuais e arquitetura contratual.....	97
3.4 O direito à propriedade comercial como um “direito de produção”	97
4. ANÁLISE JURÍDICA DA POLÍTICA ECONÔMICA DO APROVEITAMENTO, PELOS CONTRIBUINTES, DE CRÉDITOS DECORRENTES DO MECANISMO DA NÃO CUMULATIVIDADE	101
4.1 A Análise Jurídica da Política Econômica (AJPE)	106
4.2 A PNC sob o prisma da Análise de Portfolio da AJPE.....	110
4.3 Fruição empírica ao direito de propriedade comercial decorrentes da não cumulatividade e do aproveitamento de créditos.....	113

4.3.1	Exame por amostragem: dois exemplos de discussões judicializadas	113
4.3.2	A Nota RFB/Suara/Corec nº 7/2015	118
4.4	Constatação de dificuldades sensíveis	120
4.4.1	Impacto do mero reconhecimento contábil dos créditos, sem o seu aproveitamento econômico	122
4.4.2	Impacto do surgimento de um mercado paralelo de compra e venda de créditos.....	127
4.4.3	Impacto da verticalização da produção industrial e da cadeia de circulação das mercadorias	128
4.4.4	Impacto da possibilidade de ajuizamento de execução fiscal com crédito escritural pendente de aproveitamento.....	130
4.4.5	Impacto sobre os critérios de capacidade contributiva	131
5.	CONCLUSÃO	133
6.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	137

1. INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização do objeto da pesquisa

Em março de 2015, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF1) julgou um reexame necessário em mandado de segurança decorrente de sentença concessiva da ordem por intermédio da qual foi reconhecido a um contribuinte pessoa jurídica o direito à razoável duração do processo administrativo tendente à efetiva compensação de créditos presumidos¹ do imposto sobre produtos industrializados (IPI), já escriturados, com débitos apurados da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS), nos termos previstos na Lei 9.363, de 13/12/1996. Essa previsão que possibilita o creditamento almejado pelo contribuinte decorre das normas previstas no artigo 153, § 3º, incisos II e III, da Constituição brasileira de 1988, que conferem imunidade tributária aos produtos nacionais destinados ao exterior e que submetem o IPI ao mecanismo da não cumulatividade tributária, como estratégia de neutralidade da incidência de tributos.

A discussão versada no caso citado, apreciado pelo TRF1, cingiu-se não ao reconhecimento do direito ao creditamento do IPI, mas sim à demora na análise do pedido administrativo apresentado pelo contribuinte com o intuito de fruir do benefício de abatimento, ou aproveitamento de crédito, que lhe estaria assegurado por lei. Este caso chama a atenção porque, passados mais de 14 anos do protocolo do pedido administrativo formulado pelo contribuinte para o efetivo aproveitamento do crédito a que supostamente faria jus, o pedido para o gozo do benefício ainda não havia sido apreciado pela Fazenda Nacional, seja para deferir, seja para indeferir o pedido. Embora destinatário de um tratamento tributário diferenciado, que tem por escopo abater o IPI recolhido ao erário em etapas anteriores da cadeia de circulação do produto industrializado, notadamente nos casos em que a mercadoria é destinada à exportação, o contribuinte do exemplo citado se viu compelido a aguardar de junho de 2000 a abril de 2011 por uma decisão definitiva na esfera administrativa; e de abril de 2011 a dezembro de 2013 por um provimento judicial liminar que determinasse à Administração Pública Tributária (APT) a realização do encontro de contas como forma de efetivar a compensação requerida.

¹ O reconhecimento de “créditos presumidos” ocorre, geralmente, quando a operação anterior da cadeia de circulação da mercadoria, sendo isenta, não tributada ou sujeita à alíquota zero, é seguida de uma operação tributada.

O caso descrito acima evidencia um problema relacionado com a política pública que definiu a estrutura da atuação tributária do Estado brasileiro, em especial no que se refere aos impostos incidentes sobre a cadeia de consumo²: os contribuintes que possuem créditos de tributos em face dos entes políticos enfrentam severas dificuldades para receber o montante escriturado contabilmente, dentre as quais se destaca o excessivo transcurso do tempo para análise dos pedidos administrativos de compensação e de restituição. Tal preocupação se torna mais evidenciada à medida que a política tributária, neste ponto, deveria se apresentar disposta a assegurar a fruição do direito à propriedade comercial e a competitividade dos produtos nacionais nos mercados doméstico e internacional — afinal, é este o objetivo do critério da tributação no destino quando se fala em exportação de produtos nacionais.

Uma vez que a fruição do direito à propriedade comercial se verifica com a possibilidade de geração criativa de riqueza, a competitividade das mercadorias produzidas em território nacional é percebida e assumida por meio da equiparação de preços e de qualidade entre os produtos nacionais considerados entre si e em face dos produtos importados. Tanto com relação aos engastes monetários quanto em vista da competitividade comercial, a política tributária atualmente vigente no Brasil situa o mecanismo conhecido como não cumulatividade tributária entre os seus principais instrumentos. Superficialmente falando, esse mecanismo objetiva o atingimento da neutralidade da incidência tributária, de modo a não onerar em demasia o produto industrializado ou a operação de circulação da mercadoria e a colocá-lo em situação de igualdade inclusive com as mercadorias importadas ou que integrem o mercado no país de destino dos produtos que serão exportados. A depender do texto legal e da opção pelo método de cálculo — cada estrutura tributária pode ter suas peculiaridades —, a fórmula do mecanismo da não cumulatividade acarreta o reconhecimento de créditos em benefício do contribuinte industrial ou comerciante, de modo que a tributação incida apenas sobre a base (diferença) que ainda não tiver sido objeto de incidência do tributo.

O que chama a atenção na política tributária relacionada à incidência dos impostos sobre a cadeia de consumo é o fato de que a não cumulatividade no Brasil foi inicialmente desenvolvida para desonerar apenas a tributação da produção industrial, e não toda a cadeia de

² Marcus Faro de Castro alerta para diferenças entre “direitos de consumo” e “direitos de produção” — vide CASTRO, Marcus Faro de. **Análise jurídica da política econômica**. Revista da PGBC, Brasília, v. 3, n. 1, jun. 2009, p. 50. Disponível em <https://www.bcb.gov.br/pgbcb/062009/revista_procur_geral_bc_vol3_num1.pdf> Acesso em 10/1/2016. E o faz com toda a razão, como será explicado no item 3.4 deste trabalho. Todavia, a opção desta pesquisa pela utilização da expressão “cadeia de consumo”, e não por “cadeia de produção”, apoia-se na constatação de que a produção industrial, que é o fato sensível passível de tributação pelo IPI, tende ao consumo final. Isso pode ser constatado adotando por referência a produção e a circulação de bens de consumo imediato, bens de consumo duráveis ou mesmo bens que integrem o ativo imobilizado de algum agente que explore a produção industrial.

consumo. Vale dizer, a não cumulatividade no Brasil mirava, inicialmente, o creditamento, pelo industrial, dos tributos arrecadados na aquisição de matérias-primas e de insumos intermediários que seriam incorporados fisicamente ao processo produtivo. Com o passar do tempo, e consideradas as inúmeras discussões levadas ao conhecimento dos órgãos do Fisco e do Poder Judiciário brasileiros, iniciou-se um processo de ampliação da aplicação do mecanismo da não cumulatividade para outras situações que não a estrita produção industrial. Tem-se, assim, o surgimento de uma política pública tributária voltada para a não cumulatividade (PNC), essencialmente estruturada no método *tax on tax*³ (imposto sobre imposto) para o reconhecimento do direito ao crédito, que é verificável sob a modalidade do crédito físico.

O mencionado processo de alargamento do mecanismo da não cumulatividade — dos produtos industrializados para toda a cadeia de consumo —, como um reflexo da consolidação da PNC, todavia, não levou suficientemente em consideração as características próprias de cada tributo. Anteriormente à edição da Emenda Constitucional 18, de 1º/12/1965 (EC 18/1965), que reformou de forma considerável a estrutura da atuação tributária do Estado brasileiro, a tributação sobre o consumo ocorria por meio da incidência do imposto de consumo (IC) e do imposto de vendas e consignações (IVC). As reformas tributárias advindas a partir da EC 18/1965 acarretaram uma confusão, uma mistura das categorias jurídicas destinadas à efetivação da estrutura dos novos IPI — que substituiu o IC — e imposto sobre a circulação de mercadorias (ICM) — que substituiu o IVC. Com isso, esses dois novos impostos que objetivam tributar a cadeia produtiva e de consumo — um incidente sobre a produção industrial, outro incidente sobre a circulação de mercadorias — passaram a ser percebidos juridicamente como se fossem muito semelhantes, notadamente no que diz respeito à aplicação do mecanismo da não cumulatividade. Isso ocorreu especialmente em face de contribuições advindas da experiência de outros países com os impostos incidentes sobre o valor agregado (IVA).

A inicial aplicação híbrida do mecanismo da não cumulatividade — ampla para o IPI e restrita para o então ICM⁴ — acarretou o que se pode chamar de um IVA à brasileira. Essa

³ O método *tax on tax* diz respeito à forma de apuração do saldo de tributo a ser recolhido e está atrelado à PNC. Não se confunde com o *bis in idem*, hipótese de cumulatividade tributária que evidencia a incidência de dois tributos sobre um mesmo fato da realidade sensível. Esta distinção será demonstrada nos itens 2.3.1 e 2.3.2 deste trabalho.

⁴ O ICM somente passou a ser identificado como ICMS a partir da promulgação da Constituição brasileira de 1988, quando teve sua base de incidência ampliada também para a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

expressão se justifica em razão das peculiaridades que permeiam a construção e sedimentação da estrutura tributária brasileira e também da PNC: não se tem um instrumento único para a tributação do consumo de bens e de serviços; União e estados federados concorrem na tributação da cadeia de consumo; adota-se a estratégia econômica de permitir o creditamento contábil para posterior restituição, e não o recebimento imediato e em dinheiro do crédito decorrente da não cumulação de tributos; as bases elegidas no desenho da estrutura tributária brasileira são distintas para a atuação da União, que tributa o consumo específico de produtos industrializados, e dos estados federados, que tributam a operação de circulação de mercadorias destinadas ao consumo; com isso, tem-se o surgimento de regulamentações jurídicas diferenciadas, editadas pelo ente político a quem incumbe a instituição e cobrança do imposto. Não obstante essas nuances, o amadurecimento da aplicação do mecanismo da não cumulatividade proporcionou um ambiente de estabilidade para consolidação de ambos os impostos — IPI e ICM —, permitindo, pois, que suas respectivas estruturas observassem as condições de competitividade dos produtos nacionais, o franqueado acesso aos bens de consumo e o direito à propriedade dos produtores industriais e dos comerciantes. No que se refere ao IPI, a Constituição brasileira de 1988, desde a sua promulgação, já havia reconhecido de forma ampla a possibilidade de aplicação da PNC, entendimento que se extrai do inciso II do § 3º do seu artigo 153.

Não obstante as reformas constitucionais introduzidas pela Emenda Constitucional 42, de 19/12/2003 (EC 42/2003), que afetaram a atuação tributária do Estado brasileiro e que objetivaram conferir melhores condições de competitividade dos produtos nacionais, a definição do modelo de creditamento e de abatimento então estabelecida destoa da experiência mundial com os tributos sobre a produção e o consumo de bens e serviços ao estilo IVA e ainda merece sérias e profundas reflexões. É com o intuito de colaborar com estas necessárias ponderações que a presente pesquisa se apresenta, querendo se fazer útil para a melhoria da estrutura tributária no Brasil e para uma mais adequada definição e aplicação da PNC.

Essa contextualização da PNC para o IPI possibilita apresentar a temática que esta pesquisa aborda. Busca-se analisar, nesta dissertação, o formato atual da política tributária de reconhecimento e de aproveitamento de créditos decorrentes da não cumulatividade tributária aplicável ao IPI, em especial no que se refere às operações que envolvam produtos destinados

Esta explicação está detalhada no item 2.2.3 deste trabalho. Portanto, prefere-se tratar como ICM o imposto vigente anteriormente à Constituição brasileira de 1988 e como ICMS, o imposto vigente após 5/10/1988.

à exportação. O escopo é verificar se essa estrutura permite a fruição empírica do direito à propriedade comercial dos contribuintes que se dedicam à produção e à circulação de produtos industrializados e do direito à livre iniciativa em um ambiente de relativa igualdade de condições de competitividade.

1.2 Delimitação do problema e da metodologia da pesquisa

A pergunta central que se faz para a finalidade desta investigação é a seguinte: que efeitos o formato atual da PNC para o IPI, em especial nas operações de exportação, tem sobre a fruição empírica do direito à propriedade comercial? A preocupação que orienta a análise jurídica da PNC empreendida por esta pesquisa refere-se à potencial inadequação e deficiência da política econômica de aproveitamento de créditos pelos contribuintes, que não respeita a diretriz segundo a qual a incidência dos tributos incidentes especificamente sobre a cadeia de consumo deve ser neutra sob o ponto de vista da acumulação de encargos tributários financeiros e burocráticos — obrigação tributária principal e acessória, respectivamente, na dicção da Lei 5.172, de 25/10/1966, o Código Tributário Nacional (CTN).

O que se pretende investigar nesta dissertação é a eventual violação da meta da neutralidade tributária relativamente ao IPI nos casos em que o produto é destinado à exportação; e, em se constatando a efetiva violação, em que medida o não atingimento da meta da neutralidade acarreta prejuízo na fruição empírica do direito à propriedade comercial. É aqui que emerge a relevância desta pesquisa, que objetiva, a seu modo, contribuir para a compreensão dos reflexos decorrentes da aplicação prática do atual modelo de política tributária para o IPI, ou seja, da atual estrutura da política econômico-tributária relacionada ao aproveitamento de créditos tributários em favor do contribuinte.

Com base nesta delimitação, a pesquisa aprofundará sua investigação a partir de alguns problemas verificáveis no formato atual da PNC para o IPI que repercute na cadeia de consumo de mercadorias destinadas à exportação. A necessidade de se estabelecer uma metodologia investigativa possibilita desmembrar a já mencionada pergunta central da pesquisa em algumas questões-problema, que sirvam de guia para a análise.

A primeira questão-problema que se investigará neste trabalho pretende responder se a atual formatação da PNC para o IPI acarreta algum impacto no efetivo recebimento — abatimento, compensação ou restituição — dos créditos escriturais reconhecidos. Parte-se do inicial entendimento de que a resposta a esta questão é afirmativa, de modo a reconhecer a existência de deficiência no gozo do direito à propriedade comercial em decorrência da mora

do Fisco na análise dos pedidos de aproveitamento de créditos tributários. A segunda questão-problema perquire se o modelo adotado pela PNC para o IPI, consistente na não devolução imediata e em dinheiro dos créditos tributários, assegura a fruição do direito à propriedade comercial. Entende-se, já no início desta pesquisa, que a não devolução dos créditos em dinheiro e de forma imediata acarreta ilegítimo confisco patrimonial e impacta nas conexões monetárias relacionadas à fruição do referido direito. A terceira questão-problema quer verificar se a acumulação de créditos sem a efetiva liquidação e aproveitamento pelos contribuintes acarreta algum impacto ao gozo do direito à propriedade comercial. Também aqui a resposta inicial é afirmativa, pois a cumulação de créditos, conforme se demonstrará adiante, implica deflexão monetária em prejuízo da atividade econômica desenvolvida pelos contribuintes abrangidos pela PNC para o IPI. Finalmente, a quarta questão-problema objetiva verificar se o surgimento de um mercado paralelo de compra e venda do direito de utilização dos créditos não aproveitados tende a prejudicar a fruição do direito à propriedade comercial. O entendimento inicial tende a se situar na existência de prejuízos advindos da parcial defasagem do crédito, ainda que submetido à dinâmica do mercado.

A formulação desses problemas decorre da leitura de dados oficiais emitidos pela Receita Federal do Brasil (RFB) e do acesso ao conteúdo de discussões judicializadas — como a mencionada anteriormente — que pretendem, *v.g.*, atribuir celeridade e efetividade à análise dos pedidos de compensação ou de ressarcimento tributários. Tendo em vista a diversidade das previsões normativas que tratam do creditamento do IPI em operações que destinam mercadorias nacionais ao exterior, opta-se por direcionar o foco para os casos contemplados pela Lei 9.363, de 13/12/1996, que institui crédito presumido de IPI para empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais.

A análise empreendida neste trabalho procurou superar o ponto de vista meramente dogmático do direito tributário, evitando com isso virar as costas para uma necessária interlocução disciplinar de algumas outras formas de compreensão da realidade social. O trabalho procurou também desenvolver-se de maneira a evitar o tipo de abordagem jurídica totalmente abstrata, que sempre traz o risco de apresentar um quadro analítico não correspondente com a realidade empiricamente verificável. Uma adequada compreensão da política pública, como é o caso da PNC, é essencial para que se possa avaliar os instrumentos e decidir acerca de um determinado mecanismo de incentivo tributário ou da efetivação de direitos relacionados à produção e à propriedade. Essa compreensão, que pode envolver gestores públicos, economistas, sociólogos, estatísticos *et cetera*, passa também pelo jurista,

que possui condições específicas para a leitura normativa e jurídica do contexto em que inserido o mecanismo de neutralização e de benefício, se o caso. Por isso é que o processo de refino da pesquisa assegurou que a política econômica a ser analisada se encaixasse no ferramental de pesquisa analítica da Análise Jurídica da Política Econômica (AJPE), que permite uma ampliação dos canais de abordagem crítica da realidade empírica e que possibilita convergências interdisciplinares no enfoque de questões econômicas relevantes.

A abordagem ora proposta segue estruturada em três capítulos centrais, além, por certo, desta introdução — capítulo 1 — e da final conclusão — capítulo 5.

O capítulo 2 cuida da apresentação do mecanismo da não cumulatividade tributária e da forma como ele se desenvolveu, se estruturou e se difundiu em diversos países do mundo. Esta inicial abordagem apresentará dados históricos da concepção do mecanismo da não cumulatividade para o imposto sobre vendas alemão e da sua consolidação como a *taxe sur la valeur ajoutée* francesa — item 2.1. Neste mesmo contexto histórico será analisada a radicação da ideia da neutralidade tributária e do mecanismo da não cumulatividade no Brasil, o que ocorreu de forma peculiar em relação ao resto do mundo, notadamente em razão da formatação do Estado federado brasileiro e da estrutura e incidência do IPI e do ICM, tributos incidentes sobre a cadeia de consumo. Caberá a este capítulo, ainda, a demonstração das ideias que levaram ao reconhecimento político do mecanismo da não cumulatividade como garantidor do objetivo da neutralidade tributária, que tende, portanto, a propiciar a efetiva fruição de direitos — item 2.2; a identificação dos traços característicos do mecanismo da não cumulatividade, ou seja, da sua identidade jurídica — item 2.3.

No capítulo 3 são apresentados os conceitos operacionais com os quais a pesquisa trabalha. O objetivo da apresentação desses conceitos operacionais é justificar um distanciamento das referências semânticas clássicas do direito brasileiro, inclusive na esfera tributária, e da influência, nem sempre positiva, da dogmática jurídica que se estrutura sobre critérios supostamente científicos em relação à sua normatividade. Assim, aponta-se nos itens 3.1 e 3.2 a necessidade de se reconhecer que conceitos jurídicos ultrapassados em nada favorecem a evolução das estruturas e das categorias jurídicas. Tal é o caso das expressões “sistema tributário”, “natureza jurídica”, “instituto jurídico”, “relação jurídica”, dentre outros. Serão explicados, também, a ideia de agregados contratuais, com a qual labora a metodologia analítica da AJPE — item 3.3; o porquê de se analisar um direito de produção sob o prisma de impostos incidentes sobre o consumo — item 3.4.

O capítulo 4 utiliza-se, metodologicamente, do ferramental analítico da AJPE para a verificação da fruição do direito à propriedade comercial a partir da estrutura da política pública tributária da PNC para o IPI. A investigação é realizada em conformidade com o instrumento da nova análise contratual, ou Análise de Portfolio, da AJPE, que possibilita a verificação dos agregados contratuais submetidos à PNC e a aferição da fruição, ou não, do direito subjetivo. O questionamento central desta pesquisa, que é desmembrado em questões-guia, indicará a existência de impactos na fruição do direito à propriedade comercial, representados pela demora administrativa institucionalizada e pela acumulação escritural de créditos sem o efetivo aproveitamento.

Em sede de conclusão — capítulo 5 —, finalmente, será realizada uma avaliação geral da PNC para o IPI e dos efeitos que o formato atual da PNC para o IPI, em especial nas operações de exportação, tem sobre a fruição empírica do direito à propriedade comercial. Como consequência, serão apresentadas algumas sugestões de alteração estrutural e de funcionamento da PNC para o IPI.

A bibliografia seguida por esta pesquisa tende a distanciar-se do legado do direito tributário tradicional, de viés científico, dogmático e autorreferenciado. Por certo, não se desconsideram de forma indiscriminada as contribuições já conferidas pelos estudiosos do direito tributário; todavia, suas observações passam a ser vistas de forma mais acurada com o objetivo de propiciar uma evolução estrutural e prática da PNC, em especial para o IPI.

2. A NÃO CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA COMO UMA POLÍTICA PÚBLICA ECONÔMICA QUE OBJETIVA A NEUTRALIDADE DOS TRIBUTOS SOBRE A CADEIA DE PRODUÇÃO E DE CONSUMO

Ao se referir à atuação tributária de um determinado Estado, há de se considerar o fundamental liame entre a entidade pública que necessita ser financiada e o sujeito privado, que assume — não espontaneamente, mas compulsoriamente — a obrigação de prover meios financeiros para custear as atividades estatais. É dizer, a atuação tributária é própria do que se convencionou denominar Estado-Fiscal, “cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”⁵. Se a atividade estatal é custeada pelos cidadãos e por empresas, ambos denominados pela lei como “contribuintes”⁶, é papel do Estado-Fiscal, enquanto desdobramento do Estado de Direito⁷, projetar a sua arrecadação tributária nos limites estabelecidos pelo pacto constitucional, que evita abusos de poder e que limita o exercício de competências.

A vigente Constituição brasileira de 1988 é prodigiosa em sua descrição acerca da atuação tributária do Estado brasileiro, em especial porque é excessivamente discursiva, prevendo com demasiado detalhamento aspectos que poderiam ser delegados à prática tributária. Talvez isso tenha se dado mesmo pela tradição jurídica brasileira, consolidada a partir da segunda metade do século XX, de adotar o texto constitucional como um fundamento de validade de todas as outras normas, como em uma pirâmide normativa ao estilo kelseniano; talvez pela percepção, por parte do legislador constituinte de que as instituições brasileiras não estariam maduras o suficiente para atuar sem rígidas balizas normativas; ou ainda porque o processo legislativo constituinte assim o exigiu como forma de

⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 192. Este autor observa, com relação ao papel do Estado-Fiscal, a necessidade de uma atuação limitada e responsável, tanto para evitar a ausência de recursos necessários para a implementação de políticas públicas essenciais quanto para impedir um excessivo paternalismo estatal (p. 194-195). A mesma expressão “Estado fiscal” é encontrada e referenciada em NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 125-132.

⁶ O inciso I do parágrafo único do artigo 121 do CTN denomina contribuinte “o sujeito passivo da obrigação [tributária] principal [...] quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”.

⁷ Entende-se por Estado de Direito a entidade jurídico-política que estrutura o reconhecimento da sua existência, da sua autoridade e da sua atuação em balizas determinadas normativamente pelo Poder Legislativo e que submete ao Poder Judiciário a competência para a resolução de conflitos. Para uma compressão do conteúdo por trás da expressão “Estado de Direito”, vide BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 29ª ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 33-79; COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (Orgs. e Autores). **O Estado de Direito: história, teoria, crítica**. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 3-198

conferir espaço para barganhas políticas. Qualquer que seja o entendimento, fato é que se estabeleceu na Constituição brasileira de 1988 uma série de orientações e diretrizes que acabaram por ser compreendidas e tratadas pela doutrina tributária como “princípios constitucionais tributários”⁸, como se fosse uma categoria jurídica fundante, integrante e garantidora da higidez e da prevalência da estrutura normativa constitucional.

A concepção mais difundida na doutrina brasileira — de que o “sistema tributário nacional”, tal qual previsto na Constituição brasileira de 1988, seria fincado em postulados fundamentantes e conferidos *a priori* — relaciona-se diretamente com o objeto deste trabalho. Isso porque se está a pesquisar, nesta dissertação, efeitos relacionados à neutralidade de impostos incidentes sobre o consumo, em especial o IPI, nas situações em que a mercadoria é destinada à exportação, sob o espectro da efetivação dos procedimentos de abatimento junto à APT.

Essa previsão de neutralidade aparece no texto da Constituição brasileira de 1988 por meio da expressão “não cumulatividade” e aplica-se, especialmente, aos tributos incidentes sobre a cadeia de consumo de bens e serviços. Veja-se que os artigos 153 e 155 da Constituição brasileira de 1988 definem expressamente a previsão de que o IPI e o ICMS são impostos sujeitos à diretriz que compõe o núcleo do mecanismo da não cumulatividade, que possibilita a dedução do montante de impostos anteriormente incidentes e arrecadados na cadeia de produção e de circulação da mercadoria ou do serviço. Considerado o exposto reconhecimento, por parte do Estado-Fiscal brasileiro, da essencialidade do mecanismo da não cumulatividade, não é despropositado considerá-lo como política pública econômica orientada para o setor tributário, ou simplesmente como uma típica política tributária. Por isso é que se convencionou, neste trabalho, denominar o mecanismo da não cumulatividade também, e talvez mais apropriadamente, como política pública econômica da não cumulatividade tributária ou, resumidamente, política da não cumulatividade (PNC).

Antes, contudo, de estudar de forma específica a PNC referente aos impostos incidentes sobre a cadeia de consumo, sob o especial prisma do IPI nas operações de exportação — ponto que é o objeto central da presente análise —, é importante explicitar a origem do mecanismo de deduções que impacta na atuação do Estado-Fiscal, na medida que representa o surgimento da ideia tendente ao reconhecimento de créditos em benefício dos contribuintes, como uma inversão de polos: o Estado-Fiscal (que cobra e arrecada) deve assegurar aos contribuintes (que pagam) o ressarcimento do tributo, não necessariamente

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 166.

como forma de incentivo ou de benefício, mas como instrumento concretizador da opção política pela neutralidade tributária, pela desoneração da cadeia de consumo e pela equiparação das condições de concorrência mercadológica.⁹

A concepção e o desenvolvimento inicial da ideia de deduções tributárias na cadeia de consumo serão cuidados neste primeiro capítulo.

2.1 O surgimento da ideia de deduções na cadeia de incidência dos tributos sobre o consumo

Atualmente, as principais economias do mundo possuem uma considerável e relevante tributação sobre a cadeia de consumo de bens e de serviços. A grande maioria dos países adota como instrumento para essa tributação um imposto indireto e plurifásico incidente sobre o valor agregado na cadeia de circulação das mercadorias e serviços — tributos assim são conhecidos mundo afora como “imposto sobre o valor agregado” (IVA), “*taxe sur la valeur ajoutée*” (TVA), “*value added tax*” (VAT) ou “*good and service tax*” (GST). A estrutura desse tipo de tributo é desenhada de modo a possibilitar a ocorrência de deduções, em etapas sequenciais, dos tributos já pagos na cadeia de consumo. Essa possibilidade de dedução está no cerne do IVA, tal como historicamente institucionalizado, e é dela que decorre o desenvolvimento do mecanismo de abatimentos que se convencionou denominar “não cumulatividade”, cujo objetivo é evitar a cumulação dos encargos financeiros decorrentes da sucessiva incidência de tributos. O objetivo desse mecanismo de não cumulatividade e da PNC em si é, pois, garantir que o tributo continue a incidir em toda a cadeia de circulação e transferência da mercadoria, permitindo, entretanto, que o vendedor credite-se do montante de tributos recolhidos nas etapas anteriores todas as vezes que da sua venda resultar a incidência do tributo sobre o consumo. O creditamento e o consequente abatimento dos tributos recolhidos anteriormente é que indicam o caminho para um tratamento neutro da incidência tributária sobre a cadeia de consumo.

As preocupações com a neutralidade tributária surgem no mundo, claramente, a partir do momento em que ganha força a concepção econômica de que o protecionismo e o nacionalismo econômico são danosos ao desenvolvimento e à estabilização da economia,

⁹ André Mendes Moreira sustenta que “a neutralidade está diretamente imbrincada com o princípio da isonomia. Uma vez que a carga tributária global sobre a operação será sempre a mesma independente do número de operações, os diferentes competidores no mercado passam a atuar – sob o prisma tributário – em condições de igualdades (ao contrário dos impostos cumulativos, nos quais quanto maior o número de operações abarcado pela mesma empresa – desde a produção até a venda ao consumidor final – menor será o seu custo tributário)”. MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 90.

entendimento este que não desconsidera a necessidade de uma certa intervenção do Estado como agente de condução da economia em situações extremamente necessárias. Embora inicialmente desenvolvido no período compreendido entre as duas grandes Guerras Mundiais (1919-1939), o mecanismo de deduções tributárias é alavancado após a Segunda Guerra Mundial (1939-1945) na Europa continental, com especial destaque, no campo doutrinário e de inovação institucional, para os trabalhos desenvolvidos na França. A recuperação econômica dos países afetados pelos grandes conflitos bélicos do século XX passava, pois, por uma reestruturação da tributação sobre a produção industrial e sobre o consumo, afinal, os gastos e as atividades dos Estados necessitavam ser custeados diretamente pelos seus cidadãos. No ponto, Charlène Adline Herbain destaca que:

Neste contexto, o cenário ideal parecia estar deixando as forças econômicas do mercado, com base em elementos objetivos como a qualidade das infraestruturas econômicas ou a disponibilidade de mão-de-obra qualificada, determinar onde a localização de investimentos e fatores de produção seriam mais eficientes. A fim de realizar este objetivo, qualquer intervenção que pudesse modificar a alocação de investimentos de mercado, meios de produção ou, como uma consequência necessária, os fluxos de comércio, tiveram de ser banida. No entanto, a não intervenção pelos governos foi algo particularmente complexo. Na verdade, a necessidade de aumentar a receita para o seu funcionamento tem levado à criação de uma taxa sobre a riqueza criada no seu território.¹⁰

A neutralidade da incidência dos tributos sobre a cadeia de consumo é, historicamente, o objetivo dos tributos ao estilo IVA, cuja característica essencial é possibilitar sucessivos abatimentos. A ideia de um tributo neutro, demonstra uma relação com a adoção de políticas econômicas e tributárias que evitem a dupla tributação (ou a cumulação de incidências tributárias) e a eliminação de distorções à competição. No Brasil, essa relação neutralidade-competitividade tem especial relevo à medida que o IPI e o ICMS brasileiros possuem perfis convergentes com a estrutura do IVA, bem assim porque as mercadorias nacionais competem com produtos oriundos de países que, assumidamente, adotam o IVA como modelo de tributação sobre o consumo. Além disso, a definição estrutural da atuação tributária do Estado brasileiro indica problemas relacionados ao modelo federativo adotado no

¹⁰ Texto original: “*In this context, the ideal scenario appeared to be letting the economic forces of the market, based on objective elements such as quality of economic infrastructures or availability of qualified work force, determine the location of investment and factors of production where they would be most efficient. In order to realise [sic] this objective, any intervention that could modify the market allocation of investments, means of production or, as a necessary consequence, flows of trade, had to be banished. However, non-intervention by state governments was particularly complex. In fact the need to raise revenue for their overall functioning has led for a long time already to a levy on the wealth created in their territory*”. HERBAIN, Charlène Adline. **VAT neutrality**. Edição digital para Kindle. Windhof: Promoculture-Larcier, 2015, introdução, tradução pelo autor.

vigente pacto social e à existência de várias espécies de padrões legitimados de confisco patrimonial que incidem sobre o consumo.

Com vistas a esta contextualização inicial é que são desenvolvidas as explicações deste capítulo. Assume-se, pois, a concepção de que a atuação tributária do Estado brasileiro sobre a cadeia de consumo ocorre, atualmente, mediante a incidência do IPI e do ICMS¹¹, que são considerados para a finalidade deste trabalho como impostos concebidos ao estilo IVA, adequados, contudo, aos interesses primordiais da classe política e econômica que exerce e mantém historicamente o poder. Por certo, não se pretende neste trabalho esgotar o aspecto histórico do desenvolvimento do mecanismo da não cumulatividade e da evolução dos tributos ao estilo IVA que incidem sobre a produção e o consumo. O que se almeja é tão somente apresentar as ideias embrionária e atual do mecanismo de deduções, que estão situadas no contexto do reconhecimento mundial de que os tributos indiretos plurifásicos não cumulativos contribuem para o objetivo da “neutralidade tributária”, sem, contudo, olvidar de que o desenvolvimento dessa concepção coincide com a difusão do IVA mundo afora.

2.1.1 *Os primeiros passos e a consolidação da ideia de deduções na cadeia de incidência dos tributos sobre o consumo*

Pelo que consta dos registros históricos, que são reproduzidos pela literatura nacional e estrangeira, credita-se ao industrial alemão Wilhelm von Siemens (1855-1919), relevante empreendedor do setor de telecomunicações, a inicial percepção de que a cadeia de incidência tributária sobre a produção industrial na Alemanha poderia compreender deduções, ou seja, permitir a realização de operações de abatimentos de tributos que já houvessem sido pagos com créditos que seriam conferidos pelo ente tributante ao contribuinte industrial. A partir dessa abordagem da série de problemas experimentados na época, o imposto sobre vendas então estabelecido na Alemanha (*Umsatzsteuer*) passaria a ser, a partir de 1919, um tributo sobre vendas refinadas ou enobrecidas (*Veredelte Umsatzsteuer*).¹²

Semelhante ideia foi capitaneada, em 1921, por Thomas S. Adams (1873-1933), um importante economista norte-americano, para a adoção de um imposto sobre bases dedutíveis relativamente à tributação do consumo nos Estados Unidos. A sugestão de Thomas S. Adams

¹¹ Outros tributos também incidem sobre a cadeia de consumo no Brasil, como é o caso das contribuições PIS e COFINS. Todavia, este trabalho trata apenas da análise dos impostos, espécie tributária que possibilita uma adequada e necessária objetivação da análise.

¹² TERRA, Ben; KAJUS, Julie. **A guide to the European VAT directives: introduction to European VAT 2007**. Amsterdã: IBFD, 2011, p. 271.

era a reforma da *corporate income tax*, mediante, dentre outras inovações, a substituição do então vigente *business tax* por uma *sales tax*, que se apresentava mais simples inclusive sob o ponto de vista burocrático e de fiscalização. Para o mencionado economista norte-americano,

no caso dos produtores e vendedores de “bens e mercadorias”, uma maior simplicidade pode ser alcançada, se desejado, ao se conferir ao imposto a forma de um imposto sobre vendas com a possibilidade de geração de um crédito ou de restituição do montante de impostos já pagos pelo produtor ou comerciante (como comprador) sobre bens comprados para revenda ou para o uso necessário na produção de bens para venda.¹³

Não obstante o avanço das ideias que contemplavam o mecanismo de dedução, ou abatimento, de créditos tributários sobre o consumo nos Estados Unidos, o projeto ficou estancado no então concebido *sales tax*, de incidência e fiscalização mais simples que o extinto *business tax*, na medida que incide uma única vez, de forma destacada, para pagamento pelo consumidor final.¹⁴ Ao realizar um cotejo entre as etapas de incidência tributária do *sales tax* norte-americano e do IVA, Victor Thuronyi reconhece que, “economicamente, o IVA tem virtualmente a mesma incidência do *retail sales tax*. A diferença é administrativa. Enquanto a *retail tax* é recolhida apenas no final do estágio (venda ao consumidor final), o IVA é recolhido em todos os estágios da produção e distribuição”¹⁵.

A importância das contribuições de Wilhelm von Siemens e de Thomas S. Adams à tributação da produção industrial não foi, contudo, reconhecida de imediato. De fato, conforme ressaltam Ben Terra e Julie Kajus, embora por algum tempo houvesse referências às ideias desses defensores iniciais dos novos mecanismos tributários mencionados, somente a partir da década de 1950 inovações correspondentes foram postas em prática efetivamente. Em suas palavras:

¹³ Texto original: “*in the case of producers and sellers of ‘goods, wares, and merchandise’ further simplicity could be achieved, if desired, by giving the tax the form of a sales tax with a credit or refund for taxes paid by the producer or dealer (as purchaser) on goods bought for resale or for necessary use in the production of goods for sale*”. ADAMS, Thomas S. **Fundamental problems of federal income taxation**. Quarterly Journal of Economics 35, n. 4. Cambridge, Oxford University Press, 1921, p. 553. Disponível em <<https://archive.org/stream/jstor-1882424/1882424#page/n1/mode/2up>> Acesso em 10/1/2016, tradução pelo autor.

¹⁴ Não se olvide de que as discussões sobre uma reforma tributária nos Estados Unidos que contemplasse a substituição da *sales tax* pelo IVA, ou *value-added tax* (VAT), ressurgem periodicamente na agenda de debates acadêmica e das instituições econômicas norte-americanas. Neste sentido, vide METCALF, Gilbert E. **Value-added taxation: a tax whose time has come?** Pittsburgh, Journal of Economic Perspectives, v. 9, n. 1, Winter 1995, p. 121-140. Disponível em <<http://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.9.1.121>> Acesso em 10/1/2016.

¹⁵ Texto original: “*Economically, the VAT has virtually the same incidence as a retail sales tax. The difference is administrative. While a retail tax is collected at the final stage only (sales to the final consumer), the VAT is collected at all stages of production and distribution*”. THURONYI, Victor. **Comparative tax law**. The Hague: Kluwer Law International, 2003, p. 306, tradução pelo autor.

Inicialmente, as sugestões de ambos os escritores tiveram pouca influência. No entanto, de vez em quando as autoridades fiscais se referiram às ideias de Adams e von Siemens. Nessas referências, é notável o fato de que, em países anglo-saxônicos, o IVA tenha sido considerado como um sistema de cobrança de tributos das empresas em conformidade com Adams, ao passo que, no continente europeu, o sistema foi abordado de forma consistente como um “imposto sobre o volume enobrecido” [ao estilo de von Siemens]. Um exemplo claro das diferentes abordagens é a introdução simultânea, ou seja, em 1953, da BAT (*business activities tax*), em Michigan — um imposto direto sobre a realização de negócios que incide por meio da técnica de cobrança de um IVA —, e de um IVA quando a França introduziu a TVA, chamado de “*taxe sur la valeur ajoutée*”.¹⁶

Com efeito, a França contribuiu decisivamente para o desenvolvimento e a difusão dos impostos incidentes sobre bases dedutíveis na cadeia de consumo. Neste sentido, Charlène Adline Herbain aponta que,

entre 1917 e 1954, cinco textos normativos balizaram a história dos impostos na França. Muitos impostos sobre o volume de vendas e sobre compras foram tentados até 1936 [...] e somente então é que apareceu o precursor imediato da VAT [...] A parte final do quebra-cabeças foi montada em 1954, com a intervenção de Maurice Lauré.¹⁷

Os registros históricos mencionados por Charlène Adline Herbain informam que, em 1917, foi estabelecido a *taxe sur les paiements*, um imposto sobre o comércio francês cobrado em selos, que representava uma tímida aparição do mecanismo de deduções e não possibilitava uma efetiva fiscalização estatal.¹⁸ Em 1920, prossegue a jurista luxemburguesa, a França aplicou as ideias veiculadas no *Umsatzsteuer* alemão e estabeleceu um imposto sobre

¹⁶ Texto original: “Initially, the suggestions of both writers yielded little influence. However, from time to time tax authorities referred to the ideas of Adams and von Siemens. In these references it is remarkable that in Anglo-Saxon countries the VAT system was considered as a system of levying business taxation in conformity with Adams, whereas on the European continent the system was approached consistently as an ‘ennobled turnover tax’. A clear example of the different approaches is the synchronous introduction, namely in 1953, of BAT (a business activities tax) in Michigan – a direct business occupation tax levied using the technique of levying a VAT – and of a VAT when France introduced the TVA, called “*taxe sur la valeur ajoutée*”. TERRA, Ben; KAJUS, Julie. **A guide to the European VAT directives: introduction to European VAT 2007**. Amsterdã: IBFD, 2011, p. 271, tradução pelo autor. No Brasil, Ubaldo Cesar Balthazar reconhece que “Von Siemens introduziu, em sua proposição, o princípio da dedução, o qual deveria ser feito ‘base sobre base’. Trata-se, provavelmente, de um dos primeiros estudos nessa área, ao lado do efetuado pelo economista norte-americano Thomas Adams. Este publicou um artigo no qual defendeu a aplicação do princípio de deduções num sistema de imposto sobre o volume dos negócios (IVN), dedução que deveria ser feita ‘imposto sobre imposto’, ou seja, o mesmo mecanismo finalmente adotado pelo legislador francês do IVA”. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **A gênese do imposto sobre o valor agregado**. Revista Sequência, n. 56, junho de 2008, p. 247. Disponível em <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2008v29n56p245>> Acesso em 10/1/2016.

¹⁷ Texto original: “between 1917 and 1954, five legal texts marked out the history of tax in France. Various turnover and purchase taxes were tried until 1936 [...] and it was then that the direct forerunner of VAT appeared [...] The final part of the puzzle fell into place in 1954 with the intervention of Maurice Lauré”. HERBAIN, Charlène Adline. **VAT neutrality**. Edição digital para Kindle. Windhof: Promoculture-Larcier, 2015, parte 1, item II, tradução pelo autor.

¹⁸ *Ibidem*, parte 1, item II, 1), a.

o faturamento bruto decorrente das atividades de comércio, denominado *taxe sur le chiffre d'affair*. Ela explica que “a finalidade do imposto era acabar com o déficit orçamentário do Estado gerado pelo aumento dos gastos com a reconstrução após a Primeira Guerra Mundial sem provocar distorções. [...] Apesar deste nobre objetivo, o novo imposto distorcia a produção e o consumo”¹⁹. Com a alteração da conjuntura política, a *taxe sur le chiffre d'affair* foi substituída, em 1925, pelas *taxes uniques sur les paiements*, incidentes apenas sobre a etapa de produção das mercadorias.²⁰ Foi a partir de 1936, todavia, que a estrutura tributária francesa passou a evoluir em sua tributação sobre o consumo.²¹ É o que explica Herbain:

A eleição legislativa de abril-maio de 1936 trouxe a “*Front populaire*” ao poder e, então, o sistema de impostos foi reformado. A lei de 31 de dezembro de 1936 aboliu o imposto sobre o faturamento bruto e a maior parte dos impostos pontuais. A “*taxe unique à la production*” foi implementada em substituição, com o objetivo de tributar os produtos e serviços apenas em um ponto da sua cadeia de circulação, de modo que um grande número de negócios pudesse ser libertado de qualquer sujeição tributária. Três anos mais tarde, em 1939, a “*taxe d'armement*” — na realidade, um imposto sobre o faturamento bruto semelhante ao de 1929 — foi criado. Em 1940 foi renomeado como “*taxe sur les transactions*” e, em 1941, um imposto local adicional foi acrescentado à estrutura tributária.²²

Com efeito, a efetiva difusão do mecanismo de dedução como ferramenta para assegurar a busca pela neutralidade da incidência dos tributos sobre a produção e o consumo teve no auditor tributário francês Maurice Lauré (1917-2001)²³ o seu principal expoente. Maurice Lauré integrou os trabalhos da Comissão Louis Lorient — constituída pelo governo do então Primeiro Ministro Antoine Pinay para revisar a estrutura tributária francesa, de modo

¹⁹ Texto original: “*The purpose of the tax was to terminate the state budget deficit generated by the increased spending on reconstruction after the First World War without triggering distortion. [...] Despite this noble aim, the new tax distorted both production and consumption*”. HERBAIN, Charlene Adline. **VAT neutrality**. Edição digital para Kindle. Windhof: Promoculture-Larcier, 2015, parte 1, item II, 1), b, tradução pelo autor.

²⁰ *Ibidem*, 2015, parte 1, item II, 1), c.

²¹ Um histórico legislativo dessa evolução pode ser visto também em COSTA, Alcides Jorge. **ICM na constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 13-21.

²² Texto original: “*The April-May 1936 legislative election brought the ‘Front populaire’ to power and then the taxation system was reformed. The law of 31 December 1936 abolished the gross turnover tax and most of the one-off taxes. The ‘taxe unique à la production’ was implemented as a replacement with the aim to tax the products and services at only one point of their life cycle so that a great number of businesses would be freed from any tax liability. Three years later, in 1939, a ‘taxe d’armement’ – in reality a gross turnover tax similar to that of 1929 – was created. In 1940 it was renamed ‘taxe sur les transactions’ and, in 1941, an additional local tax was added to the tax structure*”. HERBAIN, Charlene Adline. *Opus citatum*, parte 1, item II, 2), tradução pelo autor.

²³ Maurice Lauré, formado inicialmente como engenheiro pela École Polytechnique, integrou e chefiou o serviço da *Inspection des Finances* francês. Seu nome é uma importante referência na área tributária da Europa, nomeando, inclusive, um prêmio da *International Fiscal Association* (IFA). A obra crítica e construtivista de referência para a compreensão da TVA francês foi escrita por Maurice Lauré em 1952. Vide LAURÉ, Maurice. **La taxe sur la valeur ajoutée**. Paris: Librairie du Recueil Sirey, 1952.

a incentivar a produção interna e o mercado internacional —, e, ao término dos seus trabalhos, apontou as características que entendia necessárias para o adequado funcionamento do mecanismo de dedução tributária: um imposto direto sobre o consumo que permitisse o efetivo abatimento, nas etapas de circulação da mercadoria, dos tributos anteriormente recolhidos. Segundo Maurice Lauré,

... aparentemente, um sistema satisfatório de impostos indiretos seria aquele constituído por um imposto com as seguintes características:

- imposto *ad valorem*;
- imposto geral (isto é, aplicados a todos os produtos e serviços, com exceção daqueles de primeira necessidade);
- imposto cobrado apenas uma vez quando da entrega da mercadoria ou serviço;
- imposto cujo regime de pagamentos fracionados permita a dedução dos custos dos produtos ou serviços integrados financeiramente ao preço de revenda.

Tal imposto poderia, muito brevemente, ser definido da seguinte maneira:

“Haverá um imposto de x% incidente sobre os negócios feitos na França por todo comerciante ou industrial. Cada comerciante ou industrial deduzirá do valor do imposto devido o montante do imposto pago a seus fornecedores.”

Faz-se evidente que tal imposto é equivalente a um imposto sobre o “valor agregado”, no sentido econômico da expressão, porque difere apenas na medida em que não admite a dedução da depreciação do preço de venda, mas os próprios investimentos. Ou, a longo prazo, o total da depreciação é igual ao montante do investimento.²⁴

Helena Taveira Tôres propicia um relato sumarizado das ideias apresentadas por Maurice Lauré relativamente à TVA francesa:

Na proposta [de Maurice Lauré], entendia-se que este [TVA] deveria ser um imposto geral e único incidente sobre todo o ciclo, mediante os pagamentos fracionados, ou seja, aplicando-se a cada um dos estágios do circuito (para efeitos de controle) e cabendo a cada parte deduzir o imposto que foi faturado na operação anterior, de um tal modo que, ao final, resultasse uma carga fiscal única sobre o consumo, como se não houvesse a incidência tributária em toda a cadeia. Caberia ao sujeito passivo separar, desse modo, o montante do tributo faturado (crédito) do montante do tributo a ser arrecadado (débito), compensando-se todos os créditos obtidos com os débitos do período. Daí Plagnet, para designar o IVA, preferir adotar a

²⁴ Texto original: “...il apparaît qu'un système satisfaisant d'impôts indirects serait celui constitué par une taxe présentant les caractères suivants: - taxe *ad valorem*; - taxe générale (c'est-à-dire appliquée à tous les produits ou prestations de services, sauf ceux ou celles de première nécessité); - taxe perçue une seule fois sur chaque produit ou prestation de services; - taxe dont le régime des paiements fractionnés admette la déduction de tous les produits ou prestations de services intégrés financièrement au prix de revient. Une telle taxe pourrait, très sommairement, être définie de la manière suivante: «Il est institué une taxe au taux de x % perçue sur les affaires faites en France par tout commerçant ou industriel. Chaque commerçant ou industriel déduit du montant de la taxe dont il est redevable le montant de la taxe qu'il a payée à ses fournisseurs.» Il apparaît immédiatement qu'une telle taxe est équivalente à une taxe sur la «valeur ajoutée», au sens économique du terme, car elle n'en diffère que par le fait qu'elle admet en déduction du prix de vente non les amortissements, mais les investissements eux-mêmes. Or, en longue période, le total des amortissements est égal au montant des investissements.” LAURÉ, Maurice. **La taxe sur la valeur ajoutée**. Paris: Librairie du Recueil Sirey, 1952, p. 83, tradução pelo autor.

denominação de “sistema de tributação única mediante pagamento fracionado do imposto”. Suas vantagens eram evidentes, pois, com este novo modelo, reduzia-se a alta pressão fiscal gerada pela *cumulatividade*; alcançava-se todos os estágios dos circuitos econômicos dos produtos, em virtude da *plurifasia*; garantia-se maior neutralidade às distintas atividades empresariais, pela manutenção de uma única alíquota aplicável ao final do ciclo; atendia-se a critérios de transparência, por denunciar de forma clara o valor do imposto aplicável, e favorecia-se ao setor produtivo, além de facilitar-se a harmonização internacional reclamada. Sua técnica fiscal finalmente alcançava uma formulação adequada e compatível com os valores pretendidos, a título de justiça fiscal e menor interferência possível sobre a produção e exportações.²⁵

O imposto sugerido por Maurice Lauré e implementado como *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA) em 1954, foi, em verdade, uma evolução direta do mecanismo de pagamento fracionado da *taxe unique à la production* vigente na França desde 1948. Neste período, conforme destaca Herbain,

ao invés de as transações serem realizadas sem a incidência de tributo, em razão do mecanismo de suspensão da incidência, os negócios realizados acarretavam o pagamento do tributo e geravam autorização para compensar o montante do imposto pago com o montante do imposto que ainda deveria ser recolhido ao Estado.²⁶

A propósito dos motivos que conduziram à criação da TVA francesa, Valcir Gassen afirma que,

quando o sistema de crédito contemplou em 1954 a dedução física e a financeira, ocorreu a transformação na França do imposto sobre o volume de negócios (*taxe sur le chiffre d'affaire*) em um tributo sobre o valor acrescido — a TVA. O tributo sobre o valor acrescido francês é o marco histórico do princípio da não cumulatividade tributária.²⁷

A Diretiva 112, de 2006, do Conselho da Comunidade Europeia também se refere, em vários dos seus considerandos, ao imposto sobre volume de negócios.²⁸ Essas afirmações devem ser vista com ressalvas, porquanto corretas até certo ponto. Não se olvide de que, em alguns países (que não a França), o imposto sobre o valor agregado substituiu o imposto sobre

²⁵ TORRES, Heleno Taveira. **IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no Direito Brasileiro**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFTD, Belo Horizonte, v. 3, n. 16, jul.-ago. 2005, p. 46-47.

²⁶ Texto original: “*Instead of transactions being performed tax-free further to the suspension mechanism, business paid tax on their expenditures and were allowed to offset that amount of tax against the tax they collected on their output that was meant to be remitted to the state*”. HERBAIN, Charlene Adeline. **VAT neutrality**. Edição digital para Kindle. Windhof: Promoculture-Larcier, 2015, parte 1, item II, 2), b, tradução pelo autor.

²⁷ GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2a ed. revista e modificada. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 108-109.

²⁸ Vide itens (1), (2) e (6) da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor agregado. Disponível em <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=PT>> Acesso em 10/1/2016.

volume de negócios.²⁹ Todavia, embora o marco histórico prático da não cumulatividade tributária seja mesmo a TVA francesa, Maurice Lauré salienta que a *taxe unique à la production* é que constitui “o resultado de uma evolução dos impostos sobre o volume de negócios em França”³⁰. Gabriel Ardant endossa essa constatação quando assevera que, “em 1954, os impostos sobre a produção foram substituídos por um imposto sobre o valor agregado e por um imposto sobre a prestação de serviços”³¹. Por isso é que se deve considerar que a TVA francesa é uma evolução direta da *taxe unique à la production* e não da *taxe sur le chiffre d'affaire*. Outrossim, Maurice Lauré destaca no início da sua obra que:

Vamos estudar a criação de um “imposto único sobre o valor agregado” que substituiria aproximadamente, do ponto de vista técnico, o imposto sobre a produção (incluindo impostos sobre a prestação de serviços) e que, do ponto de vista fiscal, substituiria o total de receitas atualmente recolhido a título de imposto sobre a produção e imposto sobre as transações (que seriam abolidos).³²

É notório que o papel da França no desenvolvimento do mecanismo de deduções tributárias e de não cumulação de tributos na cadeia de consumo contribuiu sobremaneira para a difusão, no mundo, de um tributo sobre bases dedutíveis, ou seja, ao estilo IVA. Essa importância é bem reconhecida pelos franceses, que avocam para si a titularidade do mecanismo adotado pela TVA implementada na França.^{33 34} Independente da

²⁹ “*In some countries, the VAT replaced turnover taxes, which suffered from the problem of cascading: tax included in the price of inputs to businesses was again subject to tax (often more than once) when the outputs produced with those inputs were sold*”. THURONYI, Victor. **Comparative tax law**. The Hague: Kluwer Law International, 2003, p. 306, tradução pelo autor.

³⁰ Texto original: “*est l’aboutissement d’une évolution des taxes sur le chiffre d’affaire en France*”. LAURÉ, Maurice. **La taxe sur la valeur ajoutée**. Paris: Libraire du Recueil Sirey, 1952, p. 13, tradução pelo autor.

³¹ Texto original: “*en 1954, les taxes à la production furent remplacées par une taxe à la valeur ajoutée et par une taxe sur les prestations des services*”. ARDANT, Gabriel. **Histoire de l’impôt**. V. 2. Paris: Fayard, 1972, p. 582, tradução pelo autor.

³² Texto original: “*Nous allons étudier la création d’une “taxe unique sur la valeur ajoutée” qui se substituerait approximativement, du point de vue technique, à la taxe à la production (y compris la taxe sur les prestations des services) et qui, du point de vue budgétaire, remplacerait le total des recettes actuellement procurées par la taxe à la production et la taxe sur les transactions (qui serait supprimée)*”. LAURÉ, Maurice, *Opus citatum*, p. 83, tradução pelo autor.

³³ Vide BRUNEL, Denys. **La TVA, invention française, révolution mondiale: l’aventure de Maurice Lauré**. Paris: Eyrolles, 2012. Vale observar, também, que em 2014, ano em que a TVA completou seu sexagésimo aniversário, várias foram as reportagens veiculadas na imprensa francesa congratulando Maurice Lauré pela estrutura e implementação do tributo e reconhecendo a sua difusão pelo mundo. A propósito, vide NOBLECOURT, Michel. La TVA: une invention française. **Le Monde**. Paris, abril de 2014. Économie. Disponível em <http://www.lemonde.fr/economie/article/2014/04/04/la-tva-une-invention-francaise_4395627_3234.html> Acesso em 10/1/2016; BURGIER, Julian. 60 ans de TVA: une invention française en replay. **FranceTV**. Paris, abril de 2014. FranceTVinfo. Disponível em <http://www.francetvinfo.fr/60-ans-de-tva-une-invention-francaise_574131.html> Acesso em 10/1/2016; LACASE, Diane. La TVA: le produit que la France a le mieux exporté. **BFMTV**. Paris, abril de 2014. BFM Business <<http://bfmbusiness.bfmtv.com/votre-argent/tva-produit-france-a-mieux-exporte-750871.html>> Acesso

autoria original da concepção, veio a calhar o desenvolvimento de um mecanismo de abatimentos tributários na cadeia de consumo. Isso pode ser constatado pela introdução de tal mecanismo nas estruturas tributárias de vários países.

2.1.2 Contextualização e difusão da não cumulatividade no mundo

As iniciais concepções de Wilhelm von Siemens e de Thomas S. Adams, bem como o desenvolvimento do mecanismo de deduções por Maurice Lauré, não prescindem de uma contextualização.

O cenário político e econômico em que emergidas as contribuições iniciais apresentava-se permeado pelas consequências do desastre econômico decorrente da Primeira Guerra Mundial (1914-1918)³⁵ para a Europa e para os Estados Unidos. Sobre isto, John F. Due, escrevendo em 1959, asseverou que,

Desde a Primeira Guerra Mundial, a tributação sobre as vendas tem desempenhado um papel dominante na estrutura tributária da França e é agora a mais importante fonte de receitas nacional e local. Em contraste, entretanto, com a situação da Alemanha e de outros países, a estrutura da tributação das vendas foi submetida a modificações em diversas ocasiões. As mudanças mais recentes, ocorridas em 1954 e 1955, envolveram a introdução do formulário do valor acrescido do imposto sobre vendas e a eliminação de praticamente todas as incidências múltiplas ou, para usar o

em 10/1/2016; TOULON, Alexis. La TVA fête ses 60 ans. **Europe1**. Paris, abril de 2014. *Économie*. Disponível em <<http://www.europe1.fr/economie/la-tva-fete-ses-60-ans-1967477>> Acesso em 10/1/2016.

³⁴ Importa mencionar a ressalva de Ubaldo Cesar Balthazar, para quem “o mecanismo de deduções, pilar do sistema do IVA, não nasceu na França. Se o imposto [VAT] é uma ‘invenção’ francesa, devemos entender com isso que é o resultado de uma conjugação de elementos como a hipótese de incidência e a exigibilidade, a base de cálculo, o campo de aplicação, a definição do contribuinte e a formulação de um mecanismo próprio de deduções”. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **A gênese do imposto sobre o valor agregado**. Revista Seqüência, n. 56, junho de 2008, p. 247-248. Disponível em <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2008v29n56p245>> Acesso em 10/1/2016. Considerado o histórico descrito neste capítulo, é equivocada a percepção de que “o Brasil foi o primeiro país a introduzir o IVA”, em janeiro de 1967, como sustenta Maria da Conceição Sampaio em **Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados**. In BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (orgs.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 200. A propósito, José Souto Maior Borges reconhece que a TVA francesa foi “inspirador[a] do regime brasileiro”. BORGES, José Souto Maior. **A reforma do sistema tributário nacional: emenda constitucional nº 18**. Recife: Imprensa Universitária, 1967, p. 79.

³⁵ Gabriel Ardant reconhece que a *taxe sur le chiffre d'affaire* “nasceu” da Primeira Guerra Mundial e se espalhou pela Alemanha, Áustria, Bélgica, Itália, França, Canadá, Noruega, Países Baixos, Estados Unidos (no que se refere aos seus impostos “estaduais”); após a Segunda Guerra Mundial, repercutiu para a Suíça, Grã-Bretanha, Suécia entre tantos outros. Ver ARDANT, Gabriel. **Histoire de l'impôt**. V. 2. Paris: Fayard, 1972, p. 579. A mesma conclusão é apontada por Osvaldo Santos de Carvalho: “Mas é com a eclosão da Primeira Guerra Mundial que marca efetivamente o aparecimento dos impostos sobre o consumo. Norte-americanos, alemães e franceses disputam a primazia da criação de um *imposto sobre valor agregado (IVA)*”. CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 117.

termo francês, as incidências “em cascata”, do sistema de tributação das vendas.³⁶

Além disso, os países envolvidos direta ou indiretamente no confronto bélico estavam em busca da sua reconstrução social e econômica como objetivo primordial do período pós-guerra.³⁷ Por isso, novas alternativas à proteção da produção industrial doméstica e ao incremento da sua competitividade, bem como o estímulo ao consumo, eram medidas que estavam na ordem do dia.³⁸ Semelhantes condições formavam o contexto do desenvolvimento da TVA francesa. Isso porque o panorama verificado quando do desenho institucional da *taxe sur la valeur ajoutée* na França, em 1954, que derivou de uma evolução da *taxe unique à la production*, de 1948, apresentava as complicações sociais e econômicas decorrentes do período imediatamente posterior à Segunda Guerra Mundial (1939-1945). Diz-se, portanto, na linha do que sustentam Ben Terra e Julie Kajus, que

O período pós-guerra também apresenta uma tendência para a adoção de impostos sobre o volume de negócios em praticamente todos os países do mundo. Na verdade, impostos sobre o volume de negócios tornaram-se uma fonte de receita indispensável utilizada pelos governos para cobrir suas despesas. Sistemas de IVA mais ou menos modeladas após o IVA da União Europeia tornaram-se o método mais popular de cobrança do imposto.³⁹

³⁶ Texto original: “*Since World War I sales taxation has played a dominant role in the French tax structure and is now the most important source of both national and local tax revenue. In contrast, however, to the situation in Germany and other countries, the sales tax structure has undergone substantial modification on several occasions. The most recent changes, made in 1954 and 1955, involved the introduction of the value-added form of sales tax and the elimination of virtually all multiple application or, to use the French term, “cascade” features, of the sales tax system.*” DUE, John F. **Sales taxation**. Urbana: University of Illinois Press, 1959, p. 115, tradução pelo autor.

³⁷ Um resumo deste contexto é conferido por Geoffrey Blainey: “A Primeira Guerra Mundial enfraqueceu de tal maneira a Europa que a participação do continente no total da população global e na economia caiu consideravelmente. O centro das finanças mudou-se para os Estados Unidos – o dínamo da atividade econômica. Pela primeira vez, os principais países europeus dependiam parcialmente de Nova York, que no papel de centro financeiro era naturalmente menos experiente do que Londres no enfrentamento de crises. [...] Era preciso pagar pela guerra. A dívida nacional na Grã-Bretanha e da Alemanha aumentou 1 vezes.” BLAINEY, Geoffrey. **Uma breve história do século XX**. 2ª ed. São Paulo: Fundamento Educacional, 2010, p. 118.

³⁸ Cabe mencionar que, “a despeito da enorme devastação causada pela guerra, dois anos depois da derrota do eixo as economias europeias estavam em franca recuperação. Excetuada a da Alemanha, da Áustria e da Grécia, ainda mergulhada na guerra civil, no fim de 1947 a produção industrial europeia já havia ultrapassado os níveis anteriores ao do conflito. Na Suécia, ela era, nesse ano, 42% maior do que em 1938; na Irlanda, 20%; na Inglaterra, 10%. A França e a Itália, onde a recuperação caminhava mais lentamente, a produção industrial chegava a 99% e 93% do patamar alcançado em 1938, respectivamente (EICHENGREEN, 2007, p. 57)”. INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Estado, instituições e democracia: desenvolvimento**. V. 3. Livro 9. Brasília, 2010, p. 58.

³⁹ Texto original: “*Also the post-war period shows a trend towards adoption of turnover taxes in virtually all countries in the world. In fact, turnover taxes have become an indispensable revenue source used by governments to cover their expenses. VAT systems more or less modelled after the VAT of the European Union have become the most popular method of levying the tax.*” TERRA, Ben e KAJUS, Julie. **A guide to the European VAT directives: introduction to European VAT 2007**. Amsterdã: IBFD, 2011, p. 273, tradução pelo autor.

É importante observar, neste ponto, que o período posterior à Segunda Guerra Mundial (1939-1945) foi acompanhado de uma definição internacional de mútuas obrigações pelos Países Aliados, em especial por aqueles situados na Europa. Os participantes da Conferência de Bretton Woods, em 1944, aderiram às sugestões de Harry Dexter White e de John Maynard Keynes, o mais proeminente economista britânico da época, sobre como arcar financeiramente com os custos decorrentes da guerra, em especial a reestruturação interna dos países diretamente afetados. As contribuições do keynesianismo a este período, que apontavam para a necessidade de um mais efetivo intervencionismo estatal na economia, levaram em consideração não apenas as mazelas econômicas do pós-guerra; elas compreenderam também o colapso da Bolsa de Valores de Nova Iorque, em 1929, e a demanda por segurança econômica — especialmente por meio do combate ao desemprego em massa — no que mais tarde ficou conhecido como *Welfare State*.

Outro dado relevante, talvez o principal, para situar a contextualização do desenvolvimento da TVA francesa decorre dos movimentos para a unificação da comunidade europeia e a criação de um mercado comum europeu. O denominado *Marshall Plan*, idealizado por George Catlett Marshall (1880-1959), general do exército norte-americano, influenciou de forma decisiva a inicial união dos países europeus, a ponto de favorecer a criação da *Organization for European Economic Cooperation* (OEEC)⁴⁰, em 1948. Nos termos do *Marshall Plan Speech* (1947), “*deve haver algum acordo entre os países da Europa no sentido de definir os requisitos da posição que eles tomarão a fim de dar seguimento adequado a qualquer ação que possa ser empreendidos por este Governo*”⁴¹. Posteriormente, tiveram lugar a assinatura do Tratado de Bruxelas, em 1948, e, em especial, do Tratado de Roma, em 1957, que constituiu, este, a Comunidade Econômica Europeia (CEE) e sua estrutura de livre mercado. Heleno Taveira Torres destaca que:

A partir do Tratado de Roma (firmado em 25.03.1957, por Alemanha, Bélgica, França, Holanda, Itália e Luxemburgo), a garantia de livre-circulação de mercadorias e capitais somente poderia ser perfeita se estivesse presente a característica de um mercado interior, com supressão das fronteiras fiscais. Assim, quando ficou definido, no seu art. 100, que *o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comitê Econômico e Social, adota*

⁴⁰ Vale registrar que a *Organization for European Economic Cooperation* (OEEC), inicialmente composta apenas por países europeus, passou a admitir a adesão de países-membros de outros continentes e foi convalidada, em 1960, na atual *Organization for Economic Co-operation and Development* (OECD).

⁴¹ Texto original: “*there must be some agreement among the countries of Europe as to the requirements of the situation and the part those countries themselves will take in order to give proper effect to whatever action might be undertaken by this Government*”. Disponível em <<http://www.oecd.org/general/themarshallplanspeechatvarduniversity5june1947.htm>> Acesso em 10/1/2016.

*diretivas para a aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-membros que tenham incidência direta no estabelecimento ou no funcionamento do mercado comum, viu-se fixada a condição formal para introdução de um regime fiscal que colaborasse para com o funcionamento do mercado comum, especialmente com aproximação legislativa na tributação das trocas de bens e nas prestações de serviços no território dos países membros, nas operações intracomunitárias e nas relações com países extracomunitários.*⁴²

O intuito da unificação europeia sob o ponto de vista da segurança e do comércio era o de criar uma alternativa viável à hegemonia então exercida na política e no mercado internacionais pelos Estados Unidos e pela extinta União Soviética, mas não sem uma considerável preocupação com a carga tributária que incidiria sobre a circulação dos produtos e serviços entre os países membros.⁴³ A propósito deste assunto, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral reconhece que a formação da União Europeia “ilustra bem a questão da tributação sobre o valor agregado”⁴⁴. Isso porque, “os membros da então Comunidade Europeia estavam francamente preocupados com a pesada influência que os tributos indiretos poderiam representar relativamente ao livre movimento de produtos”⁴⁵. O intuito de uma tributação ao estilo IVA evidenciava, portanto, a possibilidade de não gerar “má alocação de recursos, com o que o preço de bens e serviços pudesse ser fixado segundo a integração das forças de mercado em um sistema de livre competição”⁴⁶. Neste sentido, prossegue Antonio Carlos Rodrigues do Amaral,

Desde que o tratado de Roma (1957) estipulou a harmonização dos tributos indiretos, diversos estágios nessa direção foram cobertos. O mais importante deles foi a adoção do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). O IVA foi e é considerado o melhor tributo para fins de coordenação tributária relativamente a países integrantes de agrupamentos econômicos regionais. Uma de suas grandes vantagens é que, do ponto de vista do comércio internacional, é um tributo que pode legitimamente ser deduzido nas

⁴² TORRES, Heleno Taveira. **IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no Direito Brasileiro**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFTD, Belo Horizonte, v. 3, n. 16, jul.-ago. 2005, p. 50.

⁴³ Giuseppe Sessa relata que “*nei problemi di diversa specie che l’attuazione delle norme del trattato pone per gli Stati membri, quello del ravvicinamento ed armonizzazione delle varie legislazioni nazionali è tra i più importante. Uno dei suoi dati, e direi quello di fondo, è l’armonizzazione dei sistemi fiscal dei sei Paesi della Comunità*”. SESSA, Giuseppe. **L’imposta sul valore aggiunto: teoria generale – sistemi comparati**. V. 1. Roma: Bulzoni, 1971, p. 11. Nos onze primeiros capítulos da primeira parte desta obra (*Teoria Generale*), Giuseppe Sessa dedica-se a contextualizar o surgimento do IVA europeu com os movimentos seguintes à criação da CEE.

⁴⁴ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. O imposto sobre produtos industrializados – IPI – e o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS. In JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho (coord.). **Tributos em espécie: fundamentos e elementos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 271.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 271.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 271.

exportações. Sob o *General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)*, sucedido pelos acordos da Organização Mundial do Comércio – OMC, um tributo da natureza do IVA pode ser legalmente restituído nas fronteiras, por ajustes tributários no momento da exportação.⁴⁷

É possível apreender dessa contextualização histórica que a concepção imediata de recuperação econômica dos países envolvidos nas duas grandes guerras estava centrada mais direta e imediatamente na produção industrial. Não é por outro motivo que o mecanismo de abatimentos e deduções tinha em vista a sucessiva incidência de tributos desde a produção industrial. Daí dizer que o mecanismo da não cumulatividade foi concebido e inicialmente aplicado como instrumento de dedução de despesas que repercutiam positivamente na proteção à produção da indústria europeia. A percepção futura de que seria necessária uma tributação mais neutra também para toda a cadeia de consumo acarretou a extensão da aplicação do mecanismo da não cumulatividade para a atividade comercial que destinava a mercadoria ao consumidor final.

Para além do cenário em que inicialmente desenvolvido e propagado o tributo sobre o valor agregado, reconhece-se ser o IVA um fenômeno da atuação tributária moderna e alinhada com objetivos que se tinha por necessários ao desenvolvimento econômico. Isso favoreceu a sua propagação pelo mundo e a definição, pela Comunidade Econômica Europeia e pela *Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)*, de que suas estruturas e balizas seriam as mais adequadas para uma tributação neutra sobre a cadeia de consumo. No ponto, Victor Thuronyi afirma que:

O IVA é notável como um fenômeno fiscal moderno. [...] O IVA se difundiu rapidamente e é agora adotado por todos os países que integram a OCDE, com exceção dos Estados Unidos, bem como pela grande maioria dos países em desenvolvimento. Pode-se esperar que praticamente todos os países adotarão o IVA; por razões técnicas, no entanto, o imposto não pode ser adequado para alguns dos muitos países insulares e, por razões políticas, os Estados Unidos provavelmente continuarão a se abster de adotar este imposto.⁴⁸

⁴⁷ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. O imposto sobre produtos industrializados – IPI – e o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS. In JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho (coord.). **Tributos em espécie: fundamentos e elementos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 271.

⁴⁸ Texto original: “VAT is noteworthy as a modern tax phenomenon. [...] The VAT has spread rapidly and is now imposed by all OECD countries with the exception of the U.S., as well as by a majority of developing and transition countries. It can be expected that virtually all countries will adopt the VAT before too long; for technical reasons, however, the tax may not be suitable for some of the very small island countries and, for political reasons, the United States will likely continue to refrain from adopting this tax.” THURONYI, Victor. **Comparative tax law**. The Hague: Kluwer Law International, 2003, p. 305, tradução pelo autor.

A propósito da difusão do IVA pelo mundo — em 2014 eram 165 os países adeptos da tributação do consumo ao estilo IVA —, impulsionada a partir da criação da OEEC e, posteriormente, da OECD, a publicação bianual *Consumption Tax Trends 2014*⁴⁹ traz o seguinte gráfico, que apresenta uma evolução histórica da adesão ao IVA:

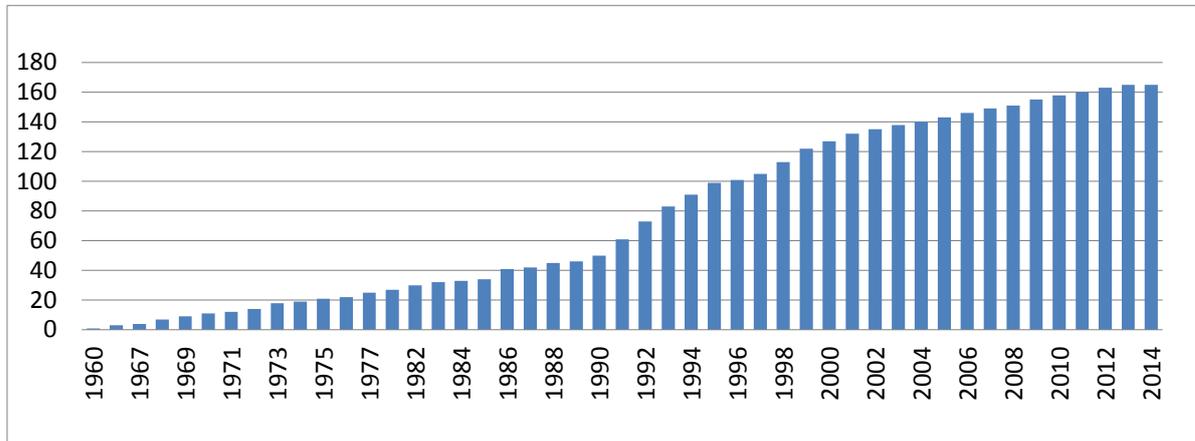


Gráfico 1 – Número de países com o IVA 1960-201

Fonte: *OECD Consumption Tax Trends 2014*

As referências históricas relacionadas à criação e ao desenvolvimento de tributos indiretos sobre a produção e o consumo, que foram mencionadas acima, permitem compreender que o combustível propulsor dos tributos ao estilo IVA foi a busca pela neutralidade tributária como forma de desonerar a cadeia de consumo de bens e serviços. É na neutralidade tributária que se ancora o mecanismo da não cumulatividade tributária.

2.1.3 Implementação do mecanismo da não cumulatividade no Brasil

O Brasil República (a partir de 1889) herdou do Brasil Império (1822-1889) considerável parte da sua estrutura tributária, que permaneceu praticamente hígida até a década de 1930.

A organização tributária inicialmente estabelecida com a Constituição brasileira de 1891, afirma Ricardo Varsano, “adotou, sem maiores modificações, a composição do sistema tributário existente ao final do Império”⁵⁰. E não havia razões práticas para que fossem empreendidos esforços no sentido de uma reforma tributária, notadamente porque a estrutura então estabelecida atendia adequadamente à manutenção das estruturas de poder e porque, considerado o perfil essencialmente agrícola da economia brasileira nos séculos XVIII e XIX,

⁴⁹ ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues**. Paris: OECD Publishing, 2014.

⁵⁰ VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, 1998, p. 2.

“a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, particularmente o imposto de importação que, em alguns exercícios, chegou a corresponder a cerca de 2/3 da receita pública”⁵¹. Por estas razões é que “ao governo central couberam privativamente o imposto de importação [e] os direitos de entrada, saída e estadia de navios”⁵², permanecendo o imposto de importação como a principal fonte de receita da União. Eram poucas e incipientes as formas de arrecadação de impostos sobre a circulação de mercadorias internamente ao território brasileiro, especialmente porque pouca relevância era, à época, atribuída a essa base tributária.⁵³ Exemplos dessas cobranças podem ser extraídos da Lei 641, de 14/11/1899⁵⁴, e do Decreto 17.464, de 6/10/1926⁵⁵. As demais previsões neste sentido relacionavam-se à tributação da importação e da exportação de mercadorias.⁵⁶

A década de 1930 foi admirável na implementação de mudanças institucionais e políticas que acarretaram um movimento tendente à evolução jurídica⁵⁷ e econômica do Brasil. Com a promulgação da Constituição brasileira de 1934 e com a vigência das diversas leis que integraram o processo desenvolvimentista capitaneado pelo governo Getúlio Vargas, foram realizadas “importantes alterações na estrutura tributária do país, deixando-o em condições de ingressar na fase seguinte da evolução dos sistemas tributários, aquela em que predominam os impostos internos sobre produtos”⁵⁸. Foi este o início do *turning point* para a tributação do consumo interno no Brasil, pois, “partindo da estrutura dos impostos de consumo, o passo mais simples reside num imposto generalizado aplicado ao setor industrial e

⁵¹ VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, 1998, p. 2.

⁵² *Ibidem*, p. 2.

⁵³ “Criado nos últimos anos do século passado, durante o quadriênio do Presidente Manuel Ferraz de Campos Sales, o impôsto de consumo logo assumiu posição de relêvo entre as fontes de rendimentos do sistema tributário da União. Dado o incremento verificado na tributação direta em anos recentes, houve quem chegasse a prever que o impôsto de renda não demoraria a deixar para trás o impôsto de consumo. Isto, porém, não aconteceu. Depois de representar apenas 36% da renda tributária arrecadada em 1955, o impôsto de consumo começou a reconquistar, a pouco e pouco, sua posição de espinha dorsal do sistema tributário da União, colocando-se em primeiro lugar, novamente, em 1957. Em 1963, o impôsto de consumo representou 48% da receita tributária da União; em 1964, representou 51%; em 1965, representou 43%”. In SILVA, Benedicto (Coord.). **A reforma do Ministério da Fazenda e sua metodologia: relatório final**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967, p. 211.

⁵⁴ Lei 641, de 14/11/1899. Estabelece o processo de arrecadação dos impostos de consumo.

⁵⁵ Decreto 17.464, de 6/10/1926. Aprova o regulamento para a arrecadação e fiscalização do imposto de consumo.

⁵⁶ Vide artigos 7º e 9º da Constituição brasileira de 1881.

⁵⁷ A propósito da evolução legal dos instrumentos de regulação no Brasil, vide CASTRO, Marcus Faro de. **Economic development and the legal foundations of regulation in Brazil**. The Law and Development Review. De Gruyter. June 2013, Volume 6, Issue 1, p. 61-115.

⁵⁸ VARSANO, Ricardo. *Opus citatum*, p. 3.

às importações para garantir a relação prevista entre impostos sobre bens nacionais e importados”⁵⁹. Conforme salienta Ricardo Varsano, ainda sob a perspectiva da Constituição brasileira de 1934,

as principais modificações ocorreram nas órbitas estadual e municipal. Os estados foram dotados de competência privativa para decretar o imposto de vendas e consignações, ao mesmo tempo em que se proibia a cobrança do imposto de exportações em transações interestaduais e limitava-se a alíquota deste imposto a um máximo de 10%.⁶⁰

A Constituição brasileira de 1946 em nada incrementou na organização da estrutura tributária já estabelecida na anterior Constituição brasileira de 1934. Suas principais inovações atingiram apenas o modelo de divisão de receitas entre União, Estados federados e Municípios. Foi na vigência da Constituição brasileira de 1946, contudo, que ocorreu a edição das primeiras previsões normativas tendentes a preservar a não cumulação tributária no Brasil, mecanismo que, ainda de forma incipiente, se destinava apenas aos industriais e importadores, contribuintes do extinto IC. Tais previsões advieram no bojo da Lei 2.974, de 26/11/1956 — que possibilitava aos importadores realizar o abatimento do imposto de consumo recolhido na importação do imposto devido pela venda de bens no mercado interno —, e da Lei 3.520, de 30/12/1958 — que ampliou o alcance da não cumulatividade do IC ao permitir que o industrial deduzisse do montante a pagar o valor do imposto incidente sobre as matérias-primas utilizadas na produção.⁶¹ Essas regras foram consolidadas pela Lei 4.502, de 30/11/1964, e acabaram por refletir nas diretrizes almejadas pelo movimento de reforma da organização tributária do Estado-Fiscal brasileiro que ganhava força e relevância.

José Souto Maior Borges recorda alguns importantes desafios e relata que “a tendência revisionista do sistema de discriminação de rendas, estabelecido na constituição de 1946, vinha se afirmando a longo tempo. Manifestações esporádicas da doutrina jurídica procuravam demonstrar a necessidade de uma reformulação tributária de âmbito nacional”⁶². Dentre as principais questões que acendiam os debates, José Souto Maior Borges indica, no excerto abaixo, que a atribuição à União da competência para instituir e cobrar impostos aduaneiros e sobre a circulação de mercadorias chamou especial atenção:

⁵⁹ DUE, John F. **Tributação indireta nas economias em desenvolvimento**. Tradução de Camila Perret. São Paulo: Perspectiva, 1974, p. 107-108.

⁶⁰ VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, 1998, p. 3.

⁶¹ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 131.

⁶² BORGES, José Souto Maior. **A reforma do sistema tributário nacional: emenda constitucional nº 18**. Recife: Imprensa Universitária, 1967, p. 13.

6. – RUBENS GOMES DE SOUSA, por seu turno, em conferência pronunciada em 1961, no Ministério da Fazenda, em Brasília, procedeu a uma análise crítica da partilha tributária na Carta de 1946 e Emenda Constitucional n.º 5. A atribuição do imposto de importação à União Federal (Const. Art. 15, I), dada a sua predominante natureza extrafiscal de instrumento regulatório do comércio exterior, vinculado estritamente, como tributo aduaneiro, à legislação monetária, é por êle considerada um aspecto positivo da discriminação constitucional das fontes da receita tributária. A crítica dêste autor [...] dirige-se à atribuição de competência privativa aos Estados-membros para, nos termos do art. 19, inc. V, da Constituição, decretar impostos de exportação: “Mas, então, não é possível considerar de outro modo uma aberração o fato de a própria Constituição fornecer à União apenas uma parte das ferramentas necessárias. O imposto de exportação permanece nas mãos dos Estados, como se não fosse, também êle, uma parte daquele mecanismo, de vez que a exportação, tanto quanto a importação, é comércio exterior. [...]

A sobreposição de incidências econômicas dos impostos de competência privativa, o de consumo, federal, e o de vendas e consignações, estadual, é outro inconveniente do sistema da Constituição, apontado por GOMES DE SOUSA: “À União compete um imposto sobre o consumo de mercadorias, arrecadado na fonte de produção — fabricante ou importador — e sucessivamente repercutido nos estágios sucessivos da circulação até o consumidor final. Ente este impôsto federal e o estadual sobre as vendas, a única diferença é puramente jurídica, e decorre do fato de que o imposto estadual tem sua incidência definida e função de um determinado tipo de negócio, ao passo que para o imposto federal, pelo menos em tese, o negócio jurídico é irrelevante. [...] Em resumo, o imposto de vendas e consignações é um impôsto de consumo restrito à hipótese em que o consumo opera juridicamente sob a forma de venda ou consignação”.⁶³

O cenário constitucional então instituído — Constituição brasileira de 1946 — foi essencialmente alterado com a promulgação da EC 18/1965, que considerou a necessidade de tributar as bases econômicas e os produtos em circulação no interior do país. Reclamava-se necessária a revisão da

legislação referente aos tributos federais, notadamente visando a simplificação e racionalização, e, no caso do imposto de consumo, à correção de sua incidência a fim de “eliminar as superposições relativas aos elementos componentes do produto, transformando-o de fato em imposto sobre o consumo, e não, como atualmente, imposto sobre a produção”⁶⁴.

Os trabalhos referentes à reforma tributária que se almejava implementar foram realizados pela Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda⁶⁵, instituída em 1963, em

⁶³ BORGES, José Souto Maior. **A reforma do sistema tributário nacional: emenda constitucional nº 18**. Recife: Imprensa Universitária, 1967, p. 19-21.

⁶⁴ VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, 1998, p. 2.

⁶⁵ Para informações detalhadas acerca dos trabalhos da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, vide SILVA, Benedicto (Coord.). **A reforma do Ministério da Fazenda e sua metodologia: relatório final**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967. Uma análise histórica pode ser verificada também em SHOUP, Carl S.

coordenação técnica exercida pela Fundação Getúlio Vargas. As consequências fundamentais decorrentes das reformas estabelecidas pela EC 18/1965 referiram-se (i) à segurança em saber que os efeitos econômicos dos atos, fatos e negócios jurídicos seriam levados em consideração para a definição do que se convencionou denominar na doutrina majoritária de “hipótese de incidência tributária”⁶⁶; (ii) à expressa eleição de novas e mais bem definidas bases tributáveis, a saber a renda, o patrimônio e o consumo⁶⁷; e (iii) à repartição de competências tributárias. A propósito, o relatório elaborado pela Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda assim sintetizou a sua missão:

Como finalmente formulada, a tarefa de reorganização e de modernização do sistema tributário nacional abrangeu os setores principais seguintes:

1. revisão do sistema tributário nacional, o que veio a influir (e influirá cada vez mais visivelmente) no comportamento das finanças e na administração fiscal da União, dos Estados e dos Municípios;
2. reforma do sistema tributário federal compreendendo as ramificações seguintes: a) revisão e modernização da lei, regulamento, formulários e métodos de cobrança e fiscalização do impôsto de renda; b) revisão e reformulação, segundo as mais modernas idéias, do antigo impôsto de consumo, passado a chamar impôsto sôbre produtos industrializados a partir da Emenda Constitucional n.º 18; c) modificação, a princípio tímida e posteriormente corajosa, até o extremo da própria abolição, do chamado impôsto do sêlo, sem dúvida um dos fatores burocráticos mais enervantes e devoradores de tempo para o público em geral; d) revisão e abolição de numerosas taxas inexpressivas, algumas das quais vinculadas a determinados projetos ou dependências do govêrno; e) modernização e expansão dos serviços de processamento eletrônico dos dados fiscais; f) transferência, para a rêde bancária, oficial e privada, do recebimento dos impostos federais; g) planejamento. e execução de vários projetos-pilôto destinados a testar a eficácia dos atuais métodos de fiscalização e cobrança dos impostos federais; h) revisão e formulação de instruções de serviço tendentes a orientar a ação dos agentes do fisco e a compreensão dos contribuintes; i) modernização e expansão do sistema de retenção do impôsto de renda na fonte, medida que trouxe considerável economia de movimentos e de tramitação de papéis para as repartições fiscais, pois que, atualmente, todos os empregadores existentes no País - bancos, casas comerciais, empêsas industriais etc. - são outros

Restrospectives on tax missions to Venezuela (1959), Brazil (1964), and Liberia (1970). In GILLIS, Malcolm (Ed.). **Tax reform in developing countries**. Londres: Duke University Press, 1989, p. 277-288.

⁶⁶ Vide FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964; ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª ed. 8ª tir. São Paulo: Malheiros, 1999.

⁶⁷ Para a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, “no nôvo esquema, os impostos são grupados nas quatro categorias gerais antes indicadas, tendo por base, como já se registrou, os fatores econômicos seguintes: a) o comércio exterior; b) o patrimônio e a renda; c) a produção e a circulação de mercadorias; d) as operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do país”. SILVA, Benedicto (Coord.). **A reforma do Ministério da Fazenda e sua metodologia: relatório final**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967, p. 97.

tantos arrecadadores do impôsto de renda que incide sôbre os assalariados e outros contribuintes a êle sujeitos.⁶⁸

As alterações decorrentes da EC 18/1965 tiveram ressonância com a edição do CTN, que seguiu as diretrizes da reforma constitucional então empreendida⁶⁹, e foram confirmadas nas Constituições brasileiras de 1967 e de 1969. Segundo Andréa Lemgruber Viol,

em linhas gerais, pode-se dizer que a reforma de 1966 criou um sistema tributário sistematizado, com menores distorções e ineficiências se comparado com o modelo de tributação anterior, definido na Constituição de 1946. Isso se deveu ao fato de que os tributaristas responsáveis pela reforma de 1966 colocaram em primeiro plano o fator econômico, ou seja, a tributação brasileira passou realmente a incidir sobre bases econômicas, abandonando a prática de tributar meras definições jurídicas⁷⁰.

As alterações estruturais decorrentes da EC 18/1965, na linha do que percebeu Andréa Lemgruber Viol, foram notadas também por Marcus Faro de Castro⁷¹, para quem a reforma tributária iniciada em 1965 e complementada em 1966, com a edição do CTN, em comparação com o conjunto de leis tributárias vigentes nas primeiras décadas do século XX, acarretou uma formatação mais eficiente e menos distorcida da organização da atuação tributária do Estado brasileiro.

De modo mais relacionado ao objeto do presente trabalho, pode-se destacar que a reforma tributária estabelecida pela EC 18/1965 acarretou a criação de um imposto sobre produtos industrializados, o IPI⁷², em substituição ao antigo IC⁷³, e de um imposto incidente

⁶⁸ SILVA, Benedicto (Coord.). **A reforma do Ministério da Fazenda e sua metodologia: relatório final**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967, p. 63-64.

⁶⁹ Vale notar que os artigos 1º e 2º do CTN fazem expressa menção à EC 18/1965: “Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.” “Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.”

⁷⁰ VIOL, Andréa Lemgruber. **O processo de Reforma Tributária no Brasil: mitos e verdades**. Brasília: Universidade de Brasília, 2000, p. 19. Disponível em <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/vpremio/financas/2tefpVPTN/ResumoMTN39_2000.htm> Acesso em 10/1/2016.

⁷¹ CASTRO, Marcus Faro de. **Direito, tributação e econômica no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica**. Revista da PGFN, ano 1, n. 2. Brasília, 2011, p. 25. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/007.pdf>> Acesso em 10/1/2016.

⁷² Vide artigo 11 da EC 18/1965.

⁷³ “Ao ser instituído, o impôsto de consumo recaía sôbre dez ou doze produtos industrializados. Com o passar do tempo, foi-se generalizando, aos poucos, até incidir sôbre quase todos. Se, por um lado, as alterações parciais introduzidas na legislação vinham geralmente contribuindo para o aperfeiçoamento da administração do impôsto,

sobre a circulação de mercadorias, o ICM, que incidia anteriormente sobre a base vendas e consignações (IVC). José Souto Maior Borges observa que a EC 18/1965 não se limitou a alterar a denominação dos impostos.

71. – A reforma tributária visa impedir a tributação “em cascata”, como tal considerada a incidência múltipla cumulativa do tributo nas diversas fases da produção e circulação da mercadoria (kumulative allphasen Steuer ou cascade system). Com razão, o Ministro da Fazenda critica o processo de acumulação de incidências dos impostos sobre a produção e a circulação de bens. Embora essa técnica, sob o aspecto estritamente fiscal, possibilite a expansão da receita tributária, são negativas as suas repercussões sob o ponto de vista econômico-social. [...]

A Emenda Constitucional n.º 18 altera a base de cálculo do imposto de vendas e consignações, agora denominado impôsto sobre a circulação de mercadorias: “Não incidirá mais em cascata, de forma cumulativa, sobre o valor bruto das transações e sim sobre o valor adicionado em cada operação de industrialização ou comercialização dos produtos até seu consumo final. É evidente que a mudança da base de cálculo pressupõe a alteração na respectiva alíquota para compensar a redução. Mas tal modificação deve levar em conta a relação entre o valor bruto e o valor adicionado tanto em operações de indústria como as do comércio”.

O sistema do “valor agregado” ou “acrescido”, portanto, constitui importante inovação introduzida no direito Constitucional Tributário Brasileiro.⁷⁴

Uma das características desses novos impostos — IPI e ICM — era a não cumulação de incidências sobre bases que já haviam sido consideradas para o cálculo do valor a ser arrecadado, ao estilo do IVA. A propósito deste alinhamento dos impostos brasileiros com o IVA, Carl S. Shoup afirma que

Os estados brasileiros, em 1967, “aboliram o heterogêneo imposto sobre o volume de negócios (cascata) que vinham cobrando por trinta anos... A reforma foi projetada para superar os defeitos da tributação sobre o volume de negócios e para garantir um maior grau de coordenação fiscal entre os estados da Federação” [...] Este imposto recaiu sobre bens de consumo [...] O imposto nacional brasileiro, que incidia sobre as vendas por industriais, adotou a técnica do valor agregado desde 1959.⁷⁵

violavam, por outro, a uniformidade de suas normas, a ponto de determinar a necessidade de uma reformulação total.” SILVA, Benedicto (Coord.). **A reforma do Ministério da Fazenda e sua metodologia: relatório final**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967, p. 211-212.

⁷⁴ BORGES, José Souto Maior. **A reforma do sistema tributário nacional: emenda constitucional nº 18**. Recife: Imprensa Universitária, 1967, p. 78-79.

⁷⁵ Texto original: “*The Brazilian states, in 1967, “abolished the heterogeneous turnover [cascade] taxes that they had levied for 30 years ... The reform was designed to overcome the defects of turnover taxation and to secure a greater degree of tax coordination among the states of the Federation” (Guerard 1973, p. 118). This tax was on consumer goods, not capital goods (...) The Brazilian national tax, which is imposed on sales by manufacturers only, has employed the value added technique since 1959.*” SHOUP, Carl S. **Choosing among types of VATs**. In GILLIS, Malcolm; SHOUP, Carl. S.; e SICAT, Gerardo P. **Value added taxation in developing countries**. Washington: World Bank, 1990, p. 4, tradução do autor. Embora o autor afirme, no excerto citado, que “*the first country to impose the value added tax in its comprehensive form was Brazil*”, o histórico estudado neste trabalho demonstra que o IVA foi inicialmente desenvolvido e implementado na França durante a década de 1950, servindo apenas como inspiração para o regime brasileiro. Neste sentido, vide

Não obstante a alteração dos nomes e dos elementos dos impostos, a lei base do IPI permaneceu a mesma que então vigia para o imposto de consumo, que era a Lei 4.502, de 30/11/1964. Vale dizer, “a não-cumulatividade, apesar de ter adquirido *status* constitucional, já tinha as suas principais notas delineadas pela referida legislação”⁷⁶. Esses critérios essenciais de incidência dos então novéis IPI e ICM, notadamente com relação ao mecanismo de não cumulatividade dos impostos, acabaram por se manter até os dias de hoje. Em estudo acerca da evolução da não cumulatividade dos tributos brasileiros sob os primas normativo e jurisprudencial, André Mendes Moreira destaca que

as consequências desse momento inicial de implantação da não-cumulatividade são perceptíveis até hoje. Apesar de a EC n. 18/65 ter estendido a não-cumulatividade para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), cujos sujeitos passivos – além dos industriais e importadores – eram também os comerciantes, a jurisprudência que se firmara para o IC foi aplicada para o ICM sem maiores digressões.⁷⁷

As redefinições do IPI e do ICM, em especial no que se refere à extensão do mecanismo de não cumulatividade tributária na cadeia de circulação do consumo, evidenciaram, em verdade, a bifurcação do que seria um IVA e decorreram da percepção, pela Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, de que

os países subdesenvolvidos, cujos problemas econômicos sejam predominantemente de produção, lucram em basear o sistema tributário em impostos indiretos. Necessitando de estimular a poupança para criar reservas de investimentos em diferentes camadas da população, os países subdesenvolvidos encontram, na tributação indireta, via plana, de trânsito fácil, para marchar em busca daquele objetivo. [...] [Por outro lado,] a tributação direta e progressiva é própria dos países desenvolvidos, cujos problemas econômicos sejam predominantemente de distribuição dos bens produzidos.⁷⁸

Com a promulgação da Constituição brasileira de 1988, que teve um título dedicado à tributação e ao orçamento público — denominado “sistema tributário nacional”⁷⁹ —,

BORGES, José Souto Maior. **A reforma do sistema tributário nacional: emenda constitucional nº 18**. Recife: Imprensa Universitária, 1967, p. 79.

⁷⁶ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. XXXV.

⁷⁷ *Ibidem*, p. XXXVI.

⁷⁸ SILVA, Benedicto (Coord.). **A reforma do Ministério da Fazenda e sua metodologia: relatório final**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967, p. 209. A doutrina a que se refere o relatório final da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda no excerto transcrito evidencia conclusões expostas por DUE, John F. **Tributação indireta nas economias em desenvolvimento**. Tradução de Camila Perret. São Paulo: Perspectiva, 1974; e por HINRICHS, Harley H. **Teoria geral da mudança na estrutura tributária durante o desenvolvimento econômico**. Tradução de Ciro Heitor França de Gusmão. Rio de Janeiro: Secretaria da Receita Federal, 1972.

⁷⁹ Vide Capítulo I do Título VI da Constituição brasileira de 1988.

consolidou-se a tendência de estabelecer uma organização tributária nacional no texto constitucional, na linha do que estava a se estruturar desde duas décadas antes. Fixaram-se competências tributárias específicas aos entes políticos para que pudessem instituir impostos mediante lei própria; definiram-se limitações para que a competência tributária não exorbitasse as atribuições de cada ente político em seu mister, nem invadisse ou violasse garantias e direitos constitucionalmente assegurados aos contribuintes; especificaram-se, sem muito sucesso na prescrição normativa, as espécies que seriam consideradas tributo;⁸⁰ estabeleceram-se critérios para a repartição das receitas tributárias entre os entes políticos; dentre outras previsões.

Foi também a Constituição brasileira de 1988 que ampliou o campo de incidência do ICM, que passou a contar também com a base de incidência tributária dos serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, razão pela qual foi acrescida a consoante “S” à sigla, a partir de então conhecida como ICMS. Ocorre que, mesmo com as inovações da Constituição brasileira de 1988, os “serviços não possuem nenhuma relação com a indústria, em torno da qual os Tribunais construíram, no passado, o conceito de não-cumulatividade”⁸¹. Essa conclusão relacionada ao ICMS pode ser igualmente aplicada para o IPI, haja vista que a evolução doutrinária e legislativa de ambos os impostos ocorreu sem que distinções quanto à esfera prática de incidência econômica fossem observadas. As análises levadas a efeito pelos tribunais nacionais e pelos gestores públicos das áreas econômica e fazendária mostraram-se técnicas sob o ponto de vista meramente normativo — ou seja, a interpretação não levava em consideração implicações fáticas, mas apenas critérios normativos —, sem reflexões quanto à garantia efetiva do direito à propriedade comercial.

Esse novo modelo de estruturação da atividade tributária do Estado-Fiscal brasileiro teve arrimo em alguns importantes objetivos. Para o presente trabalho, o objetivo a ser considerado é o da neutralidade dos tributos incidentes sobre a produção e o consumo, diretriz esta que conta com o mecanismo da não cumulatividade para ser efetivada.

⁸⁰ O Supremo Tribunal Federal definiu o entendimento, que já era aceito pela doutrina majoritária do direito tributário, de que as espécies tributárias não são apenas aquelas previstas nos incisos do artigo 145 da Constituição Federal de 1988 – impostos, taxas e contribuições de melhoria –, mas também os empréstimos compulsórios (artigo 148) e as contribuições *latu sensu (passim)*. Vide, *v.g.*, recurso extraordinário (RE) 138.284/CE. Isso, contudo, não tem impedido decisões que, em determinadas situações, afastam as previsões do título dedicado ao “sistema tributário nacional”. Exemplo disso é o tratamento das imunidades tributárias às contribuições especiais. Vide, *v.g.*, RE 342.336/RS.

⁸¹ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. XXXVI.

2.2 Reconhecimento da não cumulatividade como política pública econômica que objetiva garantir a diretriz da neutralidade tributária

A premissa que fundamentava a conclusão por um supostamente necessário abatimento tributário como meio de assegurar a neutralidade financeira da incidência dos impostos sobre a cadeia de consumo era a de que, se a despesa incorrida nas etapas de produção e de circulação da mercadoria e do serviço objetivasse a geração de receita — manifesta consequência da exploração do direito à propriedade comercial —, haveria a possibilidade de geração de créditos para o contribuinte empresário — detentor da titularidade do direito à propriedade comercial. Esse argumento foi inicialmente aplicado em relação à tributação da produção industrial; posteriormente, passou a ser aplicado à cadeia de consumo amplamente considerada, como forma de desonerar o consumidor final da carga financeira e de, assim, manter ativo o fluxo de negócios comerciais.

A transposição do mecanismo da não cumulatividade tributária da atividade de produção industrial para a atividade comercial demandou uma adaptação das categorias e das técnicas que propiciassem a geração de créditos, tanto mais ao se considerar o modelo do mercado e a função das instituições vigorantes. Essa observação tem especial relevo quando se nota que, no Brasil, *v.g.*, a ampliação da PNC como instrumento para se atingir a neutralidade da incidência tributária não obedeceu a uma política econômica programada estrategicamente. Esse processo (de ampliação da PNC) foi fundamentalmente instigado pelo comportamento criativo dos empresários — que objetivavam aproveitar ao máximo os créditos passíveis de abatimento — e dos juristas brasileiros — que trabalhavam seus argumentos com o intuito de incutir nos tribunais administrativos e judiciais a ideia de que as operações de dedução entre crédito e débito tributário seriam viáveis também em relação às matérias-primas e aos bens intermediários empregados na atividade que destina a mercadoria ou o serviço ao consumidor final.⁸² Não se está a afirmar, aqui, que a PNC não seja um

⁸² Há de se referir, a este propósito, às observações de Dalton Cesar Cordeiro de Miranda: “É notório para aqueles que acompanham o noticiário jurídico o fato de que o Superior Tribunal de Justiça submeteu, para sua 1ª Seção e ao crivo do instituto Repetitivo e pelo REsp 1.221.170 (temas 779 e 780), a controvérsia residente na definição do conceito de insumo para o fim de determinar o alcance — desse conceito — para aproveitamento ao crédito do PIS/Cofins não-cumulativos envolvidos na aquisição; ou seja: se é aquela conceituação contida na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (abrangente) ou na do Imposto sobre Produtos Industrializados (restritiva) disposta em Instrução Normativa (Instruções Normativas SRF 243/02; 358/03; e, 404/04). Aqui, por relevante, cabe a observação de que aquela 1ª Seção do STJ não fixou e/ou concluiu o julgamento da matéria, não havendo sequer previsão para quando tal venha a ocorrer.” MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro de. CARF deve ser protagonista e não coadjuvante do STJ. **Consultor Jurídico – CONJUR**. Brasília, janeiro de 2016. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2016-jan-28/dalton-miranda-carf-protagonista-nao-coadjuvante-stj>> Acesso em 28/1/2016.

produto político, que ela não passe pelos políticos e por suas deliberações legislativas e executivas. A observação que se formula refere-se apenas à forma como os anseios por ampliação da política tributária chegaram à agenda de discussões políticas: impulsionadas especialmente por práticas cotidianas do empresariado que arrecadava tributos incidentes sobre a cadeia de consumo.

A despeito da expansão pouco oficiosa⁸³ do mecanismo da não cumulatividade, a edição sucessiva de normas — como a Lei 2.974, de 26/11/1956⁸⁴, a Lei 3.520, de 30/12/1958⁸⁵, e a Lei 4.502, de 30/11/1964⁸⁶, dentre outras, e, por fim, a Constituição brasileira de 1988 em seus artigos 153 e 155 — foi importante para que o Estado-Fiscal brasileiro o reconhecesse como um instrumento de política pública econômica do setor da tributação com certa eficiência para fins de dedução tributária na cadeia de consumo e com eficácia no que diz respeito à neutralidade tributária e à garantia da fruição do direito à propriedade comercial. O reconhecimento estatal da viabilidade da PNC implica dar relevo também a importância das orientações oficiais a serem expressadas na política pública econômica definida para o setor tributário. Tal comportamento do Estado importa na definição — indireta ou por via oblíqua — de balizas e de diretrizes como forma de demarcação de políticas públicas, a impactar a sociedade como um todo ou apenas certos setores. A propósito dessa constatação, que envolve a definição de políticas públicas econômicas orientadas para a estrutura da atuação tributária do Estado-Fiscal, Marcus Faro de Castro registra o seguinte:

Decisões de política econômica, ou com relevância para essa política, são tomadas diariamente por governos no mundo contemporâneo. A determinação de alíquotas de impostos, a criação ou extinção de tributos, as mudanças das taxas de juros que remuneram títulos da dívida pública, as estratégias de participação dos bancos centrais no mercado de câmbio [...] — todas essas são decisões objeto de consideração, monitoramento e reforma praticamente contínua por parte dos governos. Tais decisões de política econômica, evidentemente, afetam as possibilidades de indivíduos e grupos engajarem em determinados padrões de ação. E afetam, também, a percepção que eles têm em relação às ações que pretendam empreender no futuro. Uma redução da alíquota do imposto incidente sobre a produção de automóveis pode fornecer o encorajamento decisivo para que uma família resolva adquirir um carro novo

⁸³ Diz-se pouco oficiosa porque a consolidação do mecanismo da não cumulatividade não decorreu apenas da atuação de ofício da APT.

⁸⁴ Lei 2.974, de 26/11/1956. Altera disposições do Decreto n.º 26.149, de 5 de janeiro de 1949 (Consolidação das Leis do Imposto de Consumo), e dá outras providências.

⁸⁵ Lei 3.520, de 30/12/1958. Altera a legislação do Imposto de Consumo e dá outras providências.

⁸⁶ Lei 4.502, de 30/11/1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas.

imediatamente. Uma redução da alíquota do imposto sobre circulação de mercadorias, cobrado sobre a comercialização de alimentos da cesta básica, pode evitar a desnutrição de crianças em certas comunidades [...]. Assim, os efeitos das decisões de política econômica sobre as escolhas formativas dos padrões de ação dos indivíduos e grupos podem contrariar ou favorecer seus interesses em geral. Isso decorre do fato de que as ações efetivas ou planejadas de indivíduos e grupos sociais normalmente contêm significados que tais atores prezam de maneira não uniforme e com intensidade variável.⁸⁷

Tal entendimento enseja a percepção da PNC como uma clara política pública econômica que impacta diretamente na efetiva fruição do direito à propriedade comercial. Com efeito, a política econômica que reconhece aos contribuintes a geração de créditos de tributos passíveis de abatimento tem efeitos como estímulo, ou obstáculo, à competitividade nacional e internacional e ao desenvolvimento do setor produtivo e comercial. Além disso, a PNC atua como um limite à deflexão monetária⁸⁸, na medida que almeja garantir a proximidade da política pública com ideais de neutralidade tributária. Vale mencionar, no ponto, que o Estado-Fiscal brasileiro já intervém em demasia na economia por meio dos tributos⁸⁹, e isso influi nas definições de controle de preços, no acesso às mercadorias e serviços, nas condições de competitividade, dentre outros efeitos.

Não obstante a opção que se faz neste trabalho, de tratar a não cumulatividade como uma política pública tributária, há de se mencionar, para não fugir ao debate, que existe uma considerável discussão na doutrina, na academia e na jurisprudência nacionais acerca da identidade jurídica da não cumulatividade tributária. Alguns autores⁹⁰ defendem que a não cumulatividade é um princípio tributário, na medida em que possuiria caráter “axiológico”. Outros⁹¹ defendem tratar-se de regra que sustenta uma técnica de arrecadação tributária. Há,

⁸⁷ CASTRO, Marcus Faro de. **Análise jurídica da política econômica**. Brasília, Revista da PGBC, v. 3, n. 1, junho 2009, p. 24-25. Disponível em <https://www.bcb.gov.br/pgbcb/062009/revista_procur_geral_bc_vol3_num1.pdf> Acesso em 10/1/2016.

⁸⁸ A expressão “deflexão monetária” será analisada no item 4.5.1 deste trabalho. Por ora, pode-se adiantar que se trata de um efeito negativo sobre as conexões monetárias decorrentes do direito à propriedade comercial, como é o caso da escrituração meramente contábil de créditos, a acarretar uma privação econômica do dinheiro.

⁸⁹ Vide SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

⁹⁰ Vide CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 178-179; CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13ª ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 339; BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 34. MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 124-125; MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS: comentários à legislação nacional**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 272.

⁹¹ BORGES, José Souto Maior. **Crédito do IPI relativo a insumo isento**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 48, set. 1999, São Paulo: Dialética, p. 160; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 321.

ainda, quem⁹² defina tratar-se de mero conceito contábil ou “técnica de aferição” para a classificação tributária.

Necessário referir, mesmo brevemente, que a linha adotada por este trabalho demonstra um perfilamento com a classificação que indica tratar-se de uma técnica de arrecadação tributária, mas não sem considerar que tal técnica importa em um complexo mecanismo de geração de créditos próprios para uma imediata compensação ou restituição. Ao se definir que a PNC é implementada mediante uma técnica de arrecadação tributária sobre a cadeia de consumo, é necessário explicar que a sua operacionalização ocorre apenas quando considerada a incidência de tributos indiretos e plurifásicos sobre o consumo, e que há diferentes métodos de efetivação do cálculo com o especial objetivo de assegurar neutralidade na incidência tributária. Ou seja, a técnica de arrecadação está inserida no bojo do mecanismo da não cumulatividade, assim entendido porque representa, semanticamente, um conjunto de elementos que concorrem para a atividade de uma estrutura orgânica: a estrutura da atuação tributária do Estado-Fiscal brasileiro. Quer-se afastar, com isso, um despropositado perfilamento com a majoritária corrente doutrinária que tende a considerar e a trabalhar o mecanismo da não cumulatividade como se fosse um “princípio” abstrato e formal.

No caso das políticas públicas que se relacionam com instrumentos ou com categorias jurídicas inseridas no ambiente da atuação tributária do Estado-Fiscal — como é o caso do mecanismo da não cumulatividade —, há uma manifesta característica de política pública econômica com relevância tanto para a arrecadação de receitas tributárias quanto para o estímulo ou a indução de comportamentos. Essa característica, verificada na política tributária especialmente instaurada no Brasil a partir da EC 18/1965, evidencia-se de forma mais notável em razão da adoção e utilização de métodos que são próprios dos tributos ao estilo IVA. Esses métodos é que definem o perfil da política tributária e que proporcionam, no presente caso, melhor conhecer a PNC e suas técnicas.

2.2.1 *A orientação da PNC em relação aos impostos brasileiros incidentes sobre a cadeia de consumo*

A arrecadação tributária tende a ser a principal ocupação — e preocupação — dos Estados modernos, em especial dos Estados ainda em desenvolvimento, que experimentam certa limitação na obtenção de recursos financeiros por meio de outras fontes que não a do

⁹² BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **Manual dos impostos indiretos: IPI, ICMS, ISS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 85.

confisco patrimonial legitimado. Volta-se, pois, à já mencionada atuação do que se convencionou denominar Estado-Fiscal⁹³. Os tributos estão intensamente relacionados com a formação das instituições, com o desenvolvimento das capacidades estatais, com o fomento de setores da economia, com a distribuição de renda, com a implementação de políticas públicas econômicas e sociais, dentre vários outros objetivos essenciais dos Estados, e devem ser estudados como parte de um planejamento sério e responsável que caminhe rumo ao atingimento dos objetivos propostos e almejados.

As referências iniciais à estruturação das competências e das limitações à atuação tributária estatal, notadamente daquelas que estão atualmente previstas na Constituição brasileira de 1988, decorrem da necessidade de se adotar um ponto de partida para a análise dos impostos brasileiros incidentes sobre o consumo, do mecanismo de não cumulatividade tributária e do objetivo da neutralidade dos tributos como forma de assegurar a fruição empírica do direito à propriedade comercial dos contribuintes. Essa digressão histórica e estrutural, conquanto breve, tende a apresentar um retrato das opções políticas formuladas, em especial, a partir da reforma tributária de 1965, e das balizas em que assentada a diretriz da neutralidade tributária.

As definições políticas que acompanharam a formação do Estado brasileiro no século XX acarretaram a separação de competências entre os Estados federados e a União federal, em especial no que se refere à tributação direta sobre o consumo: aqueles ficaram com a competência para instituir e cobrar o ICMS; esta, com o IPI. De algum modo, as perdas que seriam suportadas pela União federal em razão dessa definição política foram o mote para a instituição de contribuições sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho — caso da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)⁹⁴ — e sobre a receita ou o faturamento das pessoas jurídicas — caso da contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS)⁹⁵. Essas duas contribuições passariam a atuar como uma “válvula” de

⁹³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 192.

⁹⁴ A contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) foi instituída pela Lei Complementar 7, de 07/09/1970 e alterada pela Lei Complementar 17, de 14/12/1973. Após a promulgação da Constituição brasileira de 1988, foi reconhecida a sua recepção pela nova ordem constitucional, considerado o teor do artigo 239 do texto constitucional.

⁹⁵ A contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi instituída pela Lei Complementar 70, de 30/12/1991, com origem na previsão do inciso I do artigo 195 do texto constitucional.

compensação financeira em benefício da União.⁹⁶ É este, em essência, o *framework* atual que se tem para a tributação imediata sobre o consumo no Brasil⁹⁷:

Ente político / Bases de incidência	União	Estados	Municípios
Consumo (bens e serviços)	II ⁹⁸ , IE ⁹⁹ , IOF ¹⁰⁰ , COFINS, IPI, PIS,	ICMS	ISS ¹⁰¹

Tabela 1 – Tributação direta sobre o consumo no Brasil¹⁰²

O IPI e o ICMS, para citar os impostos mais claramente incidentes sobre a produção e sobre o consumo, conforme objeto deste trabalho, são concebidos como um IVA, ou seja, como um tributo que incide na cadeia de produção e de consumo mas que não se permite — ou não se deve permitir — acumular sob o prisma financeiro. Mas um IVA “à brasileira”¹⁰³, é bem verdade.

O cenário de definição política acerca da estrutura da atuação tributária do Estado brasileiro tende a acarretar alguma divergência no reconhecimento de que o IPI e o ICMS sejam equivalentes ao IVA. Isso porque inexistente instrumento único para a tributação da cadeia de consumo, que abranja todas as fases desde a produção até o consumidor final; a União e os Estados federados concorrem na tributação da cadeia de consumo — a União com o IPI, os Estados federados com o ICMS; o creditamento físico¹⁰⁴ é meramente contábil e pressupõe o posterior abatimento, a indicar uma acumulação de créditos. Porém, na sistemática do IPI e do

⁹⁶ Uma vez que o objeto deste trabalho é analisar a não cumulatividade tributária apenas sob o prisma do IPI e do ICMS, considerada a característica desses impostos, não serão abordados aspectos do PIS e da COFINS.

⁹⁷ Evidente que se está a tratar apenas dos tributos que incidem sobre o consumo no Brasil. Um *framework* mais completo dos tributos brasileiros pode ser detalhado como na tabela abaixo:

Ente político / Bases de incidência	União	Estados	Municípios
Consumo (bens e serviços)	II, IE, IPI, IOF, PIS, COFINS	ICMS	ISS
Patrimônio	ITR, IGF	ITCM, IPVA	ITBI, IPTU
Renda	IR, CSLL		

Tabela 2 – Quadro geral dos tributos brasileiros

Fonte: Autor

⁹⁸ Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (II).

⁹⁹ Imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE).

¹⁰⁰ Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF).

¹⁰¹ Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

¹⁰² Fonte: Autor.

¹⁰³ O porquê de se considerar o IPI e o ICMS um IVA “à brasileira” decorre do fato de que a sua aplicação ocorre de forma híbrida, de acordo com a competência de cada ente político tributante, conforme anotado na introdução deste trabalho.

¹⁰⁴ O método de creditamento físico será explicitado adiante, no item 2.3.2.5 deste trabalho.

ICMS, as operações indicadas ocorrem em detrimento do recebimento imediato e em espécie dos créditos que se acumulam, contrastando agudamente, sob este aspecto, com o que tende a ocorrer sob a sistemática do IVA. Oportuna uma observação quanto a este último ponto: diante dos interesses do contribuinte empresário, a cumulação de incidências tributárias torna inócuo o mecanismo de não cumulação e acarreta relevantes reflexos de ordem econômica ao sobretaxar um determinado produto inserido no mercado de consumo.

2.2.2 O IPI e a PNC

Como se viu anteriormente, o IPI foi inserido na estrutura da atuação tributária do Estado brasileiro como um imposto substituto do extinto IC. Essa sucessão levou em consideração o histórico do IC e ocorreu no ambiente da reforma tributária implementada pela EC 18/1965.

A tributação interna sobre o consumo instaurada e vigente no Brasil desde o início do século XX era restrita, incidia apenas sobre produtos que, à época, eram objeto de grande circulação, sendo então cobrada sob a forma de estampilhas. Veja-se, por exemplo, que o IC foi pela primeira vez instituído de forma consolidada¹⁰⁵ pela Lei 641, de 14/11/1899, durante o governo Campos Sales e objetivava tributar apenas o fumo e seus derivados, as bebidas, os fósforos, os temperos, os calçados, as velas, as especialidades farmacêuticas e de perfumaria, cartas de jogo e os tecidos de lã e de algodão.¹⁰⁶ O Decreto 17.464, de 6/10/1926¹⁰⁷, consideradas as alterações da Lei 4.984, de 31/12/1925¹⁰⁸, representou um importante incremento no rol de mercadorias submetidas à tributação pelo IC, passando a considerar, pela primeira vez, a possibilidade de incidência do tributo sobre armas de fogo e suas munições, café, chá, manteiga, móveis, brinquedos e combustível como a gasolina e a nafta. Um formato legislativo ainda incipiente foi estabelecido pelo Decreto-Lei 7.404, de 22/3/1945¹⁰⁹, que tornou o IC um imposto mais amplo, ou seja, que incidia sobre uma gama maior de

¹⁰⁵ Tito Rezende ressalta que “[a]ntes da lei n. 641, de 14 de novembro de 1899, básica do imposto, houve uma série enorme de regulamentos, pois cada producto tinha o seu. Só para o fumo foram feitos oito regulamentos, sendo tres no primeiro anno do imposto e que são os baixados com os decretos ns. 746, de 26 de fevereiro, 816, de 17 de maio, e 1.203, de 28 de dezembro, tudo de 1892. Para bebidas, confeccionaram-se quatro regulamentos, sendo o inicial o do decreto n. 2.253, de 6 de abril de 1896”. REZENDE, Tito. **O novo regulamento do imposto de consumo**. Rio de Janeiro: Santa Helena, 1927, p. 6.

¹⁰⁶ Vide artigo 1º da Lei 641, de 14/11/1899, que estabeleceu o processo de arrecadação do imposto de consumo.

¹⁰⁷ Decreto 17.464, de 6/10/1926. Aprova o regulamento para a arrecadação e fiscalização do imposto de consumo.

¹⁰⁸ Lei 4.984, de 31/12/1925. Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1926.

¹⁰⁹ Decreto-Lei 7.404, de 22/3/1945. Dispõe sobre o Impôsto de Consumo.

mercadorias. Sobre a estrutura de tributação consignada no Decreto-Lei 7.404, de 22/3/1945, operaram-se as reformas da Lei 4.502, de 30/11/1964¹¹⁰,¹¹¹ dentre as quais merece especial destaque, pelo seu relevo para este trabalho, a previsão da possibilidade de creditamento do imposto para o fim de ressarcimento ou compensação tendo por referência o montante que incidiu sobre as matérias-primas e os produtos intermediários efetivamente utilizados na industrialização da mercadoria destinada à exportação. A partir daqui é que se tem início o já mencionado processo normativo de consolidação da PNC, inserida na lei do IC que, posteriormente, passou a reger o IPI.

A propósito da evolução do IC, o relatório da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, que estava encarregada de conduzir os trabalhos de modificação estrutural, observa que:

Desde longa data, a legislação do impôsto de consumo, hoje substituído pelo impôsto sôbre produtos industrializados, vinha passando por um processo lento, porém contínuo, de transformação, tendente à ampliação do campo de incidência, a fim de atender às necessidades crescentes do erário federal e ao aperfeiçoamento do sistema de cobrança e contrôle, cujas malhas, até hoje complacentes, nunca vedaram totalmente a evasão, nem a sonegação.

Ao ser instituído, o impôsto de recaía sôbre dez ou doze produtos industrializados. Com o passar do tempo, foi-se generalizando, aos poucos, até incidir sôbre quase todos. Se, por um lado, as alterações parciais introduzidas na legislação vinham geralmente contribuindo para o aperfeiçoamento da administração do impôsto, violavam, por outro, a uniformidade de suas normas, a ponto de determinar a necessidade de uma reformulação total.¹¹²

¹¹⁰ Lei 4.502, de 30/11/1964. Dispõe sôbre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas.

¹¹¹ O relatório final da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda assim sintetiza a evolução normativa histórica do imposto de consumo no Brasil: “Posteriormente, a legislação do impôsto de consumo sofreu várias alterações, algumas das quais constantes de leis não fiscais, como, por exemplo, a Lei n.º 4.663, já citada, que cria estímulos ao aumento de produtividade e à contenção de preços e dá outras providências; a Lei n.º 4.728, de 14 de julho de 1965, que disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento; a Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965, que define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências; o Decreto n.º 56.967, de 1º de outubro de 1965, que regulamenta a Lei n.º 4.663, de 3 de junho de 1965; a Lei n.º 4.862, de 29 de novembro de 1965, que altera a legislação do impôsto de renda, adota diversas medidas de ordem fiscal e fazendária e dá outras providências; a Lei n.º 4.863, de 29 de novembro de 1965, que reajusta os vencimentos dos servidores civis e militares, altera as alíquotas dos impostos de renda, importação, consumo e sêlo e da cota de previdência social, unifica contribuições baseadas nas folhas de salários e dá outras providências; a Lei n.º 4.864, de 29 de novembro de 1965, que cria medidas de estímulo à indústria de construção civil; o Decreto n.º 57.618, de 10 de janeiro de 1966, que regulamenta os artigos 34 e 35 da Lei n.º 4.862, de 29 de novembro de 1965, e complementa dispositivos do Decreto n.º 56.967, de 1.º de outubro de 1965; o Decreto-Lei n.º 34, de 18 de novembro de 1966, que dispõe sôbre a nova denominação do impôsto de consumo, altera a Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, extingue diversas taxas e dá outras providências.” SILVA, Benedicto (Coord.). **A reforma do Ministério da Fazenda e sua metodologia: relatório final**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967, p. 216.

¹¹² *Ibidem*, p. 211-212.

O Decreto-Lei 7.404, de 22/3/1945, foi o que primeiro trouxe a expressão “produtos industrializados” como objeto do ato de consumo sobre o qual incidiria o imposto, mas isso apenas em 1958, após a alteração implementada em seu artigo 1º pela Lei 3.520, de 30/12/1958. A tendência de explicitar que o IC incide sobre produtos industrializados reverberou no artigo 1º da Lei 4.502, de 30/11/1964, que é expresso ao estabelecer que “[o] Imposto de Consumo incide sobre os produtos industrializados compreendidos na Tabela anexa”; em complemento, o § 2º do seu artigo 3º delimita o que seja industrialização, entendendo-a como “qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto”, ressalvadas algumas explícitas exceções.

A evolução do IC, na linha das normas descritas anteriormente, permite concluir que a sua incidência ocorria, essencialmente, sobre as mercadorias que eram submetidas a algum processo de industrialização. Havia, pois, uma incompatibilidade entre a expressão e o seu efetivo significado, algo como uma defasagem semântica em sua identificação: o IC era desde já um imposto incidente sobre o consumo, mas um consumo de produtos industrializados, qualificado, portanto. Isso o distinguia do IVC, substituído pelo ICM, que será abordado adiante.

Conquanto a atual denominação do IPI seja semanticamente mais adequada, o que chama a atenção na Lei 4.502, de 30/11/1964 — considerada a finalidade deste trabalho —, não é necessariamente a mencionada adequação da denominação do tributo. Um passo mais importante foi dado pelo legislador no § 1º do artigo 7º e na cabeça do artigo 25 do mencionado diploma legal, ao reconhecer expressamente a possibilidade de creditamento e de dedução do imposto:

Lei 4.502, de 30/11/1964

Art. 7º [...]

§ 1º No caso o inciso I [isenção do IPI para os produtos exportados para o exterior], quando a exportação fôr efetuada diretamente pelo produtor, fica assegurado o ressarcimento, por compensação, do imposto relativo às matérias-primas e produtos intermediários efetivamente utilizados na respectiva industrialização, ou por via de restituição, quando não fôr possível a recuperação pelo sistema de crédito.

Lei 4.502, de 30/11/1964

Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nêle entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)

§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do

processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)

§ 2º (Revogado pelo Decreto-Lei nº 400, de 1968)

§ 3º O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saíam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada a exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989).

A despeito das já mencionadas previsões do Decreto-Lei 7.404, de 22/3/1945, da Lei 2.974, de 26/11/1956, e da Lei 3.520, de 30/12/1958, o mencionado registro positivado na Lei 4.502, de 30/11/1964, é o primeiro que se pode considerar como inserido em uma definição mais clara e firme de política pública econômica orientada para o setor tributário, notadamente no que se refere à não cumulatividade do IPI e à neutralidade deste imposto. Tem-se já iniciada, com isso, a consolidação da PNC para o IPI, que recebe considerável impulso com a constante difusão do mecanismo da não cumulatividade nos países que aderiram ao IVA.

A Lei 4.502, de 30/11/1964, editada no período de discussões acerca de uma reforma da estrutura da atuação tributária do Estado-Fiscal brasileiro, também é um produto do trabalho da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, que tentou manter certa coerência com o teor das definições encartadas na posterior EC 18/1965. Por isso é que a previsão normativa da Lei 4.502, de 30/11/1964, não obstante as alterações decorrentes da tramitação do processo legislativo¹¹³, foi coerentemente mantida por ocasião da promulgação da EC 18/1965, que no parágrafo único do artigo 11 determina, quanto ao IPI, que ele “é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores”.

Essa inicial orientação da PNC para o IPI foi refletida na norma geral tributária editada em 1966, definida na linha do Anteprojeto de Código Tributário Nacional de 1954, de autoria da Comissão Especial do Código Tributário Nacional coordenada por Rubens Gomes

¹¹³ No que se refere à Lei 4.502, de 30/11/1964, a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda afirma que “trata-se de trabalho originariamente realizado pela Comissão e enviado ao Congresso Nacional pelo Poder Executivo. Entre o texto original, submetido pela Comissão ao Ministério da Fazenda, o texto revisto em seguida sob orientação do Titular daquela Pasta e o texto finalmente aprovado pelo Congresso, sancionado pelo Presidente da República e transformado em lei, há várias diferenças. Muitas delas representam outras tantas revisões feitas pela própria Comissão durante a tramitação do projeto no Congresso Nacional, ora a pedido de parlamentares, ora em consequência de entendimentos havidos com as comissões permanentes da Câmara dos Deputados e do Senado Federal”. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Lei do imposto de consumo**. Rio de Janeiro, 1965, p. XV.

de Sousa.¹¹⁴ O CTN trouxe em seu artigo 49, que versa sobre o IPI, o seguinte texto: “O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados”.

Finalmente, a PNC foi assumidamente inserida na Constituição brasileira de 1988 como uma das balizas essenciais do IPI. Neste sentido dispõe o inciso II do § 3º do artigo 153 da vigente Constituição:

§ 3º O imposto previsto no inciso IV [IPI]: [...]
II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; [...]

Não se olvide de que a edição dos sucessivos Decreto 61.514, de 12/10/1967, Decreto 70.162, de 18/2/1972, Decreto 83.263, de 9/3/1979, Decreto 87.981, de 23/12/1982, Decreto 2.637, de 25/6/1988, Decreto 4.544, de 26/12/2002, e do vigente Decreto 7.212, de 15/6/2010, apenas evidencia e reforça o caráter de política pública econômica do mecanismo da não cumulatividade para o IPI.

A PNC direcionada para o IPI evidencia, ainda, outro aspecto essencial: possui estrita ligação com operações que destinem ao exterior as mercadorias nacionais ou que contenham componentes nacionais. Em casos que tais, a Constituição brasileira de 1988, no inciso III do § 3º do seu artigo 153, prevê norma que imuniza da incidência do IPI as operações que destinem produtos industrializados ao exterior. O liame entre a imunidade tributária e o mecanismo da não cumulatividade está em que, via de regra, o IPI é recolhido em todas as etapas anteriores ao início do despacho aduaneiro. Esta última etapa do procedimento é que possibilita o reconhecimento da incidência da norma imunizante e que aciona o gatilho permissivo do efetivo creditamento de toda a carga tributária do IPI incidente na cadeia de produção e circulação da mercadoria destinada ao exterior.

A possibilidade de creditamento torna-se mais clara, em termos da PNC, com vistas à previsão dos artigos 225¹¹⁵, 238¹¹⁶, 239¹¹⁷ e 241¹¹⁸ do Decreto 7.212, de 15/6/2010, norma

¹¹⁴ Esclareça-se que o CTN não é produto do trabalho da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Para a definição do seu anteprojeto, foi nomeada e constituída no Senado Federal a Comissão Especial do Código Tributário Nacional, comandada por Rubens Gomes de Sousa.

¹¹⁵ “Não Cumulatividade do Imposto Art. 225. A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49). § 1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados. § 2º Regem-se, também, pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem como os resultantes das situações indicadas no art. 240.”

geral que descreve as técnicas para apuração e o procedimento de utilização dos créditos, na linha do que prevê o mencionado artigo 25 da ainda vigente Lei 4.502, de 30/11/1964; e do artigo 11¹¹⁹ da Lei 9.779, de 19/1/1999, que orienta a compensação ou a restituição ordinária do IPI ao procedimento administrativo estabelecido pelos artigos 73¹²⁰ e 74¹²¹ da Lei 9.430, de 27/12/1996.

Em síntese, o molde que se tem para o IPI, a partir de uma leitura ligada à PNC e à estrutura historicamente desenvolvida e consolidada pela da EC 18/1965, indica tratar-se de um imposto de competência da União para a sua instituição e cobrança, com incidência nacional, indireta, plurifásica e não cumulativa. Sua exigência pressupõe um elemento essencial: a ocorrência de um processo de industrialização, ou de equiparação industrial, a que algum produto seja submetido. As situações em que ocorre um processo de industrialização são historicamente¹²² previstas em lei. Atualmente, tem-se a expressa definição legal de um processo de industrialização como sendo “qualquer operação que modifique a natureza, o

¹¹⁶ “Outros Incentivos Art. 238. É admitido o crédito do imposto relativo às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos destinados à exportação para o exterior, saídos com imunidade (Decreto-Lei nº 491, de 1969, art. 5º, e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, inciso II).”

¹¹⁷ “Art. 239. É admitido o crédito do imposto relativo às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos saídos com suspensão do imposto e que posteriormente sejam destinados à exportação nos casos dos incisos IV, V, XIV e XV do art. 43 (Decreto-Lei nº 491, de 1969, art. 5º, e Lei nº 8.402, de 1992, arts. 1º, inciso II, e 3º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 1º).”

¹¹⁸ “Art. 241. A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do imposto, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nº 7, de 1970, nº 8, de 1970, e nº 70, de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, para utilização no processo produtivo (Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, art. 1º).”

¹¹⁹ “Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.”

¹²⁰ “Art. 73. A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a restituição de pagamentos efetuados mediante DARF e GPS cuja receita não seja administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional.” (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

¹²¹ “Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.” (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

¹²² Diz-se historicamente porque, ainda sob a égide do extinto IC, a Lei 4.502, de 30/11/1964, trazia, no parágrafo único do seu artigo 3º, a definição legal do que deveria ser entendido como produto industrializado.

funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo”¹²³.

2.2.3 O ICMS e a PNC

Embora o foco da análise jurídica da PNC empreendida neste trabalho não abranja o ICMS, algumas explicações sobre este imposto, ainda que superficiais, se fazem necessárias para contextualizar o desenho institucional da política tributária e da atual estrutura da atuação do Estado-Fiscal brasileiro em relação à tributação sobre a cadeia de consumo. Isso porque o ICMS também integra a PNC, notadamente com relação aos impostos diretamente incidentes sobre a cadeia de consumo. Ainda que não se trate de um ponto imprescindível para a compreensão deste trabalho, é oportuno mencionar como a não cumulatividade, que atingiu primeiramente o IC, ou seja, o IPI, foi também incorporada ao ICM e, posteriormente, ao ICMS.

Em sua origem, o ICMS traz uma interessante peculiaridade. Inicialmente instituído pela União como IVC, ainda em 1932, teve como mola propulsora a solicitação massiva dos contribuintes que operavam com títulos cambiais no mercado brasileiro.¹²⁴ A respeito de sua estrutura e incidência, Alcides Jorge Costa salienta que

tratava-se de imposto multifásico, isto é, incidente sobre cada venda, em todas as fases da circulação das mercadorias, desde a fonte produtora até o consumidor [...] Em 1965, ao implantar-se a reforma tributária consubstanciada na Emenda Constitucional n.º 18, de 1º de dezembro do mesmo ano, o imposto de venda e consignações foi substituído pelo imposto de circulação de mercadorias, logo conhecido pela sigla ICM, que também é

¹²³ Artigo 4º, *caput*, do Decreto 7.212/2010.

¹²⁴ Alcides Jorge Costa descreve esse episódio: O imposto do selo que incidia sobre as contas assinadas era um tributo que tinha por fato gerador a existência de um instrumento regulado por lei federal, e não sobre o negócio jurídico a que o instrumento se referia. [...] As contas assinadas tiveram larga aceitação e circulavam como verdadeiros títulos à ordem. O advento da Lei n.º 2.044, de 31 de dezembro de 1908, que definiu a letra de câmbio e a nota promissória e regulou as operações cambiais, acarretou o desuso das contas assinadas porque não arroladas entre os títulos cambiais. Assim, apesar da exequibilidade das contas assinadas, o comércio passou a postular a criação de um título representativo das mercadorias vendidas e que pudesse circular como título de crédito. [...] O Primeiro Congresso das Associações Comerciais do Brasil, instalado no Rio de Janeiro em 18 de outubro de 1922, debateu o assunto e aprovou um projeto de lei que foi apresentado ao Governo, que o aceitou. Em virtude disso, a Lei n.º 4.625, de 31 de dezembro de 1922, em seu artigo 2.º, inciso X, autorizou o Presidente da República a “cobrar o imposto do selo proporcional sobre as vendas mercantis, a prazo ou à vista, efetuadas dentro do país, podendo aplicar, no todo ou em parte, as disposições adotadas sobre a matéria no 1.º Congresso das Associações Comerciais do Brasil [...] Com base neste texto legal, sucederam-se diversos regulamentos, o último dos quais foi aprovado pelo Decreto n.º 22.061, de 9 de novembro de 1932. Estava instituído o imposto de vendas mercantis [...] criado por solicitação dos contribuintes”. COSTA, Alcides Jorge. **ICM na constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p 2-3.

multifásico mas que não apresenta o caráter de cumulatividade inerente aos impostos “em cascata”.¹²⁵

A estrutura definida para o ICM, após a reforma implementada pela EC 18/1965, o consolidou como um imposto incidente sobre o consumo que se utiliza do mecanismo da não cumulatividade, ou seja, como um tributo integrante da PNC aplicada no Brasil. Essa conclusão é facilmente extraída da leitura do § 2º do artigo 12 da EC 18/1965

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

§ 2º O impôsto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sôbre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

Semelhante disposição foi mantida no § 5º do artigo 24 da Constituição brasileira de 1967, na redação conferida pela Emenda Constitucional 1, de 17/10/1969 (EC 1/1969), de modo a reconhecer a competência dos Estados federados para a instituição e a cobrança do ICM e a estruturá-lo como um imposto não cumulativo. As alterações implementadas pela Emenda Constitucional 23, de 1º/12/1983 (EC 23/1983), situaram essa previsão constitucional no inciso II do artigo 23 da mesma Constituição brasileira de 1967.

Com o advento do período democrático, a Constituição brasileira de 1988, em seu artigo 155, § 2º, inciso I, manteve a sequência de tratamento que vinha sendo conferido até então ao ICM. O imposto sofreu, neste mais recente regime constitucional, uma ampliação na sua extensão de incidência, passando a contemplar, além da circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. O artigo 155, § 2º, inciso XII, letras *c* e *f* da Constituição brasileira de 1988 delegou à lei complementar a regulação geral do ICMS, aqui contemplado também o mecanismo da não cumulatividade. Esta função coube à Lei Complementar 87, de 13/9/1996 (LC 87/1996)¹²⁶, que reconhece a não incidência do ICMS sobre mercadorias destinadas à exportação (artigo 3º, inciso II) e que regulamentou o mecanismo da não cumulatividade e o aproveitamento de créditos (artigos 19 e 20).

Alguns problemas de implantação e de evolução da PNC para o ICMS, em especial as restrições ao creditamento em decorrência do mecanismo da não cumulatividade,

¹²⁵ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p 3-4.

¹²⁶ A LC 87/1996 é também conhecida como “Lei Kandir”.

foram objeto de atenção e de reforma pela EC 42/2003, que assegurou expressamente a manutenção de créditos de ICMS aos exportadores no já mencionado dispositivo normativo previsto no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea *a*, da Constituição brasileira de 1988.

José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo reconhecem a necessidade de uma ampla possibilidade de creditamento do ICMS para que seja assegurada a objetivada neutralidade tributária.

Em hipótese alguma foi outorgada ao legislador infraconstitucional competência para restringir as hipóteses autorizadoras do creditamento, elo indispensável e decisivo para a correta e perfeita aplicação do princípio constitucional. A restrição do direito ao crédito significa, indubitavelmente, o surgimento da cumulatividade, que se traduz por um ônus indesejável e inaceitável para os preços, e conseqüentemente, para os consumidores finais de bens e serviços, além da violação aos princípios da igualdade, da capacidade, da capacidade contributiva e do não-confisco, como já tratamos. Os créditos relativos às operações de aquisição de mercadorias, bens e serviços pelo contribuinte estão autorizados pela Constituição Federal, por meio de norma auto-aplicável. Evidentemente, os créditos autorizados referem-se àqueles relativos às mercadorias, bens e serviços que ingressam no estabelecimento e que estão relacionados direta ou indiretamente com a atividade do contribuinte.¹²⁷

Por isso é que se fez necessária a ampliação do mecanismo e o expreso reconhecimento, pela EC 42/2003, em sede constitucional — cabe aqui, novamente, a observação de que acultura jurídica brasileira procura se reportar à constituição —, do prisma de atuação da PNC.

Em síntese, o molde que se tem para o ICMS, a partir de uma leitura ligada à PNC e à estrutura historicamente desenvolvida e consolidada pela da EC 18/1965, indica tratar-se de um imposto de competência dos Estados federados para a sua instituição e cobrança, com incidência regional/estadual, indireta, plurifásica e não cumulativa. Sua exigência pressupõe um elemento essencial relativamente ao consumo: a ocorrência de uma operação de circulação de mercadoria.

2.3 Elementos que compõem a identidade jurídica do mecanismo utilizado pela PNC

A PNC, conforme discutido neste trabalho, traz em si uma operação de abatimento, ou dedução, de débitos tributários do contribuinte com créditos tributários reconhecidos em favor desse mesmo contribuinte, decorrentes da cadeia de consumo a que submetido um determinado produto. É assim que a mencionada política tributária e o seu mecanismo se

¹²⁷ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2008, p. 137.

apresentam tanto na já demonstrada ideia inicial do instrumento de deduções quanto na atual formatação normativa vigente no Brasil e nos países que adotam impostos ao estilo IVA. Grosso modo, compensa-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. De forma mais detalhada, a não cumulatividade é um mecanismo que possibilita a apuração do saldo devedor de um tributo, ou seja, do seu *quantum debeat*, que se evidencia por meio de “abatimentos ou compensações no valor do tributo devido ou na sua base de cálculo — conforme se adotem, respectivamente os métodos de apuração intitulados *tax on tax* (imposto-contrainposto) ou *basis on basis* (base-contrabase). Com isso, busca-se gravar apenas a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem ou serviço”¹²⁸.

Uma explicação detalhada da PNC pressupõe esclarecimentos acerca do conteúdo das expressões incidência tributária direta e indireta; monofasia e plurifasia; cumulatividade e não cumulatividade. Isso porque a apreensão conceitual e semântica das principais características da PNC provêm exatamente dessas classificações e tem grande importância para o processo de análise jurídica da política tributária.

2.3.1 Tributos indiretos, plurifasia e não cumulatividade¹²⁹

Ao conceituar a (não) cumulatividade tributária, André Mendes Moreira utiliza-se de um interessante esquema didático — com o qual este trabalho se perfila — em que apresenta algumas hipóteses distintas para exemplificá-la:

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*;

¹²⁸ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 61.

¹²⁹ Não se desconhece a orientação da jurisprudência do STF a respeito do mecanismo da não cumulatividade, conforme já assentado em decisões como as proferidas por ocasião do julgamento do RE 353.657, do RE 370.682 e do RE 566.819. Neste último julgado, o STF assentou, na linha do voto do ministro Marco Aurélio Mello, que: “[...] Olvidam-se, a não mais poder, as balizas constitucionais do tributo. Coloca-se em plano secundário a sistemática a ele pertinente no que voltada a evitar a cumulatividade, o tributo sequencial. [...] Pois bem, o raciocínio, além de revelar desprezo pelo sistema pátrio de cobrança de tributo, discrepa das balizas próprias à preservação do princípio da não-cumulatividade. Estas direcionam sempre, quanto ao produto final, à aplicação da alíquota levando-se em conta o valor respectivo, porquanto já escriturado o crédito decorrente da satisfação do tributo no tocante ao insumo. Em última análise, ante o critério seletivo, com tributo final menor, passar-se-ia a ter jus à diferença considerado o que recolhido a maior anteriormente e já objeto do creditamento”. Uma vez que a análise que se empreende neste trabalho não é da jurisprudência nacional ou de decisões proferidas pelo por órgãos do Poder Judiciário, opta-se, metodologicamente, por não abordar eventuais problemas decorrentes da orientação daí emanada. Uma análise jurisprudencial do mecanismo da não cumulatividade pode ser encontrada em MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012.

- (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.¹³⁰

Todas as hipóteses descritas acima representam a cumulação de tributos¹³¹, vale dizer, evidenciam situações em que possível a reiterada incidência da carga tributária sobre um fato da realidade sensível e a superposição do confisco estatal nos limites em que legitimado.

Na primeira modalidade, caso da exigência de dois ou mais tributos sobre um mesmo fato — letra (a) —, estará configurada a bitributação (a.1) quando dois entes competentes para a arrecadação tributária intentam cobrar o tributo levando em consideração um mesmo fato da realidade. A bitributação ocorre, por exemplo, “quando dois Estados soberanos intentam cobrar imposto de renda sobre os mesmos valores”¹³²; ou quando dois estados federados constituem crédito do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) sobre o mesmo veículo automotor; ou, ainda, quando dois municípios exigem o imposto sobre serviços (ISS), um sob o ponto de vista da localidade do estabelecimento do prestador, ou outro, sob o prisma do local em que prestado o serviço. A hipótese de *bis in idem* (a.2) não se confunde com a da bitributação e estará conformada quando o mesmo ente a quem compete a arrecadação tributária estabelecer dois tributos sobre a mesma realidade sensível, como forma de majorar a arrecadação tributária e de incrementar suas receitas.

A segunda hipótese de cumulação tributária descrita acima é a da inclusão de tributos na base de cálculo de outras exações — letra (b). Aqui, o cálculo de um determinado tributo é efetuado levando-se em consideração o valor de um tributo que incide na mesma operação. O exemplo, neste caso, fica a cargo do denominado “‘cálculo por dentro’ do ICMS. 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”¹³³.

A terceira hipótese é a da incidência do tributo em duas ou mais etapas da cadeia produtiva — letra (c). Por se tratar de cumulação tributária no processo produtivo e de circulação da produção, essa modalidade ocorre “apenas nos tributos incidentes sobre a

¹³⁰ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 57.

¹³¹ Osvaldo Santos de Carvalho entende que “a cumulação de incidências tributárias (...) nada tem a ver com a denominada bitributação. (...) Da mesma forma, não se trata do denominado *bis in idem*”. CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 128.

¹³² MOREIRA, André Mendes. *Opus citatum*, 2012, p. 58.

¹³³ *Ibidem*, p. 59.

produção e comercialização de bens e serviços”¹³⁴. Isso calha no caso do IPI, do ICMS, do PIS e da COFINS. Considerada a necessidade de especificação metodológica, a presente pesquisa centrará a sua análise apenas nesta terceira hipótese, considerados os impostos incidentes de forma específica sobre o consumo, em especial o IPI.¹³⁵

Embora vista com ressalvas por parte da doutrina¹³⁶, há uma interessante classificação tributária — extremamente difundida inclusive na academia, diga-se — que observa a transferência do ônus financeiro relacionado ao pagamento do tributo. O elemento central desse tipo de classificação é o contribuinte de direito, *de jure*, ou seja, aquele sujeito a quem a lei define como responsável pelo efetivo recolhimento do tributo ao erário. De modo geral, essa classificação considera que os tributos diretos são aqueles que impõem unicamente ao contribuinte definido em lei a obrigação pelo seu pagamento e pela sustentação do ônus financeiro — *v.g.* imposto sobre a renda (IR). Nos tributos indiretos, por sua vez, não é o contribuinte de direito quem suporta os ônus financeiros do encargo tributário; há, neste caso, uma transferência dos ônus econômicos para o sujeito que estiver na última etapa da cadeia sequencial de incidência tributária — *v.g.* impostos incidentes sobre o consumo, como o IPI e o ICMS. A adoção de tal classificação neste trabalho é entendida como adequada na medida em que permite uma apropriada distinção e compreensão daquilo que se pretende distinguir e compreender: os tributos indiretos.

Não se desconhece a existência de ressalvas acerca da definição teórica que distingue tributos diretos de tributos indiretos. Do lado da economia, algumas teorias trabalham com critérios econômico-financeiros para classificar os tributos em diretos e indiretos. André Mendes Moreira as sintetiza como sendo as teorias fisiocrática da repercussão econômica, da contabilidade nacional e da capacidade contributiva. Do lado jurídico, as teorias são apontadas como sendo a do rol nominativo, a do lançamento e a da natureza do fato tributável.¹³⁷ Vale anotar que o modelo normativo adotado no Brasil a partir da EC 18/1965 e do CTN reconheceu a relevância da teoria da repercussão econômica das bases tributáveis como *discrímen* entre tributos diretos e indiretos.

¹³⁴ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 59.

¹³⁵ O discurso jurídico formalista entende que o IPI incide sobre a base econômica “consumo”, e não sobre a “produção”. Este trabalho, contudo, não desconsidera a incidência tributária sobre a produção industrial, que se destina ao consumo, especialmente porque, metodologicamente, pretende-se empreender uma análise sobre o prisma econômico e da AJPE.

¹³⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 568.

¹³⁷ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 11-23.

Os tributos indiretos incidem uma ou várias vezes na cadeia de produção e circulação das mercadorias: são monofásicos aqueles que incidem uma única vez no processo produtivo ou de circulação da mercadoria ou serviço e plurifásicos, ou multifásicos, aqueles que incidem várias vezes. A cumulação é inerente aos tributos indiretos plurifásicos, ou seja, apenas o encadeamento de sucessivas incidências tributárias é capaz de apresentar uma acumulação de encargos tributários; os tributos indiretos monofásicos incidem uma única vez e, por isso, não acarretam a possibilidade de cumulação. Os tributos indiretos plurifásicos cumulativos são cobrados sem permitir qualquer abatimento; os tributos indiretos plurifásicos não cumulativos são assim entendidos porque possibilitam abatimentos, considerados limites específicos definidos em cada legislação. A propósito da classificação dos tributos indiretos em cumulativos e não cumulativos, Valcir Gassen afirma que:

Trata-se de uma classificação quanto à técnica de aplicação dos tributos multifásicos. Tributo cumulativo ou também denominado em cascata é aquele que incide em várias fases de circulação do bem sem, contudo, deduzir-se o valor que já incidiu nas anteriores, isto é, não é permitida a dedução do tributo suportado no decorrer da atividade produtiva/comercial. Tributo não cumulativo é aquele que incide em várias fases do processo produtivo apenas sobre o valor que naquela se agregou, significa isto que se pode também gravar todo o valor acumulado do bem, desde que se desconte, se deduza o valor que gravou as fases anteriores.¹³⁸

Os tributos indiretos cumulativos são, historicamente, o formato mais utilizado no mundo para a tributação do comércio e da prestação de serviços em operações mercantis. A plurifasia cumulativa é um método mais simples de tributação, pois decorre de mera aplicação do percentual previsto em lei ao valor da operação ou da prestação, sem a necessidade de adições ou deduções.¹³⁹ André Mendes Moreira, com arrimo em John F. Due, cita como principal exemplo desse modelo de tributação do consumo a alcabala da Espanha medieval, “que incidia sobre todas as transações mercantis com alíquotas que chegavam a 14% [...] sem qualquer possibilidade de dedução do tributo pago nas operações anteriores”¹⁴⁰. Já em períodos mais recentes, e com alíquotas inferiores à da alcabala espanhola, são indicados como exemplos de tributos indiretos cumulativos o imposto sobre vendas alemão de 1918

¹³⁸ GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2a ed. revista e modificada. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 61.

¹³⁹ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 63.

¹⁴⁰ *Ibidem*, p. 62.

(*Umsatzsteuer*) e os impostos sobre consumo das Filipinas (1904), da França (1920 e 1939), da Espanha (1964), do Chile (1954) e do Canadá (1920).¹⁴¹

Se há algumas vantagens proporcionadas pela utilização de tributos indiretos cumulativos — em especial a simplicidade da incidência e da apuração do valor do tributo —, a experiência de diversos países mundo afora com esse modelo de tributação apresentou consideráveis problemas de ordem econômica acarretados pela reiterada incidência de impostos, notadamente daqueles que incidiam sobre o consumo. Isso porque a cumulação de incidências tributárias onera o preço das mercadorias no processo de circulação entre o produtor e o consumidor final. Decorrência disso é a obstaculização da livre circulação das mercadorias e a perda de competitividade dos produtos onerados não pelo valor comercial ou de produção que lhes seja agregado, mas pela incidência reiterada do encargo tributário, em um evidente efeito cascata de incidências tributárias. Além disso, ocorre o desencorajamento à organização dos agentes econômicos atuantes no comércio e na produção, a verticalização da estrutura societária que realiza o processo produtivo, bem assim a reiterada sonegação de informações fiscais — o trabalho de organização das informações torna-se mais complexo — e, conseqüentemente, de tributos — o valor do encargo tributário torna-se demasiado majorado ao final da cadeia de circulação. De forma específica, e ainda com amparo nas pesquisas desenvolvidas por John F. Due, André Mendes Moreira menciona como problemas da utilização dos tributos indiretos cumulativos, *v. g.*,

- (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 [...];
- (c) a impossibilidade de efetiva desoneração das exportações: como o produto é plurifásico e cumulativo, a mercadoria não exportada diretamente pelo seu produtos sofre uma ou mais incidências na cadeia produtiva, sem possibilidade de recuperação ou abatimento deste montante quando da venda a exterior [...];
- (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 [...];
- (e) a 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 [...];

¹⁴¹ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 63; e DUE, John F. **Tributação indireta nas economias em desenvolvimento**. Tradução de Camila Perret. São Paulo: Perspectiva, 1974, p. 158-159.

(f) em comparação com impostos como a retail sales tax (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 autofiscalizar, já que a exação paga por um não é dedutível do valor devido pelo outro [...];

(g) apesar de ser um imposto aparentemente simples, na prática – com a necessidade de concessão de isenções para algumas mercadorias e de diferenciação das alíquotas conforme a natureza do produto [...] – sua aplicação torna-se complexa [...].¹⁴²

Na mesma linha, as notas de atualização de Mizabel Abreu Machado Derzi à obra de Aliomar Baleeiro afirmam que

no imposto de produção e de circulação bruto, os danosos efeitos cumulativos, como lembra KLAUS TIPKE, são os seguintes:

a) cada circulação do produto de uma empresa a outra (do fabricante ou comerciante A -> B -> C) até o consumidor final sendo submetida ao tributo, desencadeia uma injusta repercussão nos preços;

b) a base de cálculo para o imposto, sendo o preço bruto total, inclui custos de comercialização ou industrialização, tributos incidentes e lucro. Assim, o valor total da matéria-prima, já tributado na fase anterior; o valor do maquinário adquirido, também já tributado na aquisição, tudo é novamente incluído na base de cálculo da fase posterior, porque esse valor faz parte do custo, e será novamente tributado na operação seguinte, de saída das mercadorias da indústria ou do comércio. A nova incidência do imposto sobre valor já tributado na fase anterior é o que denominamos de cumulatividade;

c) o fenômeno se passa de forma idêntica tanto nos tributos incidentes sobre a industrialização como naqueles que oneram a circulação, sendo que o montante do preço total acumulado da mercadoria cresce a medida que aumenta o número das fases no caminho da produção e distribuição;

d) esse efeito cumulativo fere também a neutralidade da concorrência, multiplicando-se as tentativas de concentração de indústrias ou de supressão do comércio atacadista ou varejista, com o objetivo de se unificarem várias fases em uma mesma empresa...¹⁴³

Esses problemas acarretaram o desenvolvimento de novas propostas para a arrecadação dos tributos incidentes sobre o consumo, em especial por parte do empenho de empresários e industriais da primeira metade do século XX, que conviveram, ainda, com os adicionais problemas econômicos oriundos das guerras que assolaram o mundo no período. Deixadas à parte as já mencionadas observações acerca da origem geográfica e da titularidade da ideia de um tributo não cumulativo para incidência sobre o consumo, foi esse, como se sabe, o embrião dos tributos ao estilo IVA: no cálculo do imposto devido, deduz-se do valor a pagar o imposto suportado na aquisição de mercadorias utilizadas no processo produtivo. O

¹⁴² MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 64-66.

¹⁴³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização e notas de Mizabel Abreu Machado Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 731.

IVA é, para não fugir às explicações anteriormente conferidas, o típico tributo indireto plurifásico não cumulativo incidente sobre a cadeia de consumo.

A apuração dos tributos indiretos e plurifásicos estruturados sob o mecanismo da não cumulatividade desenha-se de forma mais complexa em comparação com os tributos cumulativos. Neste, como visto, a incidência tributária não pressupõe nenhum abatimento ou desconto, o que simplifica o procedimento de apuração do valor a ser recolhido; naquele, há sucessivos abatimentos e descontos, a depender do modelo de não cumulatividade adotado por uma determinada estrutura normativa tributária, a evidenciar certa complexidade tanto na apuração do montante devido quanto no encadeamento de informações. Além disso, os tributos não cumulativos tendem a compensar os abatimentos com a implementação de alíquotas mais elevadas. Essas características “problemáticas” dos tributos não cumulativos, contudo, são superadas pelas vantagens que decorrem do mecanismo:

- (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 [...] Tal fato, per se, é um grande aliado das fiscalizações tributárias;
- (b) 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 exportador 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 [...];
- (e) a forma de cobrança confere transparência à exação, eis que em todos os estádios de circulação do bem é possível saber quanto está sendo pago a título de tributo, que vem devidamente destacado na nota fiscal.¹⁴⁴

A percepção de que existiriam vantagens no mecanismo da não cumulatividade para os tributos indiretos plurifásicos contribuiu, como visto anteriormente, para a sua difusão pelo

¹⁴⁴ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 69-70.

mundo como uma forma interessante de tributação do consumo e como instrumento que asseguraria a neutralidade tributária, em contribuição com indicativos de desenvolvimento econômico.

A ideia que se extrai dessa concepção de tributação do consumo, à linha da PNC, é a de que o tributo continua sendo cobrado em cada etapa da circulação da mercadoria, em uma sequência plurifásica de incidências tributárias indiretas. Porém, todas as vezes que o tributo for pago, o vendedor terá o direito de compensar o valor devido com o valor já recolhido. Assim, recupera-se o imposto pago e não se onera o agente sobre o qual recai o impacto financeiro do tributo.

Exemplificativamente, pode-se considerar uma situação que contempla imposto indireto cumulativo (um “não-IVA”) e outro não cumulativo (um “IVA”) sobre a cadeia de consumo. O exemplo pressupõe que a empresa “A” fabrica um produto “X”; que esse produto “X” entrará em uma cadeia de circulação de mercadoria composta por três fases; que a alíquota do imposto é de 18%; que o preço de venda do produto “X” é \$100,00; que não há nenhum benefício que desonere a cadeia de circulação, como isenção, não incidência, alíquota zero ou imunidade. Com este cenário, a circulação da mercadoria e as incidências tributárias podem ser assim demonstradas graficamente:

Não-IVA	FABRICANTE	ATACADISTA	VAREJISTA
Valor de venda do produto “X”	\$100	\$300	\$600
Imposto incidente na operação (18%)	\$18 (\$100 x 18%)	\$54 (\$300 x 18%)	\$108 (\$600 x 18%)
Valor total da operação	\$118 (\$100 + \$18)	\$354 (\$300 + \$54)	\$708 (\$600 + \$108)
Créditos	\$0	\$0	\$0
Valor do imposto a pagar	\$18 (\$100 x 18%)	\$54 (\$300 x 18%)	\$108 (\$600 x 18%)

Tabela 3 – Operação com um imposto indireto cumulativo¹⁴⁵

IVA	FABRICANTE	ATACADISTA	VAREJISTA
Valor de venda do produto “X”	\$100	\$300	\$600
IVA incidente na operação (18%)	\$18 (\$100 x 18%)	\$54 (\$300 x 18%)	\$108 (\$600 x 18%)
Valor total da operação	\$118 (\$100 + \$18)	\$354 (\$300 + \$54)	\$708 (\$600 + \$108)
Créditos	\$0	\$18	\$54 (\$18 + \$36)
Valor do IVA a pagar	\$18	\$36 (\$18 - \$54)	\$54 (\$54 - \$108)

Tabela 4 – Operação com um imposto indireto não cumulativo¹⁴⁶

¹⁴⁵ Inspirado em MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 87.

Nessa concepção de tributação indireta, o encargo financeiro do tributo será suportado, alfim, pelo consumidor final. O Estado-Fiscal ganha, com esse mecanismo, muitos agentes na sua função de fiscalização: o comprador irá querer sempre a nota fiscal emitida pelo vendedor porque é com essa nota fiscal que o comprador irá pretender o creditamento do montante anteriormente recolhido.¹⁴⁷

Uma ressalva, contudo, é feita por André Mendes Moreira ao mencionar a existência de uma cumulatividade residual decorrente do mecanismo da não cumulatividade. Isso porque “a prática tem revelado a existência de uma cumulatividade residual do IVA, fazendo com que, em maior ou menor grau, os agentes produtores e comerciantes também arquem com o ônus do imposto, quebrantando a tão desejada neutralidade fiscal”¹⁴⁸. O referido autor aponta como um primeiro fator responsável pela cumulatividade residual nos tributos ao estilo IVA o fato de que neles não se admitem isenções ou não incidências, exceto se os benefícios forem concedidos na última etapa da circulação da mercadoria.

Na prática, tal favor fiscal importa em aumento da carga tributária, pois os créditos deixam de ser aproveitáveis quando a operação é não-tributada (como o IVA incide sobre o valor integral da saída, o aumento da carga é inexorável). Diferente seria se o tributo em tela fosse plurifásico cumulativo, no qual as isenções (concedidas em qualquer etapa do processo produtivo) sempre reduzem o *quantum* a pagar.¹⁴⁹

Como segundo fator que acarreta a cumulatividade residual do IVA, ou a não cumulatividade plena, André Mendes Moreira salienta que “quanto maiores as restrições ao aproveitamento de créditos (seja de bens do ativo, seja de insumos utilizados na atividade-fim de uma empresa), maior será a cumulatividade residual do imposto”¹⁵⁰. Neste sentido, prossegue o jurista,

um IVA tipo produto, por exemplo – como é o IPI e era o ICMS no Brasil até o advento da Lei Complementar 87/96 – gera cumulatividade ao vedar o crédito sobre aquisições para o ativo imobilizado das sociedades. Esses bens

¹⁴⁶ Inspirado em MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 87.

¹⁴⁷ José Souto Maior Borges reconhece que “uma vantagem inegável que decorre do sistema do valor acrescido é maior possibilidade de controle fiscal: ‘No sistema da tributação do valor adicionado, o imposto pago em cada etapa constitui um crédito fiscal na etapa seguinte, interligando os contribuintes. Desta forma, constitui-se automaticamente [sic] um instrumento de controle de extraordinária eficácia. Se, exemplificando, ‘A’ deixou de pagar o imposto, o comprador ‘B’ ficaria privado do direito de crédito e teria de pagar pelo valor bruto ao revender o produto. E, conseqüentemente, a sonegação praticada por ‘A’ teria de ser absolvida por ‘B’”. In BORGES, José Souto Maior. **A reforma do sistema tributário nacional: emenda constitucional nº 18**. Recife: Imprensa Universitária, 1967, p. 80.

¹⁴⁸ MOREIRA, André Mendes. *Opus citatum*, 2012, p. 86.

¹⁴⁹ *Ibidem*, p. 86-87.

¹⁵⁰ *Ibidem*, p. 90.

passam a ser tratados como se fossem de consumo final. Da mesma forma, restrições ao aproveitamento de créditos relativos ao IVA incidente sobre determinados insumos (como se tem, no Brasil, com a energia elétrica e os serviços de comunicação, cujo creditamento do ICMS é autorizado apenas em tópicas exceções previstas na legislação), também contribuem para o contribuinte *de jure* seja onerado com a exação, contrariando a lógica da não-cumulatividade.¹⁵¹

Não obstante a verificação de condições em que a neutralidade tributária não poderá ser plena, relativamente à incidência dos tributos ao estilo IVA, não se pode desconsiderar que tal imposto “continua sendo neutro (em que pese não completamente) e atingindo a ponta final (consumidor) do processo produtivo. Os recolhimentos fracionados realizados ao longo do percurso pelos contribuintes *de jure* apenas antecipam aos cofres estaduais o imposto que será suportado pelo adquirente final”¹⁵².

2.3.2 Técnicas e restrições da PNC

A operacionalização da PNC no Brasil observa algumas balizas metodológicas que são definidas em lei. Existem algumas formas adotadas pela legislação que integra a PNC para o reconhecimento da possibilidade de creditamento de tributos em decorrência da aplicação do mecanismo da não cumulatividade. Evidente que não é qualquer operação na cadeia de consumo de uma mercadoria ou serviço que acarreta o reconhecimento do crédito e da possibilidade de dedução. As hipóteses e os limites tendem a ser conferidos por normas editadas no ambiente da PNC.

A depender das definições acerca da estrutura da atuação tributária de um determinado Estado-Fiscal, o reconhecimento da possibilidade de creditamento tributário e, conseqüentemente, de dedução pode ser mais amplo ou mais restrito. A classificação adotada por André Mendes Moreira, citada adiante nos itens 2.3.2.1 ao 2.3.2.8, apresenta-se adequada para exemplificar as necessárias distinções entre os métodos utilizados.¹⁵³

¹⁵¹ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 90.

¹⁵² *Ibidem*, p. 90-91.

¹⁵³ *Ibidem*, p. 71-83. Alguns desses métodos são também citados por Mizabel Abreu Machado Derzi em nota de atualização à obra de em atualização à obra de Aliomar Baleeiro. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização e notas de Mizabel Abreu Machado Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 736-751.

2.3.2.1 O método da subtração e da adição

Os métodos essenciais de apuração do *quantum debeat* nos tributos ao estilo IVA são classificados como sendo o da subtração e o da adição.

O método subtrativo utiliza-se de operações aritméticas de subtração para definir o valor agregado, ou seja, tem relação com os tributos ao estilo IVA, em que se opera a não cumulatividade, e pode ser exemplificado de duas formas. A técnica subtrativa denominada *tax on tax* (imposto-contra-imposto), ou *invoice credit* (crédito sobre a fatura), é a mais simples de reconhecer e de apurar o que deve ser recolhido ao erário e o que pode ser creditado, ou aproveitado, pelo contribuinte, porquanto a incidência do IVA se dá sobre o valor de venda da mercadoria ou do serviço: “na fatura (nota fiscal) o imposto que incidiu na operação vem destacado, sendo abatido do IVA a pagar pelo contribuinte-adquirente quando da realização de suas próprias operações tributadas”¹⁵⁴. André Mendes Moreira indica que “uma derivação desse método é o intitulado base-contrabase (*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”¹⁵⁵.

O método da adição, por sua vez, tem aplicação mais complexa na medida que apura o valor do montante a ser recolhido ao erário por meio da soma aritmética “dos salários pagos pela empresa e dos lucros obtidos nesse mesmo período”¹⁵⁶. Neste caso,

O valor agregado *strictu sensu* é calculado apenas no método da 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.¹⁵⁷

Em razão mesmo da facilidade prática e operacional, a técnica *tax on tax* do método de subtração recebeu maior receptividade pelos países que adotaram o IVA para a tributação da cadeia de consumo¹⁵⁸: uma vez que o tributo já vem destacado na nota fiscal, não se

¹⁵⁴ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 71-72.

¹⁵⁵ *Ibidem*, p. 72.

¹⁵⁶ *Ibidem*, p. 72.

¹⁵⁷ *Ibidem*, p. 73.

¹⁵⁸ Osvaldo Santos de Carvalho observa que, “No caso do IVA, a base de cálculo é a dedução entre o valor de venda e o valor de compra das mercadorias ou dos serviços prestados (modelo análogo ao utilizado para apurar a participação dos municípios na arrecadação do ICMS, conforme previsto no art. 158, parágrafo único, I, da

demandam maiores esforços para se chegar ao *quantum debeatur*. Desde a primeira inserção do mecanismo da não cumulatividade, o Brasil sempre adotou o método subtrativo imposto-contra-imposto.

2.3.2.2 O método do número de operações gravadas, ou da plurifasia necessária

O método do número de operações gravadas considera a quantidade de etapas sobre as quais recairá a incidência tributária nos tributos sobre a cadeia de consumo estabelecidos ao estilo IVA. Isso porque

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.¹⁵⁹

Diz-se que a plurifasia é necessária nos tributos ao estilo IVA porque essa característica “é elemento ínsito e indissociável do imposto sobre o 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 de consumo”¹⁶⁰.

2.3.2.3 O método do direito ao crédito sobre bens do ativo imobilizado

A geração de crédito a partir dos bens adquiridos por empresas que se dedicam à exploração de atividade de produção industrial ou de circulação de mercadoria encontra alguns cenários, a depender, por certo, da estrutura da política tributária. Qualquer que seja a opção, os bens do ativo imobilizado só têm condições de acarretar a geração de créditos em benefício dos contribuintes se afetados à atividade empresarial finalística.

Quando a PNC labora com a ideia do IVA bruto, ou IVA produto, tem-se um contexto de negação da possibilidade de dedução do imposto incidente na aquisição de bens para integrar o ativo fixo da atividade empresarial. Isso ocorre no caso do IPI brasileiro, que considera como base de incidência do imposto, para a finalidade do creditamento, a soma do valor de venda das mercadorias e das aquisições de bens capital.¹⁶¹ A propósito deste método,

CF/88). É o que comumente se denomina apuração *base sobre base*. Tributa-se, portanto, a diferença entre a receita e o custo”. CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 118.

¹⁵⁹ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 74.

¹⁶⁰ *Ibidem*, p. 75.

¹⁶¹ *Ibidem*, p. 76.

considerado inadequado aos propósitos de neutralidade dos tributos ao estilo IVA, André Mendes Moreira explica que

economicamente o gravame recai sobre o produto bruto das vendas (valor destas somado aos gastos com os ativos necessários à produção). Esta modalidade de exação, além de discriminar as empresas que se valem intensivamente de bens de capital, gera dupla incidência do IVA (na aquisição do bem do ativo e na venda do produto industrializado sem a dedução dos respectivos créditos nas máquinas utilizadas sem sua fabricação). Assim, por propiciar cumulatividade e, dessarte, laborar em desfavor da neutralidade fiscal, o IVA produto já foi descrito como “um tributo relegado ao reino das curiosidades conceituais, que não deveria receber verdadeira consideração nas discussões de políticas públicas”¹⁶².

Uma alternativa ao modelo IVA produto é o IVA tipo renda, que considera, para a geração de crédito, o potencial de geração de renda por parte do bem adquirido para integrar o ativo imobilizado da sociedade contribuinte. Neste caso, “o creditamento fracionado, seja em parcelas fixas (como no ICMS) ou na medida da depreciação do bem (expressamente admitido para o PIS/COFINS), aproxima esse tributo do imposto sobre a renda, no qual a depreciação é elemento importante para se calcular o lucro da pessoa jurídica no ano-calendário”¹⁶³.

Existe, finalmente, o modelo IVA consumo, em que a base de cálculo equivale à despesa incorrida pelo consumidor final na aquisição do bem ou serviço. Neste caso, que mais se aproxima a uma efetiva neutralidade tributária, “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”¹⁶⁴.

2.3.2.4 O método do creditamento sobre insumos

As operações de industrialização e, não raro, a de circulação de mercadorias e a prestação de serviços utilizam-se de insumos que as viabilizem. Insumo é um vernáculo genérico que se caracteriza, quanto às suas espécies, como matéria-prima, material de embalagem ou material intermediário que podem, ou não, integrar fisicamente o produto final industrializado ou comercializado. André Mendes Moreira afirma, a este propósito, que

Na indústria, [os insumos] 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 de aço, por exemplo, são utilizados além do minério de ferro, centenas de produtos

¹⁶² MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 76.

¹⁶³ *Ibidem*, p. 77.

¹⁶⁴ *Ibidem*, p. 77.

que, fundidos, transformam-se 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 [sic] o direito de crédito.¹⁶⁵

O reconhecimento da possibilidade de creditamento de insumos utilizados na industrialização tem origem, pois, na ideia inicial do mecanismo da não cumulatividade, pensado para o setor produtivo. Posteriormente é que ocorreu a transposição do mecanismo para toda a cadeia de consumo de bens e serviços, a representar uma relevante opção da política tributária que se tornou difundida, em especial para a PNC no Brasil.

2.3.2.5 O método da amplitude do direito ao crédito

O problema que se verifica no reconhecimento legal da possibilidade de creditamento diz com a extensão do direito ao crédito. Isso porque, frise-se, não é qualquer operação da cadeia de consumo que permite a aplicação do mecanismo da não cumulatividade para os impostos indiretos plurifásicos, senão as que estão legalmente previstas. O creditamento do tributo sobre a cadeia de consumo verifica-se em face do crédito financeiro ou do crédito físico.

O crédito financeiro “permite ampla dedução dos investimentos em ativo imobilizado, insumos e em bens de uso e consumo (que são empregados de forma indireta no processo produtivo da empresa, sendo consumidos em suas atividades diárias)”¹⁶⁶; o crédito físico “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)”¹⁶⁷.

Ao passo que os países que aderem ao IVA, em especial os países europeus, seguem o modelo do crédito financeiro, em que toda operação tributada gera direito à deduções, o Brasil filia-se historicamente ao modelo do crédito físico para os impostos sobre a cadeia de consumo. “Autorizava-se o abatimento do imposto incidente tão somente sobre os insumos que, utilizados no processo industrial, fossem transformados em mercadorias (matérias-primas) ou consumidos no processo em contato direto com o bem fabricado (produtos

¹⁶⁵ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 78.

¹⁶⁶ *Ibidem*, p. 79-80.

¹⁶⁷ *Ibidem*, p. 80.

intermediários)»¹⁶⁸. Uma pequena ampliação do modelo do crédito físico ocorreu a partir da edição da LC 87/1996 que reconheceu, apenas para o ICMS, a possibilidade de creditamento na aquisição de bens para uso e consumo em geral da empresa. Percucientes, no ponto, as críticas levantadas por Heleno Taveira Torres:

O princípio de não-cumulatividade aplicado no direito brasileiro, ao só admitir créditos físicos, salvo raras exceções, não permite uma simétrica dedução do imposto pago nas operações anteriores. Essa assimetria promove a manutenção de uma grave cumulatividade, a compor o preço dos produtos, num assomar-se sem fim, até chegar ao consumidor. E isso é tanto mais grave nas exportações, com imunidade no final da cadeia e dever de restituição dos créditos acumulados aos exportadores. Contudo, enquanto no caso de vendas no mercado interno o efeito restringe-se a uma simples redução da capacidade de consumo da população, com perversa afetação às classes mais pobres; nas operações típicas de exportação, as conseqüências são exponencialmente maiores, pela redução da competitividade nacional, contenção do balanço de pagamentos favorável e, por conseguinte, prejuízos ao crescimento econômico, à empregabilidade e ao desenvolvimento nacional.¹⁶⁹

2.3.2.6 O método da apuração por produto e por período

Duas são as formas de se operacionalizar o abatimento na PNC: a dedução produto a produto (o crédito está vinculado à mercadoria ou ao serviço) ou a dedução por período (os débitos tributários do contribuinte em um determinado período são cotejados com créditos aproveitáveis reconhecidos neste mesmo período).

O método de apuração e dedução por produto exige a entrada (aquisição) e a saída (revenda) da mercadoria para o fim de geração de crédito dedutível. Na hipótese de não alienação da mercadoria ou da sua saída (revenda) em valor inferior ao de entrada (aquisição), não se poderá aproveitar créditos porque crédito não há.

Por sua vez, o método de apuração por período “pressupõe a contabilização de todos os créditos oriundos da entrada de bens em determinada competência. E o controle, também de forma unificada, dos débitos gerados pelas saídas tributadas nesse mesmo período”. Trata-se de um método mais coerente com a diretriz da neutralidade tributária e com as definições de uma PNC. É por isso que a sua utilização é majoritariamente adotada pelos países que adotam tributos ao estilo IVA, incluindo o Brasil — não obstante aqui também se permita a opção pelo método produto a produto.

¹⁶⁸ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 81.

¹⁶⁹ TORRES, Heleno Taveira. **IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no Direito Brasileiro**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFTD, Belo Horizonte, v. 3, n. 16, jul.-ago. 2005, p. 58-59.

2.3.2.7 O método que considera a origem e o destino

O método de origem e de destino para a apuração do crédito e sua efetiva dedução integra o contexto dos tributos ao estilo IVA e da PNC, em especial quando se tem em referência que a mercadoria ou serviço destinam-se à exportação. Segundo Valcir Gassen,

Pode-se entender por princípio jurisdicional de tributação no Estado de origem a tributação feita no estado em que as mercadorias são produzidas, isto é, produz-se determinada mercadoria no Estado A e neste mesmo se tributa. Já o princípio da tributação no Estado de destino se manifesta quando a imposição tributária ocorre no Estado de destino das mercadorias, v.g., produz-se uma mercadoria no Estado A e o tributo incidirá no Estado B, de destino desta. [...]

Na adoção do princípio de origem salienta-se, no sentido de determinar, o “Estado” em que é produzida uma mercadoria em detrimento do “Estado” em que a mercadoria será consumida. Na utilização do princípio de destino independe, não se determina, não importa qual seja o Estado que produziu a referida mercadoria e sim o Estado de destino desta. No primeiro determina-se o Estado de origem e abstrai-se o local de destino, no segundo, abstrai-se o de origem e determina-se o de destino.¹⁷⁰

A definição do método aplicável é de essencial importância para a PNC, pois permite adequar instrumentos internos de desoneração da cadeia produtiva e de circulação das mercadorias. A estrutura da PNC adotada no Brasil indica, em sede de comércio externo, a opção pelo princípio de destino, mesma orientação que ainda vige na grande maioria dos países que adotam a tributação ao estilo IVA. As mercadorias produzidas no Brasil e destinadas à exportação não devem suportar a incidência tributária; uma vez que já recolhidos tributos durante os processos internos de produção e de circulação, a imunidade conferida à exportação assegura, mediante o mecanismo da não cumulatividade, o direito ao creditamento dos impostos.

2.3.2.8 O método que verifica o anterior recolhimento ao erário

Outro método que deve ser considerado é o que verifica, para a dedução em etapas posteriores, a efetiva incidência e arrecadação tributárias nas etapas anteriores da cadeia de consumo. Esse método tem especial razão de ser quando em vista previsões normativas que preveem uma isenção ou hipóteses de não incidência do tributo ou de alíquota zero na cadeia produtiva ou de circulação da mercadoria.¹⁷¹ Tal ocorre, de forma mais específica, com o

¹⁷⁰ GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2a ed. revista e modificada. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 67.

¹⁷¹ A propósito deste assunto, o STF reconheceu a repercussão geral da tese que discute a possibilidade de creditamento de IPI pela aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Trata-se do tema 844 da repercussão geral, que deverá ser julgado no RE 398.365/RS. Em sua manifestação acerca da

ICMS, consoante se extrai da previsão normativa do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição brasileira de 1988, segundo a qual “a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”.

Para tornar clara a demonstração da restrição, notadamente em face da terminologia própria do direito tributário, importa observar que a isenção¹⁷² é uma categoria jurídica tratada pela legislação tributária como uma causa excludente do crédito tributário que imprime a ideia de uma dispensa do tributo devido; que a não incidência tributária é tida como uma não conformação do fato previsto normativamente como passível de incidência do tributo; e que a expressão alíquota zero, por sua vez, é assim considerada tendo em vista a diminuição a zero da percentagem que se tem por aplicável, por multiplicação, à base de cálculo tributável para se alcançar o valor em termos financeiros do encargo tributário. Ricardo Lobo Torres aponta a seguinte observação:

Problema que surge da aplicação da alíquota zero é o da possibilidade de aproveitamento do crédito fiscal dos impostos sobre o valor acrescido. Pode, apesar de não haver incidência, o contribuinte aproveitar o crédito correspondente àquela fase em que a alíquota era zero? Ou se adota o mesmo critério da isenção, que, nos termos da Constituição vigente (art. 155, § 2º), não garante a utilização do crédito? As opiniões se dividiram. Parece-me que a solução deve ser a mesma da isenção. Os impostos sobre o valor acrescido são dotados do efeito de recuperação, que faz com que o Estado recupere nas etapas ulteriores o valor do imposto correspondente à desgravação ocorrida parcialmente na fase inicial, tenha ela o nome de isenção, não incidência ou alíquota zero.¹⁷³

A observação com relação a isenção, a não incidência e a alíquota zero se dá porque, uma vez que qualquer desses fenômenos acarreta tributo zero a pagar na etapa anterior da cadeia de consumo, a etapa seguinte, em que se pretende o creditamento, não poderá contemplá-los. Tem-se, com isso, o que Mizabel Abreu Machado Derzi, em atualização à obra de Aliomar Baleeiro denomina “limites constitucionais ao efeito de recuperação do tributo

adequação do recurso ao procedimento e efeitos da repercussão geral, o relator, ministro Gilmar Mendes, posicionou-se acerca do mérito da discussão, no sentido da “reafirmação da jurisprudência desta Corte, de modo a fixar o entendimento de que os princípios da não cumulatividade e da seletividade não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero”. Anteriormente à afetação desse feito à repercussão geral, a orientação jurisprudência do STF alinhava-se ao que decidido no RE 353.657, no RE 370.682 e no RE 566.819.

¹⁷² A isenção está regulamentada em termos gerais pelos artigos 176 a 179 do CTN.

¹⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 313.

não cumulativo, quando houver isenção ou não incidência”¹⁷⁴, implica reconhecer que as hipóteses de recuperação de crédito não se aplicam ao IPI porque a Constituição brasileira de 1988 não previu expressamente essa possibilidade. O que se admite, no ponto, é a geração de crédito presumido “quando a operação anterior, sendo isenta, é seguida de uma operação tributada”¹⁷⁵. Este é o caso da previsão normativa da Lei 9.363, de 13/12/1996, que será melhor estudada no terceiro capítulo desta dissertação. A respeito da “limitação constitucional” observada acima, e partindo de uma leitura mais ampla da neutralidade tributária para o IPI, Paulo de Barros Carvalho afirma que:

A Constituição de 1988 prevê, especificamente para o ICMS, que a isenção ou não-incidência, salvo determinação de lei em contrário, não implicará crédito com o montante devido nas operações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo as prestações anteriores. Tal exceção ao princípio constitucional da não-cumulatividade é aplicada tão-somente ao ICMS, motivo pelo qual nenhuma restrição poderá ser criada no âmbito do IPI. bem como das contribuições sobre a receita ou o faturamento que adotarem o regime da não-cumulatividade.¹⁷⁶

2.4 A PNC aplicada à cadeia de consumo que destina mercadorias e serviços ao exterior

Os relatos históricos da evolução da tributação sobre o consumo no Brasil demonstram que os tributos incidentes sobre o comércio exterior tiveram uma essencial e estratégica função sob o ponto vista financeiro e político: ao passo que a exportação da produção agrícola e a importação das várias mercadorias estrangeiras permitiam alguma injeção de recursos no saqueado e combalido erário imperial e do início da República, possibilitava controlar a entrada e a saída de produtos do território nacional.

Como já visto anteriormente, a tributação da exportação das mercadorias brasileiras esteve historicamente adstrita à competência dos Estados federados. A esse respeito, e considerando a estrutura da atuação tributária do Estado brasileiro anteriormente ao advento da Constituição brasileira de 1934, mas já no período da denominada República Velha, Ricardo Varsano observa que “na órbita estadual, o imposto de exportação era a principal fonte de receita, gerando mais que 40% dos recursos destes governos. Cabe notar que este imposto era cobrado tanto sobre as exportações para o exterior como nas operações

¹⁷⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização e notas de Mizabel Abreu Machado Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 744.

¹⁷⁵ *Ibidem*, p. 745.

¹⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 178-179.

interestaduais”¹⁷⁷. É apenas com a EC 18/1965 que a União passa a deter o controle dos tributos que incidem sobre o comércio exterior, pois a instituição e a cobrança do imposto de exportação passam a ser também de sua competência.

As orientações que conduziram a reforma tributária implementada pela EC 18/1965 observaram a necessidade de se tributar bases econômicas e de observar, em razão disso, certas diretrizes de neutralidade tributária, notadamente mediante a implementação do mecanismo da não cumulatividade para os tributos incidentes sobre a cadeia de consumo, inclusive quando as mercadorias produzidas internamente destinavam-se ao consumo em outros países. Essa tendência, como visto, acabou por repercutir na reforma erigida pela EC 18/1965, que, segundo observa Heleno Taveira Tôrres, cobrou

uma atualização com os novos modelos de tributação, baseados no valor acrescido, em prejuízo dos regimes de tributação em cascata, para alcançar um modelo que permitisse evitar integração vertical de empresas, garantir uniformidade de carga tributária, independentemente da extensão do circuito econômico e eliminar qualquer espécie de cumulatividade.¹⁷⁸

A reforma da EC 18/1965 seguiu tendências internacionais de tributação: desde o seu desenvolvimento mais robusto e consolidado, que se deu com a TVA francesa e com as discussões para a formação de um mercado comum europeu, o mecanismo da não cumulatividade observava a necessidade de ser operacionalizado nas exportações. Heleno Taveira Torres aponta a 6ª Diretiva do IVA Europeu, de 15 de maio de 1977, como um importante instrumento normativo que buscou suprimir fronteiras fiscais e aduaneiras, bem como a passagem do regime de tributação na origem, e não no destino. Segundo Heleno Torres,

Esta Diretiva, que era o resultado da sucessão de um tratamento jurídico bem coordenado e dirigido a garantir uma harmonização legislativa plena, mediante um sistema comum do tributo incidente sobre a circulação de mercadorias e prestações de serviços, fundados em objetivos fiscais e não-fiscais e de alcance nacional e supranacional. E dentre os fundamentos não-fiscais, encontramos a exigência de neutralidade nas atividades das empresas; transparência no tráfego internacional de bens e serviços; garantia de livre-concorrência; liberdade de circulação de bens, serviços e capitais; racionalização das estruturas de produção, circulação e consumo; controle de fiscalização da produção e comércio, reclamando os agentes econômicos como colaboradores e, não menos importante, concorrer para o financiamento do orçamento comunitário, com participação no produto da arrecadação.

¹⁷⁷ VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, 1998, p. 3.

¹⁷⁸ TORRES, Heleno Taveira. **IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no Direito Brasileiro**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFTD, Belo Horizonte, v. 3, n. 16, jul.-ago. 2005, p. 57.

Em todas essas fases, as exportações efetivamente realizadas restaram sempre isentas de IVA (i), acompanhadas de um direito de devolução de todo o montante cobrado em operações anteriores (ii), segundo regime típico de "crédito financeiro". Daí esta isenção dizer-se *completa*, porque permite a devolução ao exportador de todo o valor do IVA incorporado e acumulado no processo de produção dos bens exportados, *i.e.*, devolvendo os tributos pagos ou eventualmente remanescentes na cadeia plurifásica como custo, o que já constava até mesmo do Tratado de Roma, de 1957, como aquisição de matérias primas, serviços e bens de capital vinculados à produção, nacionais ou importados, consumidos ou utilizados na produção, fabricação, transporte e comercialização dos produtos destinados à exportação.¹⁷⁹

Uma vez que os tributos ao estilo IVA preocupam-se com o efetivo creditamento dos tributos incidentes na cadeia de consumo das mercadorias, inclusive quando destinadas à exportação, essa diretriz acompanhou a sua difusão pelo mundo. Trata-se de um importante instrumento para conferir tratamento igualitário e condições de concorrência nos mercados nacional e internacional. Como se sabe, essa percepção não foi diferente no Brasil. A inicial implementação do mecanismo da não cumulatividade, nos termos da Lei 2.974, de 26/11/1956, e da Lei 3.520, de 30/12/1958, o mencionado registro positivado na Lei 4.502, de 30/11/1964, estabilizou a definição política de desoneração tributária dos produtos destinados à exportação.

A consolidação da PNC na atual estrutura da atuação do Estado-Fiscal brasileiro, conforme se extrai do teor normativo da Constituição brasileira de 1988, indica que se está a contar com “determinação constitucional uniforme sobre o tratamento de *plurifasia*, em virtude da regra de *não-cumulatividade* definida como critério aplicável aos tributos indicados na Constituição, exigindo que seja compensado o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, tanto para o IPI (art. 153, §3º, II) quanto para o ICMS (art. 155, §2º, I)”¹⁸⁰. Quando se trata de exportações, o texto da Constituição brasileira de 1988 é ainda mais incisivo ao estabelecer que a incidência tributária do IPI (art. 153, §3º, III) e do ICMS (art. 155, §2º, X, “a”) ocorrerá no país de destino, conferindo, pois, imunidade tributária à exportação; e “em paralelo a tais imunidades, emerge o regime de crédito como método complementar da não-cumulatividade, na medida em que a plurifasia não se encerra num ato de consumo interno”¹⁸¹.

¹⁷⁹ TORRES, Heleno Taveira. **IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no Direito Brasileiro**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFTD, Belo Horizonte, v. 3, n. 16, jul.-ago. 2005, p. 51-52.

¹⁸⁰ *Ibidem*, p. 57.

¹⁸¹ *Ibidem*, p. 58.

Este cenário demonstra que a PNC definida e estampada na Constituição brasileira de 1988 consolidou-se de forma a prestigiar o comércio internacional, em especial sob o prisma da exportação de produtos nacionais ou nacionalizados. Por se tratar de política estratégica, os instrumentos de fomento e de estímulo à exportação utilizam-se, em regra, de benefícios relacionados à imunidade (isenção) tributária e ao mecanismo da não cumulatividade. Isso não implica dizer, como sustenta parte da doutrina tributária, que “crédito simbólico ou presumido é incentivo fiscal”¹⁸². Pode ser, mas não necessariamente. Como se vê da estrutura da PNC para o IPI, em especial quando da exportação de mercadorias nacionais, o reconhecimento da geração de crédito presumido de IPI decorre das normas previstas no artigo 153, § 3º, incisos II e III, da Constituição brasileira de 1988.

¹⁸² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na constituição**. V. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 189.

3. DEFINIÇÃO DE CONCEITOS OPERACIONAIS PARA A RENOVAÇÃO DAS CATEGORIAS JURÍDICAS: RELAVÂNCIA PARA A ANÁLISE JURÍDICA DAS POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS

Algumas definições de conceitos operacionais devem ser apresentadas e justificadas para uma adequada apreensão dos objetivos deste trabalho. Afinal, esta pesquisa não pretende ser meramente descritiva de problemas; almeja, também, contribuir com um movimento tendente a mudanças na linguagem e, em certo ponto, no tratamento que é conferido ao estudo dos tributos no Brasil.

Sem pretender desmerecer¹⁸³ a influência das contribuições históricas que edificaram o desenho normativo e as práticas jurídicas atualmente em vigor no Brasil, este trabalho anseia ousar para se afastar desses legados clássicos. Ora, se a reflexão social empírica é pressuposto para o desenvolvimento das categorias jurídicas, afigura-se mais adequado o distanciamento de expressões que possam conduzir a noções pretéritas e meramente dogmáticas, que estão ultrapassadas em face da realidade atualmente experimentada, a fim de empreender busca por novas expressões capazes de aglutinar com razoável carga semântica as lacunas deixadas.

Este capítulo tem, pois, o objetivo de apresentar novas expressões para o trato das categorias jurídicas que integram e influenciam a atuação tributária do Estado brasileiro e de justificar o porquê do distanciamento das expressões mais comumente utilizadas pela doutrina, academia e jurisprudência nacionais. Essa justificação, como se verá adiante, tem por escopo alinhar a presente dissertação à metodologia de análise da política tributária que se opta por utilizar.

3.1 Superação da ideia de “sistema” nos discursos jurídicos

Há, em sede de doutrina, algum dissenso acerca da correta identificação semântica que se deve conferir à organização da estrutura tributária e financeira do Estado brasileiro, notadamente aquela que possui expressa previsão na Constituição brasileira de 1988. A massiva doutrina nacional sobre direito tributário tem se referido a essa organização como

¹⁸³ Essa preocupação e cautela foram apontadas por Heleno Taveira Torres: “*Em rigorosa metodologia, não é correto partir de avanços e de critérios contemporâneos para criticar elaborações de outros tempos e de outras experiências jurídicas, cujas obras e conceitos foram construídos e representaram significativas evoluções ao seu momento e lugar.*” TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 300.

“sistema tributário constitucional” ou “sistema tributário nacional”¹⁸⁴, e o faz por entender que

o Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda, em especial com os princípios formais e materiais fundamentais – independente de estarem expressa ou implicitamente previstos – e com os direitos fundamentais, sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade; os *princípios sistematicamente fundamentais (systemtragenden Prinzipien)*, que mantêm vinculação com o poder de tributar e atribuem significado normativo a outros princípios, são o princípio republicano, o princípio federativo, o princípio da segurança jurídica e o princípio da igualdade.¹⁸⁵

Uma parcela alternativa da academia, contudo, entende mais adequado nomear o modelo de estruturação tributária e financeira adotado no Brasil como “matriz tributária brasileira”, na medida em que essa expressão possibilitaria melhor contextualizar as “escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário”¹⁸⁶, pois forneceria uma maior abrangência e precisão de análise estrutural desse “fenômeno tributário”.

A definição entre uma ou outra acepção acerca da denominação mais adequada para se reportar à estrutura das normas tributárias presentes na Constituição brasileira de 1988 — se “sistema tributário constitucional”, se “matriz tributária” ou se alguma outra denominação qualquer — é importante para que as análises que se pretende efetuar neste trabalho possam ocorrer de forma mais direta e escorreita em relação ao conteúdo semântico buscado. Necessário, pois, entender como a expressão “sistema” passou a ser utilizada como referencial no estudo das categorias jurídicas.

¹⁸⁴ Vide FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965; ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968; CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais**. Belo Horizonte: Oliveira Mendes, 1997; BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1974. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus, 1998; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. **Sistema constitucional tributário: o tributo e suas espécies**. Curitiba: Juruá, 2001; ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03**. São Paulo: Saraiva, 2004. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

¹⁸⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 18.

¹⁸⁶ GASSEN, Valcir. **Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In GASSEN, Valcir (Org. e Autor). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012, p. 32.

A ideia de “sistema jurídico”, no que se tem como mais relevante e influente, foi desenvolvida por Friedrich Carl von Savigny na abordagem almejada pela Escola Histórica alemã¹⁸⁷ e está ligada à compreensão de uma suposta coesão e organicidade, que seriam evidenciadas a partir de uma estrutura conceitual. O objetivo da jurisprudência dos conceitos, desenvolvida na esteira da linha romanista da Escola Histórica alemã, era o de agrupar sistematicamente direito romano para possibilitar a aplicação de um direito único na Alemanha do século XIX.¹⁸⁸ Na época, a Alemanha ainda se apresentava como *Heiliges römisches Reich deutscher Nation*, sucedido pelo *Kaiserreich* (1871-1918). A fórmula utilizada por Friedrich Carl von Savigny para alcançar o seu objetivo de unificação normativa baseou-se na pesquisa histórica da *jurisprudencia* romana e na filosofia do conhecimento de Immanuel Kant¹⁸⁹, o que teria possibilitado a estruturação de uma metodologia para “conhecer” o direito e a sociedade.

É dessa concepção histórica do direito que decorre a ideia de “ciência” jurídica no sentido de um conjunto de normas com uma unidade imanente, em que se imbricam a história do Estado e dos povos, apreendida e explicitada no trabalho de juristas.¹⁹⁰ Essa imbricação decorre da compreensão de que a “ciência” do direito, conquanto fundada em bases histórica e filosófica, deve primar por ser sistematizada e por exercer um papel unificante.¹⁹¹ A propósito desse entendimento de Friedrich Carl von Savigny, Karl Larenz reconhece que

o que salta logo à vista é que ele usa o termo “filosófico” nessas lições como sinónimo de “sistemático”; mas o elemento “sistemático” também desempenha um papel considerável na teoria do método do Sistema. E o sentido em que SAVIGNY equipara nos seus primeiros escritos os termos “sistemático” e “filosófico” vem a transparecer nas palavras seguintes: “Todo sistema conduz à filosofia. A exposição de um simples sistema histórico conduz a uma unidade, a um ideal, em que aquela se baseia – e isto é filosofia”¹⁹².

¹⁸⁷ A Escola Histórica alemã está situada, no tempo intelectual, entre o jusnaturalismo, alvo de suas críticas, e o formalismo, filosofia jurídica com a qual contribuiu acentuadamente.

¹⁸⁸ Marcus Faro de Castro, com apoio em Wieacker, registra que “o projeto original de Savigny, embora tenha gerado o *Bürgerliche Gesetzbuch* (BGB) de 1900, um código civil francamente ‘conservador’, por institucionalizar na Alemanha a ‘ordem burguesa’, era também reformista na medida em que pretendia superar as deficiências legadas pelo *usus modernus pandectarum*”. A este propósito, vide CASTRO, Marcus Faro de. **Formas jurídicas e mudança social: interações entre o direito, a filosofia, a política e a economia**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 147.

¹⁸⁹ A filosofia do conhecimento em Immanuel Kant é encontrada na sua obra *Crítica da Razão Pura*, de 1781, e objetiva descrever como a mente/alma pode produzir conhecimento válido.

¹⁹⁰ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 10.

¹⁹¹ CASTRO, Marcus Faro de. *Opus citatum*, p. 147.

¹⁹² LARENZ, Karl. *Opus citatum*, p. 10.

No contexto do pensamento de Friedrich Carl von Savigny, já na segunda fase dos seus escritos — conhecida como a sua fase madura —, o

elemento sistemático refere-se ‘ao nexó interno que liga em uma grande unidade todos os institutos e regras jurídicas’, dependendo o êxito da interpretação [...] [d]a atividade espiritual de que proveio a expressão de pensamento que está perante nós e [...] [d]a intuição do todo histórico-dogmático.¹⁹³

Segundo Karl Larenz, essa concepção parte da “ideia do nexó ‘orgânico’ entre os ‘institutos jurídicos’ que vivem na consciência comum”¹⁹⁴.

Seguiram-se a Friedrich Carl von Savigny filósofos do direito e juristas como Georg Friedrich Puchta, Rudolf von Jhering¹⁹⁵ — em sua fase inicial¹⁹⁶ —, Bernhard Windscheid, Carl Friedrich von Gerber e Paul Laband. Estes dois últimos, destaca Marcus Faro de Castro, “são conhecidos por sua abordagem ‘positivista’, mediante a qual excluía considerações políticas ou filosóficas de sua dogmática, e atinham-se, sem maiores reflexões, ao material dado pelo direito positivo, ou seja, pelas leis aprovadas pelo Estado”¹⁹⁷, e também porque conferiram ao direito burguês desenvolvido a partir de Friedrich Carl von Savigny “um desdobramento coerente e um perfeito complemento político e jurídico no ‘direito do Estado’ desenvolvido [por eles] no *Kaiserreich*”¹⁹⁸.

A partir das contribuições de Carl Friedrich von Gerber e Paul Laband, Hans Kelsen¹⁹⁹ ganha projeção ao desenvolver uma nova perspectiva positivista do direito, “que se tornou influente por se opor a doutrinas de autores da Alemanha weimariana — no caso, especialmente Carl Schmitt [...] — que abriram espaço para o crescimento de regimes plebiscitaristas tais como (à época) o Nacional-Socialista”²⁰⁰. Seu positivismo finca-se na

¹⁹³ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 16.

¹⁹⁴ *Ibidem*, p. 18.

¹⁹⁵ A propósito das contribuições de Georg Friedrich Puchta e Rudolf von Jhering ao sistema formal do direito civil desenvolvido a partir de Friedrich Carl von Savigny, Marcus Faro de Castro observa que “esses autores tomaram a ideia de ‘sistema’ formal como representação intelectual do direito e a levaram ao paroxismo”. CASTRO, Marcus Faro de. **Formas jurídicas e mudança social: interações entre o direito, a filosofia, a política e a economia**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 153.

¹⁹⁶ A segunda fase do pensamento de Rudolf von Jhering é resumida por Marcus Faro de Castro. *Ibidem*, p. 156.

¹⁹⁷ *Ibidem*, p. 184.

¹⁹⁸ *Ibidem*, p. 184.

¹⁹⁹ Um resumo das ideias desses jus-filósofos pode ser obtido a partir de LARENZ, Karl. *Opus citatum*, 1997.

²⁰⁰ CASTRO, Marcus Faro de. *Opus citatum*, p. 165.

compreensão de um “sistema jurídico” a partir do questionável conceito de “norma jurídica fundamental”.²⁰¹

A menção, no contexto deste trabalho, às ideias de Friedrich Carl von Savigny e daqueles que o seguiram com o legado formal-positivista da jurisprudência dos conceitos, notadamente com relação à concepção de um “sistema jurídico”, se mostra importante porque o modelo jurídico adotado do Brasil é profundamente influenciado pela abordagem que admite a existência de uma “ciência” do direito, com linguagem própria e que seria evidenciável apenas por “juristas”. Essa afirmação é de fácil constatação, especialmente à vista da adesão por grande parte da doutrina, da academia e da jurisprudência brasileiras à linha intelectual de uma “teoria pura do direito”. Vale destacar, ainda, que a tradição jurídica brasileira, cunhada a partir da passagem do século XIX para o século XX, possui forte arrimo na concepção de um direito civil de ordem burguesa — ao estilo do que desenvolvido por Friedrich Carl von Savigny no *Bürgerliches Gesetzbuch* (BGB), o Código Civil alemão de 1896 —, que busca a proteção positivada de estruturas sociais, tidas por dadas, como forma de exercício e de manutenção do poder das oligarquias dominantes.

Afirmações como a de que “chega a ser um contra-sentido falar em sistemas de normas sem organização hierárquica [...] [pois] o critério de pertinência de uma norma a dado sistema reside na contingência de que as múltiplas unidades busquem seu fundamento de validade em outras que lhes sejam superiores”²⁰² indicam a radicação da doutrina tributária brasileira a legados formais-positivistas que induzem à estruturação de um sistema supostamente hierarquizado de normas jurídicas como pressuposto elementar de validade da atuação estatal. André Folloni corrobora esta posição ao sustentar, à linha da doutrina tradicional, que “o ordenamento jurídico é visto como um todo ordenado de normas jurídicas, com derivação hierárquica, no qual a produção da norma inferior está determinada pela norma

²⁰¹ A propósito do conceito de norma jurídica fundamental, assim expôs Hans Kelsen: “Todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma e mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa. A norma fundamental é a fonte comum da validade de todas as normas pertencentes a uma e mesma ordem normativa, o seu fundamento de validade comum. O facto de uma norma pertencer a uma determinada ordem normativa baseia-se em que o seu último fundamento de validade é a norma fundamental desta ordem. É a norma fundamental que constitui a unidade de uma pluralidade de normas enquanto representa o fundamento da validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa.” KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 4ª ed. Coimbra: Armênio Amado, 1976, p. 269.

²⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. Aproveitamento de crédito presumido decorrente de receitas de exportação previsto na Lei n. 9.363/96 e os produtos isentos, submetidos à alíquota zero, NT ou não sujeitos à tributação pelo IPI. In MEDEIROS NETO, Elias Marques de. **Aspectos polêmicos do agronegócio: uma visão através do contencioso**. São Paulo: Castro Lopes, 2013, p. 28.

superior. Acasos e indeterminações não fazem parte desse universo”²⁰³. Especificamente a respeito das categorias jurídicas do direito tributário, Folloni pressegue inferindo que:

O direito tributário é ainda entendido, restritivamente, como o conjunto de normas que disciplina a instituição e a arrecadação de tributos – um segmento normativo, destacado de seu todo para fins de estudo. A concentração de esforços no estudo da norma evidencia o expediente redutor, presente e dominante. Por fim, a aposta na coerência, no inter-relacionamento dos enunciados construídos a partir de verificações tópicas da realidade empírica e, imediatamente, dela deslocados, constituindo um mundo ideal e racional, é exemplo de racionalidade excessivamente lógico-indutiva e autossuficiente. O estudo do direito tributário fica unidimensional: estuda-se somente a norma.²⁰⁴

O fechamento cognitivo dos pressupostos da jurisprudência dos conceitos e a noção de “norma jurídica fundamental”, cunhada por Hans Kelsen, a indicar a base de um “sistema jurídico”, chamou a atenção de juristas da *common law* e de sociólogos do direito que contestavam a ideia de uma ordem normativa hierarquizada e fundada em um positivismo extremamente formalista como fonte de direitos. Isso porque o discurso do “formalismo” apresentava-se desapegado do contexto social sensível, e o jurista formalista estaria a atuar como manipulador de símbolos, como se fossem moedas de troca e não de justiça. Dentre os juristas da linhagem da *common law* que criticaram a jurisprudência dos conceitos, tiveram destaque o pensamento do *American Realism Jurisprudence*, desenvolvido a partir de Oliver Wendel Holmes Jr.²⁰⁵, e o movimento denominado *Critical Legal Studies*, defensor de uma análise jurídica politicamente engajada. Foram expoentes desta última linha de pensamento juristas como Duncan Kennedy²⁰⁶ e Roberto Mangabeira Unger²⁰⁷. Além da agenda de discussão dessas teorias provenientes da linhagem jurídica da *common law*, destacaram-se também as críticas de alguns jus-sociólogos como Eugen Ehrlich²⁰⁸, Hermann

²⁰³ FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 384.

²⁰⁴ *Ibidem*, p. 384.

²⁰⁵ Vide HOLMES JR., Oliver Wendel. **The common law**. Boston: Little Brown, 1944; HOLMES JR., Oliver Wendel. **La senda del derecho**. Buenos Aires: Abeledo Perrot: 1975.

²⁰⁶ Vide KENNEDY, Duncan. **The critique of rights in critical legal studies**. Duke University Press, Durham, 2002, p. 178-227. Disponível em <<http://duncankennedy.net/documents/The%20Critique%20of%20Rights%20in%20cls.pdf>> Acesso em 10/1/2016.

²⁰⁷ Vide UNGER, Roberto Mangabeira. **The critical legal studies movement**. Cambridge: Harvard University Press, 1986.

²⁰⁸ Vide EHRlich, Eugen. **Fundamentos da sociologia do direito**. Tradução de René Ernani Gertz. Brasília: Universidade de Brasília, 1986.

Kantorowicz²⁰⁹, Niklas Luhmann²¹⁰ e Gunther Teubner²¹¹ — ainda que estes dois últimos jus-sociólogos reformulem a concepção de “sistema”, uma relevante discussão sobre as estruturas positivistas foi por eles empreendida.

A ideia de “sistema jurídico” teve sua aproximação com a atuação tributária do Estado a partir das considerações de Adolf Wagner, notadamente quando se refere ao sistema tributário economicamente justo e sua imposição ao contribuinte. Segundo Heleno Taveira Torres,

de fato, até a clássica obra de Adolf Wagner, o direito tributário não se apossou de um tratamento sistematizado. Prosperavam as obras de Economia Política, de Ciência das Finanças e do Direito Financeiro como textos de maior envergadura sobre a matéria tributária.²¹²

O conceito de “sistema tributário” passa a servir, então, de referência a um “direito positivo dos tributos e suas limitações (sistema interno) ou como Ciência do Direito (sistema externo)”²¹³ decorrente de um pensamento “sistemático” do direito tributário com as contribuições da “Ciência das Finanças”. Ainda segundo Heleno Taveira Torres, é desse contexto que “exsurtem as bases do sistema de princípios, conceitos e de relações peculiares do direito tributário que conhecemos na atualidade. E foram necessários mais de cem anos de evolução e aperfeiçoamento para conferir [aos tributos] um exaustivo rigor de juridicidade”²¹⁴. Neste sentido, prossegue o mencionado autor:

Na sua origem, a noção de “sistema tributário” sempre foi empregada para significar o conjunto dos tributos existentes em um dado ordenamento jurídico, do que se utilizava a doutrina para simples descrição da legislação vigente ou para obter classificações das mais inseguras ou imprecisas, baseadas geralmente em critérios técnicos empíricos ou econômicos, e raramente em aspectos jurídicos evidentes.²¹⁵

O retrato que se extrai da noção de “sistema jurídico” remonta ao pensamento mais familiarizado com a ideia de um direito enquanto “ciência”, de uma organização normativa

²⁰⁹ Vide KANTOROWICZ, Hermann. **La definición del derecho**. Traduzido do inglês por J. M. de la Vega. Madrid: Revista del Occidente, 1964.

²¹⁰ Vide LUHMANN, Niklas. **Sistema jurídico y dogmática jurídica**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983.

²¹¹ Vide TEUBNER, Gunther. **O direito como sistema autopoietico**. Tradução de José Engrácia Antunes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993.

²¹² TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 303.

²¹³ *Ibidem*, p. 300.

²¹⁴ *Ibidem*, p. 300-301.

²¹⁵ *Ibidem*, p. 300-301.

com arrimo em hierarquia de normas e na existência de preceitos supostamente fundamentadores da validade jurídica de outros. Isso se destaca ainda mais na seara jurídica que lida com o exercício da atividade tributária e financeira pelo Estado. Esse legado formalista, pressuposto de uma ciência que se quer essencialmente positivada e que denota fechamento conceitual, é notado por Marcus Faro de Castro:

Uma amostra do apego de tributaristas brasileiros à tradição impulsionada por Savigny é a prática amplamente aceita do emprego da noção de “instituto jurídico”, que aparece em praticamente todos os manuais de direito tributário, bem como em inúmeras decisões judiciais sobre tributos – e não apenas para referir-se ao termo tal como empregado (já sintomaticamente) no Código Tributário Nacional (arts. 109 e 110). A consequência disto é o “fechamento” do direito em suas próprias formas, ainda que elas nada tenham a ver com a realidade, a não ser o fato de, eventualmente, encobrirem reações de poder, mantendo certamente por causa disso, estranha mas compreensivelmente, alguma utilidade institucional.²¹⁶

Ademais, a percepção comum da doutrina tributária brasileira acerca do que seja o “sistema tributário nacional” não contempla o conjunto normativo ou a finalidade institucional em sua plenitude, especialmente no que diz respeito à abertura para diálogo com normas ou categorias jurídicas situadas fora do capítulo constitucional ou das normas estritamente tributárias — evidente que o artigo 110²¹⁷ do CTN não indica a possibilidade de efetiva interação normativa.

O estudo da estrutura da atuação do Estado-Fiscal não prescinde de uma leitura ampla e horizontal da política tributária implementada e vigente, uma vez que inviável compreendê-la apenas mediante o acesso às

“profundezas’ dos ‘institutos’, ou com a defesa de um suposto e abstrato ‘sistema’ de normas rigidamente hierarquizadas, perceptíveis privilegiadamente pelos juristas, e nem com algum ‘valor’ ou conjunto de valores idealizados e que ora são efetivamente vazios, ora tendem a ser transformados em ‘princípios’ formais abrangidos por elaborações dogmáticas”²¹⁸.

Para além das prescrições constitucionais, há outras tantas que compõem a mesma estrutura, como edificantes mesmo do funcionamento de uma política pública orientada à

²¹⁶ CASTRO, Marcus Faro de. **Direito, tributação e econômica no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica**. Revista da PGFN, ano 1, n. 2. Brasília, 2011, p. 27. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/007.pdf>> Acesso em 10/1/2016.

²¹⁷ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

²¹⁸ CASTRO, Marcus Faro de. *Opus citatum*, p. 38.

atuação tributária do Estado. Veja-se, a propósito, que o art. 100²¹⁹ do CTN descreve como normas tributárias os tratados e as convenções internacionais, as leis, os regulamentos, os atos normativos expedidos por autoridades administrativas, as decisões dos órgãos julgadores do Fisco, as práticas reiteradas dessas autoridades administrativas e os convênios celebrados entre os entes políticos.

Conquanto a fechada e sistematizada “ciência” do direito tenha sofrido, mais atualmente, alguma flexibilização, de modo a buscar interagir com outros métodos de percepção da realidade social, entende-se por inadequada a adoção da expressão “sistema jurídico” para os fins da presente análise, notadamente quando se pretende referir à organização da estrutura tributária e financeira do Estado brasileiro. Reforçam essa conclusão as limitações vernaculares do idioma português, que fazem persistir relevantes resquícios que remetem a ideia de “sistema jurídico” ao formato positivo-formalista da hierarquia entre normas. Adicione-se, ainda, que a concepção do direito enquanto um “sistema” com base “científica” tende a manter arraigada uma cultura jurídica absorta, ensimesmada, extremamente conservadora, que não reconhece a existência de um duplo papel ao jurista: organizar o discurso em torno de certas abstrações conceituais e agir para impulsionar ou validar mudanças da ordem.²²⁰ As observações de Marcus Faro de Castro, arrimadas em San Tiago Dantas, indicam neste sentido: “em outras palavras, refletir sobre o campo de ideias e práticas institucionais que formam o direito, procurando indicar como esse campo deve ser entendido, desenvolvido e modificado, é uma missão indeclinável para os que se ocupam academicamente do direito hoje”²²¹.

Uma vez que se opta por não utilizar a expressão “sistema jurídico” para a finalidade deste trabalho, volte-se, pois, à anterior referência à denominação utilizada por parcela da academia que prefere identificar o “sistema jurídico tributário”, notadamente aquele previsto a

²¹⁹ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

²²⁰ CASTRO, Marcus Faro de. **Formas jurídicas e mudança social: interações entre o direito, a filosofia, a política e a economia**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 16.

²²¹ *Ibidem*, p. 17. Nesta mesma página, Marcus Faro de Castro observar que “pode-se entender como expressão desse tipo de preocupação a queixa de um jurista como Orlando Gomes, ao fazer a seguinte observação na obra *Escritos Menores*, publicada em 1981: ‘As profundas transformações sociais aceleradas nos últimos trint’anos, que suscitaram novos e graves problemas jurídicos, ainda não erradicaram os dogmas e postulados sobre os quais se edificaram os códigos do século em curso’. Em outro texto, mas em tom semelhante e talvez mais exacerbado, Orlando Gomes insistia na ‘pobreza de espírito inventivo dos juristas’”.

partir da Constituição brasileira de 1988, como um desenho institucional que exhibe uma “matriz” da organização e da atuação tributária e financeira do Estado brasileiro, como sendo uma “ordenação”²²² estrutural. A expressão “matriz tributária”, se não é a ideal, apresenta-se apta para demonstrar a ideia de raiz, de origem, de desenho institucional e funcional. Porém, o problema de se utilizar a expressão “matriz tributária” refere-se à crescente tendência de constitucionalização do discurso jurídico, que busca prestigiar a constituição jurídica e seus formalismos²²³ em detrimento da “constituição política”²²⁴; vale dizer, o discurso jurídico apoiado na ideia de “matriz tributária” adota como ponto de partida para qualquer análise as normas vigentes na constituição, e não a busca pela fruição empírica de direitos e pelo efetivo acesso aos mecanismos políticos, diretrizes, objetivos e garantias previstos na carta política. A percepção de uma “matriz tributária”, e não de um “sistema jurídico” aplicável à atuação tributária do Estado, tende a apresentar-se mais apropriada ao sentido evolutivo das categorias jurídicas e a servir de denominação adequada à identificação da organização da estrutura tributária e financeira atualmente vigente no Brasil. Todavia, a convergência para a constitucionalização do discurso jurídico eiva a expressão “matriz tributária” de conteúdo demasiado abstrato; afinal, matriz remete à ideia de fonte, de manancial, de lugar onde algo se gera ou se cria²²⁵, e não à aceção de implementação de direitos.

Por esta razão, opta-se por trabalhar com as expressões “ordem tributária”, “organização tributária” ou “estrutura tributária” para se referir tanto à ideia de uma estrutura institucional e funcional, quanto de ordem, de organização, de opções políticas e de limitações ao exercício da atividade tributária estatal, ou seja, da atuação confiscatória de patrimônio legitimamente reconhecida ao Estado brasileiro enquanto república. Neste sentido, prefere-se não utilizar nesta pesquisa as expressões “sistema tributário”, “sistema jurídico tributário”,

²²² Esclareça-se que “ordem” ou “ordenação” não se confundem com “ordenamento”, expressão diretamente ligada ao formalismo jurídico e ao pensamento de Hans Kelsen e de Norberto Bobbio. A propósito da concepção de um “ordenamento jurídico” para este autor, vide BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Brasília: Universidade de Brasília, 1989.

²²³ A propósito do “neoformalismo” decorrente da constituição jurídica como uma característica da terceira onda de globalização do direito, à linha do que abordado por Duncan Kennedy, vide CASTRO, Marcus Faro de. **Ideias sobre o ensino jurídico globalizado**. In Pedro R. Fortes (Org.). *Cadernos FGV DIREITO RIO*, vol. 09. Rio de Janeiro, 2014, p. 47-64. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/12036/Cadernos%20FGV%20DIREITO%20RIO%20-%20Vol.%209.pdf?sequence=2>> Acesso em 10/1/2016.

²²⁴ A propósito da “constituição política” e da sua distinção em relação à “constituição jurídica”, vide CASTRO, Marcus Faro de. Globalização, democracia e direito constitucional: legados recebidos e possibilidades de mudança. In CLÈVE, Clèmerson Merlin; FREIRE, Alexandre (Coords.). **Direitos fundamentais e jurisdição constitucional: Análise, crítica e contribuições**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 697-719.

²²⁵ Vide FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio século XXI: o dicionário da língua portuguesa**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 1300.

“sistema tributário constitucional”, “matriz tributária” *et cetera* para a identificação da estrutura e organização tributárias do Estado brasileiro.

3.2 Superação da “natureza”, dos “institutos” e das “relações” nos discursos jurídicos

O legado do conceitualismo, propagado pela Escola Histórica alemã, e do culto à forma daí decorrente é profundamente cravado no estudo das categorias jurídicas no Brasil, em especial naquela que se dedica à estrutura e organização da atuação tributária do Estado brasileiro. Neste sentido, Marcus Faro de Castro constata que

é tão arraigado o apego do direito tributário brasileiro ao legado formalista mencionado que até mesmo em um conhecido autor, às vezes celebrado por parecer admitir alguma “abertura” das formas jurídicas para considerações substantivas [...] ocorrem em abundância referências a conceitos antigos e fossilizados, tais como “instituto”, “relação jurídica”, “teoria geral do direito” e outras semelhantes. Além disso, a ausência de real “abertura” faz sentir-se, neste caso, também na defesa irredutível de uma “concepção unitária” do “sistema jurídico”, cuja inteligibilidade aparece ao jurista, por meio de seu trabalho intelectual especializado, que o conduz ao que o autor chama de “profundezas” dos “institutos”²²⁶.

A adoção inicial da filosofia do conhecimento de Immanuel Kant por Friedrich Carl von Savigny conduziu à necessidade de que alguém “percebesse” o mundo sensorial e “conhecesse” o direito. Essa percepção e conhecimento não poderiam prescindir de certa técnica. Por isso é que a metodologia da “ciência” do direito de Friedrich Carl von Savigny buscou dados históricos da *jurisprudencia* romana e identificou algumas categorias jurídicas que estariam à base da sociedade. Dentre essas estruturas basilares estavam os “institutos”, assim entendidas as estruturas sociais orgânicas que regem comportamentos. Os “institutos” acabaram por se tornar “jurídicos” na medida em que, no sistema da “ciência” jurídica, apenas os juristas seriam capazes de bem perceber e compreender a realidade sensível. A propósito, Marcus Faro de Castro aponta duas características das formulações de Friedrich Carl von Savigny que fortalecem a ideia de “sistema” como uma “ontologia social”: “(i) a ideia de que o direito evolui espontânea e organicamente no espírito do povo; e (ii) a sua noção de instituto jurídico”²²⁷. Ressalta, ainda, que

a segunda característica [...] é a noção de ‘instituto’ jurídico que designa um conjunto de relações sociais orgânicas, isto é, relações supostamente

²²⁶ CASTRO, Marcus Faro de. **Direito, tributação e economia no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica**. Revista da PGFN, ano 1, n. 2. Brasília, 2011, p. 28. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/007.pdf>> Acesso em 10/1/2016.

²²⁷ CASTRO, Marcus Faro de. **Formas jurídicas e mudança social: interações entre o direito, a filosofia, a política e a economia**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 150.

‘espontâneas’ e intrinsecamente boas, que se presumem presentes na sociedade e detectáveis pelos juristas (embora não articuláveis pelo povo e por ele livremente submetidas a exame crítico).²²⁸

Tal qual a já apresentada noção de “sistema jurídico”, também a acepção de “instituto jurídico” carrega forte conteúdo que remete à compreensão de um direito como “ciência”, fechado, sem interlocução com outras áreas de compreensão da sociedade. Por isso é que, também em relação aos “institutos jurídicos”, faz parte do esforço empreendido nesta pesquisa compreendê-los como “categorias jurídicas”, expressão que se oferece mais adequada semanticamente à apresentação de elementos sociais que regem interações entre sujeitos. O mesmo se pode afirmar quanto às denominadas “relações jurídicas”, de onde deriva a ideia de “relações jurídicas tributárias”. Esta expressão também merece ser revista sob o ponto de vista semântico, em busca de uma mais apropriada e atual definição, de modo que é preferível a utilização de expressões como “arquiteturas contratuais” e “agregados contratuais”.

Não apenas as expressões características da Escola Histórica alemã devem ser consideradas inapropriadas ao movimento evolutivo do direito, senão também a constante designação à “natureza jurídica” de algum “instituto”. Ora, “natureza” é expressão que confere a noção semântica de algo que decorre da natureza, que provém do ambiente natural, que é dado e não criado, que é abstrato e não concreto. Quando aplicada à esfera de compreensão da dinâmica social e jurídica, “natureza” não se presta a nenhuma definição, ou seja, nada identifica. Apenas mostra que se trata de denominação ultrapassada, radicada à já superada Escola Jusnaturalista, ou do Direito Natural. Em casos que tais, é mais apropriada a utilização de expressões como “identidade jurídica” ou “modelo jurídico”, como se propõe fazer nesta pesquisa.

Enfim, as interações entre o Estado que arrecada tributos e o contribuinte que os paga não pode ser compreendida como uma “relação” dada, como uma exigência sistêmica que decorra simplesmente de um suposto “dever fundamental de pagar impostos”²²⁹. Há direitos subjetivos e esforços concretos de ambos os lados. O Estado, em especial o que situado em um contexto de subdesenvolvimento econômico e institucional, mesmo o mais liberal, não funciona se os integrantes da nação não contribuírem financeiramente: os serviços públicos ficarão inviáveis de execução, a proteção de garantias individuais e coletivas não poderá ser

²²⁸ *Ibidem*, p. 151.

²²⁹ Para uma compreensão do dever fundamental de pagar impostos, vide NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998.

mantida, não haverá distribuição de rendas, os mecanismos de incentivos financeiros refletirão resultados inócuos *et cetera*. Afinal, a atividade estatal tem custos.²³⁰ Não se pode olvidar, contudo, de que essas interações entre Estado e contribuinte possuem viés jurídico e devem respeitar certos limites, de modo a impedir o abuso do poder estatal no exercício do confisco legitimado. É nesse ponto que deve fincar a juridicidade das interações.

3.3 Agregados contratuais e arquitetura contratual

A opção pela não utilização das expressões comumente difundidas na dogmática jurídica derivada do pensamento jurídico germânico — como “sistema jurídico”, “ciência do direito”, “institutos jurídicos”, “natureza jurídica” e “relação jurídica” — abre espaço para o emprego de expressões que se entende sejam semântica e metodologicamente mais apropriadas aos instrumentos que possibilitam a abordagem jurídica proposta.

No contexto do necessário diálogo interdisciplinar e da abertura conceitual no discurso jurídico, a análise da PNC com base na AJPE demanda a especificação da forma como são entendidas as interações sócio-contratuais no ambiente da política pública. Esse cenário possibilita o uso da expressão “agregados contratuais”, assim entendidos como fatores organizadores das diferentes atividades sociais de produção, de troca e de consumo²³¹, e da sua antecedente “arquitetura contratual”, fórmulas contextualizadas abrangendo “prescrições jurídicas que são adicionadas aos contratos privados por meio de processos juridicamente estruturados”²³². Como se percebe, tais expressões atuam como substitutas às noções, mais usuais na dogmática, de “relações contratuais”, “relações obrigacionais” ou qualquer outra neste sentido.

3.4 O direito à propriedade comercial como um “direito de produção”

Como visto, este trabalho trilha caminhos heterodoxos na compreensão da atuação tributária do Estado-Fiscal brasileiro, porquanto não se alinha com entendimentos dogmáticos

²³⁰ Para uma compreensão da arrecadação tributária como forma de assegurar a execução de políticas públicas e o reconhecimento de direitos, vide HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton & Company, 1999; MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

²³¹ CASTRO, Marcus Faro de. **Novas perspectivas jurídicas sobre a reforma de políticas públicas no Brasil**. Brasília, Revista Direito.UnB, v. 1, n. 1, jan-jun 2014, p. 11. Disponível em <<http://revistadireito.unb.br/index.php/revistadireito/article/view/18>> Acesso em 10/1/2016.

²³² *Ibidem*, p. 11. Disponível em <<http://revistadireito.unb.br/index.php/revistadireito/article/view/18>> Acesso em 10/1/2016.

massificados pela conservadora doutrina do direito tributário que se difundiu durante os anos de desenvolvimento da cultura jurídica no Brasil. Esse distanciamento, contudo, não é de todo radical. Há conceitos, instrumentos e categorias jurídicas que merecem ser aproveitados para a compreensão da atuação do Estado-Fiscal ora analisada, mas desde que se amoldem à metodologia observada. Por isso é que, não obstante o reconhecimento de que o Estado-Fiscal necessita, para seu mister, de contribuições compulsoriamente arrecadadas, é imprescindível que se divise os setores atingidos pelas definições políticas e os direitos por ela afetados.

Embora se esteja a empreender, nesta pesquisa, uma análise voltada para os impostos brasileiros incidentes sobre a cadeia de consumo, a PNC tem sua aplicação orientada para direitos relacionados à produção como forma de efetivar a garantia fundamental à fruição do direito à propriedade comercial. O que se tem de essencial para o momento, em especial em face de uma indispensável explicação inicial da abordagem metodológica da AJPE, é a necessidade de se compreender que as categorias do direito tributário estão ligadas ao exercício, por parte do Estado-Fiscal, de um legítimo confisco da propriedade privada civil ou comercial como forma de financiar as instituições e as políticas públicas que um determinado governo — aquele a quem cabe, dentro de limites, a definição de rumos e de estratégias — entende adequadas. A distinção entre propriedade privada civil e comercial, ou econômica, é de basal importância para a evolução da análise da PNC nos moldes que este trabalho pretende realizar. A importância desta distinção pode ser captada pelas observações de Marcus Faro de Castro, no contexto da construção das categorias da AJPE:

...quanto ao direito de propriedade, a AJPE reconhece a necessidade de distinção entre i) o direito de propriedade civil sob o qual se protegem práticas de consumo; e ii) o direito de propriedade comercial, em que se focaliza a proteção do chamado “consumo produtivo”, para fins precipuamente comerciais e para obtenção de lucro. Assim, a propriedade civil é tratada como um “direito de consumo”, ao passo que a propriedade comercial é descrita como um “direito de produção”. [...]

Há, ainda, certos tipos de propriedade que devem ser considerados funcionalmente “híbridos”, uma vez que, em seu âmbito, as práticas de consumo produtivo são muito próximas das de consumo final, ou são, em grande parte, cultural e existencialmente confundidas com elas, constituindo o consumo próprio de um “modo de vida”. Exemplos disso seriam as diversas “indústrias caseiras” organizadas por famílias [...], a pequena propriedade de agricultura familiar, e mesmo certas práticas como a do artista plástico, que pinta seus quadros “trabalhando” em casa.²³³

²³³ CASTRO, Marcus Faro de. **Análise jurídica da política econômica**. Brasília, Revista da PGBC, v. 3, n. 1, junho 2009, p. 50-51. Disponível em <https://www.bcb.gov.br/pgbcb/062009/revista_procur_geral_bc_vol3_num1.pdf> Acesso em 10/1/2016.

Como se vê, Marcus Faro de Castro, com quem este trabalho se perfilha, destaca ainda a necessidade de que o jurista distinga entre os direitos de produção e os direitos de consumo, a fim de que lhe “seja possível [em sua análise] trabalhar em prol da fruição equânime de direitos fundamentais e ao mesmo tempo fixar a sua importância econômica”²³⁴. Conforme ressalta o referido autor, tais distinções permitem “classificar os chamados ‘direitos sociais, econômicos e culturais (DESCs) genericamente como ‘direitos de consumo’ – não importando se forem aplicáveis ao consumo de um indivíduo ou de um grupo”²³⁵. E possibilitam, também, que “outros direitos (exemplarmente, o direito de propriedade e a liberdade de contratar) [sejam] vistos como centralmente implicados nas esferas da produção e da troca econômica. Estes, portanto, são classificados genericamente como ‘direitos de produção’”²³⁶.

Essa distinção (direitos de produção *vs.* direitos de consumo) se mostra adequada para compreender, *v.g.*, que um imóvel tanto pode ser utilizado para a residência de uma família — direito de consumo — quanto para a exploração de uma atividade empresarial/comercial — direito de produção; ou, ainda, que os ativos financeiros de um cidadão tanto podem ser gastos para sua subsistência ou poupados para consumo futuro — direito de consumo — quanto para a realização de empréstimos bancários ou realização de investimentos — direito de produção.²³⁷ Em suma, “a produção econômica e a troca comercial giram em torno da fruição, pelos atores econômicos, de ‘direitos de produção’, que se referem a direitos enquanto sustentáculos jurídicos de atividades relacionadas à produção econômica e à troca [comercial]”²³⁸.

O que define a classificação do direito afetado pela política pública é, pois, a forma de fruição do direito à propriedade. Esse é o foco que a política pública econômica deve ter ao delimitar os seus objetivos; deve ela compreender qual o setor que pretende influenciar e em relação à fruição de qual espécie de direito fundamental. Isso porque, consoante sublinha Marcus Faro de Castro,

²³⁴ CASTRO, Marcus Faro de. **Análise jurídica da política econômica**. Brasília, Revista da PGBC, v. 3, n. 1, junho 2009, p. 49. Disponível em <https://www.bcb.gov.br/pgbcb/062009/revista_procur_geral_bc_vol3_num1.pdf> Acesso em 10/1/2016.

²³⁵ *Ibidem*, p. 49-50.

²³⁶ *Ibidem*, p. 49-50.

²³⁷ Exemplos citados em *ibidem*, p. 50.

²³⁸ CASTRO, Marcus Faro de. **Novas perspectivas jurídicas sobre a reforma de políticas públicas no Brasil**. Brasília, Revista Direito.UnB, v. 1, n. 1, jan-jun 2014, p. 12. Disponível em <<http://revistadireito.unb.br/index.php/revistadireito/article/view/18>> Acesso em 10/1/2016.

... a proteção dada à propriedade comercial, sem que se promova ativamente a fruição dos direitos DESCs, conduz à permanência de contrastes extremos injustificáveis, perceptíveis no convívio da pobreza com a riqueza, da ignorância com a farta produção de conhecimento e informação, de endemias mortíferas e debilitantes na presença de meios terapêuticos e profiláticos abundantes, do avanço tecnológico com a destruição do meio ambiente. Esses contrastes condenam populações inteiras e suas ações econômicas ao baixo desenvolvimento e à marginalização em relação ao exercício da liberdade. E é uma ilusão imaginar que uma economia nacional possa tornar-se plenamente competitiva sob o comando de elites se mantiver contrastes obstaculizadores da participação de vastos contingentes sociais nos circuitos econômicos dinâmicos da produção. Assim, garantir a equanimidade, coordenando a proteção dos direitos de produção (propriedade comercial) e aquela destinada aos de consumo (propriedade civil e DESCs), é um desafio a ser enfrentado na promoção da justiça e do desenvolvimento econômico.²³⁹

No caso específico da PNC, pode-se aferir que a política pública econômica é voltada para os direitos de produção dos detentores da titularidade do direito à propriedade comercial. Quer-se com isso dizer que a PNC é orientada para atuar nos meios de produção e que a análise a ser empreendida neste trabalho deverá considerar esse objetivo da política pública.

Não obstante as breves explicações acima, é evidente que este assunto será retomado adiante, por ocasião das adequadas explicações acerca da metodologia da AJPE e da efetiva análise da deficiência nos processos de aproveitamento de créditos de IPI apurados em reconhecidos aos contribuintes que realizam operações tendentes à exportação de produtos nacionais.

²³⁹ CASTRO, Marcus Faro de. **Análise jurídica da política econômica**. Brasília, Revista da PGBC, v. 3, n. 1, junho, 2009, p. 55. Disponível em <https://www.bcb.gov.br/pgbcb/062009/revista_procur_geral_bc_vol3_num1.pdf> Acesso em 10/1/2016.

4. ANÁLISE JURÍDICA DA POLÍTICA ECONÔMICA DO APROVEITAMENTO, PELOS CONTRIBUINTES, DE CRÉDITOS DE IPI DECORRENTES DO MECANISMO DA NÃO CUMULATIVIDADE

As anotações que precederam este capítulo tiveram dois escopos essenciais: (i) demonstrar, com especial orientação para o IPI, como a PNC surgiu, se consolidou e tem sido operada no Brasil; e (ii) apresentar definições, opções e conceitos operacionais relacionados à esta pesquisa e que tendem a desgarrar o presente estudo da doutrina tributária mais comumente difundida em nossa cultura jurídica.

A apresentação do contexto histórico e de fixação da PNC tem relevo à medida que propicia caracterizar e conhecer o *framework* da política tributária submetida à análise neste trabalho. No que se refere à leitura tendente a uma interpretação e compreensão empíricas da política pública, a importância dos dois capítulos antecedentes situa-se na necessária convergência com a metodologia proporcionada pelo ferramental analítico da AJPE, que será utilizada daqui por diante nesta investigação.

O objeto desta pesquisa é, como se sabe, empreender uma análise da política tributária relacionada ao mecanismo da não cumulatividade dos impostos incidentes sobre a cadeia de consumo aqui identificada como PNC. Tal exame, conquanto se inicie a partir da estrutura da PNC vigente no Brasil, tem um foco mais preciso: pretende-se analisar aspectos relacionados ao efetivo aproveitamento dos créditos que são reconhecidos aos contribuintes detentores e exploradores do direito à propriedade comercial, responsáveis por inserir no mercado de consumo bens e mercadorias, em especial aquelas que são destinadas à exportação. Essa análise focaliza, em especial, o aspecto temporal, de modo a verificar se o prazo para o efetivo creditamento de valores em benefício do contribuinte está em consonância com a fruição empírica do direito à propriedade comercial. No ponto, entende-se que a fruição empírica do mencionado direito fundamental subjetivo se verifica com o recebimento efetivo de dinheiro ou com o legítimo e imediato abatimento de saldos devedores de tributos com os créditos reconhecidos de forma escritural.

A origem da preocupação com o problema ora investigado remonta ao conhecimento de situações custosas enfrentadas por diversos contribuintes que, embora detenham créditos de IPI reconhecidos contabilmente, não conseguem efetivar os abatimentos, ou seja, não realizam o efetivo aproveitamento econômico dos créditos existentes em seu benefício — essa não efetivação econômica do creditamento implica oneração da cadeia de consumo e prejuízo

financeiro para os contribuintes nela inseridos. Quando obtido sucesso nos pedidos apresentados à APT, tal decorreria da dependência, não raro, do acionamento do Poder Judiciário, ou após o transcurso de lapso temporal nada razoável.

O caso mencionado na introdução deste trabalho serve de exemplo para se analisar o assunto. Recorde-se que, em março de 2015, o TRF1 julgou o Reexame Necessário em Mandado de Segurança (RMS) 0037953-52.2013.4.01.3500/GO, decorrente de sentença concessiva de segurança por intermédio da qual foi reconhecido a um contribuinte pessoa jurídica o direito à razoável duração do processo administrativo tendente à efetiva compensação de créditos de IPI já escriturados em seu benefício. A ementa do julgado recebeu a seguinte síntese:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA FORMALIZADO EM 2000. DECISÃO DEFINITIVA PENDENTE ATÉ A IMPETRAÇÃO DO MANDADO DE SEGURANÇA EM 25/11/2013. DEMORA INJUSTIFICADA. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. LEI N. 11.457/2007, ART. 24. APLICABILIDADE. PRECEDENTES. REMESSA OFICIAL NÃO PROVIDA.

1. “Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07). Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008” (REsp 1138206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, STJ, Primeira Seção, DJe 01/09/2010).

2. Permanecendo o requerimento administrativo sem exame ou manifestação da autoridade responsável por prazo superior a 360 (trezentos e sessenta) dias, deve ser admitida como injustificada a demora no procedimento aguardado pelo contribuinte. Precedentes.

3. Remessa oficial não provida.

A discussão versada neste caso apreciado pelo TRF1 cingiu-se não ao reconhecimento do direito ao creditamento do IPI — o que decorre de previsões normativas apontadas no âmbito da PNC —, mas à demora na análise do pedido administrativo apresentado pelo contribuinte com o intuito de fruir do benefício de abatimento, ou aproveitamento de crédito, que lhe estaria assegurado por lei. O referido caso empírico chama a atenção pelo fato de que, passados mais de 14 anos do protocolo do pedido administrativo formulado pelo contribuinte para o aproveitamento do crédito a que supostamente faria jus, o benefício ainda não havia sido, na prática, efetivado ou negado pela Fazenda Nacional. Embora destinatário de um tratamento tributário diferenciado, que tem por escopo abater, compensar ou restituir o IPI recolhido ao erário em etapas anteriores da circulação do produto industrializado, o contribuinte do exemplo se viu compelido a aguardar de junho de 2000 a abril de 2011 por uma decisão definitiva na esfera administrativa; e de abril de 2011 a

dezembro de 2013 até o provimento judicial liminar que determinasse ao Fisco a efetiva realização do encontro de contas como forma de efetivar a compensação requerida.²⁴⁰

Como complemento ao exemplo citado acima, a Nota RFB/Suara/Corec nº 7/2015, emitida pela Coordenadoria Especial de Ressarcimento, Compensação e Restituição (COREC) da RFB em 12/3/2015, aponta dados históricos e atuais acerca de compensações e restituições pendentes que merecem ser observados no cenário da presente análise: os valores acumulados de créditos passíveis de compensação na esfera federal indicam montante total superior a R\$ 118 bilhões em novembro de 2014 e o período superior a 11 anos para efetivar compensações com pedidos apresentados em 2002 e 2003.²⁴¹ O tempo demandado para a análise dos pedidos, segundo consta dos índices apresentados pela RFB, tem sido diminuído periodicamente, o que não diminui, contudo, a necessária preocupação com pedidos mais antigos.

Independente do mérito em si do pedido de creditamento tributário, os problemas decorrentes da demora na análise — para o bem ou para o mal — relacionam-se, em essência, (i) com a efetiva *neutralidade dos tributos* incidentes sobre o consumo e (ii) com a fruição do direito de propriedade comercial assegurado a diversos contribuintes. Tais relações ocorrem, especificamente, quando os contribuintes pretendem abater, compensar ou restituir valores reconhecidos como créditos passíveis de abatimento — hipótese analisada neste trabalho; recolhidos ao erário indevidamente, em montante maior do que o devido²⁴²; ou decorrentes do gozo de algum incentivo ou benefício fiscal.

O cenário de obstáculos verificado indica que, não obstante os créditos de tributos existam *de iure* para abatimento, essa existência acaba sendo virtual porque algumas empresas beneficiárias não conseguem, na prática, implementar a compensação; quando conseguem, não raro, enfrentaram uma peregrinação burocrática “sem fim” pelos órgãos do Fisco. Os pedidos formulados junto à Receita Federal do Brasil (RFB) esbarram em formalismos exacerbados, em procedimentos redundantes e em deficiência do pessoal técnico. Se os beneficiários dos créditos ingressam com alguma medida judicial com o objetivo de efetivar esse seu direito, a demora na tramitação da demanda e na efetiva resolução do litígio é

²⁴⁰ Mais aspectos dessa decisão serão discutidos adiante, no item 4.4.1.

²⁴¹ Mais aspectos da Nota RFB/Suara/Corec nº 7/2015 serão discutidos adiante, no item 4.4.2.

²⁴² André Mendes Moreira alerta para o fato de que o abatimento, ou compensação, de créditos tributários pelo contribuinte “*não se confunde com a do indébito tributário prescrita nos arts. 170 e 170-A do CTN (e regulada pelas leis ordinárias de cada ente federado). A compensação do tributo pago indevidamente é forma de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, II). Já a compensação dos créditos de exações não cumulativas consiste em operação contábil, realizada pelo próprio contribuinte, com o fito exclusivo de se apurar o quantum a pagar*”. MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 137-138.

igualmente considerável sob os pontos de vista temporal e, conseqüentemente, de limitação à fruição do direito à propriedade comercial.

O objetivo da neutralidade é que permite, se não impõe, o abatimento de tributos sobre os quais recaem previsões normativas de compensação, de isenção ou imunidade tributária como opção legislativa de política pública. Isso porque

a computação do IVA no Brasil é feita pelo método do crédito fiscal, que ‘exige que a empresa aplique a alíquota ao total das vendas efetuadas e desse resultado deduza o imposto pago (crédito) que conste das notas fiscais de compra’ (Bordin, 2002, p. 19). É justamente nesse método, amplamente utilizado por outros países, que reside um dos principais problemas para as empresas. Se o aproveitamento dos créditos tributários pelas empresas não é feito com perfeição, o tributo neutro passa a não o ser mais. Tal dificuldade é apresentada tanto pelos governos estaduais, no caso do ICMS, quanto pelo governo federal, no caso do PIS/COFINS²⁴³.

A propósito do desenho institucional e de políticas públicas que objetivem promover segurança, previsibilidade e competitividade da PNC, um levantamento realizado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento em 2013 demonstrou que

a tributação indireta realizada no Brasil apresenta pelo menos duas características relevantes na determinação da competitividade das empresas nacionais, tanto no mercado interno como no mercado externo. São elas: a dificuldade ou impossibilidade de aproveitamento dos créditos tributários pelos contribuintes, presente no ICMS, na COFINS e no PIS; e a incidência cumulativa de tributos, presente nos três tributos previamente citados e no ISS²⁴⁴.

Na investigação para uma adequada compreensão da realidade experimentada pelos contribuintes que se submetem à *via crucis* do abatimento e creditamento tributário, não se pode olvidar que “tanto o Direito quanto a Economia lidam com problemas de coordenação, estabilidade e eficiência na sociedade”²⁴⁵, e de que “o trabalho do jurista deve se concentrar na pesquisa dos efeitos concretos das políticas públicas – que têm sempre representações tanto tecnocráticas quanto jurídicas – sobre a fruição empírica dos direitos fundamentais e direitos humanos. E, entre essas políticas, obviamente, se encontra a política tributária”²⁴⁶. Quer isso

²⁴³ AFONSO, José Roberto Rodrigues, SOARES, Julia Morais e CASTRO, Kleber Pacheco de. **Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário brasileiro: livro branco da tributação brasileira**. Banco Interamericano de Desenvolvimento: 2013, p. 86. Disponível em <<http://www.iadb.org/wmsfiles/products/publications/documents/37434330.pdf>> Acesso em 10/1/2016.

²⁴⁴ *Ibidem*, p. 85.

²⁴⁵ SALAMA, Bruno Meyerhof. **O que é pesquisa em direito e economia?** Cadernos Direito GV, v. 5, n. 2, março 2008. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, p. 5. Disponível em <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2811>> Acesso em 10/1/2016.

²⁴⁶ CASTRO, Marcus Faro de. **Direito, tributação e econômica no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica**. Revista da PGFN, ano 1, n. 2. Brasília, 2011, p. 38. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/007.pdf>> Acesso em 10/1/2016.

dizer que o direito não comporta mais a já ultrapassada narrativa de exclusividade em sua linguagem e experiência, a evidenciar uma “ciência” ensimesmada, supostamente acessível apenas aos juristas (*pace* Savigny). Pelo contrário, o direito moderno deve buscar interação e diálogo com os vários ramos de percepção da realidade social sensível se quiser empreender uma efetiva investigação quanto aos resultados decorrentes de uma determinada política pública.

As observações formuladas acima — no que se refere ao julgamento pelo TRF1, aos dados disponibilizados pela RFB e à abertura do direito à interação com outros ramos de compreensão da sociedade — tendem a demonstrar que a efetivação da neutralidade tributária por intermédio da PNC passa, necessariamente, pela experiência real que os contribuintes vivenciam ao postular o abatimento “[d]o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas [operações] anteriores”²⁴⁷. Ou seja, a neutralidade tributária somente estará efetivada quando os contribuintes conseguirem efetuar de maneira economicamente útil o encontro de contas inerente ao abatimento de tributos indiretos plurifásicos não cumulativos nas hipóteses em que prevista a possibilidade de se empreender essa compensação; quando observado “o tratamento igualitário conferido aos bens e serviços tributados, independente da sua origem e do número de etapas existentes entre a produção e a aquisição pelo consumidor final”²⁴⁸; quando reconhecida a existência de previsibilidade capaz de atrair a confiança nas instituições que atuam na seara de fiscalização tributária; quando assegurado ambiente competitivo para os produtos brasileiros nos mercados interno e externo.

Necessário, pois, buscar a efetivação do mecanismo de não cumulatividade dos tributos incidentes sobre o consumo, que objetiva garantir a neutralidade das incidências tributárias na cadeia produtiva e de consumo de bens e de serviços como forma de prestigiar a competitividade dos produtos brasileiros e de possibilitar o acesso por parte dos consumidores. Uma vez que a neutralidade dos tributos sobre o consumo é o objetivo precípua da não cumulatividade tributária, mecanismo que integra típica política pública econômica, a sua constante busca e manutenção deve ser observada como forma de propiciar a fruição de direitos, a confiança dos contribuintes nas instituições brasileiras e o estímulo ao crescimento econômico.

²⁴⁷ Vide artigo 153, § 3º, II, da Constituição brasileira de 1988.

²⁴⁸ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 85.

4.1 A Análise Jurídica da Política Econômica (AJPE)

Este trabalho assume a premissa de que a PNC reveste-se da condição de política pública econômica. Como tal, é passível de submissão a metodologias analíticas que têm o seu prisma voltado para estruturas de mercado e para a efetiva fruição do direito à propriedade *comercial* em um contexto em que o Estado-Fiscal brasileiro, em sua atuação, deve assegurar a fruição empírica de direitos relacionados com o desenvolvimento econômico do país. A premissa assumida estabelece, pois, uma ligação direta da PNC com a fruição empírica do direito à propriedade comercial, tanto mais quando se tem em referência que o não aproveitamento imediato de créditos decorrentes da referida política tributária acarreta um cenário de abundantes consequências negativas.

O estudo da PNC com vistas à efetiva apropriação de créditos pelos contribuintes depende da adoção de uma metodologia que propicie a avaliação de uma política pública. No caso, como já salientado, não se tem por viável a tradicional e clássica interpretação jurídica com foco apenas nas normas positivadas que integrem a PNC, tampouco enseja análises com dados abstratos. Antes, deve proporcionar uma compreensão específica acerca da política tributária e dos seus efeitos empíricos relativamente aos contribuintes por ela abrangidos. Esse tipo de análise deve considerar a interrelação entre categorias jurídicas, efeitos econômicos e experiências sociológicas. A propósito, Marcus Faro de Castro observa que,

Com efeito, sob a cultura jurídica corrente, as opções disponíveis para os operadores do direito, diante de situações que se apresentam *prima facie* como injustas, por envolverem o sofrimento humano, mas que têm inegáveis implicações em termos de política econômica, parecem ser as seguintes:

- a) a interpretação formal da lei e da constituição (que pode incluir a adesão a uma detalhada e formalmente elaborada axiologia, ou a uma teoria hermenêutica também forma), tornando o jurista incapaz de analisar as situações de fato e tirar daí consequências relevantes para a determinação do conteúdo das normas;
- b) a interpretação substantiva da lei e da constituição, calcada em um propósito idealmente justificado de favorecer os que são percebidos como mais vulnerável e injustiçados;
- c) um cálculo prudencial de caráter abstrato e genérico, constitutivo da “ponderação de valores”; e
- d) a chamada Análise Econômica do Direito (AED), que conforma o cálculo prudencial a uma teoria econômica, para a determinação da solução mais “eficiente”, a ser dada aos conflitos de interesses como decisão juridicamente correta.²⁴⁹

²⁴⁹ CASTRO, Marcus Faro de. **Análise jurídica da política econômica**. Brasília, Revista da PGBC, v. 3, n. 1, junho 2009, p. 20-21. Disponível em <https://www.bcb.gov.br/pgbcb/062009/revista_procur_geral_bc_vol3_num1.pdf> Acesso em 10/1/2016.

Acrescente-se ao rol descrito acima a inviabilidade de uma análise jurídica pelo tão só prisma do direito comparado. O método comparativo presta-se apenas para apresentar o contexto em que desenvolvida e evoluída uma determinada categoria jurídica; quando muito, pode auxiliar na identificação de problemas semelhantes e na demonstração de experiências bem sucedidas em se considerando a política econômica analisada. Este trabalho, utiliza-se dessa técnica somente com o escopo de apresentar o objeto analisado, que é o mecanismo da não cumulatividade tributária que compõe a PNC.

A técnica de análise jurídica proporcionada pela AJPE não lida com pressupostos metafísicos (dados) ou absolutos (inquestionáveis) e rejeita concepções de análise jurídica fincadas em contextos abstratamente considerados. Com efeito, a AJPE se distancia de abordagens jurídicas da *Law and Finance*, também conhecida como *Theory of Origins*²⁵⁰, e da *Law and Economics*, difundida no Brasil sob a denominação de Análise Econômica do Direito (AED)²⁵¹. Ao passo que aquela se apoia em preocupações institucionalistas, à linha do economista norte-americano Douglass North, esta adota como referencial analítico postulados da Escola Econômica Neoclássica, notadamente da microeconomia, em conformidade com o pensamento do jurista também norte americano Richard Posner. Em contraste com isso, a AJPE, por sua vez,

procura dialogar com diferentes disciplinas (história, história econômica, sociologia política, sociologia econômica, antropologia econômica etc.) e diversas escolas de análise econômica, em especial com as que trouxeram contribuições sobre requisitos institucionais do desenvolvimento, sem contudo prenderem-se exclusivamente à ‘métrica do crescimento da renda’ para avaliá-lo.²⁵²

O ferramental da AJPE encontra-se em sintonia com a presente investigação na medida que considera “a política econômica como conjunto de regras politicamente instituídas que organizam a produção, a troca e o consumo na vida social”²⁵³. Afinal, é sobre a

²⁵⁰ Críticas à literatura que embasa a teoria da *Law and Finance* podem ser vistas em ROE, Mark J. **Legal origins, politics, and modern stock Market**. Cambridge, Harvard Law Review, v. 120, 2006, p. 460-527. Disponível em <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=908972> Acesso em 10/1/2016.

²⁵¹ Uma coerente crítica à abordagem da AED pode ser encontrada em SALAMA, Bruno Meyerhof. **O que é pesquisa em direito e economia?** Cadernos Direito GV, v. 5, n. 2, março 2008. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, p. 26-37. Disponível em <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2811>> Acesso em 10/1/2016.

²⁵² CASTRO, Marcus Faro de. **Direito, tributação e econômica no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica**. Revista da PGFN, ano 1, n. 2. Brasília, 2011, p. 30. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/007.pdf>> Acesso em 10/1/2016.

²⁵³ CASTRO, Marcus Faro de. **Análise jurídica da política econômica**. Brasília, Revista da PGBC, v. 3, n. 1, junho 2009, p. 22. Disponível em <https://www.bcb.gov.br/pgbcb/062009/revista_procur_geral_bc_vol3_num1.pdf> Acesso em 10/1/2016.

produção, a troca e o consumo que se sustentam as diretrizes da PNC. Isso porque “a visão da AJPE focaliza especialmente a ‘fruição dos direitos’, termo que se refere ao gozo de direitos enquanto experiência social que ocorre em um contexto específico”²⁵⁴.

No que diz respeito às suas principais ferramentas analíticas, a AJPE trabalha com dois conjuntos de procedimentos que objetivam determinar concretamente a graduação da fruição empírica de um determinado direito subjetivo considerado no contexto de uma política pública. Tais conjuntos de procedimentos são identificados como “Análise Posicional” — que objetiva estabelecer uma “descrição analítica objetiva da experiência de fruição empírica de direitos subjetivos economicamente relevantes de indivíduos e grupos”²⁵⁵ — e “nova análise contratual”, também denominada “Análise de Portfolio” — que “visa sobretudo a explicitar, no âmbito dos agregados contratuais analiticamente relevantes, os nexos monetários da fruição empírica”²⁵⁶, o que ocorre por meio da identificação de cláusulas “de utilidade” e “monetária”, no ambiente da política pública analisada, tanto sob o prisma do segmento de direito privado quanto de direito público — a diferença entre os segmentos está nas regras procedimentais de negociação dos conteúdos contratuais.

Uma exemplificação de cada um dos procedimentos da AJPE é necessária e facilmente apresentável. A Análise Posicional de uma política pública de habitação compreenderá, no atendimento às tarefas previamente estabelecidas, a identificação da política e os pontos sujeitos a controvérsias (v.g., Programa Minha Casa, Minha Vida); especificará o direito fundamental correlato (direito fundamental e subjetivo à moradia, classificado como direito de consumo relacionado à propriedade civil); efetuará uma decomposição analítica do direito envolvido, correspondendo a prestações das quais resultam a fruição (a efetiva fruição do direito à moradia pressupõe água encanada, tratamento de esgoto, eletricidade, segurança e iluminação públicas, pavimentação das vias, acesso a transporte urbano, dentre outros); quantificará o direito analiticamente decomposto em prestações (no caso exemplificado, apontamos seis tipos de prestação); elaborará um índice de fruição empírica (IFE, que considera, v.g., o valor nominal 1 para cada prestação especificamente considerada presente e 0 para a prestação não encontrada); realizará uma

²⁵⁴ CASTRO, Marcus Faro de. **Novas perspectivas jurídicas sobre a reforma de políticas públicas no Brasil**. Brasília, Revista Direito.UnB, v. 1, n. 1, jan-jun 2014, p. 12. Disponível em <<http://revistadireito.unb.br/index.php/revistadireito/article/view/18>> Acesso em 10/1/2016.

²⁵⁵ CASTRO, Marcus Faro de. **Direito, tributação e econômica no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica**. Revista da PGFN, ano 1, n. 2. Brasília, 2011, p. 40. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/007.pdf>> Acesso em 10/1/2016.

²⁵⁶ *Ibidem*, p. 41.

comparação do IFE com um referencial consubstanciado, para a análise, em um padrão de validação jurídica (PVJ, que considera, *v.g.*, o valor nominal 6 como sendo o ideal da fruição empírica do direito fundamental subjetivo à habitação contemplado na política pública do Programa Minha Casa, Minha Vida); avaliará os resultados quanto à sua efetividade e falhas (ou seja, verifica se alguma das prestações decompostas não se encontra presente); sugerirá reformas com vistas à fruição mais efetiva do direito fundamental considerado subjetivamente.²⁵⁷

A seu turno, a Análise de Portfolio, que abrange a explicitação das conexões monetárias da propriedade comercial, não lida com a decomposição analítica de direitos; ela trabalha com conteúdos “de utilidade” e “monetários” das políticas públicas. Se o conteúdo de utilidade pressupõe livre negociação entre as partes, ele é tratado esquematicamente como conteúdo de interesse privado da cláusula U; se a determinação do conteúdo da cláusula de utilidade demanda procedimento público, como o caso de um processo legislativo para a alteração de uma lei, ele é representado como U²⁵⁸. O mesmo raciocínio leva à compreensão dos conteúdos monetários. Se uma estipulação contratual de caráter monetário for livremente pactuado entre as partes, tratar-se-á de conteúdo privado da cláusula M; se não, os conteúdos monetários são de interesse público, representados como M’.

CLÁUSULAS	DE UTILIDADE	MONETÁRIA
Interesse Privado	U	M
Interesse Público	U’	M’

Tabela 5 – Matriz da nova análise contratual²⁵⁹

É clara a exemplificação da Análise de Portfolio citada por Marcus Faro de Castro:

Consideremos mais um contrato, agora de natureza financeira: um contrato de mútuo, na modalidade de um empréstimo bancário para financiamento da compra de um automóvel. A quantia emprestada será representada em U; regulações bancárias diversas (horários de funcionamento do banco, estipulações sobre eventuais coberturas securitárias obrigatórias, etc.) serão

²⁵⁷ Ver CASTRO, Marcus Faro de. **Análise jurídica da política econômica**. Brasília, Revista da PGBC, v. 3, n. 1, jun. 2009. Disponível em <https://www.bcb.gov.br/pgbcb/062009/revista_procur_geral_bc_vol3_num1.pdf> Acesso em 10/1/2016; e CASTRO, Marcus Faro de. **Novas perspectivas jurídicas sobre a reforma de políticas públicas no Brasil**. Brasília, Revista Direito.UnB, v. 1, n. 1, jan.-jun. 2014. Disponível em <<http://revistadireito.unb.br/index.php/revistadireito/article/view/18>> Acesso em 10/1/2016.

²⁵⁸ Embora em seus primeiros trabalhos Marcus Faro de Castro tenha utilizado U_I e M_I para se referir às cláusulas de interesse público, em seus últimos escritos passou a convencionar a utilização de U’ e M’, convenção esta com a qual este trabalho se perfilha.

²⁵⁹ Fonte: CASTRO, Marcus Faro de. **Direito, tributação e econômica no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica**. Revista da PGFN, ano 1, n. 2. Brasília, 2011, p. 42. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/007.pdf>> Acesso em 10/1/2016.

representadas em U_1 ; uma taxa de juros aparecerá em M ; e se incidir algum tributo sobre a operação financeira, será representado em M_1 .

Neste último exemplo, é possível explicitar ainda que a taxa de juros cobrada e registrada em M corresponde a um montante que engloba não somente o eventual tributo sobre a operação financeira, mas também a taxa de juros interbancários, pois o banco necessitará fazer o uso frequente de recursos oriundos desse mercado (empréstimos interbancários) durante o período de vigência do contrato de mútuo. Porém, para fins analíticos, o tributo deverá aparecer em M_1 .²⁶⁰

O especial destaque para a abordagem da Análise de Portfolio tem sua justificativa. O estudo da PNC que se empreenderá de forma mais efetiva a partir do próximo capítulo considerará esta abordagem em razão dos engastes monetários relacionados à propriedade comercial, que está ligada à fruição empírica desse direito, que resta afetada pela institucionalizada demora na efetivação do aproveitamento de créditos — qualquer que seja a base normativa ou o procedimento — gerados em benefício do contribuinte em decorrência da não cumulatividade tributária na cadeia de consumo de bens e serviços destinados à exportação. Isso porque a carga tributária deve ser juridicamente considerada como integrante do “ambiente institucional da moeda estratégica”²⁶¹. Como se depreende do que vai acima, tal análise (posicional) não poderia ser feita de forma adequada, de acordo com a AJPE, por meio da técnica da análise posicional, que demandaria, ainda, o levantamento de sofisticados dados empíricos junto a diversos *players* de algum segmento de mercado alcançado pela PNC.

4.2 A PNC sob o prisma da Análise de Portfolio da AJPE

Considere-se um exemplo genérico que envolve o IPI: uma empresa “A” situada no Distrito Federal tem por atividade social a montagem de automóveis destinados à exportação. Abstraída qualquer outra discussão acerca de aspectos da incidência do tributo, o fato é que, no exemplo, a empresa “A” adquire das fábricas “B”, “C” e “D” peças destinadas à composição do automóvel, como é o caso dos pneumáticos, do câmbio, dos revestimentos internos, dos vidros *et cetera*. Sobre todos esses componentes, em regra, incidiu o IPI quando da sua circulação econômico-jurídica, ou seja, quando da sua venda e entrega à empresa “A”, e já houve o recolhimento dos impostos ao tesouro estadual pelas fábricas “B”, “C” e “D”; o valor do IPI já recolhidos foi considerado no preço faturado na nota fiscal emitida pelas

²⁶⁰ CASTRO, Marcus Faro de. **Direito, tributação e econômica no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica**. Revista da PGFN, ano 1, n. 2. Brasília, 2011, p. 43. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/007.pdf>> Acesso em 10/1/2016.

²⁶¹ *Ibidem*, p. 44.

fábricas “B”, “C” e “D” e a empresa “A” acabou tendo de arcar com o custo efetivo do tributo federal. Ocorre que os veículos montados por “A” destinam-se à exportação para um país estrangeiro, em atendimento a contratos de exportação já celebrados. Quando a empresa “A” iniciar os procedimentos tendentes à exportação dos veículos por ela montados com os componentes fornecidos pelas fábricas “B”, “C” e “D”, ela fará jus ao creditamento do IPI, que já foi recolhido. A geração desse crédito de IPI já recolhido em etapas anteriores do processo produtivo possibilitará a redução, pela empresa A, do preço da mercadoria exportada, permitindo uma atuação mais competitiva de A no mercado internacional e redundando em incentivo ao incremento da sua participação como efetivo *player* em tal mercado.

Vista sob o prisma da Análise de Portfolio, e adotando por referência o exemplo citado, é possível descrever a PNC e a demora na efetivação do creditamento:

- o conteúdo da cláusula U corresponde ao objeto do contrato celebrado entre a empresa “A”, situada no Brasil, e a empresa que lhe contratou a exportação de automóveis;
- conteúdos U’ são decorrentes de regulações incidentes sobre o produto, tais como o fornecimento, mediante instalação em fábrica, de equipamentos de segurança padronizados em todos os automóveis etc.;
- o conteúdo M é facilmente identificado como sendo o valor estipulado (preço), mediante negociação privada, no contrato de exportação dos automóveis produzidos no Brasil; e
- o abatimento efetivo (isto é, com real aproveitamento econômico) de tributos já recolhidos na cadeia de consumo de bens destinados à exportação identifica-se como conteúdo da cláusula M’.

CLÁUSULAS	DE UTILIDADE	MONETÁRIA
Interesse Privado	U = automóveis produzidos para a exportação (objeto do contrato)	M = preço dos automóveis
Interesse Público	U’ = fornecimento, mediante instalação em fábrica, de equipamentos de segurança padronizados em cada automóvel etc.	M’ = o valor, em termos monetários, do crédito de IPI e de ICMS, reconhecidos em razão da imunidade tributária prevista na Constituição brasileira de 1988 (decorre de previsão normativa)

Tabela 6 – Matriz da nova análise contratual da PNC²⁶²

²⁶² Fonte: Autor.

Não interessam à presente análise da PNC, em especial sob o ponto de vista dos efeitos da mora na efetivação do direito ao abatimento de créditos reconhecidos em benefício dos contribuintes, os conteúdos das cláusulas de interesse privado. Nestes específicos casos (U e M), as negociações relacionadas à comercialização de produtos submetidos à cadeia de consumo são de livre pactuação no ambiente de mercado. O que importa para a vertente análise são, pois, os conteúdos das cláusulas de interesse público (U' e M').

O direito ao crédito do IPI nas operações de exportação de mercadorias e serviços ao exterior decorre de expressa previsão normativa e, no caso brasileiro, de imunidade tributária reconhecida no texto constitucional: para o IPI, a norma está prevista nos incisos II e III do § 3º do artigo 153 da Constituição brasileira de 1988, segundo os quais o imposto federal “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” e “não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior”, respectivamente.

Em complemento às prescrições normativas engendradas na Constituição brasileira de 1988, a legislação estabelece métodos e procedimentos para a apuração do crédito e para o aproveitamento, via compensação ou restituição. Para o IPI, a regra geral é instituída no capítulo XI do Decreto 7.212, de 15/6/2010, que segue as diretrizes do artigo 25 da ainda vigente Lei 4.502, de 30/11/1964. Evidente que são muitas as hipóteses de creditamento previstas no bojo da PNC, mas, a partir das previsões normativas gerais, há o reconhecimento político de que os impostos incidentes sobre a cadeia de consumo no Brasil submetem-se ao mecanismo da não cumulatividade e estão isentos — a norma constitucional trata como imunidade — de incidência tributária quando da destinação de mercadoria ao exterior. Portanto, não se têm, em princípio, problemas relacionados ao conteúdo da cláusula U' nas hipóteses que integram, de forma mais genérica, a PNC.

A análise dos conteúdos da cláusula M', que também decorrem de previsão normativa, apresenta-se como um liame que situa, de um lado, o ente público a quem compete instituir e cobrar o imposto incidente sobre a cadeia de consumo — a União no caso do IPI —, que é quem pode reconhecer a possibilidade de aproveitamento de créditos apurados pelo mecanismo da não cumulatividade, e, de outro, o contribuinte como detentor da titularidade do direito ao crédito dos impostos arrecadados em etapas anteriores. O objeto da conexão submetida à análise é o valor, em termos monetários, do crédito de IPI, reconhecido em razão da imunidade tributária prevista na Constituição brasileira de 1988 e da aplicação do mecanismo da não cumulatividade e das normas que complementam a regulamentação dos

procedimentos de apuração e de efetivação da compensação ou restituição. Esse quadro possibilita afirmar, para os fins da análise proposta, que a cláusula M' da PNC se sustenta sem problemas quando há celeridade e efetividade nos processos de apuração do crédito e de efetivação do abatimento; e que cláusula M' da PNC não se sustenta imaculada quando verificados entraves ao aproveitamento efetivo (plena utilidade econômica) dos créditos apurados em conformidade com as hipóteses e técnicas previstas na legislação vigente.

4.3 Fruição empírica ao direito de propriedade comercial decorrente da não cumulatividade e do aproveitamento de créditos

Considerado o quadro exemplificativo descrito anteriormente, que apresentou as ferramentas de trabalho colocadas à disposição pela Análise de Portfolio da AJPE, é importante que se pondere acerca de dois casos concretos para o estudo ora proposto. O primeiro caso a ser analisado é o já mencionado RMS 0037953-52.2013.4.01.3500/GO, julgado pelo TRF1 em março de 2015. Na mesma linha situa-se o RMS 0116180-51.2014.4.02.5001/ES, que foi discutido e decidido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2) em agosto de 2015.

Em complemento, merece detida análise a Nota RFB/Suara/Corec nº 7/2015, que reconhece e explicita o prazo médio que o Fisco tem historicamente demandado para empreender a análise dos pedidos administrativos tendentes à compensação ou dedução de créditos. Embora este documento da RFB não traga dados específicos e individualizados acerca da operação que gerou o crédito e da espécie de tributo envolvido, suas informações são importantes porque contemplam um cenário geral, além, por certo, de representar um reconhecimento oficial de como está a operar o mecanismo da não cumulatividade.

4.3.1 Exame por amostragem: dois exemplos de discussões judicializadas

O RMS 0037953-52.2013.4.01.3500/GO traz o seguinte relatório formulado pelo relator do recurso no TRF1, desembargador federal Marcos Augusto de Sousa, no essencial:

Caramuru Alimentos S/A, pessoa jurídica qualificada nos autos, impetrou mandado de segurança para impugnação de ato praticado pelo Delegado da Receita Federal em Goiânia -GO, pretendendo prioridade no exame do seu pedido de compensação, envolvendo créditos de IPI para ressarcimento de parcelas recolhidas a título de PIS/PASEP e COFINS, a que faz jus nos termos da Medida Provisória n. 948/95, convertida na Lei n. 9.363/96. Alega a impetrante que, protocolizado o pedido de compensação na via administrativa em 15/06/2000, obtida decisão favorável em 04/04/2011,

injustificável a demora no cumprimento até o ajuizamento da impetração em 25/11/2013.

Deferida liminar, prestadas informações e, após manifestação do Ministério Público Federal, concedida a segurança, sem interposição de recurso, os autos vieram a esta instância em decorrência do reexame necessário previsto no art. 14, § 1º, da Lei 12.016/2009. [...]

Como se depreende do mencionado relatório, que bem resume a discussão levada ao conhecimento do Poder Judiciário, o creditamento objetivado pela sociedade contribuinte no caso mencionado acima tem arrimo na Lei 9.363, de 13/12/1996, que asseguraria à empresa exportadora de mercadorias nacionais, impetrante do mandado de segurança, a possibilidade de aproveitar créditos de IPI para ressarcimento com débitos das contribuições PIS e COFINS.

A segunda decisão judicial que se adota como importante para a presente análise é o RMS 0116180-51.2014.4.02.5001/ES, proveniente do TRF2 e que, em conformidade com o relatório da juíza federal Maria do Carmo Freitas Ribeiro, em substituição por convocação ao desembargador federal Luiz Antonio Soares, pode ser assim sumarizada:

Trata-se de remessa necessária, visando ao reexame da sentença proferida nos autos do mandado de segurança impetrado por BRAMETAL S/A em face do DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM VITÓRIA/ES, a fim de “obter solução de requerimentos de restituição de indébito pela via administrativa, em vista de instauração de processo perante a SRFB, especialmente relativo ao ressarcimento de crédito de IPI controlado pelo nº 34.22.80.36.43, o qual está pendente de desfecho há mais de 360 dias”.

A sentença recorrida concedeu a segurança, resolvendo o mérito nos termos do art. 269, I, do CPC, a fim de, ratificando a liminar, determinar à autoridade coatora que proceda à análise e conclua os procedimentos administrativos de restituição indicados à fl. 02 da inicial (n. 34.22.80.36.43), em respeito ao princípio da duração razoável do processo.

Embora este relatório não demonstre a hipótese de creditamento em que o contribuinte se alega inserido, uma análise dos documentos apresentados pelo contribuinte impetrante mostra que o pedido nº 34.22.80.36.43 submetido ao sistema PERDCOMP da RFB também é abrangido pelas previsões normativas da Lei 9.363, de 13/12/1996.

Ambas as discussões mencionadas demonstram que as dificuldades enfrentadas pelos contribuintes relacionam-se ao extenso lapso temporal transcorrido desde a data da operação geradora do crédito que se presente aproveitar até alguma decisão que defira ou indefira o aproveitamento. A fundamentação adotada como razões de decidir dessas duas discussões judicializadas parte de claras bases normativas — notadamente de previsões da Lei 9.784, de 1999, da Lei 11.457, de 2007, e a norma do inciso LXXVIII do artigo 5º da Constituição brasileira de 1988 — para concluir pela necessidade de se conferir razoável duração ao

processo administrativo que pretende assegurar a compensação ou a restituição de créditos, gerados com espede na Lei 9.363, de 13/12/1996.

A hipótese de creditamento de IPI prevista na Lei 9.363, de 13/12/1996, tida exemplificativamente como uma das previsões normativas que possibilitam o creditamento do imposto incidente sobre a produção industrial destinada ao exterior, possui a seguinte arquitetura contratual:

- uma livre negociação é empreendida pela empresa “A” para exportação de produtos por si produzidos (U);
- essa negociação envolve a livre pactuação de um valor como remuneração justa e adequada pela exploração da propriedade comercial destinada à produção (M);
- a Lei 9.363, de 13/12/1996, reconhece à empresa “A” a possibilidade de se creditar, ou seja, de receber de volta, o montante correspondente ao IPI que tiver incidido e houver recolhido em etapas anteriores da cadeia de circulação da mercadoria até o início do despacho aduaneiro para a exportação (U’); e
- a mesma Lei 9.363, de 13/12/1996, apresenta a fórmula de apuração do valor do crédito que será deduzido de débitos das contribuições ao PIS e COFINS devidos pela empresa “A” (M’).

CLÁUSULAS	DE UTILIDADE	MONETÁRIA
Interesse Privado	U = mercadorias sujeitas à exportação (objeto do contrato)	M = valor (preço) do contrato que conduz à exportação
Interesse Público	U’ = regulações diversas, de caráter não financeiro, relativas aos bens produzidos	M’ = o valor, em termos monetários, do crédito de IPI reconhecido em razão da imunidade tributária prevista na Constituição brasileira de 1988 e da fórmula normativa de abatimento descrita na Lei 9.363, de 13/12/1996, e na IN RFB 1.300, de 20/11/2012 (decorre de previsão normativa)

Tabela 7 – Análise de Portfolio na Lei 9.363, de 13/12/1996²⁶³

As decisões mencionadas anteriormente indicam que há um déficit de fruição do direito à propriedade comercial a partir da constatação de que se tem por consolidada uma

²⁶³ Fonte: Autor.

institucionalizada mora do Fisco na apreciação dos pedidos de compensação e de restituição fundados no direito ao creditamento do IPI previsto na Lei 9.363, de 13/12/1996. Esse déficit atinge diretamente a cláusula de interesse público com conteúdo M’.

Não se olvide que a PNC é uma política tributária que integra um contexto normativo. O contexto normativo atualmente vigente no Brasil orienta, senão determina, que o Fisco seja célere e eficaz na apreciação de demandas que lhe são submetidas. Tal orientação, ou determinação, é extraída das previsões normativas dos artigos 5º, inciso LXXVIII²⁶⁴, e 37, *caput*²⁶⁵, da Constituição brasileira de 1988; dos artigos 2º e 49²⁶⁶ da Lei 9.784, de 29/1/1999; e do artigo 24²⁶⁷ da Lei 11.457, de 16/3/2007. A razoabilidade temporal para a análise dos pedidos de compensação ou restituição de créditos destina-se a pedidos que são apresentados com espeque nos artigos 5º, incisos XXII e XXIII²⁶⁸, 153, § 3º, incisos II e III²⁶⁹, e 170, inciso II²⁷⁰, da Constituição brasileira de 1988; no artigo 1º²⁷¹ da Lei 9.363, de 13/12/1996; no artigo 74²⁷² da Lei 9.430, de 27/12/1996; e no artigo 21²⁷³ e seguintes da Instrução Normativa (IN) RFB 1.300, de 20/11/2012.

²⁶⁴ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] LXXVIII a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

²⁶⁵ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência...”.

²⁶⁶ “Art. 49. Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada.”

²⁶⁷ “Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

²⁶⁸ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXII - é garantido o direito de propriedade; XXIII - a propriedade atenderá a sua função social.”

²⁶⁹ “§ 3º O imposto previsto no inciso IV [IPI]: [...] II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior. [...]”

²⁷⁰ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] II - propriedade privada”.

²⁷¹ “Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n.ºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo. [...]”

²⁷² “Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. [...]”

Este cenário de previsões normativas possibilita que a análise jurídica de portfolio, que instrumentaliza a AJPE, avance sobre a verificação dos seus elementos, dos seus agregados contratuais. Tal como no exemplo geral da produção de carros mencionado anteriormente, não se têm por relevantes as cláusulas com conteúdo de interesse privado, pois decorrem de livre negociação entre as partes contratantes. O que chama especial atenção para esta pesquisa são os conteúdos das cláusulas U' e M', que são de interesse público — recorde-se que o interesse público diz respeito aos procedimentos de alteração do conteúdo da cláusula, que constituam processos *públicos* como é o legislativo.

A cláusula de interesse público U' da PNC ora examinada demonstra que existe um contexto normativo consolidado em sede de política tributária que assegure ao contribuinte o direito ao creditamento do IPI e posterior abatimento do débitos das contribuições para o PIS ou COFINS, ou o seu recebimento em espécie caso a compensação não seja possível em razão da atividade exercida pelo contribuinte. Quer parecer, pois, que não há um problema relacionado ao reconhecimento da possibilidade de creditamento. Todavia, o passo seguinte da análise, que é o da verificação da efetivação do direito, apresenta consideráveis problemas.

O conteúdo da cláusula de interesse público M' tem relação direta com o montante auferido de crédito tributário e com seu efetivo aproveitamento econômico, integrante da fruição do direito à propriedade comercial estampado neste aspecto da PNC. A existência de obstáculos, qualquer que seja o prisma de percepção pelo contribuinte abrangido pela PNC, implica em deficiência na fruição empírica do seu direito subjetivo.

As discussões judicializadas, apontadas anteriormente, são adotadas neste trabalho como forma de exemplificar, por mera amostragem, a existência de um problema relacionado à cláusula M': a sistemática e institucionalizada demora do Fisco na análise dos pedidos administrativos de compensação ou de restituição dos créditos reconhecidos com espeque na Lei 9.363, de 13/12/1996. Essa mora administrativa, que reflete a inércia ou vagariedade administrativa por prazo superior a 13 anos, em um exemplo, e a 360 dias, em outro exemplo, apenas para a prolação de decisão, somente foi amainada por comandos judiciais, a indicar que o Poder Judiciário atua como importante agente na estabilização e na fruição do direito subjetivo referido (propriedade comercial). Veja-se que este problema não se refere ao reconhecimento ou não da possibilidade de creditamento, mas à efetiva percepção desse direito em termos monetários (M').

²⁷³ “Art. 21. Os créditos do IPI, escriturados na forma da legislação específica, serão utilizados pelo estabelecimento que os escriturou na dedução, em sua escrita fiscal, dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados.”

Logo, a cláusula de interesse público com conteúdo M' não se sustenta, tal como está desenhada na PNC, como elemento assegurador da fruição empírica do direito à propriedade comercial dos contribuintes que são abrangidos pela possibilidade de creditamento do IPI nos termos da Lei 9.363, de 13/12/1996. A Análise de Portfolio demonstra, pois, que, se os agregados contratuais devem gerar oportunidades de consumo e/ou de investimentos²⁷⁴, o desenho institucional da PNC está a inibir os efeitos de tais estratégias, tanto sob o ponto de vista da política tributária quanto da visão de mercado a ser considerada pelo contribuinte.

4.3.2 A Nota RFB/Suara/Corec nº 7/2015

Para além das demandas judicializadas exemplificadas por amostragem, há um importante documento emitido pela RFB, órgão responsável pela arrecadação e fiscalização tributárias no âmbito da União, que reconhece explicitamente a existência da já mencionada mora administrativa na análise dos pedidos de compensação e de restituição de créditos.

A Nota RFB/Suara/Corec nº 7/2015, de 12/3/2015, trata dos indicadores estratégicos identificados internamente à RFB como “índice de redução do valor de estoques de compensações pendentes” (ICP) e “índice de tempo médio de estoque de restituições pendentes” (IRP). O documento destaca que a finalidade do ICP é medir “as reduções do estoque de compensações em situações pendentes de análise, declaradas nos últimos cinco anos, de modo a diminuir a possibilidade de impactos das compensações nos valores das arrecadações da RFB e alcançar o objetivo estratégico de reduzir o tempo entre o vencimento do tributo e o seu recolhimento”²⁷⁵. O objetivo do IRP, por sua vez, é medir “a redução da idade média do estoque de restituição, ressarcimento e reembolso a fim de acompanhar e fomentar a redução da quantidade de pedidos apresentados em PER-DCOMP não analisados e concluídos e alcançar o objetivo estratégico de aprimorar e ampliar os serviços prestados à sociedade”²⁷⁶.

Duas tabelas informativas chamam especial atenção na Nota RFB/Suara/Corec nº 7/2015. A primeira (ver Tabela 8) informa o ICP em valores monetários. O número é

²⁷⁴ CASTRO, Marcus Faro de. **Monetary impacts and currency wars: a blind spot in the discourse about transnational legal orders?** Trabalho apresentado na *Second International Conference of the World Interdisciplinary Network for Institutional Research (WINIR)*. Rio de Janeiro, set. 2015, p. 24. Citado com expressa autorização do autor.

²⁷⁵ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Nota RFB/Suara/Corec nº 7/2015**. Brasília, 2015, p. 1.

²⁷⁶ *Ibidem*, p. 5.

impressionante: considerado nacionalmente e sem distinção da classificação tributária ou da situação do pedido apresentado²⁷⁷, havia, em 2014, um estoque superior a R\$ 118 bilhões pendente de compensação com pedidos já apresentados administrativamente via DCOMP.

Região Fiscal	Valor inicial	4º Trimestre	Redução	Atingimento meta	Redução de DCOMP pretendida em 2014	Meta: redução de
1ª RF	2.836.760.340,27	996.405.176,49	-64,9%	119,5%	1.540.636.688,33	54%
2ª RF	959.360.449,29	390.717.488,75	-59,3%	131,4%	432.843.200,75	45%
3ª RF	598.067.367,22	180.645.454,68	-69,8%	158,0%	264.167.554,84	44%
4ª RF	1.198.562.657,95	465.319.571,25	-61,2%	115,7%	633.555.085,03	53%
5ª RF	1.749.919.312,60	734.221.103,77	-58,0%	85,2%	1.192.217.362,63	65%
6ª RF	2.308.893.399,65	751.310.911,29	-67,5%	132,5%	1.175.319.075,05	51%
7ª RF	17.999.043.948,11	9.273.934.381,59	-48,5%	92,7%	9.409.092.597,51	52%
8ª RF	28.134.653.885,27	12.464.668.927,87	-55,7%	120,7%	12.977.440.807,81	46%
9ª RF	4.402.100.221,65	1.872.346.990,92	-57,5%	114,9%	2.202.271.087,68	50%
10ª RF	2.068.991.480,47	1.001.880.710,04	-51,6%	110,8%	963.001.809,31	47%
SCC	55.946.309.100,78	26.773.500.022,09	-52,1%	130,4%	22.378.523.640,31	40%
Nacional	118.202.662.163,26	54.904.950.738,74	-53,6%	119,0%	R\$ 53.169.068.909,25	45,0%

Tabela 8 – Índice de redução do valor de estoques de compensações pendentes²⁷⁸

A segunda (ver Tabela 9) informa o histórico dos prazos que o Fisco demanda para a análise dos pedidos de restituição apresentados via PER e está assim consignada:

Ano	Tempo (dias)		Ano	Tempo (dias)	
2003	4.202	(3836 dias + 366)	2009	2.010	(1645 dias + 365)
2004	3.836	(3471 dias + 365)	2010	1.645	(1280 dias + 365)
2005	3.471	(3106 dias + 365)	2011	1.280	(914 dias + 366)
2006	3.106	(2741 dias + 365)	2012	914	(549 dias + 365)
2007	2.741	(2375 dias + 366)	2013	549	(184 dias + 365)
2008	2.375	(2010 dias + 365)	2014	184	(de 01/07/2014 a 31/12/2014)

Tabela 9 – Quantidade de dias, contados desde da data de transmissão de cada PER²⁷⁹

Essa tabela demonstra que os pedidos de restituição de créditos apresentados em 2003 e 2004 têm prazo médio superior a 14 anos para a sua apreciação. A tendência mostrada pela tabela é de constante diminuição no prazo estimado para essa apreciação administrativa²⁸⁰, o que não deixa de demonstrar que, pelo menos até junho de 2014, era

²⁷⁷ Para a finalidade deste trabalho, os dados consignados na Nota RFB/Suara/Corec nº 7/2015, de 12/3/2015, referentes aos indicadores estratégicos de compensação e de restituição pendentes, não foram distinguidos sob nenhum aspecto dos procedimentos de análise pelo Fisco. Pelo contrário, as informações foram contempladas de forma bruta, independente se o pedido estava aguardando tratamento, se estava com a análise suspensa por algum motivo ou se estava em fase de finalização.

²⁷⁸ Fonte: Nota RFB/Suara/Corec nº 7/2015.

²⁷⁹ Fonte: Nota RFB/Suara/Corec nº 7/2015.

²⁸⁰ Não se desconsidera que a exigência de prévia autorização da RFB para que o contribuinte intentasse o seu pedido de restituição e compensação de créditos escriturais implicava atraso exacerbado nos procedimentos

exacerbada e desarrazoada a demora na análise dos pedidos de aproveitamento de créditos submetidos ao Fisco pelo PER. Além disso, conforme a discussão acima permite compreender, a demora na análise dos pedidos sempre acarretará, para o empresário contribuinte, a diminuição da utilidade econômica do creditamento, em correspondência proporcional com o lapso de tempo transcorrido.

Ou seja, as informações descritas na Nota RFB/Suara/Corec nº 7/2015 prestam-se a evidenciar categoricamente, em conjunto com os casos exemplificados em amostragem, que o conteúdo da cláusula M' da PNC em referência neste trabalho atua de modo a acarretar considerável déficit à fruição empírica do direito à propriedade comercial dos contribuintes do IPI que destinam mercadorias ao exterior mediante procedimento de exportação.

4.4 Constatação de dificuldades sensíveis

Uma constatação é evidente: o conteúdo da cláusula M' da PNC acarreta um considerável impacto negativo à fruição empírica do direito à propriedade privada comercial dos contribuintes do IPI que destinam mercadorias ao exterior mediante procedimento de exportação. Tal impacto decorre da demora na análise dos pedidos administrativos de compensação ou restituição, a indicar a constante e inaceitável acumulação de créditos gerados pelo mecanismo da não cumulatividade sem o seu abatimento ou reembolso ao contribuinte que arrecadou o tributo ao erário. Este quadro, conforme já dito, demonstra que a PNC, tal como atualmente posta, não possibilita a adequada fruição empírica do direito à propriedade comercial. Consequências assim acarretam um relativo “congelamento” da “posição” do sujeito de direito relativamente ao conjunto de suas relações contratuais (o que se reflete, por exemplo, em contar com capital de giro em volumes convenientes, ou mesmo na sua impossibilidade de investir recursos proporcionais aos créditos tributários não embolsados) e implica déficit na eficácia da política pública, ambos passíveis de aferição por meio da Análise de Portfolio da AJPE. Como observa Marcus Faro de Castro, que menciona a adequação da nova análise contratual ao presente caso,

a principal preocupação dos juristas trabalhando na perspectiva da AJPE são as consequências econômicas e sociais da estrutura ou arquitetura dos agregados contratuais, inclusive dos impactos que tendem a “congelar”

administrativos. Tais exigência, então vigentes à época da redação original do *caput* do artigo 74 da Lei 9.430, de 27/12/1996, e da regulamentar Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 21, de 10/3/1997 (vide artigo 16), foram superadas pelo reconhecimento estatal da compensação sob condução resolutória, como se percebe do mesmo artigo 74 da Lei 9.430, de 27/12/1996, agora com a redação conferida pela MP 66, de 29/8/2002, e da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 210, de 30/9/2002 (vide artigo 21, § 2º), que revogou aquela primeira.

certos indivíduos ou grupos – ou os habitantes de regiões inteiras – em certas “posições” da economia nacional ou global. O “congelamento” de indivíduos ou grupos em posições por eles indesejadas é vista como um resultado – talvez uma consequência não intencional – de “déficits” na fruição de direitos. Nesse sentido, as arquiteturas contratuais que oferecem incentivos especiais para certos grupos econômicos ou sociais desfavorecidos são um tema de interesse para os juristas trabalhando sob a abordagem da AJPE, na medida em que esses incentivos visem a assegurar a fruição de direitos fundamentais e humanos à luz de um PVJ proposto. E, ao tratar desse tema, o jurista deve considerar tanto conteúdos contratuais referentes à economia real quanto conteúdos monetários²⁸¹.

Para além do imediato impacto sobre o gozo do direito à propriedade comercial, o conteúdo monetário de interesse público da PNC reflete consequências prejudiciais à competitividade nacional e internacional. Como referido inicialmente neste trabalho, o contexto mundial de tributação sobre o consumo tende a preferir a utilização de tributos ao estilo IVA, considerada a técnica de incidência no país de destino. A razão dessa opção é demasiado lógica: a desoneração da cadeia de produção e de circulação interna (nacional) da mercadoria que será destinada ao exterior confere a esse produto preço mais competitivo no mercado externo (internacional).

A demora na implementação do efetivo abatimento repercute, ainda, dificuldades de realização de um dos objetivos assumidos pelo Brasil em seu pacto constitucional: o de garantir o desenvolvimento nacional²⁸². O raciocínio que leva a este entendimento assume a compreensão de que o desenvolvimento nacional passa pelo atendimento às opções que decorrem da constituição política, pelo respeito às previsões normativas que situam a PNC como uma política tributária voltada para a neutralidade tributária e pelo posicionamento dos produtores nacionais em condição de razoável competitividade, o mais semelhante possível com a de produtores internacionais.

Uma vez que a abordagem da PNC empreendida neste trabalho destina-se à identificação das consequências que o atual modelo de aproveitamento de crédito de IPI destinado à exportação acarreta para a fruição do direito de propriedade comercial, é importante avançar de modo a apurar algumas implicações perceptíveis em face da vigente estrutura normativa do Estado brasileiro.

²⁸¹ CASTRO, Marcus Faro de. **Novas perspectivas jurídicas sobre a reforma de políticas públicas no Brasil**. Revista Direito.UnB, Brasília, v. 1, n. 1, jan.-jun. 2014, p. 16. Disponível em <<http://revistadireito.unb.br/index.php/revistadireito/article/view/18>> Acesso em 10/1/2016.

²⁸² Vide artigo 3º, inciso II, da Constituição brasileira de 1988.

4.4.1 *Impacto do mero reconhecimento contábil dos créditos, sem o seu aproveitamento econômico*

A geração contábil e escritural de créditos pode ser mencionada como o primeiro impacto mais imediatamente relacionado com os contribuintes que têm impossibilitada ou diminuída a fruição empírica do direito à propriedade comercial, notadamente em razão da limitação decorrente da equivocada efetivação do conteúdo da cláusula M' da PNC. Disso decorre a impossibilidade de recebimento *imediate e em espécie*, como regra, do montante a que o contribuinte faz jus em razão do crédito já reconhecido..

Esse quadro de geração contábil, meramente escritural, de créditos tributários em benefício dos contribuintes tende a acarretar a acumulação de créditos que não são abatidos imediatamente na primeira oportunidade. Evidente que o creditamento regulado pela Lei 9.363, de 13/12/1996, não possibilita, na maior parte das vezes, a imediata compensação, e por dois motivos que podem ser objetivamente considerados: os créditos são gerados somente a partir da emissão de nota fiscal que encaminhe o produto ao exportador — oportunidade em que se comprova que a mercadoria destina-se à exportação — e devem ser compensados apenas com débitos das contribuições para o PIS e COFINS, o que impede o imediato encontro de contas.

Tal definição da PNC tampouco possibilita a imediata percepção do valor do crédito, o que seria capaz de refletir positivamente na neutralidade do IPI. Uma vez que a devolução do crédito em espécie, em moeda corrente, é meramente excepcional — como se percebe do artigo 4º da Lei 9.363, de 13/12/1996²⁸³ —, surgem, no ponto, outros problemas relacionados ao pleno gozo do direito de propriedade comercial.

Com efeito, a duração desarrazoada do processo administrativo tendente ao aproveitamento de créditos decorrente da PNC implica imediatos impactos nas conexões monetárias que são afetadas pela política pública, em especial o efeito que se convencionou denominar “*monetary relay*” ou “deflexão monetária”. A noção é esclarecida por Marcus Faro de Castro:

Do ponto de vista contratual, impactos monetários são mudanças nos conteúdos monetários de um contrato ou portfólio, mediante deflexão interportfólio. Isto consiste no processo através do qual um impacto monetário recebido [por um portfólio] e que tenha sido originado a partir de mudanças de performance contratual em um portfólio “A”, com efeitos sobre

²⁸³ “Art. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente.”

um portfólio “B”, é defletido, resultando em mudanças nos conteúdos monetários de um terceiro portfólio (“C”). Então, por exemplo, se o preço da conta de energia do meu negócio aumentar, eu posso subir os preços das *commodities* que eu vendo.²⁸⁴

É por isso que se deve considerar que “embora sinais de preços específicos possam afetar alguns portfólios, e não outros, o preço do dinheiro e de ativos financeiros (taxas de juros) se espalham rápida e amplamente através das redes contratuais”²⁸⁵. Considerada a experiência dos contribuintes que não experimentam o abatimento imediato dos créditos ou o seu recebimento em espécie, a tendência é que os preços das mercadorias sejam elevados e as necessidades de capital sejam supridas a taxas comparativamente elevadas, a inibir a competitividade nacional e internacional, pois o compromisso da PNC é de devolução de valores que, em determinadas condições, foram recolhidos ao erário.

Em um ou em outro cenário, a PNC cai em “desconfiança”, considerados os impactos decorrentes do déficit verificado na cláusula M’, fato é que os contribuintes necessitarão, não raro, acessar o mercado financeiro para manter a sua atuação empresarial, mesmo sem saber por quanto tempo e a que custo isso lhes sairá. Afinal, toda atuação financeira baseia-se em elevadas remunerações pautadas em nem sempre justos juros e tarifas de *spread*.²⁸⁶ A PNC, ao contrário do que se pretende, eleva a cadeia de tributação sobre o consumo à condição de um efetivo custo da atividade empresarial. Sobre isto, embora aludindo genericamente a situação comparável, Marcus Faro de Castro observa que “é importante entender que os movimentos de preços podem acontecer como resposta a

²⁸⁴ Texto original: “*In contractual terms, monetary impacts are changes in monetary contents of a contract or portfolio through interportfolio relay. This consists in the practice through which a received monetary impact originated from changed relational performance in portfolio “A” and effecting a contract of portfolio “B” is deflected in the form of changes in monetary contents of a third portfolio (“C”). Thus, for example, if the price of energy bill of my business goes up, I can rise the prices of commodities I sell.*” CASTRO, Marcus Faro de. **Monetary impacts and currency wars: a blind spot in the discourse about transnational legal orders?** Trabalho apresentado para o *Second International Conference of the World Interdisciplinary Network for Institutional Research (WINIR)*. Rio de Janeiro, set. 2015, p. 25, tradução pelo autor. Citado com expressa autorização do autor original.

²⁸⁵ Texto original: “*although specific price signals may affect some portfolios, not others, the price of money and of financial assets (interest rates) spreads quickly and pervasively throughout contractual networks*”. *Ibidem*, p. 25, tradução pelo autor.

²⁸⁶ Segundo o Banco Central do Brasil, “[a] taxa média de juros atingiu 21,2% a.a. no segmento de pessoas jurídicas, variando -0,3 p.p. no mês e 4,6 p.p. em doze meses. No mês, a taxa apresentou estabilidade (30,2% a.a.) nas contratações com recursos livres e recuo de 0,5 p.p., para 10,6% a.a., nas contratações com recursos direcionados (financiamentos para investimentos do BNDES, -0,7 p.p.). O *spread* bancário referente às operações com recursos livres e direcionados situou-se em 19,4 p.p. em novembro, variando -0,1 p.p. no mês e 3,9 p.p. em doze meses. O recuo mensal repercutiu redução de 0,4 p.p., para 3,5 p.p., nas operações com recursos direcionados, e aumento de 0,3 p.p., para 33,3 p.p., nas operações com recursos livres. O *spread* situou-se em 27,4 p.p. no segmento de pessoas físicas e em 10,5 p.p. no de pessoas jurídicas, recuando 0,1 p.p. e 0,2 p.p., respectivamente, no mês”. **Política monetária e operações de crédito do SFN: nota para a imprensa – 22.12.2015**. Disponível em <<http://www.bcb.gov.br/?ECOIMPOM>> Acesso em 10/1/2016.

mudanças em estratégias de investimento privado, mas podem também resultar de decisões no âmbito de políticas públicas”²⁸⁷. Neste ponto, há de se observar que, em casos como os analisados, os contribuintes ficam suscetíveis também às políticas públicas que adotam por instrumento as taxas públicas de juros e que expõem o “risco-Brasil” às avaliações de instituições privadas que carimbam os bons receptores de investimentos.²⁸⁸

A indireta imposição, pela PNC, de encargos financeiros decorrentes da deflexão monetária — ou seja, dos reflexos monetários do não acesso imediato ao dinheiro e da necessidade de capitalização da atividade empresarial — tende à configuração de verdadeiras práticas ilícitas por parte do Estado-Fiscal brasileiro e dos seus agentes, comparável ao enriquecimento ilícito e à apropriação indébita estatais. Situações como essas não são novas no Brasil. Basta recordar episódios não muito longínquos de “calote” estatal, como serve de exemplo o caso dos “empréstimos compulsórios da Eletrobrás”²⁸⁹.

Não se olvide que os créditos reconhecidos não devem mais ser considerados como integrantes do patrimônio da União. Há um reconhecimento legal, no âmbito de uma política pública tributária, de que o Estado deve devolver a um particular o que lhe foi confiscado. Todavia, na atual prática, a União permanece com os valores à sua disposição por um longo e indevido período, gerando-lhe benefícios financeiros em detrimento do direito de propriedade daqueles que foram vítimas do confisco indevidamente realizado por tempo prolongado e a quem os valores deveriam ser, sem demora, devolvidos.

As implicações decorrentes da indisponibilidade financeira imediata, para o detentor do direito à propriedade comercial contemplado pela PNC, não são mitigadas pelo

²⁸⁷ Texto original: “*it is important to understand that price movements may come as response to changes in private investment strategies, but they may also result from public policy decisions*”. CASTRO, Marcus Faro de. **Monetary impacts and currency wars: a blind spot in the discourse about transnational legal orders?** Trabalho apresentado para o *Second International Conference of the World Interdisciplinary Network for Institutional Research (WINIR)*. Rio de Janeiro, set. 2015, p. 25, traduzido pelo autor. Citado com expressa autorização do autor original.

²⁸⁸ Esta anotação tem lugar em vista do recente cenário econômico vivenciado no Brasil: há um quadro de descontrole inflacionário, que não se mantém na meta estipulada pelo Governo Federal; há constantes elevações da taxa pública de juros, conhecida como SELIC; há descrédito quanto à confiabilidade do Brasil enquanto destinatário de investimentos internacionais, o que se pode ver nos recentes *downgrades* da Standard & Poors e da Fitch que retiraram do Brasil o selo de *investment grade*.

²⁸⁹ O empréstimo compulsório aqui referenciado como exemplo foi instituído em favor das Centrais Elétricas Brasileiras S.A. – Eletrobrás pela Lei 4.156, de 28/11/1962, regulamentada pelo Decreto-Lei 1.512, de 29/11/1976, e prorrogada pela Lei 7.181, de 20/12/1983. Com a vigência da Constituição brasileira de 1988, o STF reconheceu, por ocasião do julgamento do RE 146.615-4, que as normas instituidora, regulamentadora e prorrogadora do empréstimo compulsório foram recepcionadas pela nova estrutura normativa constitucional e que seria viável e legítima a devolução dos empréstimos mediante a conversão em ações preferenciais da Eletrobrás. Fato é que o valor das ações não correspondiam monetariamente ao valor do empréstimo, o que acarretou os efeitos práticos de um calote generalizado. Várias são as discussões atualmente judicializadas que pretendem a incidência de correção monetária sobre o valor do empréstimo compulsório.

reconhecimento, em regra também custoso, da possibilidade de atualização monetária do saldo creditício. De fato, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu no recurso especial (RESP) 1.035.847/RS, julgado em sede de recursos repetitivos²⁹⁰, a possibilidade de atualização monetária do montante do crédito que não encontra na atuação do Fisco o obstáculo ao efetivo aproveitamento pelo contribuinte e que necessita intervenção do Poder Judiciário. Tampouco deve ser desprezado o enunciado 411 da Súmula do STJ, segundo o qual “é devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco”.²⁹¹ O fato é que, independente da garantia à atualização monetária, o confisco patrimonial persiste por um período indefinido e coloca em xeque a atividade empresarial do contribuinte que faz jus ao crédito. Ademais, como já visto nesta dissertação, não é o mero reconhecimento de um determinado direito que implica a sua real fruição. Esta somente ocorre concretamente, de forma empírica, quando o direito representado em termos financeiros — caso da propriedade comercial — estiver liquidado e em poder do seu destinatário, e não de terceiros.

Este cenário demonstra que a acumulação de créditos sem o efetivo aproveitamento tem se mostrado contumaz na realidade da PNC, a representar um elemento do quadro burocrático da APT no Brasil. Essa afirmação conta, inclusive, com episódicos reconhecimentos oficiais, como se pode ver na exposição de motivos da Medida Provisória

²⁹⁰ “CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. 1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal. 2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil. 3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais. 4. Conseqüentemente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o conseqüente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exsurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 490.547/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.09.2005, DJ 10.10.2005; EREsp 613.977/RS, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 09.11.2005, DJ 05.12.2005; EREsp 495.953/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 27.09.2006, DJ 23.10.2006; EREsp 522.796/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 08.11.2006, DJ 24.09.2007; EREsp 430.498/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 26.03.2008, DJe 07.04.2008; e EREsp 605.921/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 12.11.2008, DJe 24.11.2008). 5. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

²⁹¹ Esse entendimento foi recentemente referendado pelo STF na oportunidade do julgamento dos embargos de declaração opostos ao acórdão proferido no RE 229.605, em julgamento realizado pelo seu Tribunal Pleno, Entendeu o STF que incide correção monetária em mora injustificada na restituição de tributo ao contribuinte. A propósito, vide notícia divulgada no sítio do STF na Internet, disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=313747>> Acesso em 7/4/2016.

540, de 2/8/2011 (MP 540/2011)²⁹², que institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (REINTEGRA), com o objetivo de reintegrar valores referentes a custos tributários residuais existentes nas suas cadeias de produção, notadamente com relação ao IPI. Vejamos a exposição de motivos da MP 540/2011:

6. A proposta de instituição do REINTEGRA, com duração até 31 de dezembro de 2012, tem por objetivo reintegrar valores referentes a custos tributários residuais – impostos pagos ao longo da cadeia produtiva e que não foram compensados - existentes nas suas cadeias de produção. A partir do REINTEGRA será possível para as empresas exportadoras efetuarem compensação de resíduos tributários com débitos próprios ou mesmo solicitarem seu ressarcimento em espécie, em termos a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Não se mostra adequada a utilização de justificativas como a falta de recursos humanos ou de tecnologia suficientes para a realização de um efetivo processamento dos inúmeros pedidos de compensação e de restituição apresentados à RFB. Escusas formuladas nesta base não se sustentam porque não observam as estruturais orientações normativas no sentido de que o Fisco, enquanto APT, deve ser atuar com eficiência e com celeridade.

Consequência que também se extrai desse impacto é a abertura ao não atendimento de obrigações tributárias acessórias, que correspondem, em regra, à prestação de informações fiscais à APT e, conseqüentemente, à sonegação tributária.

Uma interessante medida implementada para mitigar os reflexos do transcurso do tempo nas operações de compensação de créditos escriturais foi adotada pelo Estado de São Paulo em relação ao ICMS paulista. A Portaria da Coordenadoria da Administração Tributária nº 26/2010 (Portaria CAT nº 26/2010), em seu artigo 52, criou o Sistema Eletrônico de Gerenciamento do Crédito Acumulado (e-CredAc), em funcionamento desde 1º/4/2010, por meio do qual o contribuinte do ICMS paulista pode se apropriar e utilizar de “crédito acumulado do ICMS gerado em razão das hipóteses previstas nos artigos 71 e 81 do Regulamento do ICMS”²⁹³. Em síntese, o procedimento disponibilizado pela plataforma eletrônica e-CredAc possibilita que o contribuinte, por iniciativa própria, empreenda a compensação dos créditos tributários escriturados de ICMS, que ficam assegurados por uma espécie de fiança. Se a declaração de compensação estiver correta, ela é homologado; se ela

²⁹² A MP 540/2011 foi convertida na Lei 12.546, de 14/12/2011, que passou a cuidar de outros assuntos além do REINTEGRA.

²⁹³ Disponível em <http://www.fazenda.sp.gov.br/ecredac/perguntas_e_respostas/perguntas_e_respostas.asp> Acesso em 30/03/2016. Sem prejuízo da necessária observância ao Regulamento do ICMS paulista e da Portaria CAT nº 26/2010, o referido *link* do sítio da Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de São Paulo traz informações detalhadas acerca do funcionamento da plataforma e-CredAc.

apresentar valores indevidamente compensados, a garantia é acionada em benefício do erário paulista. Trata-se, evidentemente, de uma ideia que tende a contribuir com a diminuição do acúmulo de créditos escriturados e que, se bem aplicada, tende a subsidiar a diminuição dos impactos negativos que decorrem do transcurso do tempo.

Como se vê, essa perspectiva do impacto ora analisado sobre a fruição empírica do direito à propriedade comercial também evidencia problemas relacionados ao conteúdo da cláusula M'. Não há, no ponto, acesso efetivo ao dinheiro que o crédito dos tributos representa.

4.4.2 *Impacto do surgimento de um mercado paralelo de compra e venda de créditos*

O segundo impacto decorrente do déficit relacionado ao conteúdo da cláusula M' da PNC para o IPI situa-se no surgimento de um mercado paralelo de “compra e venda do direito ao crédito” escritural, não apropriado, com deságio em prejuízo do titular originário do direito. Esse fenômeno é estruturado e operado como o mercado de “compra e venda de precatórios”.

O crédito reconhecido em benefício do contribuinte pelas normas que integram a PNC pode ser transferido a outros estabelecimentos para a utilização no abatimento do imposto a ser pago nas saídas de produtos tributados pelo IPI. Essa possibilidade de transferência faz surgir um ambiente de circulação do direito escritural ao crédito por meio de arranjos contratuais identificados como de cessão de crédito, em que o cessionário passa a deter os direitos relacionados ao crédito do IPI e paga por ele com certo deságio. Essa negociação ocorre, geralmente, à revelia da União, que somente vem a ter conhecimento da cessão quando das tentativas administrativas, não raro frustradas, de compensação do crédito cedido com débitos tributários próprios.

Esse contexto demonstra que a União passa a conviver, em razão da estrutura da PNC para o IPI, com uma potencial perda de arrecadação: o cessionário do direito ao crédito do IPI o adquire com deságio, mas empreende tentativas de compensá-lo de forma cheia com débitos igualmente cheios. Não é equivocado considerar que este fenômeno introduz “no ambiente econômico uma perda social (peso morto) e uma conseqüente redução do bem-estar da comunidade, haja vista que uma parcela desta receita, que seria usada pelo governo para a satisfação das demandas coletivas, se transforma em excedente para o setor privado”²⁹⁴.

²⁹⁴ LEITÃO, Alejandro; IRFFI, Guilherme; LINHARES, Fabricio. **Avaliação dos efeitos da Lei Kandir sobre a arrecadação de ICMS no estado do Ceará**. Planejamento e Políticas Públicas – PPP, Brasília, n. 39, jul.-dez.

4.4.3 *Impacto da verticalização da produção industrial e da cadeia de circulação das mercadorias*

O terceiro impacto verificado no contexto analisado neste trabalho diz respeito à tendência à verticalização da produção industrial e da cadeia de circulação das mercadorias.

A verticalização produtiva, ou integração vertical, configura-se como uma aglutinação de operações de produção e de comercialização em um mesmo grupo econômico. Ou seja, o grupo econômico define pela criação de “braços” que irão cuidar desde o fornecimento de matéria-prima até a final distribuição da mercadoria, passando pela produção. Essa definição empresarial estratégica possui, em certos casos, aptidão para diminuir os chamados “custos de transação” ocorrentes no exercício da atividade empresarial e para favorecer a cadeia de suprimentos — verticalização para trás — e de circulação da produção — verticalização para frente. É neste sentido que Michael E. Porter observa ser a integração vertical “a combinação de processos de produção, distribuição, vendas e/ou outros processos econômicos tecnologicamente distintos dentro das fronteiras de uma mesma empresa”²⁹⁵.

A integração empresarial vertical é um fenômeno ainda rotineiro nas definições empresariais estratégicas, e é dela que decorre a verticalização da produção. Os prismas que conduzem a essa definição estratégica são os mais diversos: planejamento tributário, concorrência mercadológica, sucessão familiar, acesso constante a suprimentos e a matérias-primas *et cetera*. O que importa para a investigação deste trabalho é a percepção de que a verticalização da estrutura empresarial e da produção seria benéfica para afastar os custos de transação relacionados aos encargos tributários incidentes na cadeia de produção e de circulação das mercadorias, notadamente em face das dificuldades decorrentes do aproveitamento de crédito tributário, como já referenciado.

A PNC para o IPI observa como momentos (e bases) para a incidência tributária a circulação do produto industrializado. Em regra, todas as etapas seguintes à produção industrial são passíveis da incidência do IPI. As atividades produtivas e de circulação da produção de forma desverticalizada em um mesmo grupo econômico produtivo e comerciante

2012, p. 43. Disponível em <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/314/273>> Acesso em 10/1/2016.

Embora a análise dos autores tenha compreendido o ambiente do ICMS no Estado do Ceará, as conclusões do excerto citado podem ser aplicadas para o contexto do IPI. Disponível em <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/314/273>> Acesso em 10/1/2016.

²⁹⁵ PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1986, p. 278.

pressupõe a participação de vários contribuintes distintos para o IPI, a indicar que a organização documental e das informações fiscais é realizada de forma igualmente distinta. É o caso, v.g., de uma indústria alimentícia hipoteticamente denominada “IA”: a farinha utilizada na produção alimentícia é produzida pela empresa “FA”; o fermento, pela empresa “FE”; a embalagem, pela empresa “EM”; a venda ocorre na fábrica de “IA”; o distribuidor é a empresa “DI”; o comerciante-adquirente é a empresa “CA”; e assim vai até o produto chegar ao consumidor final. A cadeia de produção é fragmentada e nela atuam diversos atores (empresas) economicamente distintos. Este cenário tende a acarretar a não compensação imediata dos tributos não cumulativos (nota-fiscal com nota-fiscal, ou *tax on tax*) e a demandar o aproveitamento de eventuais créditos tributários por meio de pedidos administrativos de compensação ou restituição tributários. Exemplos da produção desverticalizada podem ser extraídos, em uma perspectiva real, da estratégia empresarial automobilística no início da década de 1990 no Brasil, que são relatadas por Christian Luiz da Silva:

Até o início da década de 90, a estratégia das montadoras era calcada na verticalização dos fabricantes de veículos, criando um imenso parque metal-mecânico de autopeças com a abertura de mercado por meio do fortalecimento da relação cliente-fornecedor, dividindo a responsabilidade de ser competitiva com a indústria de autopeças. Hoje as montadoras buscam associar-se informalmente às firmas que se comprometam com o desenvolvimento do produto até a entrega síncrona deste, repartindo os lucros, pelo aumento das vendas, ou prejuízos, pela falta de competitividade. Montadoras e fornecedores tornam-se grandes firmas virtuais ligadas pelo incentivo de competir mas com administrações separadas que seguem as estratégias estabelecidas pelo contexto em que atuam e pelo direcionamento da cadeia produtiva.²⁹⁶

De outro lado, quando se adota por referência a realização da atividade produtiva verticalizada, abre-se espaço para a facilitação do encontro de contas pelo método subtrativo *tax on tax*, que se opera por meio de destaques nas notas fiscais. O mesmo exemplo mencionado anteriormente, da produção alimentícia, pode ser aqui utilizado: a fabricante de alimentos “IA” obtém o suprimento de farinha diretamente de um moinho próprio (“MP”); também as embalagens são fornecidas por uma gráfica ligada ao seu grupo econômico (“GR”); a venda não ocorre na fábrica de “IA”, mas por intermédio da atuação de vendedores; a logística de distribuição é feita pela própria empresa “IA”; o comerciante-adquirente é a

²⁹⁶ SILVA, Christian Luiz da. **Competitividade e estratégia empresarial: um estudo de caso da indústria automobilística brasileira na década de 1990**. Revista FAE, Curitiba, v. 4, n. 1, jan.-abr. 2001, p. 42-43. Disponível em <http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v4_n1/competitividade_e_estrategia.pdf> Acesso em 10/1/2016.

empresa “CA”, que destina o produto ao consumidor final. Nesta sequência, todas as etapas de produção e de suprimento são realizadas pela empresa “IA”, que concentra a cadeia produtiva e de circulação da mercadoria em seu grupo econômico. A conceituação de Reinaldo Gonçalves indica nessa linha. Para ele, verticalização é a

internalização da produção de bens ou serviços (produtos intermediários, serviços ao produtor, insumos) que eram anteriormente comprados no mercado (“para trás”); ou, então, a internalização da produção de bens e serviços que, fazendo parte da cadeia produtiva de uma firma pertencente ao grupo, eram oferecidos no mercado por outras firmas (“para frente”).²⁹⁷

O cenário analítico da PNC apresentado pelo ferramental da Análise de Portfolio consoante a AJPE demonstra que o déficit de fruição do direito de propriedade comercial, decorrente da não efetivação institucionalizada do aproveitamento dos créditos de IPI gerados em cada etapa da produção e da circulação da mercadoria, tende a conduzir as estratégias empresariais e de planejamento tributário para o espectro da verticalização da produção. Não que isso seja um problema a ser considerado sob o ponto de vista econômico. Todavia, não se pode desconsiderar que se trata de uma consequência da atual formatação da PNC para o IPI, nos termos em que estudado nesta dissertação.

Um dado relevante a ser também considerado é que a opção pela verticalização esbarra na análise de outros custos de transação, como é o caso da especialização para a produção de um determinado insumo ou para a execução de um serviço específico.

4.4.4 *Impacto da possibilidade de ajuizamento de execução fiscal com crédito escritural pendente de aproveitamento*

O quarto impacto observado por esta pesquisa relativamente ao conteúdo da apontada cláusula M’ da PNC tem que ver com o risco de que os contribuintes tenham ajuizadas contra si execuções fiscais que objetivem o recebimento de débitos que são objeto de pedidos administrativos de aproveitamento, qualquer que seja a via.

Esse impacto decorre, como uma consequência lógica, da disposição normativa²⁹⁸ segundo a qual débitos tributários não pagos e que não estejam com a sua exigibilidade suspensa devem se sujeitar, após inscrição em dívida ativa, à cobrança forçada por meio das execuções fiscais. Quer isso dizer que, em tese, o contribuinte que detiver créditos de IPI

²⁹⁷ GONÇALVES, Reinaldo. **Grupos econômicos: uma análise conceitual e teórica**. Revista Brasileira de Economia, Rio de Janeiro, v. 45, n. 4, out.-dez. 1991, p. 503. Disponível em <bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rbe/article/download/534/7662> Acesso em 10/1/2016.

²⁹⁸ Vide artigos 201 a 204 do CTN e dispositivos da Lei 6.830, de 22/9/1980, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências.

ainda não aproveitados pode figurar como sujeito passivo de uma ação de execução fiscal, mesmo quando o aproveitamento já tiver sido contemplado em pedido administrativo de compensação ou de restituição apresentado à APT.

Além de afetar a esfera jurídica e patrimonial do contribuinte detentor dos créditos, o ajuizamento de execuções fiscais como essa aumenta os custos estatais decorrentes da excessiva quantidade de execuções fiscais ajuizadas. Vale destacar, a este propósito, o levantamento anual feito pelo Conselho Nacional da Justiça que reconhece nas execuções fiscais um dos principais congestionadores do Poder Judiciário brasileiro. O seguinte trecho do citado relatório é revelador a este respeito:

Nesta seara, considerando que um dos entraves do Poder Judiciário é a taxa de congestionamento, com a média nacional de 71%, constata-se que os processos de conhecimento na 1ª instância apresentam taxa de congestionamento de 66%, ao passo que os processos de execuções fiscais, 91%. Ressalte-se que esses últimos representam 38% dos processos pendentes no Judiciário.²⁹⁹

Os números que estão por trás do congestionamento do Poder Judiciário, em especial quando em vista as execuções fiscais, chamam a atenção não apenas pelo volume de demandas, mas pelo gasto de tempo, de pessoal e de dinheiro que eles representam.

4.4.5 *Impacto sobre os critérios de capacidade contributiva*

Como quinto impacto da atual estrutura da PNC para o IPI, mas não menos importante, cite-se o fato de que a política tributária institucionalizada implica não atendimento às balizas tributárias gerais da definição de impostos que estão fincadas na *capacidade contributiva*.

Para a finalidade deste trabalho, entende-se por capacidade contributiva o que José Maurício Conti aponta como um arranjo entre o contribuinte e o ente político competente para a instituição e cobrança do tributo, em que “tem capacidade contributiva aquele contribuinte que está juridicamente obrigado a cumprir determinada prestação de natureza tributária para com o poder tributante”³⁰⁰. Difere, pois, da capacidade econômica, representada pela possibilidade econômica de “suportar o ônus tributário em razão dos seus rendimentos”³⁰¹.

²⁹⁹ CONSELHO NACIONAL DA JUSTIÇA. **Justiça em números 2015, ano-base 2014**. Brasília: CNJ, 2015, p. 483. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-aco/es/pj-justica-em-numeros>> Acesso em 18/1/2016.

³⁰⁰ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 34.

³⁰¹ *Ibidem*, p. 34.

A capacidade contributiva é abordada pela Constituição brasileira de 1988 no § 2º do seu artigo 145, e dispõe que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”. Dessa definição inicial é que se estruturam diretrizes de justiça fiscal, que operam na definição das bases a serem tributadas.³⁰² Neste sentido, Regina Helena Costa reconhece que

a seletividade de alíquotas e a não-cumulatividade do IPI e do ICMS [...] são expedientes que demonstram que, mesmo não sendo viável considerar as condições pessoais dos contribuintes, é possível prestigiar a noção de capacidade contributiva.³⁰³

À medida que a definição da PNC para o IPI evidencia déficit relacionado à fruição do direito à propriedade comercial, como se pode perceber com a ajuda da Análise de Portfólio, notadamente com vistas à cláusula M', verificam-se impactos igualmente perceptíveis sobre a repercussão econômica do tributo.

Para além de um revés de uma análise relacionada aos custos de transação do investimento e da atividade empresarial, o impacto diz respeito à capacidade contributiva do contribuinte, que será onerado quando na verdade deveria ser beneficiado com o retorno dos encargos financeiros suportados.

³⁰² CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 120.

³⁰³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 54.

5. CONCLUSÃO

A pergunta desenvolvida como norte da presente pesquisa está assim estruturada: que efeitos o formato atual da PNC para o IPI, em especial nas operações de exportação, tem sobre a fruição empírica do direito à propriedade comercial? Por opção metodológica, a questão central foi fracionada em seis pontos de preocupação, que serviriam como questões-guia para a investigação. Como tal, poderiam evidenciar, ou não, a existência de sintomas de “congelamento” ou de deficiência na fruição empírica do direito subjetivo à propriedade comercial.

A premissa inicialmente adotada para a realização da análise jurídica proposta foi a de que a PNC para o IPI, embora estabeleça instrumentos para proporcionar a neutralidade do impacto financeiro do tributo em determinadas operações, não tem sido efetiva e eficaz quando opera as técnicas de creditamento. Essa inefetividade e ineficácia se apresentam mais claramente diante da demora na análise dos pedidos de compensação e de restituição de créditos que são acumulados por contribuintes, ou mesmo de créditos entendidos como residuais.

Considerada a premissa definida, a avaliação da PNC para o IPI utilizou-se do ferramental da Análise de Portfolio da AJPE para verificar se os agregados contratuais e os conteúdos de interesse público das cláusulas contratuais relacionados à estrutura da política pública asseguravam a fruição do direito subjetivo de propriedade comercial, assim entendido como a propriedade que se destina à exploração de atividade econômica e à geração de riqueza. A conclusão da análise empreendida foi a de que o conteúdo de interesse público M’ — conteúdo monetário — não é indicativo da presença de limites injustificáveis à fruição do direito à propriedade comercial. O contexto compreendido na investigação, em especial a partir das discussões judicializadas tiradas como exemplo e da Nota RFB/Suara/Corec nº 7/2015, demonstrou um cenário de deficiência estrutural da PNC para o IPI, em especial no que diz respeito à estrutura definida para a política tributária como apta a operar o mecanismo da não cumulatividade e à institucionalizada mora administrativa, pois a APT não se mostra suficientemente preparada para apreciar os pedidos administrativos de compensação e de restituição.

A análise evidencia que os mecanismos e os instrumentos dispostos pela PNC não são operados da forma como deveriam ser. A discussão desenvolvida nesta dissertação demonstra que, no Brasil, não há compromisso institucional e cultural com a neutralidade dos

tributos; inexistente percepção de que o mecanismo da não cumulatividade deve ser operado em benefício dos produtos nacionais; não se tem compromisso com a devolução dos valores que são reconhecidos como crédito em benefício dos contribuintes; não são realizados intercâmbios de experiência com outros países que adotam tributos ao estilo IVA e que têm obtido sucesso na busca pela neutralidade tributária. E tudo isto contribui para a elevação do chamado “custo Brasil”.

Os obstáculos que dificultam o efetivo e célere aproveitamento dos créditos de tributos indiretos plurifásicos não cumulativos acarretam considerável violação da garantia à propriedade comercial na medida que ocasionam a falta de dinheiro no caixa do contribuinte e a necessidade de adoção de estratégias outras para a manutenção das suas atividades, como é o caso da obtenção de empréstimo no mercado financeiro. Essa contratação emergencial de empréstimos bancários quando existente crédito em favor do contribuinte nos cofres dos entes políticos não se afigura razoável, quer sob o ponto de vista jurídico, quer sob o espectro econômico. Em verdade, a situação é comparável à de crime de apropriação indébita ou, quando menos, enriquecimento ilícito por parte do ente político. Há um movimento de estrangulamento econômico que repercutirá nos contratos celebrados pelos contribuintes que não conseguem gozar do mecanismo da não cumulatividade do tributo. Não raro, esse estrangulamento estimulará a sonegação e a alteração de informações fiscais, em um imediato benefício ao contribuinte sonegador, mas com um potencial prejuízo para toda a sociedade, que deverá experimentar novas políticas econômico-fiscais com viés de operação tapa-buraco.

De uma forma mais objetiva, pode-se afirmar que alguns efeitos negativos sobre a fruição empírica do direito de propriedade comercial são facilmente percebíveis a partir da análise do formato atual da PNC para o IPI, em especial nas operações de exportação.

O primeiro impacto a merecer destaque, não pela ordem de importância, é o relacionado aos problemas decorrentes do mero reconhecimento contábil dos créditos em benefício do contribuinte, sem o seu efetivo aproveitamento. Esse impacto pôde ser caracterizado com ajuda da análise cláusula M^o da PNC. Foi visto que a PNC não possibilita, a imediata liquidação e recebimento dos créditos em espécie. Isso acarreta a acumulação de créditos não aproveitados com todas as demais consequências apontadas. Esse impacto relaciona-se, ainda, com a demora na análise dos pedidos administrativos de compensação e de restituição dos créditos reconhecidos e acumulados e evidencia o risco da implementação de uma cultura de descumprimento de obrigações tributárias acessórias e de sonegação de tributos.

O segundo impacto é o surgimento de um mercado paralelo de compra e venda dos créditos reconhecidos em benefício do contribuinte do IPI e abrangido pela PNC. Não que a negociação do crédito seja um problema em si, mas ela evidencia uma deficiência nos procedimentos que se destinam à assegurar o seu aproveitamento pelo contribuinte. Evidente que, não fosse um contexto de atraso institucionalizado e desarrazoado, não haveria necessidade ou interesse na negociação do crédito com deságio.

O terceiro impacto diz respeito à tendência de verticalização das atividades de produção e de comercialização das mercadorias submetidas ao IPI e contempladas na PNC, notadamente aquelas destinadas à exportação. Isso porque o encontro de contas no método *tax on tax* se torna mais fácil, organizado e ágil, a proporcionar o imediato abatimento de crédito com débito logo ao encontro de notas fiscais e a evitar que se postergue o aproveitamento do crédito para fases que demandam pedidos administrativos junto à APT.

O quarto impacto tem a ver com a possibilidade de ajuizamento de execução fiscal contra o contribuinte detentor de crédito do IPI. Essa janela surge quando o interesse do contribuinte de aproveitar o seu crédito com um débito tributário em aberto é obstaculizado por procedimentos burocráticos e pela costumeira mora da APT. Nesses casos, o débito ainda existente pode não estar com a sua exigibilidade suspensa, o que possibilita o ajuizamento de execução fiscal, inclusive sob o pretexto de obstar a prescrição. Ainda sob esta perspectiva, o impacto também tem reflexo no funcionamento do Poder Judiciário, que já lida com uma considerável quantidade de processos executivos fiscais.

Finalmente, o quinto impacto verificado diz com a não observância de critérios relacionados à capacidade contributiva. No ponto, o contribuinte que faz a sua projeção de custos para a atividade financeira sofre com a não aplicação adequada do mecanismo da não cumulatividade e com a não implementação à risca dos instrumentos tendentes à neutralidade tributária com a qual contou quando da análise dos seus custos de transação. Essa oneração inesperada, até mesmo imprevista sob o prisma do que se espera da PNC, atinge a baliza da capacidade contributiva para a instituição de impostos.

Esses impactos, portanto, indicam a necessidade de reformulação da PNC definida para o IPI incidente sobre a cadeia de produção e de consumo que destina ao exterior bens produzidos no Brasil. De forma mais específica, uma reforma imediata deve ser empreendida para a redução de estoques de valores a serem compensados ou restituídos e para a definição de mecanismos que possibilitem e que incrementem o imediato abatimento e aproveitamento dos créditos. Esta última sugestão de reforma identifica-se até mesmo com a possibilidade,

assegurada no CTN, de pagamento antecipado submetido à condição resolutória de ulterior homologação pelo Fisco. Finalmente, uma ulterior alternativa de reforma, seria a alteração da fórmula de cálculo dos valores definidores do *quantum debeatur*: os procedimentos de liquidação deveriam assegurar a inclusão valores correspondentes a rendimentos (taxas de juros) não auferidos por contribuintes titulares de créditos tributários atingidos por excessiva morosidade do Fisco em processar os pedidos de creditamento.

O que não se pode cogitar é ficar inerte em face dos impactos verificados. Afinal, a quem interessa a demora na efetivação do direito ao abatimento ou compensação de créditos tributários reconhecidos em favor dos contribuintes?

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMS, Thomas S. **Fundamental problems of federal income taxation**. Cambridge, Quarterly Journal of Economics 35, n. 4, Oxford University Press, 1921, p. 121-140. Disponível em <<https://archive.org/stream/jstor-1882424/1882424#page/n1/mode/2up>> Acesso em 10/1/2016.

AFONSO, José Roberto Rodrigues, SOARES, Julia Morais e CASTRO, Kleber Pacheco de. **Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário brasileiro: livro branco da tributação brasileira**. Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2013. Disponível em <<http://www.iadb.org/wmsfiles/products/publications/documents/37434330.pdf>> Acesso em 10/1/2016.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. O imposto sobre produtos industrializados – IPI – e o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS. In JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira e PASIN, João Bosco Coelho (Coord.). **Tributos em espécie: fundamentos e elementos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 257-301.

ARDANT, Gabriel. **Histoire de l'impôt**. V. 2. Paris: Fayard, 1972.

ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. **Sistema constitucional tributário: o tributo e suas espécies**. Curitiba: Juruá, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª ed. 8ª tir. São Paulo: Malheiros, 1999.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03**. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Sistema constitucional tributário, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19.12.2006**. 3ª ed. rev. ampl. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização e notas de Mizabel Abreu Machado Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **A gênese do imposto sobre o valor agregado**. Revista Sequência, Florianópolis, n. 56, junho de 2008. Disponível em <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2008v29n56p245>> Acesso em 10/1/2016.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Política monetária e operações de crédito do SFN: nota para a imprensa – 22.12.2015**. Brasília, 2015. Disponível em <<http://www.bcb.gov.br/?ECOIMPOM>> Acesso em 10/1/2016.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BLAINEY, Geoffrey. **Uma breve história do século XX**. 2ª ed. São Paulo: Fundamento Educacional, 2010.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Brasília: Universidade de Brasília, 1989.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 29ª ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2014.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **Manual dos impostos indiretos: IPI, ICMS, ISS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

BORGES, José Souto Maior. **A reforma do sistema tributário nacional: emenda constitucional nº 18**. Recife: Imprensa Universitária, 1967.

_____. **Crédito do IPI relativo a insumo isento**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 48, set. 1999.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24/2/1891. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 24/2/1891. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm> Acesso em 10/1/2016.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16/7/1934. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 16/7/1934. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm> Acesso em 10/1/2016.

_____. Lei nº 641, de 14/11/1899. Estabelece o processo de arrecadação dos impostos de consumo. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1824-1899/lei-641-14-novembro-1899-539583-publicacaooriginal-41960-pl.html>> Acesso em 10/1/2016.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10/11/1937. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 10/11/1937. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm> Acesso em 10/1/2016.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18/9/1946. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 19/9/1946. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm> Acesso em 10/1/2016.

_____. Emenda Constitucional nº 18, de 1º/12/1965. Reforma o Sistema Tributário. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, 6/12/1965, Seção I. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc18-65.htm> Acesso em 10/1/2016.

_____. Lei nº 5.172, de 25/10/1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, 27/10/1966, Seção I. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em 10/1/2016.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil, de 24/1/1967. Diário Oficial da União, Brasília, 24/1/1967. Disponível em

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm> Acesso em 10/1/2016.

_____. Lei Complementar nº 7, de 7/9/1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, 8/9/1970, Seção I. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm> Acesso em 10/1/2016.

_____. Lei Complementar nº 17, de 12/12/1973. Dispõe sobre o Programa de Integração Social de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, 14/12/1973, Seção I. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp17.htm> Acesso em 10/1/2016.

_____. Lei nº 6.830, de 22/9/1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 24/9/1980. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm> Acesso em 10/1/2016.

_____. Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, 31/12/1991, Seção I. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm> Acesso em 10/1/2016.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5/10/1988. Diário Oficial da União, Brasília, 5/10/1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em 10/1/2016.

_____. Lei nº 9.363, de 13/12/1996. Dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS nos casos que especifica, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 17/12/1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9363.htm> Acesso em 10/1/2016.

_____. Lei nº 9.779, de 19/1/1999. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda [...]. Diário Oficial da União, Brasília, 20/1/1999. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9779.htm> Acesso em 10/1/2016.

_____. Medida Provisória nº 66, de 29/8/2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica [...]. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, 30/8/2002, Seção I. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm#art49> Acesso em 10/1/2016.

_____. Decreto nº 7.212, de 15/6/2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, 16/6/2010, Seção I. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm> Acesso em 10/1/2016.

_____. Medida Provisória nº 540, de 2/8/2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA; dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, 3/8/2011, Seção I. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/mpv/540.htm> Acesso em 10/1/2016.

BRUNEL, Denys. **La TVA, invention française, revolution mondiale: l'aventure de Maurice Lauré**. Paris: Eyrolles, 2012.

BURGIER, Julian. 60 ans de TVA: une invention française en replay. **FranceTV**. Paris, abril de 2014. FranceTVinfo. Disponível em <http://www.francetvinfo.fr/60-ans-de-tva-une-invention-francaise_574131.html> Acesso em 10/1/2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13^a ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 29^a ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18^a ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. Aproveitamento de crédito presumido decorrente de receitas de exportação previsto na Lei n. 9.363/96 e os produtos isentos, submetidos à alíquota zero, NT ou não sujeitos à tributação pelo IPI. In NETO, Elias Marques de Medeiros. **Aspectos polêmicos do agronegócio: uma visão através do contencioso**. São Paulo: Castro Lopes, 2013, p. 25-51.

CASTRO, Marcus Faro de. **Análise jurídica da política econômica**. Revista da PGBC, Brasília, v. 3, n. 1, jun. 2009, p. 17-70. Disponível em <https://www.bcb.gov.br/pgbcb/062009/revista_procur_geral_bc_vol3_num1.pdf> Acesso em 10/1/2016.

_____. **Direito, tributação e econômica no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica**. Revista da PGFN, Brasília, ano 1, n. 2, 2011, p. 23-51. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/007.pdf>> Acesso em 10/1/2016.

_____. **Formas jurídicas e mudança social: interações entre o direito, a filosofia, a política e a economia**. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Economic development and the legal foundations of regulation in Brazil**. The Law and Development Review, Boston, V. 6, Issue 1, Jun. 2013, p. 61-115.

_____. **Novas perspectivas jurídicas sobre a reforma de políticas públicas no Brasil**. Revista Direito.UnB, Brasília, v. 1, n. 1, jan.-jun. 2014, p. 32-64. Disponível em <<http://revistadireito.unb.br/index.php/revistadireito/article/view/18>> Acesso em 10/1/2016.

_____. Globalização, democracia e direito constitucional: legados recebidos e possibilidades de mudança. In CLÈVE, Clèmerson Merlin; FREIRE, Alexandre (Coords.). **Direitos fundamentais e jurisdição constitucional: Análise, crítica e contribuições**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 697-719.

_____. **Ideias sobre o ensino jurídico globalizado.** In Pedro R. Fortes (Org.). *Cadernos FGV DIREITO RIO*, vol. 09. Rio de Janeiro, 2014, p. 47-64. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/12036/Cadernos%20FGV%20DIREITO%20RIO%20-%20Vol.%209.pdf?sequence=2>> Acesso em 10/1/2016.

_____. **Monetary impacts and currency wars: a blind spot in the discourse about transnational legal orders?** Trabalho apresentado para o *Second International Conference of the World Interdisciplinary Network for Institutional Research (WINIR)*. Rio de Janeiro, set. 2015. No prelo. Citado com expressa autorização do autor.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 3^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor agregado. *Jornal Oficial da União Europeia*, L 347/1, Português, 11/12/2006. Disponível em <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=PT>> Acesso em 10/1/2016.

CONSELHO NACIONAL DA JUSTIÇA. **Justiça em números 2015, ano-base 2014.** Brasília: CNJ, 2015. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-aco/es/pj-justica-em-numeros>> Acesso em 18/1/2016.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade.** São Paulo: Dialética, 1996.

_____. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais.** Belo Horizonte: Oliveira Mendes, 1997.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na constituição e na lei complementar.** São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (Orgs. e Autores). **O Estado de Direito: história, teoria, crítica.** São Paulo: Martins Fontes, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros, 1993.

DI JOHN, Jonathan. The political economy of taxation and tax reform in developing countries. In CHANG, HA-JOON. **Institutional change and economic development.** New York: United Nations University Press, 2007, p. 135-156.

DUE, John F. **Sales taxation.** Urbana: University of Illinois Press, 1959.

_____. **Tributação indireta nas economias em desenvolvimento.** Tradução de Camila Perret. São Paulo: Perspectiva, 1974.

EHRlich, Eugen. **Fundamentos da sociologia do direito.** Tradução de René Ernani Gertz. Brasília: Universidade de Brasília, 1986.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária.** Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

_____. **Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas.** Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio século XXI: o dicionário da língua portuguesa.** 3^a ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Lei do imposto de consumo**. Rio de Janeiro, 1965.

GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In GASSEN, Valcir (Org. e Autor). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012, p. 27-50.

_____. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2ª ed. rev. e mod. São Paulo: Saraiva, 2013.

GONÇALVES, Reinaldo. **Grupos econômicos: uma análise conceitual e teórica**. Revista Brasileira de Economia, Rio de Janeiro, v. 45, n. 4, out.-dez. 1991, p. 491-518. Disponível em <bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rbe/article/download/534/7662> Acesso em 10/1/2016.

HERBAIN, Charlène Adline. **VAT neutrality**. Edição digital para Kindle. Windhof: Promoculture-Larcier, 2015.

HINRICHS, Harley H. **Teoria geral da mudança na estrutura tributária durante o desenvolvimento econômico**. Tradução de Ciro Heitor França de Gusmão. Rio de Janeiro: Secretaria da Receita Federal, 1972.

HOLMES JR., Oliver Wendel. **The common law**. Boston: Little Brown, 1944;

_____. **La senda del derecho**. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1975.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton & Company, 1999.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Estado, instituições e democracia: desenvolvimento**. V. 3. Livro 9. Brasília, 2010.

KANTOROWICZ, Hermann. **La definición del derecho**. Traduzido do inglês por J. M. de la Vega. Madrid: Revista del Occidente, 1964.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 4ª ed. Coimbra: Armênio Amado, 1976.

KENNEDY, Duncan. **The critique of rights in critical legal studies**. Duke University Press, Durham, 2002, p. 178-227. Disponível em <<http://duncankennedy.net/documents/The%20Critique%20of%20Rights%20in%20cls.pdf>> Acesso em 10/1/2016.

LACASE, Diane. La TVA: le produit que la France a le mieux exporté. **BFMTV**. Paris, abril de 2014. BFM Business <<http://bfmbusiness.bfmtv.com/votre-argent/tva-produit-france-a-mieux-exporte-750871.html>> Acesso em 10/1/2016.

LARENZ, Karl. **Derecho justo, fundamentos de ética jurídica**. Tradução de Luiz Diez-Picazo. Madrid: Civitas, 1993.

_____. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LAURÉ, Maurice. **La taxe sur la valeur ajoutée**. Paris: Librairie du Recueil Sirey, 1952.

LEITÃO, Alejandro; IRFFI, Guilherme; LINHARES, Fabricio. **Avaliação dos efeitos da Lei Kandir sobre a arrecadação de ICMS no estado do Ceará**. Planejamento e Políticas

- Públicas – PPP, Brasília, n. 39, jul.-dez. 2012, p. 37-63. Disponível em <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/314/273>> Acesso em 10/1/2016.
- LOPES, Ana Frazão de Azevedo. **Empresa e propriedade: função social e abuso de poder econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- LUHMANN, Niklas. **Sistema jurídico y dogmática jurídica**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983.
- MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS: comentários à legislação nacional**. São Paulo: Dialética, 2006.
- MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2008.
- METCALF, Gilbert E. **Value-added taxation: a tax whose time has come?** Pittsburgh, Journal of Economic Perspectives, v. 9, n. 1, Winter 1995, p. 121-140. Disponível em <<http://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.9.1.121>> Acesso em 10/1/2016.
- MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro de. CARF deve ser protagonista e não coadjuvante do STJ. **Consultor Jurídico – CONJUR**. Brasília, janeiro de 2016. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2016-jan-28/dalton-miranda-carf-protagonista-nao-coadjuvante-stj>> Acesso em 28/1/2016.
- MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012.
- MUNHOZ, Eduardo Secchi. **Empresa contemporânea e o direito societário: poder de controle e grupos de sociedade**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. Martins Fontes, 2005.
- MYRDAL, Gunnar. **Aspectos políticos da teoria econômica**. Tradução de José Auto. São Paulo: Abril Cultural, 1984.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998.
- _____. **Direito fiscal**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- NOBLECOURT, Michel. La TVA: une invention française. **Le Monde**. Paris, abril de 2014. Économie. Disponível em <http://www.lemonde.fr/economie/article/2014/04/04/la-tva-une-invention-francaise_4395627_3234.html> Acesso em 10/1/2016.
- ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues**. Paris: OECD Publishing, 2014.
- PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 21, de 10/3/1997. Dispõe sobre a restituição, o ressarcimento e a compensação de tributos e contribuições federais, administrados pela Secretaria da Receita Federal. Diário Oficial da União, Brasília, 11/3/1997. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=13301&visao=anotado>> Acesso em 10/1/2016.

_____. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 210, de 30/9/2002. Disciplina a restituição e a compensação de quantias recolhidas ao Tesouro Nacional a título de tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, a restituição de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados. Diário Oficial da União, Brasília, 1º/10/2002. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15083#116064>> Acesso em 10/1/2016.

_____. Instrução Normativa RFB 1.300, de 20/11/2012. Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 21/11/2012. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=38972>> Acesso em 10/1/2016.

_____. **Nota RFB/Suara/Corec nº 7/2015**. Brasília, 2015.

REZENDE, Tito. **O novo regulamento do imposto de consumo**. Rio de Janeiro: Santa Helena, 1927.

ROE, Mark J. **Legal origins, politics, and modern stock Market**. Harvard Law Review, Cambridge, v. 120, 2006, p. 460-527. Disponível em <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=908972> Acesso em 10/1/2016.

SALAMA, Bruno Meyerhof. **O que é pesquisa em direito e economia?** Cadernos Direito GV, São Paulo, v. 5, n. 2, mar. 2008. Disponível em <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2811>> Acesso em 10/1/2016.

SAMPAIO, Maria da Conceição. Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados. In BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 188-205.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SESSA, Giuseppe. **L'imposta sul valore aggiunto: teoria generale – sistemi comparati**. V. 1. Roma: Bulzoni, 1971.

SHOUP, Carl S. Choosing among types of VATs. In GILLIS, Malcolm; SHOUP, Carl. S.; SICAT, Gerardo P. (Orgs.). **Value added taxation in developing countries**. Washington: World Bank, 1990, p. 3-16.

_____. Restrospectives on tax missions to Venezuela (1959), Brazil (1964), and Liberia (1970). In GILLIS, Malcolm (Ed.). **Tax reform in developing countries**. Durham: Duke University Press, 1989, p. 252-314.

SILVA, Benedicto (Coord.). **A reforma do Ministério da Fazenda e sua metodologia: relatório final**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967.

SILVA, Christian Luiz da. **Competitividade e estratégia empresarial: um estudo de caso da indústria automobilística brasileira na década de 1990**. Revista FAE, Curitiba, v. 4, n. 1, jan.-abr. 2001, p. 35-48. Disponível em <http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v4_n1/competitividade_e_estrategia.pdf> Acesso em 10/1/2016.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RESP 1.035.847/RS.

_____. Súmula 411.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 566.819/RS.

_____. RE 353.657/PR.

_____. RE 370.682/SC.

_____. RE 229.605/PR.

TERRA, Ben; KAJUS, Julie. **A guide to the European VAT directives: introduction to European VAT 2007**. Amsterdam: IBFD, 2011.

TEUBNER, Gunther. **O direito como sistema autopoietico**. Tradução de José Engrácia Antunes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993.

THURONYI, Victor. **Comparative tax law**. The Hague: Kluwer Law International, 2003.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. **IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no Direito Brasileiro**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFTD, Belo Horizonte, v. 3, n. 16, jul.-ago. 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na constituição**. V. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TOULON, Alexis. La TVA fête ses 60 ans. **Europe1**. Paris, abril de 2014. Économie. Disponível em <<http://www.europe1.fr/economie/la-tva-fete-ses-60-ans-1967477>> Acesso em 10/1/2016.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO. RMS 0037953-52.2013.4.01.3500/GO.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO. RMS 0116180-51.2014.4.02.5001/ES.

TRUBEK, David M. Law, state and the new developmentalism. In TRUBEK, David M.; GARCIA, Helena Alviar; COUTINHO, Diogo R.; SANTOS, Alvaro (Ed.). **Law and new developmental state: the Brazilian experience in Latin American context**. New York: Cambridge University Press, 2013.

UNGER, Roberto Mangabeira. **The critical legal studies movement**. Cambridge: Harvard University Press, 1986.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, 1998.

VIOL, Andréa Lemgruber. **O processo de reforma tributária no Brasil: mitos e verdades**. Brasília: Universidade de Brasília, 2000. Disponível em <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/vpremio/financas/2tefpVPTN/ResumoMTN39_2000.htm> Acesso em 10/1/2016.