

CAPÍTULO 27

NÃO CUMULATIVIDADE E NEUTRALIDADE FISCAL: A IMPOSSIBILIDADE DE RESTRINGIR O DIREITO AO CRÉDITO DO ICMS NA AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

Túlio Terceiro Neto Parente Miranda

RESUMO. O escrito analisa a legitimidade da restrição ao aproveitamento do crédito de ICMS na aquisição de energia elétrica, estabelecida pela Lei Complementar nº 102/2000, verificando a sua compatibilidade com a regra constitucional da não cumulatividade do ICMS, veiculada no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição. Será igualmente examinada a constitucionalidade da exceção prevista pela mesma Lei Complementar nº 102/2000, que permitiu a utilização do crédito do imposto quando a energia elétrica for consumida no processo de industrialização, examinando a conformidade desse critério de discriminação com a materialidade do ICMS, com a neutralidade tributária e com outras normas constitucionais.

PALAVRAS-CHAVE. ICMS. Não cumulatividade. Livre Concorrência. Neutralidade Tributária. Igualdade Tributária. Restrição. Crédito. Energia Elétrica. Industrialização. Critério de Discriminação. Inconstitucionalidade.

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, ao outorgar competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ("ICMS"), estabeleceu que o imposto será não cumulativo, garantindo ao contribuinte o direito de deduzir do valor a ser pago em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou à prestação de serviços a quantia referente à exação do ICMS que incidiu nas operações ou prestações anteriores.

O texto constitucional, de igual modo, trouxe explicitamente as exceções à não cumulatividade, estabelecendo que nos casos em que houver isenção ou não incidência de ICMS não haverá o surgimento do crédito desse imposto.

A Constituição Federal ainda outorgou à Lei Complementar a incumbência de disciplinar o regime de compensação do ICMS.

Posteriormente, então, foi editada a Lei Complementar nº 87/96, que, em sua redação original, ao trazer as normas gerais do ICMS, assegurava amplo direito ao crédito na aquisição de mercadorias e utilização de serviços relacionados à atividade da empresa, inclusive em relação àqueles destinados ao seu uso e consumo, ao ativo permanente, ao recebimento de serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal. Da mesma maneira, garantia direito ao crédito de ICMS na aquisição de energia elétrica, para uso e consumo do estabelecimento.

No ano 2000, sobreveio a Lei Complementar nº 102, que, além de promover outras alterações na Lei Complementar nº 87/96, passou a restringir o direito a crédito na aquisição de energia elétrica, apenas permitindo-o (i) quando ela for revendida; (ii) quando seu consumo resultar em operação ou prestação para o exterior; e (iii) quando for consumida no processo de industrialização.

Nesse contexto, tem sido objeto de controvérsia o alcance da norma constitucional da não cumulatividade do ICMS, havendo, até os presentes dias, intensa discussão em relação à extensão do direito de compensação do referido imposto, bem como em relação aos limites da Lei Complementar para instituir restrições ao direito de apropriação dos créditos na aquisição de produtos e recebimento de serviços tributáveis pelo imposto.

Dessa forma, o objetivo do presente trabalho é investigar (a) se a restrição imposta pela Lei Complementar nº 102/2000 em relação ao direito de crédito na aquisição de energia elétrica ofende a regra constitucional da não cumulatividade; e (b) se o consumo da energia elétrica na industrialização - critério utilizado pela aludida legislação complementar para permitir o creditamento do imposto - fere a neutralidade tributária, estabelecida pelo princípio da não cumulatividade, e outras normas constitucionais.

Para analisar tais questões, o presente artigo está dividido em três partes.

Na primeira parte, será analisada a não cumulatividade do ICMS, veiculada no artigo 155, inciso II, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, em uma perspectiva normativa multidimensional: como regra, investigando o seu alcance, propondo a superação da distinção do crédito físico e crédito financeiro, e também como princípio, examinando os ideais por ele impostos.

Na segunda parte, analisa-se o princípio da livre concorrência, com ênfase em um dos seus corolários, que é a neutralidade tributária, assim considerada o preceito que obriga o legislador, no exercício da competência tributária com anseios fiscais, a assegurar um tratamento com igualdade de condições aos agentes econômicos em concorrência. Serão investigados, nesta parte do escrito, seus fundamentos, as possíveis acepções da neutralidade tributária, seu âmbito de atuação e a sua aplicação na tributação do consumo.

Na terceira parte do artigo, examina-se a restrição imposta pela Lei Complementar nº 102/2000 em relação à apropriação do crédito na aquisição de mercadoria em face da norma constitucional da não cumulatividade do ICMS. Também será, nesta sessão, analisada a legitimidade do critério do consumo na industrialização, que foi utilizado pela referida lei complementar para permitir o direito ao crédito na aquisição de energia elétrica, cotejando a medida de discriminação eleita pelo legislador com a neutralidade tributária e com outras normas constitucionais, tais como o princípio do tratamento favorecido para empresas de pequeno porte, o princípio da proteção do mercado interno e o princípio da igualdade.

Ao final, traremos nossas conclusões.

2. NATUREZA NORMATIVA DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS

2.1. Multidimensionalidade da Não cumulatividade do ICMS

A análise da natureza normativa da não cumulatividade do ICMS, veiculada no artigo 155, inciso II, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, tem sido empreendida por uma perspectiva unidimensional, como se o enunciado prescritivo correspondesse obrigatoriamente apenas a uma dada espécie normativa. Ou seja, há uma crença de que entre o

enunciado e a norma jurídica existe uma relação de correspondência biunívoca, de modo que a uma disposição corresponderia apenas uma única norma e vice-versa¹.

Isso ocorre em razão da indevida equiparação entre disposição e norma. A disposição e a norma jurídica constituem instâncias diferentes do mesmo fenômeno normativo. A disposição é o suporte físico do direito. São os enunciados prescritivos que compõem o sistema jurídico. Como sustenta Gabriel Ivo, não vemos as normas, pois o que se abre aos nossos olhos são os textos prescritivos por meio dos quais elas são transmitidas². As normas jurídicas, portanto, são os significados construídos pelo intérprete, a partir da interpretação dos textos do direito. A disposição é o objeto da interpretação; a norma jurídica é o seu resultado, vale dizer, é a disposição interpretada.³

Nesse sentido, eis a lição de Paulo de Barros Carvalho⁴:

Uma coisa são os enunciados prescritivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outra, as normas jurídicas, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.

Não prospera a ideia de que a uma disposição corresponde somente uma norma jurídica, da mesma forma que também é equivocada a noção de que a uma norma jurídica corresponde apenas um enunciado prescritivo. Com isso não se quer afirmar que o dispositivo e a norma jurídica são categorias independentes, institutos diversos. Ao contrário, eles são dependentes, porquanto não há norma jurídica

¹ Cf. ÁVILA, Humberto. "Legalidade tributária multidimensional". In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 282-286.

² IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. XXXIII.

³ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, pp. 78 e 79; CANNOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 203.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 46.

sem dispositivo. Apenas aqui se enfatiza que a partir de um mesmo dispositivo podem ser construídos diferentes conteúdos normativos, a depender do prisma investigado.⁵

Tratando-se da não cumulatividade do ICMS, veiculada no artigo 155, inciso II, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, a sua normatividade não deve ser investigada de modo unidimensional, com alternativas excludentes de conteúdos normativas. A investigação, na verdade, deve ser realizada de maneira multidimensional, na medida em que o mesmo dispositivo é suporte de duas espécies normativas diferentes, que convivem simultânea e harmonicamente: regra e princípio⁶.

A normatividade da não cumulatividade do ICMS não é unívoca, mas relativa, sujeitando-se a uma variação individualizante dependente do que contexto em que esteja inserido e, portanto, da perspectiva em que é analisada.⁷

2.2. Regras e Princípios

As regras podem ser dissociadas dos princípios, de acordo com Humberto Ávila⁸, entre outros critérios, (a) quanto ao modo que prescrevem condutas; e (b) quanto ao modo que contribuem para solucionar conflitos.

Relativamente à distinção quanto ao (a) critério da natureza do comportamento prescrito, as regras imediatamente prescrevem condutas, já que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a prescrição do comportamento a ser adotado. Os princípios são imediatamente finalísticos, já que estabelecem um estado ideal

⁵ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 79.

⁶ Cf. MACHADO, Raquel Cavalcante Ramos; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Não-cumulatividade tributária. In: *Não-cumulatividade tributária*. Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, 2009, p. 225.

⁷ Cf. HJELMSLEV, Louis Trolle. *Prolegômenos a uma teoria da linguagem*. São Paulo: Perspectiva, 1975, p. 50; ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 312; VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 11.

⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, pp. 95/109.

de coisas, para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos.⁹

Tanto os princípios quanto as regras se referem a fins e a condutas: as regras preveem condutas que servem à realização dos fins, enquanto os princípios preveem fins cuja realização depende de condutas necessárias.

Os princípios estabelecem com menor determinação qual comportamento necessário à sua concretização. Por isso, os princípios são imediatamente finalísticos e mediatamente de conduta; as regras são imediatamente de conduta e mediatamente finalísticas.

As regras, então, apresentam caráter primordialmente retrospectivo, pois as condutas já são conhecidas pelo legislador. Já os princípios ostentam caráter primordialmente prospectivo, pois determinam o estado de coisas a ser construído. Nesse contexto, observa-se que, diferentemente das regras, os princípios, sem especificar as condutas que devem ser praticadas, instituem o dever de adotar comportamentos necessários à realização de um estado de coisas ou, inversamente, instituem o dever de efetivação do estado de coisas pela adoção de comportamentos a ele necessários.¹⁰

Em relação ao (b) critério da medida de contribuição para a decisão, os princípios são preliminarmente complementares e parcial, pois não têm a pretensão de gerar uma solução específica e representam apenas parte dos aspectos relevantes, que, ao lado de outras razões, contribuem para a tomada de decisão. As regras são preliminarmente decisivas e abarçantes, pois têm pretensão de abarcar todos os aspectos relevantes para tomada de decisão e de gerar uma solução específica para a questão.

2.3. Não cumulatividade do ICMS como Regra

A não cumulatividade pode ser considerada uma regra, revelando uma dimensão imediatamente comportamental, porque impõe uma técnica de tributação para o ICMS ao determinar que o imposto “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o

⁹ Op. cit. pp. 95/109.

¹⁰ Op. cit. pp. 95/109.

montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Ao assim dispor, a Constituição Federal impõe que, na apuração do aludido imposto, do valor a ser recolhido a título de ICMS deve ser compensado o imposto que recaiu sobre as mercadorias adquiridos e serviços recebidos anteriormente. Também se percebe que o Texto Constitucional consagrou a não cumulatividade por meio do método infligido contra imposto (*tax on tax*), de maneira que do valor do tributo devido na saída é descontado aquele incidente nas etapas anteriores do processo produtivo.¹¹

A não cumulatividade pressupõe a plurifasia, isto é, a tributação em sucessivas etapas na cadeia econômica. Isso porque a compensação do imposto devido com o imposto que incidiu nas operações e prestações anteriores somente é possível se existente mais de uma operação ou prestação tributável na cadeia produtiva. Nota-se que a não cumulatividade se volta contra o acúmulo exacional em várias etapas de produção e circulação de riquezas.¹²

Nesse contexto, a não cumulatividade garante que ao contribuinte o direito de (i) se apropriar e compensar o crédito referente ao imposto que recaiu sobre produtos e serviços adquiridos; e (ii) transferir ao adquirente, nas operações de venda que promova, o ônus financeiro do imposto exigido na operação.¹³

Dessa forma, a não cumulatividade faz com que, do ponto de vista jurídico, o tributo perpassa todas as etapas em que é cobrando e, ao fim, recaia sobre o adquirente final de bens e serviços, viabilizando a transferência do ônus financeiro para o consumidor e a cobrança fracionada do tributo em toda etapa do ciclo econômico, ou seja, da produção ao consumo.¹⁴

¹¹ Cf. MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Editora Noeses, 2012, p. 75.

¹² Cf. Op. cit., p. 104.

¹³ Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro*. Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed. São Paulo: Forense, 2010, p. 370.

¹⁴ Cf. FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo no Estado federal, indução econômica e integração*. 2016. Tese (Doutorado em Direito Tributário). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 54. MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Editora Noeses, 2012, p. 84.

O adquirente (exceto consumidor) tem o direito de abater o imposto cujo encargo financeiro lhe foi transferido pelo vendedor da operação, embora ele, na posição de adquirente, apenas tenha sofrido o ônus da transferência, sem nada ter recolhido aos cofres públicos¹⁵. Em outras palavras, a não cumulatividade garante o direito ao crédito do imposto cujo ônus financeiro que lhe foi transferido, mas cujo pagamento foi realizado pelo vendedor.

Assim, por meio da não cumulatividade, o imposto incide sobre todas as fases de produção e circulação, buscando, por meio da dedução do imposto que recaiu na operação anterior, alcançar somente circulação de cada empresa, tributando apenas o valor adicionado por cada contribuinte.

Essa transferência ao próximo elo da cadeia produtiva é feita mediante o destaque do imposto incidente no documento fiscal que representa a correspondente operação, por isso esse método também é chamado de “*invoice credit*”.

Importante destacar que a aludida transferência do ônus da exação é aqui analisada em uma perspectiva jurídica, já que o repasse econômico do encargo fiscal depende de diversos fatores mercadológicos (elasticidade demanda e da oferta, preço da aquisição, por exemplo). Se a repercussão jurídica corresponde à econômica, essa é uma coincidência desejável pelo legislador, mas uma coincidência que muitas vezes não ocorre.¹⁶

Quanto ao alcance da regra da não cumulatividade, para definir a extensão do direito de crédito por ela assegurado, é imprescindível analisar o regramento que foi dado pela Constituição Federal.

Recorde-se que o texto constitucional estabeleceu que o ICMS será não cumulativo, garantindo ao contribuinte o direito de deduzir do valor a ser pago em cada operação ou prestação a quantia referente à exação do imposto que incidiu nas operações ou prestações anteriores (art. 155, inciso II, § 2º, inciso I, da CF). A mesma Constituição

¹⁵ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS—comparação com o IVA Europeu. In: *Temas de Direito Tributário*. I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 117.

¹⁶ Cf. Op. cit., p. 118.

Federal, delimitando a extensão não cumulatividade do ICMS, trouxe suas exceções, determinando que nos casos em que houver isenção ou não incidência de ICMS não haverá o surgimento do crédito do aludido imposto (art. 155, inciso II, § 2º, inciso II, da CF). A Constituição Federal, ainda, conferiu à lei complementar a função de disciplinar o regime de compensação do imposto (art. 155, inciso II, § 2º, inciso XII, alínea “c”, da CF).

Para se definir a amplitude da norma constitucional da não cumulatividade e, conseqüentemente, a extensão do direito de compensar o crédito do imposto, doutrina e jurisprudência passaram a adotar os critérios do (i) crédito físico; e do (ii) crédito financeiro. Esses critérios de divisão levam em consideração o vínculo existente entre o produto que é adquirido pelo estabelecimento e aquele que dele posteriormente sairá. O primeiro leva em consideração a relação física existente entre o bem adquirido e aquele que foi produzido; o segundo considera o vínculo financeiro, isto é, se bens adquiridos que foram gravados pelo imposto constituem despesas necessárias para o bem produzido.

Ricardo Lobo Torres¹⁷, ao tratar dos impostos sobre valor agregado, preconizou que os impostos podem adotar o sistema de crédito físico, em que se deduzem do imposto a pagar as quantias correspondentes aos tributos que anteriormente incidiram sobre as mercadorias empregadas fisicamente na industrialização ou comercialização; ou o do crédito financeiro, em que se deduzem todas as despesas necessárias à produção do bem.

Essa terminologia dualista, ressalta-se, não surgiu aqui no Brasil e não foi concebida levando em consideração a legislação brasileira. Ela, na verdade, é originária da doutrina francesa, que adotava essa divisão considerando a ordem jurídica daquele país.¹⁸

Até hoje, aqui no Brasil, não há uma definição do conceito do chamado “crédito físico”, isto é, questiona-se o grau de interação física

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da não-cumulatividade e o IVA no direito comparado. O princípio da Não-Cumulatividade, in: Ives Gandra Martins (coordenador). *O princípio da Não-cumulatividade*, série nº 10, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 147.

¹⁸ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. Resenha Tributária, 1979, p. 63.

que o bem adquirido deve manter com o bem produzido e comercializado. Discute-se se, para gerar o direito de crédito do ICMS, o bem comprado (i) deve se integrar fisicamente; (ii) se deve ser consumido (ii.1) se integralmente ou parcialmente, (ii.2) se no processo produção ou somente no processo de industrialização; (iii) se deve haver desgaste, etc.

Eduardo Maneira defende a superação da dualidade crédito físico *versus* crédito financeiro, considerando que o ICM passou a alcançar também a prestação de serviço de transporte e de comunicação, transformando-se no ICMS. Dessa forma, nem sempre haverá um produto em relação ao qual o insumo poderá se integrar fisicamente, visto que, no caso da prestação de serviço, o resultado da atividade é incorpóreo.¹⁹

Nesse contexto, a distinção entre crédito físico e crédito financeiro não se revela um parâmetro legítimo para definir o espectro de abrangência da regra da não cumulatividade do ICMS, pois sequer é compatível com a materialidade constitucional do imposto.

Esse critério de distinção, na verdade, é oriundo da não cumulatividade do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e não é adequado para fins da não cumulatividade do ICMS. Ainda em 1979, foi editado o Parecer Normativo CST nº 65, que assegurava direito ao crédito de IPI na aquisição de bens que se integrassem ao produto final e dos que, em razão da aplicação direta no produto em fabricação, sofressem alterações como desgaste, dano ou perda de propriedade física ou química. Atualmente, em relação ao IPI, o Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI) assegura o direito ao crédito do IPI relativo à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.

Essa diretriz, de forma equivocada, passou a ser aplicada amplamente também em relação ao ICMS, embora sejam impostos diferentes, que recaem sobre atividades diferentes: um grava o ato de indústria, enquanto o outro onera o ato de comércio.

¹⁹ MANEIRA, Eduardo. A não-cumulatividade e os prestadores de serviço tributados pelo ICMS: necessidade de superação da dualidade crédito físico vs crédito financeiro. In: *O direito tributário: entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 261.

O critério material do ICMS, além da prestação de serviço de transporte e de comunicação, é a venda de mercadorias. Não se pode exigir contato físico do produto adquirido com aquele que será vendido, considerando que a atividade econômica que é gravada pelo imposto não pressupõe a incorporação física de matéria à mercadoria e, muito menos, ao serviço, que é um resultado incorpóreo. Essa exigência de integração física, a bem da verdade, pode até ser compatível com o IPI, dada a natureza da atividade da industrialização, que exige um processo de transformação do produto, mas não com o ICMS.

A utilização do sistema do crédito físico não atende, inclusive, a igualdade tributária. A Constituição Federal estabeleceu como medida de discriminação para pagar o ICMS a venda de mercadoria e a prestação de serviços de comunicação e transporte intermunicipal. Assegurou ao contribuinte, de igual forma, o direito de compensar o ICMS que incidiu nas operações e prestações anteriores. Não pode, desse modo, o legislador adotar, para fins de delimitação da não cumulatividade desse mesmo imposto, um *discrimen* desconexo com aquele que foi adotado para exigência do tributo. Se a Constituição elegeu um determinado critério para a exigência do ICMS, ele deve ser aplicado coerentemente também em relação à operacionalização da sua técnica de apuração. O princípio da igualdade exige consequência valorativa ou dever de coerência sistêmica, de sorte que, tendo sido tomadas as decisões valorativas, elas devem ser aplicadas de forma coerente e sem contradição.²⁰ André Mendes Moreira afirma que a transposição do conceito de insumo industrial para as lides relativas ao ICM/ICMS constitui grave falha dos Tribunais.²¹

O Supremo Tribunal Federal (“STF”), no entanto, tem entendido que não gera crédito de ICMS a aquisição de insumos que, embora sejam empregados no processo produtivo, não se integrem fisicamente ao produto final.²²

²⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 100, 2004, p. 44. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 134 e 135.

²¹ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Editora Noeses, 2012, p. 265.

²² Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 689001, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 06/02/2018, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 23-02-2018 PUBLIC 26-02-2018.

Não obstante a posição do STF, entendemos que a utilização do critério de integração ou contato físico é ilegítimo para delimitar a extensão do direito de crédito decorrente da não cumulatividade do ICMS. Dessa forma, passaremos a utilizar neste trabalho, para abordar o alcance da não cumulatividade, as expressões “crédito amplo” e “crédito restrito”, em vez de “crédito físico” e “crédito financeiro”.

Parte da doutrina²³, analisando o alcance da não cumulatividade do ICMS, defende que a regra consagrada pela Constituição assegura direito ao crédito mais restrito, alegando que o direito de compensação do imposto alcançaria, além do produto para revenda, os insumos, compreendidos como aquisições necessárias à atividade empresarial. Para essa corrente, a extensão do direito ao crédito a outras aquisições – como, por exemplo, bens de uso e consumo – é uma opção do legislador, que pode ou não adotar.²⁴

Ressalta André Mendes Moreira que os insumos variam a depender da atividade desenvolvida. O insumo do industrial é diferente do insumo do comerciante, assim como do prestador de serviço. O que deve ser perquirido, para caracterização do insumo, é a sua essencialidade para a atividade empreendida.²⁵

Para Alcides Jorge Costa, no imposto de vendas do tipo valor acrescido sempre se deduz o valor das matérias primas e materiais secundários empregados na produção.²⁶

²³ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. Resenha Tributária, 1979; MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Editora Noeses, 2012. MACHADO, Hugo de Brito. *Não cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, p. 335, 2009. SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. *A não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro*. O Princípio da Não cumulatividade. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 225-264, 2004. ICHIHARA, Yoshiaki. *Não-cumulatividade*. Não cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética, p. 503-527. TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da não-cumulatividade e o IVA no direito comparado. In: Ives Gandra Martins (coordenador). *O princípio da Não-cumulatividade*, série nº 10, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

²⁴ Cf. MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Editora Noeses, 2012, p. 265.

²⁵ Op. cit., p. 265.

²⁶ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. Resenha Tributária, 1979, p. 24.

Outra parte da doutrina²⁷ entende que o crédito decorrente da não cumulatividade é amplo, não podendo ser restringido além das hipóteses ressalvadas pela Constituição, que são a não incidência e a isenção. De acordo com essa corrente, somente a compensação total dos impostos que incidiram nas operações e prestações anteriores viabiliza a não cumulação. Nessa perspectiva, deve ser assegurado o direito de crédito na aquisição de bens para revenda, na compra de insumos, de bens para uso e consumo, de bens para o ativo permanente e de energia elétrica, assim como no recebimento de serviços onerados pelo ICMS.

A nosso ver, a não cumulatividade do ICMS consagrada pela Constituição garante um direito de crédito amplo ao contribuinte, pois o próprio texto constitucional, ao delimitar sua amplitude, tratou de estabelecer as hipóteses em que não haveria direito ao aproveitamento de crédito.

Assim, tendo o texto constitucional estabelecido explicitamente as exceções à não cumulatividade do ICMS, não cabe ao legislador ampliá-las. As exceções previstas na Constituição devem ser consideradas exaustivas e interpretadas de forma estrita.²⁸

Além disso, considerando que a não cumulatividade do ICMS tem por finalidade evitar o acúmulo da carga tributária ao longo do ciclo econômico de produção e de comercialização, caso se considere

²⁷ Cf. BARRETO, Aires Fernandino. *O Princípio da não-cumulatividade na esfera estadual*. O princípio da não-cumulatividade. Pesquisas, 2004. COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. *ICMS—não cumulatividade e temas afins*. O princípio da não cumulatividade. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. CINTRA, Carlos César Sousa. *A não-cumulatividade no direito tributário brasileiro: teoria e prática*. Não cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética, pp. 103-151. FURLAN, Anderson; VELLOSO, Andrei Pitten. *Não-cumulatividade*. Não-cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética, 2009. CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. MELO, José Eduardo Soares de. O princípio da não-cumulatividade tributária. Limites Constitucionais face à legislação ordinária. In: *O princípio da Não-cumulatividade*, Ives Gandra Martins (coordenador), série nº 10, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, pp. 199-224. RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Princípio da Não-Cumulatividade (Aspectos Polêmicos)*. Ives Gandra da SILVA Martins (coordenador). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, pp. 265-300.

²⁸ Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. ICMS: não cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de direito tributário*, v. 48, 1989, p. 14-24.

legítima a imposição de restrição, sem assegurar o amplo direito de abatimento do ônus tributário que lhe foi repassado nas suas aquisições, o contribuinte passará a acumular esses encargos, o que vai de encontro ao próprio escopo da norma constitucional.

A competência outorgada pela Constituição à Lei Complementar, para disciplinar o regime de compensação do ICMS, não dá ao legislador o direito de restringir a sua não cumulatividade, limitando o surgimento de créditos do imposto. A delegação à Lei Complementar para dispor sobre o regime de compensação está relacionada à necessidade de padronização de procedimentos para operacionalizar a não cumulatividade, a fim de evitar que os Estados da Federação instituíssem regimes próprios e incompatíveis.

O fato é que, como exposto acima, independentemente de se considerar a regra constitucional da não cumulatividade do ICMS como ampla ou como restrita, deve ser assegurado direito ao crédito do imposto referente à aquisição dos insumos, assim considerados aqueles bens e serviços necessários à atividade empresarial, não podendo esse direito ser restringido pelo legislador.

2.4. Não cumulatividade do ICMS como Princípio

Pelo enunciado do artigo 155, § 2º, inciso II, da CF, não se pode sustentar que o texto constitucional somente exige uma técnica de tributação própria para o ICMS, mediante a compensação do imposto a ser recolhido com o montante do imposto que gravou as etapas anteriores.

A não cumulatividade, na verdade, também pode ser enxergada como um princípio. Ao exigir a compensação do imposto devido em cada operação com aquele que incidiu nas operações anteriores e a transferência do encargo da exação tributária ao adquirente, sucessivamente até chegar ao consumidor, a Constituição termina, por via oblíqua, preservando valores que se tornam autônomos, passando a exigir comportamentos diferentes daquela obrigação de compensar o imposto devido com aquele que incidiu nas operações anteriores.

Os ideais que se depreendem do princípio da não cumulatividade são os seguintes:

- ✓ Neutralidade, de modo que a tributação não estimule a integração vertical das sociedades, devendo ser indiferente quanto à competitividade e à concorrência.²⁹
- ✓ Desenvolvimento nacional, para garantir a desoneração tributária dos bens e serviços exportados, o que é impraticável no regime cumulativo de tributação.
- ✓ Isonomia entre os produtos nacionais e estrangeiros, para assegurar tributação aos produtos importados equiparada aos produtos brasileiros.
- ✓ Defesa do consumidor e do mercado interno, para impedir que a tributação exagerada desestímule o consumo.

Os princípios, embora indeterminados, não o são absolutamente. Pode haver incerteza quanto ao conteúdo do comportamento a ser adotado, mas não quanto à sua espécie: o que for necessário para promover o fim é devido. Apresentam, portanto, uma dimensão imediatamente finalística e mediatamente de conduta, pois, embora não estabeleçam com maior detalhamento as condutas que devem ser adotadas, instituem o dever de adotar comportamentos necessários à promoção do estado ideal de coisas, é a chamada “função diretiva para determinação de condutas”.³⁰

Posto isso, algumas situações – que não estão relacionadas diretamente à técnica de compensar o imposto incidente nas operações anteriores – distorcem os ideais impostos pelo princípio da não cumulatividade, como nos exemplos indicados por Misabel Derzi, quais sejam: (i) a desoneração das importações, que atinge o mercado interno e o desenvolvimento nacional; (ii) a inexistência de mecanismo para realizar os créditos acumulados pelo contribuinte, visto que créditos que não se realizam, eternamente virtuais, são créditos inexistentes, que ofendem a neutralidade e o princípio da não cumulatividade; (iii)

²⁹ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS – comparação com o IVA Europeu. In: *Temas de Direito Tributário*. I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário, Del Rey. 1998, p. 119. TORRES, Ricardo Lobo. *O princípio da não-cumulatividade e o IVA no direito comparado*. O princípio da Não-cumulatividade, 2004, p. 159.

³⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, pp 286-288.

adoção de regime tributários de simplificação, criando preços arbitrários e fictícios, sem instituir mecanismos de reposição.³¹

Como a característica marcante dos princípios é o estabelecimento de um estado ideal de coisas que deve ser promovido ao máximo, a dimensão normativa de princípio da não cumulatividade traz consequências para o aplicador, de modo que este deve verificar quais os meios necessários à promoção desse estado de coisas.³²

Como visto, a livre concorrência e a neutralidade fiscal são estados ideais a serem buscados pela não cumulatividade como princípio, é o que se passa a analisar.

3. LIVRE CONCORRÊNCIA E NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA

3.1. Livre Concorrência

A ordem econômica, nos termos do artigo 170 da Constituição, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, fundado na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa.

A Constituição, ao tempo que consagrou esses objetivos, estabeleceu explicitamente os princípios que devem ser observados na busca desses valores, indicando, entre eles, a livre concorrência. Ao lado de outros princípios contemplados no texto constitucional - tais como a defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades, etc. -, se presta, portanto, a assegurar uma existência digna. A livre concorrência não é um fim em si mesmo. Trata-se de princípio instrumental, pois se revela um meio para se atingir uma finalidade³³.

³¹ O texto produzido por Misabel Derzi foi publicado em 1998, antes, portanto, da Emenda Constitucional nº 33/2001, que instituiu o dever de cobrar o ICMS na importação, mesmo em relação a não contribuintes. Dessa forma, a desoneração de importações agora é vedada pela regra veiculada no artigo 155, inciso II, § 2º, inciso IX, "a", da CF.

³² Cf. ÁVILA, Humberto. "Legalidade tributária multidimensional". In: FERRAZ, Roberto (Coord). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 282-286.

³³ Cf. FORGIONI, Paula A. *Os fundamentos do antitruste*. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 57. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Edi-

A livre concorrência, ao contrário da noção que intuitivamente pode despertar, não exprime o direito a uma liberdade de concorrência ilimitada por parte dos agentes econômicos, sem qualquer interferência estatal. Ela não ostenta uma feição individualista, tutelando cada concorrente que atua no mercado, dando a ele o direito de se comportar de acordo com suas conveniências. Ela deve, na verdade, garantir que a concorrência ocorra, revelando-se uma garantia em favor da coletividade – e não do agente econômico isoladamente considerado –, resguardando o funcionamento do mercado, que é erigido à condição de patrimônio nacional pelo artigo 219 da Constituição Federal.

Trata-se de garantia em favor do interesse comum, para assegurar a todos um mercado competitivo, protegendo a sociedade, aí incluídos também os consumidores. Daí porque Tercio Sampaio Ferraz Júnior defende que o mercado é cego em face dos indivíduos, sendo, ao revés, um instrumento a serviço da coletividade.³⁴

Essa feição de garantia positiva, que exige do Estado a proteção da livre concorrência, é reforçada pela Constituição no artigo 174, § 4º, e no artigo 146-A, que, respectivamente, exige a atuação estatal para reprimir o abuso do poder econômico que vise à eliminação da concorrência e possibilita a instituição, por lei, de regimes especiais de tributação, para prevenir desequilíbrios da concorrência.

Nessa perspectiva, o princípio da livre concorrência veda o bloqueio à concorrência, traduzindo-se em uma garantia de disputa em um mercado com diversos agentes, em igualdade de condições de competir.³⁵

A livre concorrência atua, de igual modo, no direito tributário, manifestando-se como um limite ao legislador no exercício da competência tributária. Essa faceta da livre concorrência na tributação

tora Saraiva, 2018, p. 372. BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a neutralidade tributária. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 197, 2012, p. 31.

³⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado*. Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 732.

³⁵ Cf. SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 28. BOMFIM, Diego. *Tributação e livre concorrência*. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. p. 179; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre concorrência e tributação*. *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, v. 11, 2007, pp. 245 e 247.

é a neutralidade tributária, que constitui um dever negativo ao ente tributante. Tem-se, aqui, uma feição negativa da livre concorrência.

3.2. Neutralidade Tributária

Idealmente, a neutralidade tributária levaria à busca de tributos que não interferissem no comportamento dos agentes econômicos³⁶.

Nesse sentido, Joseph Stiglitz preconiza que a neutralidade tributária, a ser alcançada por de meio de tributos que não distorçam as relações de mercado, atrai eficiência para o sistema tributário.³⁷ Christoph Spengel e Wolfgang Wiegard sustentam que tributos neutros contribuem para a simplificação do sistema tributário e para a redução dos custos de conformidade, considerando que eles não devem interferir nas decisões de investimentos e, com isso, não há preocupação com estratégias sofisticadas de planejamento tributário.³⁸ Para James Mirrlees, um sistema tributário neutro minimiza distorções em relação às escolhas e ao comportamento das pessoas, reduzindo a perda de bem-estar, enquanto que, em um sistema tributário não neutro, as pessoas e as empresas são estimuladas a empreender esforços socialmente inúteis para reduzir seus pagamentos de tributos.³⁹ Richard Epstein defende que bom tributo é aquele instituído para interferir o mínimo possível nas decisões habituais que os indivíduos tomariam em relação a investimentos, assim como em relação ao consumo de seu capital e trabalho. Nesse contexto, um sistema tributário neutro não deve alterar o padrão de preferências dos indivíduos, preservando, na medida do possível, suas particulares escolhas e prioridades⁴⁰.

No mesmo sentido, Paulo Caliendo preconiza que o sentido da neutralidade está na ideia de que a tributação deve ser o mais neutro

³⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre concorrência e tributação*. Grandes questões atuais do Direito Tributário, v. 11, 2007, p. 263.

³⁷ STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*. 3ª ed. Nova Iorque: Ed Parsons, 2000.

³⁸ CHRISTOPH, Spengel; WIEGARD, Wolfgang. *Dual income tax: a pragmatic tax reform alternative for Germany*. CESifo DICE Report 2.3, 2004, pp. 15-22.

³⁹ MIRRLEES, James. The Mirrlees review: A proposal for systematic tax reform. *National Tax Journal*, v. 65, n. 3, p. 655, 2012.

⁴⁰ EPSTEIN, Richard A. Taxation in a Lockean world. *Social Philosophy and Policy*. Cambridge: Cambridge University Press, v. 4, n. 1, pp. 49-74, 1986.

possível, não devendo constituir um elemento fundamental de decisão do agente econômico nas suas escolhas de investimento.⁴¹ Fernando Zilveti, igualmente, considera neutro o sistema tributário que não interfira na otimização da alocação dos meios de produção, não ocasionando distorções e conferindo segurança jurídica para o exercício da atividade econômica.⁴²

No entanto, essa noção de que o Estado, por meio da tributação, não deve interferir no desenvolvimento das atividades econômicas pelos contribuintes deve ser vista com ressalvas. A ideia de um tributo neutro, sem influir no mercado e nem nas escolhas dos agentes econômicos em relação seus investimentos, é uma quimera. Nenhum tributo deixará o mercado exatamente igual ao que ele seria em um cenário sem tributos.⁴³

A neutralidade tributária não implica a proibição de o Estado exercer influência comportamental por meio da tributação. O tributo, em menor ou maior medida, interfere no comportamento dos contribuintes, considerando que, para não se submeter às imposições tributárias, eles buscarão adotar condutas que os livrem desses encargos.⁴⁴

As normas tributárias de índole fiscal exercem influência indireta, pois uma cobrança tributária maior ou menor promove ou inibe comportamentos, ainda que essa não seja a sua finalidade; as normas tributárias de caráter extrafiscal exercem influência direta, porquanto a sua finalidade é justamente fomentar a adoção de determinadas condutas e desestimular a adoção de outras.⁴⁵ Nessa perspectiva, Paulo de Barros Carvalho afirma que, embora possa haver uma predominância de fis-

⁴¹ CALIENDO, Paulo. *Princípio da neutralidade fiscal. Conceito e Aplicação*. Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 536.

⁴² ZILVETI, Fernando Aurélio. *Variações sobre o princípio da neutralidade no Direito Tributário Internacional*. Direito Tributário Atual, v. 19, 2005, p. 25.

⁴³ Cf. BRACEWELL-MILNES, Barry. *A Liberal Tax Policy: Tax Neutrality and Freedom of Choice*, 1976 B.T.R. 110. ROTHBARD, Murray. *Power and Market: Government and the Economy*. Institute for Humane Studies, Menlo Park, California, 1970, pp. 65-102.

⁴⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre concorrência e tributação*. Grandes questões atuais do Direito Tributário, v. 11, 2007, p. 253.

⁴⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 102.

calidade ou extrafiscalidade, não existe uma entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar unicamente um ou outro.⁴⁶

A neutralidade tributária pode ser examinada em duas perspectivas: (i) interna e (ii) externa. A neutralidade tributária externa está relacionada com os aspectos internacionais da tributação sobre o consumo e com o tratamento das “fronteiras fiscais” (*tax frontiers*).⁴⁷ Na perspectiva interna, a neutralidade tributária não deve ser entendida como uma proibição de intervenção no Domínio Econômico, mas como um dever de o ente tributante ser neutro em relação à livre concorrência.

No presente ensaio, iremos nos deter à análise da neutralidade tributária interna, que, doravante, chamaremos simplesmente de “neutralidade tributária”.

Por força da neutralidade tributária, o Estado, por meio do exercício das competências tributárias, tem a obrigação de não causar desequilíbrio na concorrência, mantendo-se imparcial diante de agentes econômicos que competem em determinado mercado e evitando que o tributo seja fator de desequilíbrio na igualdade de condições entre os competidores.⁴⁸

Ela deve ser tomada como uma norma que impõe ao Estado o dever de instituir tratamento tributário com igual condições para os competidores, constituindo uma manifestação do princípio da igualdade tributária em conexão com a neutralidade concorrencial, que é um dos desdobramentos da livre concorrência.⁴⁹

Ao proibir a concessão de tratamento diferente a agentes econômicos em relação de concorrência, a neutralidade tributária impõe

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 288.

⁴⁷ Cf. CALIENDO, Paulo. *Princípio da neutralidade fiscal*. Conceito e Aplicação. Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 537.

⁴⁸ Cf. BARBOSA, Mateus Calicchio. *Ordem Econômica e Neutralidade Concorrencial Tributária: o Caso da Substituição Tributária “para Frente”*. *Direito Tributário Atual*, v. 28, 2012, p. 221. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado*. Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 731.

⁴⁹ Cf. BOMFIM, Diego Marcel. *Reconsiderações sobre a neutralidade tributária*. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 197, 2012, p. 29.

que produtos semelhantes, competindo entre si, sejam igualmente tratados, submetendo-se à mesma carga tributária. Consequentemente, caso não sejam similares e não estejam em relação de competição, não haverá campo para a sua aplicação.⁵⁰

No campo da tributação do consumo, a neutralidade tributária deve ser compreendida como o tratamento igualitário que deve ser assegurado aos bens e serviços quanto à cobrança de tributos, independentemente da sua origem e do número de estágios que exista entre a produção e o consumo.

André Mendes Moreira chama essa neutralidade tributária própria da tributação de consumo de neutralidade vertical, que diz respeito à possibilidade de a cadeia produtiva ser organizada livremente no que tange à quantidade de etapas de circulação existente entre a produção e o consumo, sem que isso interfira na carga tributária.⁵¹

Ela permite, portanto, que o agente econômico escolha concentrar todas as atividades produtivas em uma única etapa da cadeia econômica ou se dedicar a apenas um dos estágios do processo de produção, sem que essa decisão seja um fator que influencie na tributação suportada.

Cabe registrar que a neutralidade tributária se restringe a delimitar o exercício da competência tributária com anseios fiscais, isto é, quando a finalidade da imposição do tributo for angariar recursos e não - pelo menos não intencionalmente - induzir comportamentos. Nesses casos de tributação com índole fiscal, em que não há valor constitucional justificando o tratamento desigual entre os competidores, o Estado tem o dever tratar com imparcialidade os agentes econômicos em situação de concorrência, não podendo, por meio de seus tributos, instituir privilégios que interfira no estado de competição.

Quando, no entanto, outros valores também consagrados pelo texto constitucional dão suporte a uma discriminação tributária, não há que se cogitar igualdade de condições e neutralidade tributária. Na tributação extrafiscal, que pressupõe justamente uma tributação

⁵⁰ Cf. TERVOORT, Terence. Interpretation methods of the CJEU and the meaning of the principle of fiscal neutrality: a commentary on the Case C-366/12 Klinikum Dortmund. In: *World Journal of VAT/GST Law*, 4:2, p. 115.

⁵¹ MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, Valor acrescentado e tributação*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 29.

diferenciada, o controle deverá ser realizado verificando-se o grau de restrição aos direitos e garantias fundamentais, e, ainda, cotejando-se os valores que justificam a diferenciação com os demais princípios constitucionais, inclusive o princípio da livre concorrência, excluído o seu conteúdo de neutralidade fiscal.⁵²

Assim, feitas essas considerações, percebe-se que, por força da neutralidade fiscal, as normas tributárias de índole fiscal não podem instituir favorecimentos a competidores, gerando desigualdade e deturpando a concorrência do mercado.

4. ILEGITIMIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 102/2000 AO RESTRINGIR O DIREITO AO CRÉDITO DO ICMS NA AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

A Lei Complementar nº 87/96, em sua redação original, ao trazer as normas gerais do ICMS, assegurava amplo direito ao crédito na aquisição de mercadorias e utilização de serviços relacionados à atividade da empresa, inclusive em relação àquelas destinados (i) ao seu uso e consumo; (ii) ao ativo permanente; e (iii) ao recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Da mesma maneira, no seu artigo 33, inciso II, estabelecia que a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento dava direito a crédito de ICMS.

Posteriormente, no ano 2000, foi editada a Lei Complementar nº 102, que, entre outras alterações, deu nova redação ao referido inciso II do artigo 33, passando a restringir o direito a crédito na aquisição de energia elétrica. Essa regra, todavia, foi excepcionada, permitindo-se a apropriação do crédito, quando: (i) for revendida; (ii) seu consumo resultar em operação ou prestação para o exterior; e (iii) quando for consumida no processo de industrialização.

A restrição trazida pela Lei Complementar nº 102/2000 em relação ao direito de crédito na aquisição de energia elétrica viola a não cumulatividade como regra e a não cumulatividade como princípio, na medida em que não promove o estado de neutralidade tributária, como se passa a expor.

⁵² Cf. BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a neutralidade tributária. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 197, 2012, pp. 36 e 37.

A regra constitucional da não cumulatividade do ICMS, ainda que tomada com um alcance mais restrito, deve assegurar o creditamento em relação aos insumos essenciais ao desempenho da atividade empresarial.

É certo que a energia elétrica, em alguns casos, é insumo necessário à atividade comercial, de modo que sem a sua utilização não seria possível praticar o ato de mercancia. Cita-se, por exemplo, a energia utilizada pelas sorveterias e pelos supermercados nas atividades de panificação e de congelamento de produtos perecíveis. Pontua-se, por outro lado, que o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) já firmou entendimento, em julgamento de Recurso Repetitivo, que as atividades de panificação e congelamento não são consideradas processo de industrialização, não sendo possível a tomada de crédito de ICMS na aquisição da energia elétrica utilizada em tais casos.⁵³

Observa-se que essa restrição à tomada de crédito na aquisição de energia elétrica, sem levar em consideração a imprescindibilidade do bem para a atividade comercial, é inconstitucional, pois afronta a regra constitucional da não cumulatividade do ICMS, ainda que considerada em uma formulação mais estrita.⁵⁴

Ainda que fosse possível restringir o direito ao crédito na aquisição de energia elétrica sem considerar a sua essencialidade à atividade empresarial, a Lei Complementar nº 102/2000, ao eleger o consumo da energia elétrica no processo de industrialização para permitir o creditamento do ICMS, violou também a neutralidade tributária, ideal imposto pelo princípio da não cumulatividade.

Isso porque, ao estabelecer esse *discrimen* (consumo ou não no processo de industrialização), a referida legislação acabou instituindo

⁵³ Recurso Especial nº 1117139/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/02/2010.

⁵⁴ Cf. MACHADO, Raquel Cavalcante Ramos; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Não-cumulatividade tributária. In *Não-cumulatividade tributária*. Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, 2009, p 237. SANTIAGO, Igor Mauler. Empresas de telefonia fixa e móvel. Direito ao creditamento do ICMS incidente sobre a energia elétrica utilizada na prestação dos serviços de comunicação. In: MOREIRA, André Mendes; RABELO FILHO, Antônio Reinaldo; CORREIA, Armênio Lopes (org.). *Direito das telecomunicações e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 216 e 217. MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Editora Noeses, 2012, pp. 416 e 417.

um privilégio fiscal que favorece os agentes econômicos mais abastados, estimulando a integração vertical. Aqueles com maior envergadura financeira e que concentram em uma mesma empresa atividades de indústria e comércio podem se apropriar do crédito do ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, enquanto que os competidores que apenas comercializam a mesma mercadoria não podem.

Por força da neutralidade tributária, a carga fiscal deverá ser a mesma para o industrial que vende o produto diretamente para o consumidor final; para o distribuidor que adquire a mercadoria da indústria; e para o comerciante que adquire essa mercadoria da distribuidora.⁵⁵

A instituição de um regime tributário mais favorável em relação a um imposto que incide sobre operações relativas à circulação de mercadoria, prestigiando o contribuinte que industrializa em detrimento daquele que somente comercializa, acaba promovendo uma tributação desigual para contribuintes que vendem o mesmo produto, promovendo um desequilíbrio concorrencial.

Na hipótese em análise, há ofensa à neutralidade tributária, na medida em que uma norma tributária, sem revelar caráter extrafiscal, está impondo carga tributária diferenciada de ICMS para contribuintes que estão em situação de concorrência e que praticam o mesmo fato gerador do imposto.⁵⁶

Importante salientar que, ao prestigiar agentes econômicos com maior envergadura financeira, em prejuízo dos pequenos empresários, a Lei Complementar nº 102/2000 ainda ofende o princípio do tratamento favorecido para empresas de pequeno porte, que é um dos norteadores da ordem econômica (art. 170, inciso IX, da CF), além do próprio mercado interno, que é patrimônio nacional e deve ser incentivado para viabilizar o desenvolvimento socioeconômico (art. 219 da CF).

É digno de nota, outrossim, que, embora a Lei Complementar nº 102/2000 tenha alterado a redação do artigo 33 da Lei Complementar nº 87/1996, restringindo o direito de crédito na aquisição de energia elétrica, a redação do artigo 20 da Lei Kandir, que assegura amplo

⁵⁵ Cf. Cf. MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Editora Noeses, 2012, p. 85.

⁵⁶ Cf. BOMFIM, Diego. *Tributação e livre concorrência*. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 212.

direito de crédito – inclusive nas aquisições de bens para uso e consumo e no recebimento de serviço de transporte e de comunicação –, continua hígida, o que gera uma contradição.

Por força do princípio da igualdade, como já exposto na sessão anterior, não pode o legislador, tendo tomado uma decisão valorativa em um primeiro momento (momento lógico e não cronológico), adotar uma posição contraditória com a anteriormente assumida no mesmo diploma legislativo. É dever do legislador respeitar suas próprias decisões fundamentais, devendo levá-las adiante de modo coerente e sem contradição, inclusive em um mesmo documento normativo. A esse dever de evitar contradições internas dá-se o nome de “dever de igualdade sistemática”.⁵⁷

Apesar disso, o STF tem considerado válida a restrição imposta pela Lei Complementar nº 102/2000 ao direito de crédito do ICMS na aquisição de energia elétrica, sob o fundamento de que a não cumulatividade consagrada na Constituição não assegura esse direito, cabendo ao legislador a opção de permitir ou não o creditamento do imposto nessa hipótese.⁵⁸

O tema, por outro lado, ainda não está sacramentado na Suprema Corte, visto que se encontra pendente de julgamento a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325 proposta pela Confederação Nacional da Indústria, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, na qual se analisará a constitucionalidade da Lei Complementar nº 102/2000, em relação (i) ao fracionamento do aproveitamento do crédito de ICMS na aquisição de bem do ativo permanente em 48 meses; e (ii) à restrição ao crédito decorrente da aquisição de energia elétrica e do recebimento de serviços de comunicação.

5. CONCLUSÃO

A restrição trazida pela Lei Complementar nº 102/2000 viola a regra da não cumulatividade, uma vez que restringe a tomada de

⁵⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 133.

⁵⁸ Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário nº 777449, Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 21/09/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-205 DIVULG 26-09-2018 PUBLIC 27-09-2018.

crédito na aquisição de energia elétrica, gerando uma cumulação de imposto, indo de encontro à própria finalidade da não cumulatividade e desrespeitando a feição não cumulativa do ICMS consagrada pela Constituição.

Ainda que se tome a regra de não cumulatividade em um sentido mais restrito, a limitação ao direito de crédito na aquisição de energia elétrica também se revela inconstitucional, porquanto, sendo a energia elétrica insumo essencial para atividade comercial (como acontece com a sorveteria e com os supermercados na atividade de panificação e de congelamento de produtos perecíveis), deve ser, por mandamento constitucional, assegurado o direito do crédito em relação ao imposto que incidiu na operação da sua aquisição, independentemente do consumo no processo industrial.

A restrição ao creditamento na aquisição da energia elétrica enseja o acúmulo da carga tributária ao longo do ciclo econômico de produção e de comercialização, de modo que o contribuinte passará a acumular o ônus dos encargos que lhe foram repassados. Dessa forma, a tributação ficará mais penosa em função do aumento do número de operações ao longo da cadeia econômica, uma vez que cada contribuinte que vender mercadoria suportará uma cumulação de ICMS, pois não conseguirá deduzir o imposto que incidiu na operação anterior. Essa cumulação, certamente, será suportada pelo consumidor no final do ciclo produtivo, a quem serão repassados os ônus por meio do mecanismo dos preços.

Ainda que fosse possível empecilhar o direito de crédito na hipótese aqui tratada, o critério de discriminação utilizado pela legislação para permitir o direito de creditamento do ICMS relativamente à energia elétrica, qual seja, o seu consumo na industrialização, é um *discrimen* ilegítimo, porquanto privilegia os contribuintes que têm capacidade de consolidar em uma só empresa atividades de indústria e comércio. Nesse caso, além de não ter igualdade de condições entre competidores que comercializam o mesmo produto, já que a carga fiscal incidente sobre ele será diferente a depender de quem promova a sua venda, haverá um estímulo a integralização vertical, visto que os agentes econômicos que conseguirem concentrar atos de indústria e de comércio submeter-se-ão a uma menor carga tributária. Não haverá,

pois, liberdade de formação da cadeia produtiva, tendo em vista que a quantidade de etapas existente entre a produção e o consumo passa a ser um fator relevante na tributação.

Há, portanto, ofensa à neutralidade tributária, porquanto uma norma tributária, além de fomentar a verticalização empresarial, está promovendo uma distorção na concorrência, contemplando tratamento desigual para agentes que estão concorrendo no mesmo mercado. Isto é, está se concedendo um tratamento diferenciado, sem que haja justificativa constitucional para essa diferenciação.

Ao prestigiar *players* mais favorecidos que possuem estrutura empresarial verticalizada, o parâmetro legal utilizado para permitir o crédito do ICMS, de igual modo, afronta o princípio do tratamento favorecido para empresas de pequeno porte que norteia a ordem econômica (art. 170, inciso IX, da CF), além de atentar contra a própria preservação do mercado interno, que, por força do art. 219 da CF, é patrimônio nacional.

Além disso, a evidente contradição interna, em um mesmo documento normativo, entre o artigo 20 – que assegura amplo direito de crédito, inclusive nas aquisições de bens para uso e consumo e no recebimento de serviço de transporte e de comunicação – e o artigo 33, inciso II, que restringe o direito de crédito na aquisição de energia elétrica, atenta contra o princípio da igualdade, ferindo o dever de igualdade sistemática.

Dessa forma, percebe-se que a Lei Complementar nº 102/2000, ao restringir o direito de crédito na aquisição de energia elétrica, está em descompasso com a Constituição, na medida em que afronta a regra de não cumulatividade, restringe indevidamente o princípio da não cumulatividade, ofende a livre concorrência na sua feição de neutralidade tributária, desnatura o princípio do tratamento favorecido para empresas de pequeno porte, enfraquece o mercado interno e fere o princípio da igualdade.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária multidimensional*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

- _____. *Teoria dos princípios*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BARBOSA, Mateus Calicchio. *Ordem Econômica e Neutralidade Concorrencial Tributária: o Caso da Substituição Tributária "para Frente"*. *Direito Tributário Atual*, v. 28, 2012.
- BARRETO, Aires Fernandino. O Princípio da não-cumulatividade na esfera estadual. O princípio da não-cumulatividade. In: *O princípio da Não-cumulatividade*. Ives Gandra Martins (coordenador), série nº 10, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- BOMFIM, Diego. *Reconsiderações sobre a neutralidade tributária*. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 197, 2012.
- _____. *Tributação e livre concorrência*. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.
- BRACEWELL-MILNES, Barry. *A Liberal Tax Policy: Tax Neutrality and Freedom of Choice*, 1976.
- CALIENDO, Paulo. *Princípio da neutralidade fiscal*. Conceito e Aplicação. Princípios de direito financeiro e tributário - Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1993.
- CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CHRISTOPH, Spengel; WIEGARD, Wolfgang. *Dual income tax: a pragmatic tax reform alternative for Germany*. CESifo DICE Report 2.3, 2004.
- CINTRA, Carlos César Sousa. *A não-cumulatividade no direito tributário brasileiro: teoria e prática*. Não cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética, 2009.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. *ICMS - não cumulatividade e temas afins*. O princípio da não cumulatividade. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. Resenha Tributária, 1979.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS - comparação com o IVA Europeu. In: *Temas de Direito Tributário*. I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário, Del Rey. 1998.
- _____. *Em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro*. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Forense, 2010.
- ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001;
- EPSTEIN, Richard A. *Taxation in a Lockean world*. Social Philosophy and Policy. Cambridge: Cambridge University Press, v. 4, n. 1, pp. 49-74, 1986.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. ICMS: não cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de direito tributário*, v. 48, 1989.

_____. *Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. Teoria geral da obrigação tributária - estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

FORGIONI, Paula A. *Os fundamentos do antitruste*. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo no Estado federal, indução econômica e integração*. 2016. Tese (Doutorado em Direito Tributário). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

FURLAN, Anderson; VELLOSO, Andrei Pitten. *Não-cumulatividade*. Não-cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética, 2009.

GROVES, Harold M. Neutrality in taxation. *National Tax Journal*, vol. 1, n. 1, march 1948.

GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.

HJELMSLEV, Louis Trolle. *Prolegômenos a uma teoria da linguagem*. São Paulo: Perspectiva, 1975.

ICHIHARA, Yoshiaki. Não-cumulatividade. Não cumulatividade tributária. In: *Não-cumulatividade tributária*. Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, 2009.

IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Não cumulatividade tributária. In: *Não-cumulatividade tributária*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, 2009.

MACHADO, Raquel Cavalcante Ramos; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Não-cumulatividade tributária. In: *Não-cumulatividade tributária*. Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, 2009.

MANEIRA, Eduardo. A não-cumulatividade e os prestadores de serviço tributados pelo ICMS: necessidade de superação da dualidade crédito físico vs crédito financeiro. In: *O direito tributário: entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014.

MELO; José Eduardo Soares de. O princípio da não-cumulatividade tributária. Limites Constitucionais face à legislação ordinária. In: *O princípio da Não-cumulatividade*. Ives Gandra Martins (coordenador), série nº 10, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MIRRLEES, James. The Mirrlees review: A proposal for systematic tax reform. *National Tax Journal*, v. 65, n. 3, p. 655, 2012.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Editora Noeses, 2012.

_____. *Neutralidade, Valor acrescido e tributação*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Princípio da Não-Cumulatividade (Aspectos Polêmicos)*. Ives Gandra da SILVA Martins (coordenador). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

ROTHBARD, Murray. *Power and Market: Government and the Economy*. Institute for Humane Studies, Menlo Park, California, 1970.

SANTIAGO, Igor Mauler. Empresas de telefonia fixa e móvel. Direito ao creditamento do ICMS incidente sobre a energia elétrica utilizada na prestação dos serviços de comunicação. In: MOREIRA, André Mendes; RABELO FILHO, Antônio Reinaldo; CORREIA, Armênio Lopes (org.). *Direito das telecomunicações e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2018.

_____. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 100, 2004.

_____. *Livre concorrência e tributação*. Grandes questões atuais do Direito Tributário, v. 11, 2007.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. *A não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro*. O Princípio da Não cumulatividade. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 225-264, 2004.

STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*. 3ª ed. Nova Iorque: Ed Parsons, 2000.

TERVOORT, Terence. Interpretation methods of the CJEU and the meaning of the principle of fiscal neutrality: a commentary on the Case C-366/12 Klinikum Dortmund. In: *World Journal of VAT/GST Law*, 4:2.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da não-cumulatividade e o IVA no direito comparado. O princípio da Não-Cumulatividade. In: Ives Gandra Martins (coordenador). *O princípio da Não-cumulatividade*, série nº 10, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Variações sobre o princípio da neutralidade no Direito Tributário Internacional*. *Direito Tributário Atual*, v. 19, 2005.