

---

# Revista de Direito Tributário

---

ISSN 0102-7956

BARBOSA, MÜSSNICH & ARAGÃO  
Biblioteca - SP

ANO 12

OUTUBRO-DEZEMBRO DE 1988

N.º 46

---

Como bem afirma Geraldo Ataliba “impõe-se, destarte, interpretação integrativa (não analógica) da lei de isenção para cobrir, com seu conteúdo normativo, os fatos iguais. Desprezará o juiz — em reverência à Constituição — os requisitos e condições arbitrarias (precisamente os que se chocam com a isonomia) e aplicará o conteúdo essencial da norma. Em outras palavras, para não declarar inconstitucional a norma, o juiz aplicará a parte aproveitável (única que lhe é substancial), deixando de lado a parte cuja aplicação afrontaria a Constituição”.<sup>18</sup>

E isto para seguir os ensinamentos de Black, citado por Ataliba, segundo o qual “where part of a statute is unconstitutional, but the remainder is valid, the parts will be separated, if possible, and that which is constitutional will be sustained”.

Assim, por força da interpretação integrativa atrás referida, o art. 6.º do Dec.-lei 2.434/88 deve ser entendido no sentido de que a isenção nele prevista abrange **todas as operações de câmbio realizadas a partir de 1.7.88, referentes à importação de bens, com total abstração da data da emissão das guias de importação ou documento assemelhado.**

É este o nosso parecer, s.m.j.

Rio de Janeiro, 26 de dezembro de 1988.

#### NOTAS

1. A Constituição de 1988 estabelece no art. 153, V, que compete à União instituir impostos sobre “operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários”.

2. Posteriormente elevada para 25%.

3. Cf. Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, p. 281.

4. Cf. Gladio Gemma, *Principio Costituzionale di Eguaglianza e Remissione della Sanzione*, Milano, 1983, p. 219.

5. Cf. Francisco Campos, *Direito Constitucional*, Rio, Freitas Bastos, 1956, v. II/18-19.

6. Cf. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, São Paulo, 1978.

7. Cf. Gladio Gemma, ob. cit., Lívio Paladini, *Eguaglianza*, Enciclopedia del Diritto; Balladore Pallieri; *Diritto Costituzionale*, Milano, 1963, p. 356; Pierre Delvolle, *Le principe d'égalité devant les charges publiques*, Paris, 1969.

8. Cf. ob. cit., p. 24.

9. Cf. Durig, *Gleichheit*, in *Staatslexikon*, Freiburg, 1959, pp. 986 e ss.; Anschuetz, *Die Verfassung des deutschen Reichs*, 1960, p. 521, e ss.

10. Cf. Lavagna, *Ragionevolezza e legittimità costituzionale*, apud. G. Gemma, ob. cit., p. 222.

11. Cf. Celso A. Bandeira de Mello, ob. cit., p. 48.

12. Cf. ob. cit., p. 49.

13. Cf. Alberto Xavier, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, São Paulo, 1978, pp. 9-10.

14. Cf. *Principii di Diritto Tributario*, v. I, Milão, 1967, p. 266.

Para maiores desenvolvimentos ver Maffezzoni, *Le principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, p. 353 e ss.

15. Cf. ob. cit., p. 40.

16. Ob. cit., p. 42. Sobre irrelevância do tempo na jurisprudência do Conselho do Estado francês, ver Delvolle, ob. cit., p. 149 e ss.

17. Cf. Geraldo Ataliba, “IOC — Imposto sobre Operações de Câmbio — Isenções — Isenção do art. 6.º do Dec.-lei 2.434/88”. *Interpretação interpretativa, Separata da Revista de Direito Tributário*, v. 44/5 e 6. 1988.

18. Cf. ob. cit., p. 19 e 20.

## CADERNOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

### ICM E IPI — DIREITO DE CRÉDITO — PRODUÇÃO DE MERCADORIAS ISENTAS OU SUJEITAS À ALÍQUOTA “ZERO”

GERALDO ATALIBA  
GLÉBER GIARDINO

I — Abatimento do ICM e do IPI — Considerações introdutórias. II — Abatimentos Constitucionais e hipótese de incidência do ICM e do IPI. III — Irrelevância da espécie de produto ou mercadoria. IV — Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. V — Alíquota Zero. VI — Questão conceitual e não taxinômica. VII — Conclusões.

#### CONSULTA

As consulentes são ... indústrias produtoras de ... produtos industrializados isentos ou sujeitos a regime de “alíquota-zero”, no que se refere à incidência do ICM e/ou IPI. Para produzi-las adquirem matérias primas, materiais de embalagem e demais insumos industriais; tais componentes, tributados, propiciam normal consignação de “créditos” de ICM e/ou de IPI em seus registros fiscais. Esses créditos deveriam ser “estornados” ou anulados — quando da realização das vendas (ou outras saídas) não tributadas — conforme prescreve a legislação ordinária relativa àqueles tributos.

Entendem as consulentes, porém, que tais exigências (de “estorno”) não têm apoio constitucional. Estão convictas que seu direito à chamada “manutenção” de créditos fiscais decorre de adequada inteligência do princípio da não-cumulatividade, seja do ICM, seja do IPI, no alcance que lhes deu a Constituição Federal. Consequentemente reputam injurídica essa exigência do fisco, que traduzem ilícita oposição ao exercício desse direito, pelas consulentes.

Pedem, assim, nossas considerações e parecer sobre o tema. Pedem, também — para atender às variadas peculiaridades de suas operações — que esclareçamos se nossas conclusões:

a) são aplicáveis, indiferentemente, à operações isentas e à operações sujeitas à alíquota-zero;

b) são aplicáveis às saídas de produtos isentos quando se tratar de “amos-tra-grátis”;

c) são aplicáveis às aquisições de insumos industriais realizadas em outros Estados da Federação; e

d) são aplicáveis às isenções introduzidas pela Lei Complementar n.º 4, de 1969.

## I — ABATIMENTO DO ICM E DO IPI — CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

A chamada “cláusula da **não-cumulatividade**”, inserida, como princípio, no texto constitucional, por si mesma não tem substância; é imprecisa, vaga e sem significação definida. A sua consistência jurídica há de se deduzir do contexto e dos desdobramentos constitucionais, proposta que desenvolvemos amplamente alhures (RD<sup>Tributário</sup> 29/110)

O conceito pré-jurídico de **não-cumulatividade** é inútil pela consideração de que se pode traduzir em cinco ou mais formas diferentes de aplicação, desenvolvidas em vasta literatura de Ciência das Finanças.

O direito, unívoco por exigência epistemológica, opta por uma delas; para a exegese jurídica, o seu conhecimento, mais do que, despiciendo, é perturbador. É que a Constituição adotou em só método, e **só este importa ao intérprete**.

Há várias formas de cumulatividade e várias formas de não-cumulatividade, de naturezas e efeitos diversos — econômicos e jurídicos — o que, por si só, tira univocidade ao conceito, quando abstrata ou universalmente considerado.

### a) Não cumulatividade

Nos **efeitos jurídicos do abatimento** que, por determinação constitucional, integra o regime jurídico dos dois tributos, reside a não-cumulatividade de que ICM e IPI se revestem.

A Constituição não tomou emprestado da economia uma fugidia **não-cumulatividade**, para fazê-la iluminar a compreensão do sistema de abatimentos. Ao contrário: fez do ICM e do IPI tributos “**não-cumulativos**” **exatamente porque os submeteu aos efeitos jurídicos tipicamente produzidos por um determinado sistema de abatimentos, criado pela própria Constituição** (a não-cumulatividade é **resultado**, e não causa, do sistema de abatimentos).

A cumulatividade vedada pela Constituição é a que fica inibida pela eficácia jurídica do sistema de abatimentos.

Grassou o preconceito econômico de que a não-cumulatividade deveria atribuir ao IPI e ao ICM idoneidade para evitar o que se convencionou chamar de “**incidência em cascata**”, expressão de conteúdo nitidamente não-jurídico, que significaria o fenômeno da pluralidade de incidências tributárias sucessivas sobre algo que, economicamente, se considera o mesmo “valor de base”, trazendo, como consequência — em matéria de tributos ditos “indiretos” — o alardeado efeito econômico da sobreoneração (ou sobrecarga tributária) dos preços dos produtos.

### b) Preconceitos disseminados

Daí a repetição, com desconcertante frequência, pela doutrina jurídica e, com apoio nela, pela legislação e pela jurisprudência — de assertos imediatamente remissíveis a esse especial prestígio dos pressupostos econômicos do sistema do ICM e do IPI. São disso exemplos as afirmações no sentido de que: 1) o preceito da **não-cumulatividade** se volta para o consumidor, e não para os contribuintes do imposto; 2) o alcance do regime se reduz a inibir “duplo pagamento” de tributo sobre a mesma base; 3) no ICM e no IPI ocorre o que os economistas

chamam de “efeito de recuperação”, autorizada a cobrança por inteiro de tributo incidente sobre operação sucessiva à anterior isenta, à vista de não haver, nesse caso, “dupla incidência” sobre o mesmo “valor base”; 4) além disso, o controle do sistema se opera — ainda que por fórmulas simplificadas — “produto por produto”; 5) ambos os tributos são “multifásicos, vale dizer, segmentados nas **várias fases** em que se pode fracionar o chamado “ciclo de circulação dos produtos” (v. RD<sup>Tributário</sup> 29/110, minuciosa exposição da acolhida desses pre-conceitos econômicos por nossos escritores e jurisprudência).

A doutrina enveredou pelo mais condenável vício do raciocínio jurídico: o consistente em interpretar a lei (no caso, a Constituição) a partir dos objetivos não-jurídicos por ela supostamente visados; em prestigiar a **mens legislatoris**, em detrimento da **mens legis**.

Desse mistifório primário, que nivelou pretensos juristas a contabilistas de botequim nasceu a inspiração da disciplina que veio a ser consagrada no texto Constitucional de 1988.

Serem, ou não, ICM e IPI, instrumentos aptos para inibir incidências “em cascata”, é consequência que haverá de decorrer (no plano extrajurídico) da aplicação do sistema de abatimentos previstos no inc. II do art. 23 e no art. 21, § 3.º, da CF de 1967/69. A feição jurídica, a natureza, o regime constitucional desses “abatimentos” é que estabelece o alcance eficaz da **não-cumulatividade**, como juridicamente engendrada. De sua eficácia jurídica é que se podem irradiar efeitos vários no mundo sensível, eventualmente conducentes a fazê-los, tributos economicamente reconhecíveis como de “incidência não-em-cascata”.

O regime que, ulteriormente, se adotou no texto constitucional de 1988, veio frustrar enormemente esses desígnios ao romper o rigor lógico da principiologia de 1967/69, cuja técnica começou a ser abalada pela emenda constitucional 23/83.

### c) Consistência da não-cumulatividade

Dizia o texto constitucional de 1967/69 em seus arts. 23, II, e 21, § 3.º;

“Imposto sobre... operações relativas à circulação de mercadorias... que não serão cumulativos e dos quais se abaterá... o montante cobrado nas anteriores...”

“O imposto sobre produtos industrializados será... não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.”

Em que consiste a **não-cumulatividade**?

A cláusula constitucional “abater”, na verdade, não introduz mera recomendação, ou sugestão, que a lei pode ou não acatar. Na verdade, as Constituições não têm esse cunho sugestivo. É **diretriz constitucional imperativa**; forma inextinguível pela qual se chega a um IPI e a um ICM “não-cumulativos”, no sentido que a Constituição brasileira a essa expressão emprestou. É o critério constitucional pelo qual, juridicamente, se constrói a **não-cumulatividade desses tributos**. Em cada operação é facultada e garantida uma dedução, um abatimento. O chamado “princípio da não-cumulatividade” se resolve, em termos jurídicos, num singelo **direito de abater**, um simples **direito de abatimento**.

#### d) Radicação constitucional do “Direito de Abater”

O “abatimento” é categoria jurídica de **hierarquia constitucional**: é direito constitucional reservado ao contribuinte; direito público subjetivo de nível constitucional, oponível à Fazenda pelo contribuinte do imposto.

O que faculta a Constituição é um “direito de dedução” (abatimento) exercitável pelo contribuinte no momento da liquidação das obrigações tributárias. Para solver, por compensação, no todo ou em parte, dívida de imposto já previamente determinada.

Do que resulta — e a sutileza do raciocínio jurídico espanhol identificou precisamente esse fenômeno (art. 53 da Ley General Tributária) a base de liquidação (“base liquidable”), em contraste com a **base imponible** (“base imponible”), a primeira claramente referida ao montante a pagar “em dinheiro” no momento de extinção da obrigação tributária (esta, à sua vez, apurada segundo os critérios de composição da base imponible).

Como não se cansa de acentuar a doutrina (Paulo Barros Carvalho, Alfredo Becker, Amílcar Falcão) à materialidade da hipótese de incidência tributária devem estar referidos, logicamente, os critérios eleitos pela lei, de determinação da base de cálculo. No caso, tem-se uma dedução alheia à estrutura lógica da regra tributária; uma norma externa, portanto, sem correlação com a base imponible e meramente associável à “base de liquidação”, como exemplarmente deduzida pela teoria espanhola (v. Juan Ramalho Massanet, in **RDtributário** 11/9 e ss.).

A dedução se traduz, juridicamente, num **direito de abater**, uma **facultas agendi**, exercitável ou não — sem prejuízo da unidade lógica e ideológica do sistema — pelo contribuinte a que se destina. O que é essencial ao sistema tributário, e assim **indisponível** para Estado e contribuintes, necessariamente compõe e integra a regra de tributação. Nela se resolvem o dever do contribuinte e o direito do Estado, ambos juridicamente inibidos, mesmo que o quisessem, a receber ou pagar mais do que a lei estabelece.

Induvidoso já ficou que o Texto Magno, nesse passo, introduz uma modalidade de “redução de imposto” (tomada a expressão “imposto” na sua significação de “valor a pagar”). É o que se infere literalmente dos arts. 21, § 3.º, e 23, II, da CF: do montante de imposto a pagar **abate-se** o montante (de imposto) cobrado nas operações anteriores. (A. D. Giannini, **Il Concetto Fondamentali di Diritto Tributario**, p. 39).

O montante da obrigação tributária é fixado pela simples aplicação da alíquota sobre a base que, no caso, é o valor da operação submetida ao tributo. Só em momento lógico e cronologicamente posterior (na fixação da **base liquidable**) é que se cogitará da compensação de outros valores (oponíveis ao tributo devido); destarte, quando já constituído em grandeza determinada, o crédito tributário.

Quem sustenta que a base tributável é o “valor acrescido” — o que é o mesmo que afirmar que o imposto é **sobre o “valor agregado”** — não pode sustentar concomitantemente que a materialidade da hipótese de incidência seja a simples operação, mas deveria dizer consistir ela na operação “com lucro”, vislumbrando, assim, entidade distinta da constitucionalmente posta.

Essas premissas (e a exposição que fizemos na **RDtributário** 29/110) são importantes para deixar bem salientado que — operando sobre direito de origem, sede e fundamento constitucional — o legislador ordinário não pode pretender-se o seu **criador** e, nessa conformidade, dar-se à liberdade de dispor livremente sobre ele. Daí a razão pela qual (não podendo o legislador resistir ao direito que a Constituição criou) são inconstitucionais as restrições — contidas em leis — ao alcance dos abatimentos do ICM e do IPI, como estruturados pelo texto constitucional.

#### e) Estrutura do “Direito de Abatimento”

O “direito de abatimento” se concretiza, como todos os demais direitos, numa relação jurídica, de fundamento constitucional autônoma, inconfundível com as que se instauram e estabelecem em razão da ocorrência do fato imponible do ICM e do IPI (relações tributárias propriamente ditas).

Obrigação tributária e direito de abatimento constitucional são, pois, categorias distintas, correspondendo a direitos diversos, opostos e contrastantes, além de reciprocamente, autônomos. Desencadeiam relações jurídicas diferentes e independentes, nas quais credor e devedor se alternam: União e/ou Estado são credores (na primeira) e o contribuinte, na outra, e vice-versa no que tange à situação de devedores. Submetem-se, enfim, a princípios, critérios e regras de interpretação totalmente distintos.

#### f) Sujeitos da relação de abatimento

Empregando a Constituição a expressão “abater” está criando um direito de dedução, de conteúdo pecuniário. O titular — o sujeito credor — é contraposto a outrem, considerado devedor e que, portanto, deverá arcar com as consequências patrimoniais do exercício daquele direito (o fisco).

O sujeito ativo do direito de abatimento é uma pessoa privada, o contribuinte do tributo. Dele é a faculdade de deduzir o “imposto cobrado em operações anteriores” no momento de liquidar o seu dever jurídico tributário (o ICM ou o IPI que, por ter realizado uma operação sujeita ao tributo, a lei põe a seu cargo).

No outro extremo dessa relação jurídica, situa-se aquele que sofre as consequências do exercício desse direito. É a pessoa pública que, assim, aparece como sujeito passivo da relação em que se traduz o “direito de abatimento”; a União e/ou o Estado que suportarão (e arcarão com) as consequências patrimoniais do exercício, pelo particular, do direito constitucional de abater.

#### g) Objeto da relação de abatimento

O objeto da relação jurídica de abatimento é o comportamento (passivo) da União e/ou do Estado consistente em “suportar” (sujeitar-se aos) efeitos do exercício do direito (de abater) titulado pelo contribuinte do tributo.

Reflexamente (é também objeto da relação) o comportamento ativo do contribuinte, no sentido de proceder à dedução, liquidando pela forma da **compensação**, a sua obrigação tributária de ICM e de IPI. Dessa forma, o “direito subjetivo de abatimento” objetiva-se num concreto “direito de abater”. Nesse con-

texto, surgem os assim chamados “crédito de ICM” e “crédito de IPI”, designação simplificada que se vulgarizou para definir o objeto de cada qual dessas “relações jurídicas de abatimento”.

#### h) “Vinculum juris”

O vínculo que se estabelece no contexto dessa relação jurídica tem natureza **ex lege**. E isso em duplo sentido já que a) decorre de fato avoluntário, ou seja, que é qualificado objetivamente e com independência, seja da vontade do contribuinte, seja da vontade do Poder Público; o fato do recebimento de mercadorias por alguém, por força de operação realizada e b) seu regime (da relação jurídica) é plenamente vinculado; é insuscetível, assim, de integração pela vontade dos sujeitos da relação.

O direito de abater é do contribuinte.

Dele é o **poder jurídico** emanado da Constituição; a **faculdade** de fazer valer os efeitos típicos do abatimento constitucional. Se quiser, usa o direito de abatimento; se não quiser, não o faz. Seu direito é **ex lege**, mas, disponível. A Fazenda fica, diante dele, na situação passiva de ter que aguardar — e aceitar — as consequências de sua decisão, não podendo forçá-lo a tal exercício, nem impedi-lo.

Dessa peculiar característica do instituto decorrem algumas importantes consequências:

1. O procedimento formal do abatimento (consoante os critérios instrumentais previstos na lei) incumbe ao contribuinte do imposto; em nenhum caso o fisco pode se substituir a ele, presumindo sua “vontade de abater”.

2. A emissão do contribuinte no formalizar tempestivamente o seu direito não inibe União ou Estado de promoverem a normal cobrança do tributo devido. É o que resulta da conjugação, de um lado, do atributo da exigibilidade de que se reveste o crédito tributário regularmente constituído e, de outro lado, do caráter de disponibilidade reconhecido ao direito constitucional de abater.

3. A decadência do direito de abater opera no mesmo prazo reconhecido aos direitos pessoais contra a Fazenda Pública. Não são analogicamente aplicáveis ao caso, os prazos de decadência do direito do fisco à constituição do crédito tributário, previstos no Código Tributário Nacional ou na legislação ordinária.

4. A dedução, do montante do abatimento, nas hipóteses de lançamento tributário “de ofício” deve obedecer aos critérios da lei. De igual modo, a “compensação” diretamente pleiteada em Juízo, quando em curso cobrança judicial do tributo. Nesses casos — salvo expressa disposição em contrário da legislação ordinária — as penalidades cabíveis serão aplicáveis sobre o tributo devido, com independência do abatimento eventualmente oponível pelo contribuinte.

#### i) Natureza jurídica do “direito de abater”

Das considerações precedentes se vê que a natureza jurídica do “direito de abater” (ou, simplesmente, do crédito de IPI ou de ICM) **não é tributária**. Na verdade, não corresponde a nenhum conceito de Direito Tributário e a nenhuma categoria tributária.

Estuda-se conjuntamente com o tributo pela notória proximidade temática dos dois institutos. Mas sua radicação teórica evidentemente é outra.

Pois, o abatimento constitucional revela: a) uma obrigação de conteúdo pecuniário; b) um direito obrigacional **ex vi legis** (mais propriamente, **ex vi constitutionis**) ou seja, nascido de um fato constitucionalmente prestigiado, portanto, uma obrigação constitucional, nascida da vontade constitucional, por meio de um fato constitucionalmente qualificado para deduzir esse determinado efeito; c) um objeto que não consiste em tributo — e isso é nítido a todas as luzes; d) um sujeito ativo, que é uma pessoa privada (o industrial ou comerciante) e um sujeito passivo que é a Fazenda Pública, titular da competência tributária contrastante (v. **RD Tributário**, 29/110 e ss.).

#### j) Natureza constitucional dos créditos

Nesse sentido, seu regime jurídico é peculiar. Ingressa na ordem jurídica positiva independentemente **de lei**. É óbvio que o conteúdo eficaz do abatimento — como constitucionalmente disposto — supõe a vigência da legislação ordinária de IPI ou de ICM. Só assim existirá imposto a ser liquidado (abatido) no todo ou em parte, com a “moeda especial” do crédito. Como é óbvio também que se requer lei ordinária para dispor sobre os critérios procedimentais ou os termos de instrumentação do abatimento criado. Nada disto, entretanto, significa a submissão do “direito de abater” ao princípio da legalidade, como entendido em matéria tributária.

As disposições constitucionais instituidoras dos chamados “créditos de IPI e de ICM” têm eficácia plena e aplicabilidade imediata — na classificação consagrada por José Afonso da Silva — bastando que, como em qualquer outro caso de direitos públicos subjetivos de hierarquia constitucional, se perfaça o conjunto de pressupostos fáticos condicionantes de sua incidência. Eficácia normativa plena significa aptidão incondicional para produzir imediatos efeitos jurídicos, quando cabível a incidência do preceito.

De nenhuma lei depende a eficácia do sistema de abatimentos.

O desdobramento dessa análise autorizaria inúmeras outras precisões. Basta, entretanto, para os efeitos deste parecer, observar que o regime jurídico do abatimento se apresenta nitidamente autônomo em relação ao da obrigação tributária a que se opõe.

De conseguinte, tudo o que se refere ao abatimento — a extensão desse direito, natureza, montante, oportunidade de apropriação, compensação com o imposto devido etc., tudo enfim — envolve-se num regime jurídico alheio ao do tributo, nada tendo a ver com a disciplina da incidência, base impositiva, alíquota e outros aspectos atinentes ao tributo, propriamente dito.

De resto, não deve causar perplexidade a circunstância da disciplina desse instituto vir reproduzida em textos de legislação ordinária, misturadas suas regras com aquelas relativas ao imposto propriamente dito. Embora envolveras no mesmo texto, tem-se aí, quadros legislativos independentes, cada qual devendo ser considerado no seu campo institucional, sujeito a interpretação segundo critérios e princípios totalmente distintos e apartados.

#### l) Função constitucional do “abatimento”

Designa-se “crédito” ao objeto dessa relação jurídica constitucional. É que, contabilmente, vai-se traduzir numa expressão numérica em uma escrituração,

apresentada sob a forma de conta corrente escritural. Seu objeto é específico. Não serve e nem se presta para qualquer finalidade; pelo contrário, tem função exclusiva, constitucionalmente determinada: a **vocação restrita** de servir somente para o pagamento de tributo. Não tem outra serventia; não existe para outra finalidade. No desígnio constitucional, esse “crédito” é uma moeda especial, puramente escritural, vocacionada exclusivamente à finalidade de pagar, parcial, ou totalmente, débitos tributários de ICM e/ou de IPI, conforme o caso (v. **RD**Tributário, 29/110 e ss.).

Essa parece ser, da perspectiva normativa, a **única função (jurídica) do abatimento constitucional**: por ele se determina, do valor de imposto devido, o montante liquidável por **compensação**, e o valor a ser pago em **dinheiro**. Nisso se exprime a eficácia jurídica do sistema de abatimento (ou dos “créditos de ICM ou de IPI”, como são chamados).

Daí resulta que qualquer alteração nos critérios jurídicos relativos à formação desses “créditos”, em sua extensão e medida, inexoravelmente, modifica os termos dessa equação. E acaba necessariamente implicando em maior ou menor pagamento de imposto em **dinheiro**, por parte do contribuinte que realiza operações sujeitas ao imposto. Se a alteração é criada por lei ordinária e dela decorrer maior pagamento de imposto, então, o caso é de inconstitucionalidade da lei.

#### m) Síntese conclusiva

À vista do exposto é possível afirmar as seguintes conclusões:

- a) o direito de crédito tanto de ICM, quanto de IPI é constitucional;
- b) como tal, não emerge da lei, nem dela depende;
- c) por isso mesmo, o legislador não pode condicionar o seu exercício;
- d) esse direito surge com a realização de operação tributável, em benefício do adquirente;
- e) este (adquirente) passa a deter título jurídico (crédito) que poderá ser usado para abatimento de imposto a pagar (forma de pagamento — total ou parcial — de débito de ICM ou de IPI);
- f) crédito e débito são entidades distintas e inconfundíveis, emergentes de fatos diversos, submetidos a regimes autônomos.

Bem por isso, demonstramos a seguir:

1.º) que tanto a operação que faz surgir o direito de crédito, como a que determina o nascimento do débito — embora devam ter por objeto mercadorias e/ou produtos industrializados, genericamente considerados — não supõem que tais produtos ou mercadorias sejam os mesmos; quer dizer: a relação que a Constituição estabelece é **entre duas simples operações** sucessivas e não entre operações sucessivas respeitantes **à mesma mercadoria ou ao mesmo produto industrializado**;

2.º) como são independentes, autônomos e diversos os regimes do “crédito” e do “débito”, a eventualidade de uma operação não provocar o surgimento do débito (imunidade, isenção, não incidência, “alíquota zero” etc.) não afeta, em nada, o direito constitucional ao registrado crédito quando da aquisição anterior da mercadoria ou produto objeto, agora, da operação não-tributada. Não há que cogitar, no caso, de vedações a tais créditos, e, muito menos, de seu estorno ou exclusão;

3.º) o crédito poderá ser exercido a qualquer tempo, para liquidação de qualquer (outro) débito de ICM e/ou IPI. Isto é corolário da desvinculação entre mercadorias e produtos, na sucessão de operações realizadas pelo contribuinte desses tributos.

É o que, doravante, mais detidamente desenvolveremos.

## II — ABATIMENTOS CONSTITUCIONAIS E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICM E DO IPI

### a) Irrelevância da mercadoria ou produto

Os abatimentos constitucionais (do ICM e do IPI) põem-se segundo padrões jurídicos distintos dos da incidência desses tributos. Repousam sobre fatos de natureza diversa dos que deflagram a obrigação tributária propriamente dita. O acontecimento (a situação) que permite e faculta, no caso, o surgimento do assim chamado “crédito” ou “direito de abater”, é outro, inconfundível com o que realiza o “fato gerador” desses tributos, que instauram a relação jurídico-tributária.

Conforme posto pela Constituição (e também pela legislação ordinária e complementar) esse fato consiste na realização de “operações anteriores” — obviamente em relação à operação atual — as quais, podendo não se referir **à mesma mercadoria ou produto** devem, porém, necessariamente, envolver o mesmo contribuinte.

O elo de ligação — entre operação atual e operações anteriores — não é, destarte, a presença da **mesma mercadoria ou do mesmo produto** (ainda porque, como na generalidade dos casos, não é rigorosamente, o “mesmo bem” que figura nessa seqüência de fatos). As próprias leis ordinárias não prevêm semelhante **vinculação física**, como condição de aquisição do chamado “direito de crédito de IPI ou de ICM”. Tal elo (entre operação atual e operações anteriores) deve-se estabelecer na verdade, pelo único elemento possível no contexto: **a pessoa do industrial ou comerciante (contribuintes)**. Aliás, são eles os destinatários, seja da norma de tributação, seja da norma constitucional instituidora do direito de abatimento.

Destarte, repousa o abatimento constitucional, na sua origem, na realização de operações (designadas “anteriores”) que se identificam pela circunstância de nelas o contribuinte — o realizador de operação atual — **ter participado, na condição de adquirente de mercadorias ou produtos industrializados**.

O que permite a assunção dos citados “créditos” (em estrito rigor constitucional) é só a circunstância de o contribuinte **haver participado de operações anteriores envolvendo quaisquer produtos ou mercadorias** (nessas operações adquirindo-lhes a titularidade). Tendo figurado, assim, em tais atos, surge para ele, nos termos da Constituição, direito ao abatimento do ICM e/ou do IPI, conforme o caso. Nada mais exige ou impõe a estrutura do imposto, como juridicamente engendrada pelo Texto Supremo. O critério constitucional para aquisição e exercício do direito em que se traduzem tais abatimentos, portanto, é a participação do contribuinte, em operações referentes à aquisição de mercadorias e/ou produtos, genericamente considerados.

### b) Operações tributáveis

A Constituição emprega a expressão “operações”, no plural. Isso não significa, entretanto, que aluda à seqüência de negócios que, eventualmente, tenham dito respeito à **mesma** mercadoria ou ao **mesmo** produto. Nem mesmo teria sentido, à vista da Constituição, que esse direito de abatimento fosse estabelecido pela soma dos vários montantes de imposto devidos nessas múltiplas operações anteriores referentes ao mesmo objeto. Não é esse o conteúdo e significado do vocábulo “operações” (no plural) constante do § 3.º do art. 21 e do item II, do art. 23, do Texto Supremo. A expressão “operações anteriores”, para a Constituição, significa, isto sim, **o conjunto de operações negociais** — todas elas relativas a produtos ou mercadorias das quais, precedentemente, **participou como adquirente, o contribuinte que hoje promove novas operações** (e a legislação confirma essa inteligência, ao prescrever levantamentos **periódicos** de créditos e débitos, sem considerar os produtos ou as mercadorias que neles se envolvem, **mas sim as operações**).

No curso de sua atividade (isto é, na realização de fatos nos quais age **como negociante**, e não como simples pessoa) obviamente participa, o contribuinte (industrial ou comerciante), de operações de aquisição de produtos e de mercadorias necessárias ao desenvolvimento de sua atividade. Ora, todas essas operações (compras) são, nesse sentido, “anteriores” a uma operação atual, promovida pelo mesmo negociante. A ele, pois, assegura a Constituição o direito de deduzir — do imposto devido pela operação ora realizada — montante equivalente ao imposto correspondente **ao conjunto dessas operações** anteriores, das quais foi partícipe.

É relevante, portanto, o **plano linear** dessas operações anteriores; vale dizer, a pluralidade dos negócios pelos quais — da perspectiva do contribuinte adquirente — tenham sido adquiridos produtos ou mercadorias em geral. É o conjunto abrangente das operações relativas a todos e quaisquer produtos ou mercadorias que o contribuinte tenha recebido para fins negociais que justifica a utilização, pela Constituição, da expressão “operações”, no plural.

### c) Radicação constitucional do direito ao abatimento

O critério exegético que firmemente conduz à fixação da estrita inteligência das cláusulas constitucionais concernentes aos abatimentos do ICM e IPI é portanto, **mutatis mutandis**, similar ao que preside a compreensão da própria hipótese de incidência desse tributo. Isto é, o produto, ou a mercadoria — seja no plano do imposto, seja do ângulo do chamado “crédito” — exerce função **simplesmente adjetiva, de qualificação de operações** que, conforme a hipótese, propiciam o surgimento de “obrigações tributárias” ou “créditos” desses tributos.

Não é, ao contrário do que gratuitamente se têm dito, a natureza específica da mercadoria ou do produto, o referencial jurídico deflagrador desses correspondentes direitos. A Constituição não determina que o “crédito” (relativo às operações anteriores) é assegurado apenas quando se cuida de negócios com **os mesmos** bens adquiridos que, agora, são objeto de nova operação (de revenda). Considera, isso sim, **a pessoa do contribuinte**, do partícipe das operações — atual e anteriores — porque a ele é que endereçou a sujeição e a titularidade, respectivamente, desses direitos recíprocos.

Estas considerações parecem ser bastante eloqüentes para deixar frisado que a referibilidade — critério jurídico do qual decorre o nascimento do “direito de abater” — envolve **a pessoa** do partícipe dessas operações anteriores, e não a espécie ou natureza de que se revestem os bens ou mercadorias nelas transacionados.

Observe-se a monstruosidade que, inconscientemente, é criada pela generalização de simples preconceitos, (aliás não traduzidos em nenhuma norma). Caso tivéssemos — no ICM e no IPI — impostos **sobre mercadorias ou sobre produtos** (e não sobre operações) toda a legislação que disciplina a escrituração e lançamento deveria ser modificada, para identificar o objeto que, em cada caso, estaria sendo tributado. Entretanto, (além das demais dificuldades lógicas envolvidas nessa tese) é certo que o bem material, no sistema desses impostos, constitui **mera nota (locução adjetiva) peculiarizadora das operações tributáveis**; de tal modo que só aquelas operações que envolvam essas espécies de bens — produtos industrializados ou mercadorias — é que podem constituir-se em **objeto de incidência**. Só a **operação** (núcleo do qual decorre a vulgarizada “saída”) e, mais ainda, quando referente a produtos ou mercadorias (dois elementos, pois, meramente qualificadores do substantivo “operações”) é que fica sujeita ao tributo.

Nesse sentido, todos os esquemas constitucionais relativos ao ICM e ao IPI devem ser engendrados, e juridicamente construídos, a partir da expressão “operações”. É de **operação** atual (versando quaisquer produtos ou mercadorias) que surge o débito do tributo. De **operações** anteriores (igualmente versando quaisquer produtos ou mercadorias) é que deve decorrer o crédito. A vinculação material que se procurou estabelecer entre ambas as “operações”, no sentido de que nelas devesse estar presente **o mesmo objeto** é, assim, injurídica e inconstitucional.

### d) Síntese conclusiva

Dessas considerações parece ser lícito extrair as seguintes novas conclusões:

a) tanto o “débito” quanto o “crédito” de ICM e/ou do IPI têm raízes na Constituição;

b) a única diferença entre eles está em que o débito depende da lei tributária ordinária, que pode dimensioná-lo com ampla discricção, enquanto o abatimento, por ser **direito** constitucional do contribuinte, não pode sofrer nenhum tipo de restrição por obra de lei ordinária;

c) a discricção do legislador, quanto ao débito, pode até mesmo chegar à renúncia total ou parcial ao exercício da competência, mediante a manipulação de quaisquer elementos da norma tributária (v.g., considerar isenta do tributo determinada operação, ou sujeita a alíquota zero);

d) nenhuma disposição aplicável nessa órbita (débito) pode ter a virtude de atingir os contornos do direito de abatimento, outorgado ao contribuinte pela Constituição Federal;

e) é que sempre haverá a oponibilidade do abatimento ao débito, como forma de compensação (só consente o sistema constitucional a elisão do direito de abatimento, quando não haja, nem possa haver, **nenhum** débito — hipótese de inexistência ou supressão da lei ordinária instituída do tributo);

f) isto assim ocorre porque essas obrigações patrimoniais recíprocas (fisco e contribuinte) são independentes e autônomas, inseridas em universos normativos

estanques, só comunicáveis pela “compensação”, no instante em que esta tem cabimento jurídico: no momento da liquidação do débito;

g) abonando a procedência dessas premissas vêm as disposições do art. 3.º e § 1.º do Dec.-lei 406/68 estabelecer:

### III — IRRELEVÂNCIA DA ESPÉCIE DE PRODUTO OU MERCADORIA

#### a) Direito positivo

“O imposto sobre circulação de mercadorias é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado.

§ 1.º. A lei estadual disporá de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente às **mercadorias** saídas do estabelecimento e o pago relativamente às **mercadorias** nele entradas. O saldo verificado em determinado período a favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes”.

De igual modo prescreveu, quanto ao IPI, o art. 49 do CTN, como se lê: “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”.

Esses preceitos deixam clara a absoluta irrelevância da **espécie** dos produtos ou das mercadorias, para efeito do confronto (compensação) neles regulado.

Interpretando corretamente a sistemática constitucional dispõem que a compensação se fará **globalmente**, considerando **o conjunto** das operações, por período, sem nenhuma atinência quer à presença de certas mercadorias ou produtos, (assim desnecessária), quer a eventual regime especial (legal) de certas operações qualificadas por terem como objeto dados produtos ou dadas mercadorias. No cômputo periódico referido em ambas as disposições vai ser unicamente relevante a soma total ou o vulto financeiro das operações (compras, vendas etc.).

Isto é o que prevê o Texto Magno. Fíeis a ele foram, nesse ponto, o CTN e o Dec.-lei 406/68.

h) por essa razão, nenhuma disposição de lei ordinária que preveja limitações ao exercício do direito de abatimento pode prevalecer. Menos ainda, quando fundada no absurdo preconceito de que o direito de “crédito” do tributo liga-se a produtos ou mercadorias **in specie**, em uma seqüência de operações tributadas.

A norma que assim eventualmente disponha será **abertamente inconstitucional** e não poderá ter eficácia.

#### b) Momento do nascimento do direito

É claro que o “direito de abatimento” nasce no instante em que acontecido o fato sobre o qual constitucionalmente repousa: a realização da **operação** (anterior) com produto ou com mercadoria. Esse fato realização de operação com **qualquer** produto ou mercadoria é que vem qualificado — pela própria norma constitucional — para dar existência ao direito de abatimento. Trata-se de um direito **ex lege** — mais precisamente, **ex constitutione** — nascendo tão-somente

da ocorrência do acontecimento juridicamente prestigiado. Como visto, surge, aí, uma relação jurídica constitucional-financeira, tendo por sujeito ativo o contribuinte e sujeito passivo o Estado.

Basta isso, portanto, para que já surja o direito do contribuinte, com base na Constituição. Esse esquema, outrossim, inadmitte manipulação pelo legislador, uma vez que, para esse efeito, a norma constitucional é suficiente (“completa”, diria José Afonso da Silva), dispensando regulação ulterior por via legal (Victor Nunes). É nesse exato instante que o contribuinte adquire o direito constitucional de exercer (futuramente) o abatimento: no momento em que realiza a **operação anterior**, constitucionalmente qualificada. Tratando-se de um direito individual, público, subjetivo, não pode ser reduzido ou alterado, por nenhuma maneira, pelo legislador ordinário, sob pena de violação da Constituição.

Esse abatimento, oportunamente, vai redundar numa redução de ICM ou de IPI a pagar. Isto é consequência inexorável da própria disciplina constitucional desse imposto. Sendo assim, não tem a menor relevância indagar-se — quanto a determinada operação, atinente ao produto “x” ou “y” — se a operação **atual** é tributada ou isenta. Em qualquer caso, o direito de abatimento existe desde a (e com base nela) operação anterior, com qualquer mercadoria ou produto (não importa a espécie de mercadoria ou produto).

A tônica do regime constitucional da não-cumulatividade repousa sobre o fato objetivo da operação anterior; não tem relevância, para efeito desse regime, a operação atual ou futura que, por evidente incompreensão doutrinária sobre o sistema constitucional brasileiro, acabou sendo considerada como “condicionante” do direito de abater (pelo “elo de ligação”, em que consistira a **mesma mercadoria** ou o **mesmo produto**).

#### c) A operação anterior

Em outras palavras: o regime jurídico do abatimento repousa sobre características e peculiaridades da **operação anterior**, havida com produtos ou mercadorias genericamente consideradas. Esta operação (anterior), sem dúvida, é relevante; os seus contornos jurídicos são importantes para configuração do direito constitucional do contribuinte; a circunstância de existir ICM e/ou IPI nesta operação é fundamental. Não importam, todavia, para os efeitos do exercício do abatimento, quaisquer características ou peculiaridades **das operações atuais**, nem das futuras.

A esse respeito, a **única exigência** da Constituição — como amplamente visto nas considerações iniciais — repousa na **necessidade de que ocorram operações posteriores** quaisquer que sejam as mercadorias ou produtos nelas envolvidos, de tal forma que delas decorram débitos de ICM e de IPI globalmente “compensáveis” com **os montantes a abater**, correspondentes às operações anteriores. É evidente que se integra (na estrutura constitucional do princípio da não-cumulatividade) o pressuposto da ocorrência de operações ulteriores, das quais resultem débitos de tributo. A inexistência delas frustraria o exercício do direito constitucional de abatimento, por inviabilizar os mecanismos da “compensação” a que anteriormente fizemos referência. Esse direito, assim, só se exercita **à vista de débitos posteriores**.

Mas, cessam aí, as instâncias da Constituição. Não é exigência constitucional que estas operações, ocorriáveis no futuro das quais naturalmente haverá de resultar

ICM ou IPI devido, compensável com o chamado “crédito” por operações anteriores devam necessariamente, referir-se à **mesma mercadoria** ou produto anteriormente adquirido pelo contribuinte. A tal circunstância não alude o Texto Magno; isso não decorre de uma interpretação límpida e cristalina do conteúdo do sistema posto nos arts. 21, § 3.º e 23, II, da CF.

#### d) Direito ao crédito irrestrito

Esta objetiva verificação põe a nu a erronia dos preconceitos prevalecentes na doutrina brasileira, que postulam relacionar, mercadoria a mercadoria, produto a produto, operações anteriores e operações atuais. Ora, o que determina a Constituição é que o imposto pago em quaisquer operações anteriores — com **quaisquer mercadorias ou produtos recebidos** — abata ICM e IPI devido sobre operações atuais, também **relativas a quaisquer mercadorias ou produtos**.

Não é lícito extrair nenhuma inferência lógico-sistemática do Texto Magno, no sentido de vincular — considerando a natureza específica dos bens — os objetos das operações anteriores e atuais. Essa pretendida vinculação por espécie e natureza dos bens, nada mais é que mera **projeção de preconceitos ou preocupações econômicas**, na esfera independente e autônoma do jurídico.

Resulta, daí, a patente inconstitucionalidade de dispositivos de leis ordinárias, ou de decretos que — em casos de operação atual isenta, imune ou por qualquer modo não-tributada — determinam o chamado “estorno” de créditos relativos às mercadorias ou produtos objeto dessa operação (não tributada). Parece evidente que apenas os deformantes preconceitos da “não-incidência-em-cascata” (fenômeno nitidamente não-jurídico), espuriamente invocados como critério de interpretação de normas (jurídicas) relativas ao instituto (jurídico) da não-cumulatividade do tributo, poderiam suscitar tão equivocada inteligência. Nenhuma dessas disposições se sustenta, pela singela razão de não estarem constitucionalmente respaldadas. Em verdade, a Constituição — ignorando “espécies” de bens para, de modo claro, dar relevo apenas às “operações” que os tenham (genericamente) por objeto — explicitamente desautoriza tal compreensão.

Não favorece o fisco, portanto — para opor-se ao direito dos contribuintes — apresentar essas disposições (inconstitucionais) de leis ou decretos.

De todas as considerações desenvolvidas resultam como conclusões dogmáticas:

a) em estrito rigor constitucional, há direito à chamada “manutenção (ou não-estorno) de créditos de ICM e de IPI nas hipóteses de operações isentas, ou sujeitas a alíquota-zero, ou imunes, ou por qualquer modo não-tributadas, eis que os montantes que se pretende deduzir do imposto devido pelo contribuinte resultam de legítimas “operações anteriores” pelas quais foram adquiridos produtos ou mercadorias para aplicação em atividade industrial ou comercial;

b) de resto, lícito é o registro e manutenção desses créditos na escrituração fiscal do contribuinte, mesmo que deles venham a resultar, na chamada “contacorrente fiscal”, “saldos credores” transferíveis para períodos de apuração futuros;

c) são inconstitucionais quaisquer disposições legais, ou de decretos regulamentares, que determinem impedimentos ou extornos de créditos, nesses casos.

## IV — JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Estas conclusões têm o abono do STF. Deveras, nos RE 103.102-6 e 106.701-2, a 1.ª Turma decidiu literalmente pela tese que aqui expusemos.

A ementa de ambos os acórdãos reza:

“ICM — Legitimidade do crédito de ICM correspondente às entradas de matéria-prima integrada nos produtos cujas saídas estão isentas do imposto, por força da Lei Complementar 4/69 (art. 1.º, XIV). Não cumulativo o imposto, vedado o estorno pretendido. Recurso extraordinário conhecido e provido”.

Contém-se, nesse pronunciamento da Corte Suprema, o seguinte: a) reconhecimento do direito de crédito, de que aqui se trata; b) irrelevância, para “manutenção” do crédito, da isenção na saída; c) não exigibilidade de nenhum estorno, em consequência; d) vinculação dessa conclusão à exata compreensão do princípio da não cumulatividade (que tanto a Fazenda Nacional quanto os fiscais estaduais timbram em distorcer).

Essa reiteração de procedimentos do STF induz a correção da linha de interpretação que há anos, vimos sustentando, com os argumentos expostos neste parecer.

## V — ALÍQUOTA-ZERO

As conclusões retro-estabelecidas aplicam-se, por inteiro, às hipóteses de operações realizadas sob o regime designado de “alíquota-zero”.

É cediço que duas interpretações têm sido desenvolvidas em torno desta criação legislativa original e recente. (Na verdade, a figura da “alíquota-zero” só foi cogitada no sistema positivo brasileiro a partir do momento em que, pela Constituição Federal — art. 22, § 2.º, da Constituição de 1967 — foi facultado ao Poder Executivo alterar alíquotas e bases de cálculo de certos impostos federais, por decreto, não se incluindo nessa competência excepcional a possibilidade da instituição ou revogação de isenções).

A primeira corrente — prestigiada, aliás, por firme jurisprudência do STF — sustenta que se está diante de operação tributada, a despeito de dela não decorrer, como consequência, o pagamento de nenhum tributo (o resultado da aplicação de “zero” sobre qualquer número, será sempre zero).

No RE 81.074 (RTJ 77/285), declarou o **Plenário** do STF: “A interpretação da legislação tributária, nos casos de outorga de isenção, não permite estender o favor às hipóteses de alíquota zero. Ainda que, matematicamente, zero não seja número significativo, ao adotar tal alíquota quis o legislador estabelecer o máximo de variação da alíquota flexível, sem retirar do Poder Executivo a faculdade de alterá-la no interesse da política cambial e do comércio exterior. Em matemática, zero é o ponto de intersecção das coordenadas cartesianas, determinando o limite inferior das quantidades positivas e o superior, das negativas”.

Mais claramente ainda, foi assentado no RE 81.000-SP (RTJ 82/825): “Alíquota zero não passa de um sinal que traduz a idéia de provisoriamente em branco, isto é, alíquota que poderá ser fixada (obviamente em termos positivos). . . . Portanto, não se tem como vislumbrar isenção do tributo na discutida alíquota zero”.

Destarte, porque prevaemente, no STF, a inteligência de que há operação tributada — e não isenta — nas situações submetidas a esse regime, foi que se editou a Súmula 576, assim vazada: “É lícita a cobrança do imposto de circulação de mercadorias sobre produtos importados sob o regime de alíquota “zero””.

A segunda corrente, por outro lado, entende que, aí, inexistente tributo. Está-se diante de caso de “não-incidência”, com a conseqüente impossibilidade do surgimento da relação tributária.

## VI — QUESTÃO CONCEITUAL E NÃO TAXINÔMICA

Na verdade, para os adeptos dessa linha interpretativa, a questão é puramente de linguagem legislativa. O legislador — que essencialmente há de expressar comandos, preceitos voltados ao comportamento humano — poderá fazê-lo de modo direto ou indireto, valendo-se de estruturas lingüísticas normais ou inéditas, de variadas imagens, ou quaisquer outros recursos retóricos, para, afinal, exprimir os seus desígnios. Nessa conformidade, o que essencialmente interessa ao intérprete (abstraindo a forma lingüística adotada) é captar o conteúdo, o sentido e o alcance dos preceitos normativos. Assim, estatuirá quais os comportamentos obrigatórios, ou permitidos, ou proibidos (Lourival Vilanova); saberá — inferindo a essência da mensagem legal — quais as conseqüências decorrentes do acontecimento de um dado fato, juridicamente prestigiado.

Em termos de Direito Tributário, saberá se surge uma relação jurídica, quais os seus sujeitos e qual o montante do seu objeto (o tributo a pagar).

No caso, quando o legislador recorre a esse tipo de construção — consistente em imputar alíquota zero a uma determinada base de cálculo — o resultado final, objetivamente considerado, é a inexistência de débito tributário e, portanto (conseqüência lógica e inexorável), a ausência de relação jurídica obrigacional. Em síntese, nessas hipóteses, não há tributo a pagar, não se está diante de nenhum comando fixando comportamento tributário; não se tem nenhuma norma obrigando a tanto. Não se pode ser punido, se nenhum pagamento for feito. Para essa segunda corrente, assim, a operação é “não-tributada”.

**In casu**, é absolutamente irrelevante a divergência doutrinária assim posta. É que, por uma ou outra interpretação, o resultado sempre será o da inexigibilidade do “estorno” de créditos pela ocorrência de operação sujeita ao regime de alíquota zero.

**Ou a)** há, no caso, operação não-tributada; e nessa hipótese os raciocínios e a fundamentação pertinentes aos casos de operações isentas são inteiramente aplicáveis **ou b)**, como sustenta o Excelso Pretório, há, no caso, operação tributada e, conseqüentemente, na presença de duas sucessivas operações tributadas, com o mesmo produto ou a mesma mercadoria, os mecanismos normais do sistema de abatimentos (na sua concepção clássica) produzem efeitos.

O que não se poderá aceitar é que, absurdamente, sejam negados a tal operação, sujeita à alíquota zero, **ao mesmo tempo**, os efeitos que dela decorreriam, indiferentemente, fosse qualificada como **isenta** ou como **tributada**. Por isso, não temos dúvida em afirmar que, **em qualquer hipótese** há, nos casos de alíquota zero, integral direito a que as consulentes “mantenham” (não estornem) os créditos de IPI e/ou de ICM registrados, para utilização oportuna como abatimento de montantes devidos, pertinentes a esses tributos.

## VII — CONCLUSÕES

Sendo esta nossa compreensão do tema em análise, basta aditar que as conclusões a que aportamos não são alteradas, em nenhum aspecto, pelas circunstâncias particulares e peculiares que envolvem suas operações, como frisadas na consulta.

Assim:

a) o direito de registro e “manutenção” de créditos fiscais a que fazem jus as consulentes — tanto no plano do IPI quanto no âmbito do ICM — independe da circunstância de as operações (atuais), por elas realizadas, serem isentas, imunes, não tributadas ou sujeitas à “alíquota-zero”. Em qualquer caso, dada a independência e recíproca autonomia das figuras do “débito” e do “crédito”, nesses dois tributos, o regime da operação atual (do “débito”) é sempre irrelevante para frustrar a eficácia própria do sistema de abatimentos (“crédito”);

b) existe tal direito independentemente do fato;

b1) de a isenção (na operação atual) dar-se por efeito de tratar-se de “saídas” de amostras-gratis; como pensamos ter deixado claro, o direito de “não-estornar” créditos fiscais existe em qualquer caso de operação (atual) exonerada do tributo;

b2) de a isenção ter sido estabelecida por lei complementar, por convênio interestadual ou por lei ordinária local; e

b3) de a operação anterior ter-se realizado em outro Estado (operação interestadual).

Para adequado encaminhamento e correta solução dos problemas postos na consulta, importa **apenas** ter em conta que o regime dos abatimentos do ICM e do IPI é de natureza **constitucional**, não sendo afetado, pois (e nem poderia sê-lo), por normas de hierarquia legal ou infralegal.

É o parecer, s.m.j.

São Paulo, 10 de janeiro de 1987.