

ESTORNO DE CRÉDITOS DE ICMS E IPI E A SOBRENORMA DA IMUNIDADE OBJETIVA. O CASO DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO

ICMS AND IPI CREDIT REVERSAL AND THE OBJECTIVE TAX IMMUNITY. THE CASE OF BOOKS, NEWSPAPERS, PERIODICALS AND PAPER TO ITS PRINTING

*Milton Terra Machado**

RESUMO: *Este artigo tem por objetivo abordar a inconstitucionalidade das regras que determinam o estorno dos créditos de ICMS e IPI, relativos às operações anteriores à produção dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Como sobrenorma de direito, a imunidade objetiva destes produtos traz insita a técnica de efetivação necessária a pautar as demais regras de tributação, que a ela são subjacentes. É irrelevante, por isso, saber se há cumulação ou não destes impostos em razão da desoneração da operação imune, para que sejam mantidos os créditos das operações anteriores.*

PALAVRAS-CHAVE: *Imunidade; livros, jornais e periódicos, papel de impressão; ICMS/IPI; estornos de créditos; inconstitucionalidade.*

ABSTRACT: *This article intends to demonstrate the unconstitutional part of the legislation of ICMS and IPI, which rules that there are no tax credit rights from the acquisitions of goods, when the final product is tax immune. However, the constitutional rule of objective tax immunity is superior to the rules of these taxes, and they must respect it in this situation. Because of this, indeed, the rule of non cumulation is irrelevant to the right to this tax credits, in this case.*

KEYWORDS: *Tax immunity; books, newspapers and papers; ICMS/IPI, tax credits, unconstitutional rules.*

SUMÁRIO: *Introdução. 1 Os vocábulos imunidade e imune. As várias definições de imunidade tributária. 2 Diferenças basilares entre imunidade, isenção e não incidência. 3 A imunidade objetiva do livro¹; 4. A sistemática da não cumulatividade do ICMS e do IPI.*

* Graduado em Direito pela UFRGS. Mestre e Doutorando em Direito pela PUC/RS. Professor convidado das Pós graduações da FMP/RS, da Unisinos-Poa e da UniRitter. Diretor da Revista de Estudos Tributários. Vice-Presidente da Federasul – Federação de Entidades Empresariais do RS. Diretor da ACPA – Associação Comercial de Porto Alegre. Advogado em Porto Alegre, São Paulo e Brasília.

¹ Neste artigo, iremos nos referir ao “grupo” do art. 150, VI, d) da CF/88” (*livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão*) apenas pela locução “livro”. Observe-se que a imunidade do livro eletrônico constituiu o Tema 593 da Repercussão Geral do STF, tendo o acórdão, favorável à exoneração, sido publicado em 31.08.2017, razão pela qual considera-se incluído no conceito de livro da referida disposição constitucional.

5 A técnica de efetivação da sobrenorma da imunidade objetiva, nos tributos indiretos 6 A norma do art. 155, § 2º, II, a) e b) da CF/88. 7 As regras de estorno nos produtos imunes. Crédito de IPI não reconhecido mesmo após a Lei 9.779/99. 8 Ausência de debate específico e estado atual da questão no STF. Conclusões. Referências.

INTRODUÇÃO

A regra constitucional que ordena² a imunidade aos impostos dos livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, d) da CF/88)³, conhecida de outros povos como o princípio *no tax on knowledge*⁴, consubstancia direitos fundamentais de mais de uma dimensão,⁵ muito caros ao Estado de Direito, como democracia, liberdade de expressão e pensamento, educação e cultura.⁶ A proteção se justifica e Aliomar Baleeiro afirma que o imposto pode ser um meio bastante eficiente de embaçar a liberdade de pensamento e até mesmo a crítica a governos, em prejuízo da democracia⁷. Nos dias atuais, há debate acirrado sobre a aplicação ou não da imunidade ao livro eletrônico⁸, o que nos parece evidente, mas não faz parte do tema do presente trabalho. O que se verifica é que a doutrina ainda não se debruçou, com a intensidade necessária à relevância jurídica e econômica do tema, à questão da frustração que as regras de estorno de créditos de ICMS e IPI acarretam à sobrenorma da imunidade objetiva. Ver-se-á, também, que existe ínsita à regra da imunidade objetiva, sempre, a técnica necessária a pautar as demais regras de tributação dos impostos citados, que lhe são obrigatoriamente subjacentes. Desde logo, refira-se que, com relação especificamente ao ICMS, desde a Lei Complementar 120/2005 é permitido o

² O saudoso mestre Geraldo Ataliba costumava dizer – e o escreveu muitas vezes – que a Constituição Federal não contém conselhos, nem recomendações, mas ordens. Cf. ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: RT, 1985, p. 15.

³ Como se disse, neste artigo, iremos nos referir ao grupo de objetos do art. 150, VI, d) da CF/88” (*livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão*) apenas pela locução “livro”.

⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades**. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 150.

⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. Democracia e direitos fundamentais. In: LINHARES, Emanuel Andrade; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. São Paulo: Atlas, 2016, p. 388 e ss. e **A eficácia dos direitos fundamentais**, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 45-58.

⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: RT, 1998, p. 32.

⁷ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 579. Sobre isto, ver RE n. 174.476, j. 26.09.1996, Rel. Min. Marco Aurélio.

⁸ A imunidade do livro eletrônico constituiu o Tema 593 da Repercussão Geral do STF, tendo o acórdão, favorável à exoneração, sido publicado em 31.08.2017.

crédito relativo às operações anteriores à produção do chamado papel de imprensa – e só com o papel – utilizado para impressão do livro, jornais e periódicos. Salvo melhor juízo, permanecem proibidos os créditos relativos aos demais insumos para a produção do livro⁹. Em relação ao IPI, a Receita Federal não admite qualquer crédito em relação às operações com o livro, nem mesmo após o advento da Lei 9.799/99.

1 OS VOCÁBULOS IMUNIDADE E IMUNE. AS VÁRIAS DEFINIÇÕES DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Imunidade significa, na linguagem comum: “*não ser sujeito a ônus ou encargo*” e ao vocábulo imune o significado de “*não atreito, não sujeito, isento, livre.*”¹⁰

Ora, livre ou não sujeito à alguma coisa é algo que não está, de nenhuma forma, contaminado, está totalmente separado, protegido.¹¹ A transposição do substantivo imunidade e do adjetivo imune para a legislação tributária, bem como para doutrina e a jurisprudência¹² ocorreu sem qualquer ressalva que pudesse induzir modificação no significado das referidas palavras. Por isto que se deve ter, como no caso sob exame, a expressão imunidade tributária como o fenômeno que mantém o livro “*não sujeito, isento, livre*”, ou seja, totalmente liberto dos impostos.¹³ Sobre a expressão “*imunidade tributária*”, Paulo de Barros Carvalho¹⁴ e Regina Helena Costa¹⁵, entre outros, descrevem os significados oferecidos pela doutrina,

⁹ Como “livro” apenas, estaremos nos referindo ao conjunto de produtos protegidos no art. 150, VI, d) da CF/88, incluído o livro eletrônico. Vide nota acima.

¹⁰ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986, p. 927.

¹¹ BARRETO, Aires Fernandino. *Imunidades Tributárias: Só Podem Prevaler Interpretações que Prestigiem os Princípios Constitucionais*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades tributárias**. São Paulo: RT, 1998, p. 157.

¹² Embora a Constituição Federal não faça menção à palavra imunidade, não há qualquer voz dissonante na doutrina e na jurisprudência de que, quando a Constituição veda a instituição de tributos, está tratando, em verdade, de imunidade.

¹³ CARRAZA, Roque. **Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 8. Afirma o eminente tributarista ser a imunidade *vedação absoluta ao exercício da tributação*.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008 p. 310-324.

¹⁵ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 39. Os vários conceitos formatados pela doutrina estão no Capítulo III, pags. 39-50. Ver, também, MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017, p. 349-350

ao tempo em que enfatizam que a conceituação ainda carece de precisão em seus contornos. Assim, tem-se as seguintes definições:¹⁶ i) como limitação constitucional ao poder de tributar; ii) como princípio constitucional; iii) como “hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada”; iv) como “exclusão” ou “supressão” da competência tributária; v) como categoria referida a circunstâncias extrajurídicas. Pois bem, no que diz respeito aos estornos, objeto de nosso trabalho, o que interessa é que em todas estas definições o legislador resta impedido de instituir tributos¹⁷ sobre os bens ou pessoas imunizadas. Entretanto, a definição referida no item iii) costuma ser causa de alguma confusão na comunidade jurídica,¹⁸ para a questão dos estornos, conforme se verá adiante.

2 DIFERENÇAS BASILARES ENTRE IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA

Cabe, também, para o propósito de nosso trabalho, estabelecer a distinção, ainda que apenas basilar, entre imunidade, isenção e não incidência. Nesse sentido, é suficiente a verificação de que a imunidade é a exoneração determinada pela Constituição, enquanto a isenção o é pelas mãos do legislador infraconstitucional, razão pela qual, neste último caso, é bastante ampla a liberdade que tem a lei ao instituir e modular a exoneração. Com relação à não incidência, também não há dúvida na doutrina ou na jurisprudência de que significa a situação que está fora do raio de ação ou do espectro da tributação, por não haver hipótese de incidência legalmente descrita que justifique a cobrança, por inércia do legislador. Entretanto, e como se alertou acima, alguns autores definem a imunidade como uma *não incidência constitucionalmente qualificada*, o que, além de errôneo, como se verá, traz consequências graves na aplicação do fenômeno da imunidade, em razão da norma constitucional que determina sejam estornados

e LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 104-107.

¹⁶ A relação dos conceitos também está em DO CARMO, Andria de Souza. **A imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social e a livre concorrência**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 82-85.

¹⁷ No caso sob exame neste trabalho, são apenas os impostos.

¹⁸ Sobre a importância do dever de objetividade, coerência e clareza interna nas comunidades científicas, ver o excelente FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Por uma ciência prática do direito tributário**, São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 161-171. Também ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 88.

os créditos de ICMS das operações anteriores quando a posterior for isenta ou não incidente.

Observe-se, enquanto a exoneração pela imunidade e pela isenção decorrem de “um querer” do legislador e de uma “ação protetiva” da norma, pela relevância do que está sendo imunizado ou isentado, plasmadas em um diploma – a primeira na Constituição e a segunda na lei – a não incidência decorre do contrário, ou seja, de um desprezo do legislador, que resulta em uma omissão legislativa, por sua irrelevância. São fenômenos antagônicos, cujos resultados, ao contrário do que supõe boa parte da doutrina, além de não serem equivalentes, traz consequências graves, como no caso dos estornos. Percebe-se, já aqui, uma distância axiológica oceânica entre a imunidade e a isenção, de um lado, e a não incidência, no lado oposto. Além disso, consideramos, com Paulo de Barros Carvalho,¹⁹ Humberto Ávila²⁰, Regina Helena Costa²¹ e outros, que a regra da imunidade “incide” para proibir a tributação, não podendo ser qualificada como não incidência. Veja-se, mesmo quando a Constituição utiliza a expressão “*não incidirá*”, a regra deve incidir para proibir. Portanto, a regra que determina a não incidência, expressamente, só será eficaz se incidir, não se tratando a imunidade, como visto, de não incidência. Esta expressão, não incidência, só pode ser utilizada, validamente, em casos de ausência de regra e não, como no caso, quando há uma regra expressa e determinada que incide, justamente para proibir a incidência.

Por isso, a definição de imunidade como uma “não incidência constitucionalmente qualificada” não consulta ao objetivo de clareza que uma definição qualquer exige, ou seja, “apartar” o objeto a ser definido de todos os demais, bem como ao dever de coerência e clareza da comunidade jurídica,

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008 p. 318. Diz o mestre paulista, em dura crítica à referida definição: “*cumprir relegar a locução “não-incidência constitucionalmente qualificada” ao espaço comum das definições impróprias, que não se hão de acomodar num corpo de linguagem de pretensões científicas, pois a afirmação leva a acreditar que a norma constitucional possa não incidir, o que é inaceitável.*”

²⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 217-219.

²¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 3ª ed. 2015, p. 46-49.

conforme alerta Arthur Ferreira Neto.²² No caso, isto tem sido motivo de perplexidade²³ e confusão na identificação do fenômeno da imunidade.²⁴

Sobre a também crucial distinção entre imunidade e isenção²⁵ é de anotar que nesta pode o legislador, com alguma liberdade vigiada pelos princípios da igualdade e da livre concorrência, decidir quem ou o que considera merecedor da exoneração, ao contrário da imunidade, a quem o legislador deve obediência com disciplina militar, embora invariavelmente se insurja contra isso.

3. A IMUNIDADE OBJETIVA DO LIVRO²⁶

É objetivo inquestionável da CF/88 baratear o custo do livro²⁷, pelas razões altamente meritórias que foram consideradas pelo constituinte (aspecto teleológico) e que estão insculpidas na norma da Constituição (aspecto sistemático), privilegiando o acesso dos administrados a estes valores, em detrimento da tributação, como explica Misabel Derzi, em sua inestimável atualização da obra de Aliomar Baleeiro²⁸. No caso em estudo ver-se-á que, mesmo estando imune a operação de venda do livro, se não houver o crédito referente às aquisições, basta ao legislador aumentar a alíquota, por exemplo, de qualquer dos seus insumos, para que este chegue às prateleiras mais caro. Não é suficiente, portanto, para um produto ser “livre de impostos”, que se confira imunidade na venda, ou “nas operações” com o produto acabado. Com efeito, independentemente da ausência de tributação na operação de venda ao final do

²² Sobre a importância do dever de objetividade, coerência e clareza interna nas comunidades científicas, ver o excelente FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Por uma ciência prática do direito tributário**, São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 161-171

²³ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 3ª ed. 2015, p. 47.

²⁴ Neste sentido CARRAZA, Roque Antônio. **Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 11 e LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isonções tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 104 e passim. A confusão assume contornos dramáticos quando se examina as regras constitucionais de estorno do ICMS, como adiante.

²⁵ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 57. Sobre distinções entre imunidade e isenções, ver COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 3ª ed. 2015, p. 119-121.

²⁶ Mais uma vez lembramos ao leitor que usamos a palavra “livro”, neste artigo, para significar todo o grupo de objetos constante do art. 150, VI, d), da CF/88.

²⁷ Idem.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Mizabel (atualiz) **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 149.

ciclo de circulação, caso não haja o direito de crédito do quanto foi pago de imposto na operação anterior, o livro ou o jornal chegará nas bancas com parte de seu preço carimbado pelo ICMS e pelo IPI, fraudando a ordem da Constituição. Ficaria ao completo alvedrio do legislador, portanto, o “tamanho” da imunidade constitucional, o que salta aos olhos ser inadmissível. Como diz Sacha Calmon, ao tratar das condições para o legislador permitir o gozo da imunidade pelas instituições de educação e assistência social: “*seria como permitir ao condenado o poder de dosimetrar a própria pena...*”²⁹

A CF/88 veda sejam “instituídos” impostos sobre o livro, o que, obviamente, inclui também a proibição de cobrar, de forma indireta, os impostos sobre os produtos protegidos.³⁰ Seria um estelionato constitucional afirmar que não se pode instituir, no sentido de criar o imposto, mas se pode aplicar “uma curva” na Constituição e cobrar mesmo assim, desde que indiretamente.³¹

São oportunos para o caso os alertas de Humberto Ávila, sobre a obrigação, advinda dos princípios, do “*dever de adotar comportamentos necessários à realização de um determinado estado de coisas*”³², e bem assim a necessidade de que as “*alternativas semânticas às normas estejam de acordo com aquelas que lhes são axiologicamente sobrejacentes.*”³³ Trata-se, igualmente, conforme Luís Roberto Barroso, de dar obediência ao princípio da efetividade das normas constitucionais, ou seja, extrair-lhes o máximo de eficácia possível.³⁴ Na dicção de Ruy Barbosa Nogueira, nenhum “*imposto fiscal ou extrafiscal pode ser instituído sobre eles.*”³⁵

²⁹ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon, Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades tributárias**. São Paulo: RT, 1998, p. 228.

³⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades**. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 155.

³¹ COSTA, Alcides Jorge. ICMS – Imunidade – Direito ao crédito – Insumos, **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese, n. 13, p. 23, mai-jun, 2000. No mesmo sentido: BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 14. Dizem os dois últimos autores, sobre a regra imunizante: “*não pode sofrer restrições, circunscrições, condições ou ressalvas hermenêuticas. Ampla, irrestrita e incondicionada, há de merecer exegese lata e aberta.*”

³² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 161.

³³ ÁVILA, Humberto, **Teoria da segurança jurídica**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 350-351. Sobre a eficácia interpretativa das normas constitucionais vale conferir SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. São Paulo: RT, 1982, p. 139.

³⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 246.

³⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades**. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 153.

O festejado José Afonso da Silva ensina que as normas constitucionais que contenham proibições e, bem assim, as que confirmam imunidades, são normas de eficácia plena.³⁶ Ingo Sarlet explica que *os direitos fundamentais de defesa* – dentre os quais se inclui indiscutivelmente a imunidade – possuem eficácia plena e imediata, inclusive porque prescindem de normas complementares para sua exequibilidade, uma vez que a atitude que demandam dos poderes estatais é a de abstenção.³⁷

Ao argumentar que a imunidade é uma regra constitucional e não um princípio, Humberto Ávila assevera que assim é, justamente, porque não pode seu conteúdo semântico ser objeto de “*livre maleabilidade*”.³⁸ A ideia, obviamente, em se tratando de uma imunidade objetiva, é “salvar” dos impostos o livro³⁹, para entregá-lo “livre” destes tributos ao contribuinte de fato, o leitor.⁴⁰

4. A SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS E DO IPI

Rememore-se que a não cumulatividade é a regra estabelecida na CF/88 para o funcionamento do ICMS e do IPI, sendo o fenômeno pelo qual se permite abater⁴¹, ou melhor, compensar o que vai ser pago em determinada operação com o que foi “cobrado”⁴² a título destes tributos em operações anteriores.

³⁶ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**, São Paulo: RT, 1982, p. 89. Diz o ilustre constitucionalista que estas normas são “*aquelas que, desde a entrada em vigor da Constituição, produzem, ou têm possibilidade de produzir, todos os efeitos essenciais, relativamente aos interesses, comportamentos e situações, que o legislador constituinte, direta e normativamente, quis regular*”.

³⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 283.

³⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 114-115. No mesmo sentido, MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 183.

³⁹ Ainda uma vez mais lembrando que aqui nos referimos a “livro” como todos os objetos referidos no art. 150, VI, d), da CF/88.

⁴⁰ Roque Antonio Carraza afirma que o *princípio da não-cumulatividade* tem por objetivo beneficiar o contribuinte de direito e o de fato, a quem convém menor oneração. CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 321. Sobre contribuinte de fato ver CALIENDO, Paulo. Da legitimidade ad causam dos tributos indiretos e o novo CPC. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre: Síntese, n. 110, 2016, p. 535; MÖRSCHBÄCHER, José. **Repetição do indébito tributário indireto**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 45 e ss.

⁴¹ Na dicção da Constituição de 1969.

⁴² Nos dias atuais é pacífico na doutrina e algo na jurisprudência, o entendimento de que se deve ter o vocábulo “cobrado”, estampado no art. 155, § 2º, I da CF/88, como incidido na operação, por determinação legal. Vide, por todos, MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017, p. 243-244, em lição que bem se adapta igualmente ao IPI.

Para que isso aconteça sem erros matemáticos, as Notas Fiscais de venda trazem o “destaque” do imposto que vai ser pago naquela operação, justamente para que o comprador, utilizando-se de uma escrituração contábil fiscal, compute esta parte do pagamento – o imposto - que fez quando da aquisição da mercadoria e compense com o débito na próxima operação e assim sucessivamente, até o final da cadeia, quando encontra o consumidor final.

A ideia seria, inquestionavelmente, a de que o resultado fosse o pagamento, por cada “operador contribuinte”, do valor do imposto incidente sobre a sua específica operação de industrialização ou circulação, ou a base econômica do que ele agregou, tão somente. Assim, restaria neutralizado o “custo tributário” despendido com o mesmo tributo e sobre uma mesma base – uma vez na aquisição do insumo e outra, novamente, nesta mesma parte do insumo quando integra o produto final - desta forma evitando-se sua cumulação. Por isto que Misabel Derzi e Sacha Calmon afirmam que “o princípio da não cumulatividade só faz sentido se a tributação recair sobre o valor agregado.”⁴³

Para Geraldo Ataliba e Cléber Giardino é totalmente autônomo o direito de crédito do comprador em relação ao débito que será gerado pela ocorrência do fato imponible,⁴⁴ na operação subsequente,⁴⁵ e tudo com o objetivo de “*inibir incidências em cascata*”⁴⁶, sendo a não cumulatividade resultado, e não causa dos

Idem CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 322-323. Na jurisprudência, entretanto, ainda vigora alguma perplexidade e a questão irá a julgamento, de forma indireta, é verdade, quando o STF examinar o “Tema 490” (RE 628.075) em Repercussão Geral, onde se discute se interessa ou não ao creditamento o efetivo pagamento do imposto ao Estado de origem, ou se basta ter incidido legalmente o imposto na operação.

⁴³ DERZI, Misabel; CALMON, Sacha. **Cadernos de direito tributário e finanças públicas**, São Paulo: RT, n. 14, p. 61, jan-mar. 1996. Um pouco antes, à mesma página, os autores mencionam que os efeitos econômicos visados pelo IPI e pelo ICMS, incidindo em todas as fases de produção e circulação com dedução do que pago na operação anterior, é alcançar somente a circulação mercantil líquida de cada empresa, ou seja, tributar somente o valor adicionado por ela. No mesmo sentido, CARDOSO, Anderson Trautmann. **Não-cumulatividade do ICMS**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 51; CALIENDO, Paulo. Da legitimidade ad causam dos tributos indiretos e o novo CPC. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre: Síntese, n. 110, 2016, p. 532.

⁴⁴ Expressão preferencial de Geraldo Ataliba para referir-se ao que o CTN chama de fato gerador, quando se refere ao fato econômico que dá azo à incidência do tributo. Ver em ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência**. São Paulo: Malheiros, 2016, *passim*.

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. ICM e IPI – Direito de Crédito – Produção de Mercadorias Isentas ou Sujeitas à Alíquota “Zero”, **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 46, p. 74, out-dez. 1988. Os autores ainda falavam sob a redação da “Constituição” de 1969, mas em lição em tudo válida no sistema atual.

⁴⁶ Idem, p. 75.

“abatimentos”.⁴⁷ O crédito, portanto, teria *hierarquia constitucional*.⁴⁸ Hugo de Brito Machado, por exemplo, embora não concorde com a autonomia absoluta do crédito em relação à operação posterior, entendendo ser um “direito peculiar”⁴⁹, também garante haver o direito ao crédito pela mera aquisição dos insumos.

Para Paulo de Barros Carvalho, inclusive, são duas regras matrizes, a da operação antecedente, que gerou o crédito para o comprador e a posterior, que gera o débito,⁵⁰ provindo o direito de crédito do contribuinte de verdadeira *regra matriz de direito ao crédito*.⁵¹ Também assevera que este direito de crédito surge pela mera perfectibilização do negócio jurídico entre o comprador e o vendedor, nada importando se houve o efetivo pagamento ou o recolhimento do imposto ao ente tributante. Assim, o termo “cobrado”, não pode ser encarado em sua literalidade, para “*não levar o exegeta apressado a pensar que o direito ao crédito decorre da extinção da obrigação tributária.*”⁵²

José Eduardo Soares de Melo e Luis Francisco Lippo, são enfáticos ao afirmarem que a não cumulatividade é uma operação matemática, que toca com os preços e visa um resultado econômico.⁵³ Se não há o crédito, aquele tanto de tributo pago nas aquisições de insumos estará inevitavelmente no preço final da mercadoria, seja nas operações *standard*, seja nas operações imunes.⁵⁴ Assim,

⁴⁷ Idem, ibidem. A expressão “abatimentos” usada pelos autores se deve à redação da Constituição anterior. Hoje, como se sabe, a CF/88 refere-se à compensação do que pago nas operações anteriores.

⁴⁸ Idem, p. 76.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 147.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008 p. 299. Diz o mestre: *observado o princípio da não-cumulatividade, veremos que, na incidência tributária dos impostos “indiretos”, não se trata de apenas uma regra matriz, porquanto dois foram os cortes conceptuais promovidos no mesmo suporte fático, como duas foram as relações jurídicas, e conseqüentemente a atuação de dois sujeitos de direito diferentes, que se propagam pela ocorrência dos respectivos acontecimentos: a obrigação tributária e o vínculo no bojo do qual emergiu o direito ao reembolso (direito ao crédito)*. E, adiante explica que abre-se espaço para o impacto de duas normas jurídicas distintas: a da ‘regra-matriz de incidência do ICMS e a da regra que estipula o direito ao reembolso’ pelo valor do imposto pago nas operações realizadas.

⁵¹ Idem, p. 623.

⁵² Idem p. 624.

⁵³ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 93. Dizem os autores:

⁵⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais, **Revista de direito tributário**, São Paulo: n. 48, p. 18, abr-jul 1989. Diz Tércio: “*Ora, da prescrição deste método decorre que as isenções concedidas a um produto na venda a consumidor produzem o chamado ônus oculto se o tributo referente às fases anteriores não for devolvido ou creditado ao*

também, Heron Arzúa, do alto de sua vasta experiência na administração tributária.⁵⁵ Carraza faz coro e diz que o contribuinte de fato tem o “*direito constitucional subjetivo*” de ver embutido no preço da mercadoria o mesmo montante, tão-somente, que seria devido caso tivesse ocorrido uma única operação⁵⁶.

5 A TÉCNICA DE EFETIVAÇÃO DA SOBRENORMADA IMUNIDADE OBJETIVA, NOS TRIBUTOS INDIRETOS

Já se viu ao início que a imunidade do livro⁵⁷ tem espeque em um princípio muito caro ao Estado de Direito e, igualmente, em regra constitucional expressa, configuradora de inegável direito fundamental de defesa⁵⁸. Esta, por sua vez, tem por objetivo entregar ao consumidor final, o leitor, o produto imune livre de impostos. Pela sistemática da não cumulatividade se constatou que o crédito das operações anteriores é fundamental para que o imposto incida somente sobre uma dada fase/operação da cadeia produtiva, expurgando-se do preço da operação subsequente o imposto pago ao vendedor, destacado na Nota Fiscal. A regra da imunidade objetiva é uma sobrenorma tributária, na medida em que ela trata da forma como as demais regras de tributação deverão se comportar, indicando que não deve haver imposto nos objetos/produtos eleitos pela Constituição para serem imunes.⁵⁹

Nos tributos indiretos e plurifásicos, quando não há o crédito referente às operações anteriores, o montante pago ao vendedor será repassado ao próximo

contribuinte legalmente obrigado, para efeito de compensação com débitos oriundos de outras vendas.”

⁵⁵ Diz o mestre paranaense: “*as regras de restrição ao uso de créditos fiscais implicam majoração do tributo por vias transversas.*” ARZÚA, Heron. Créditos de ICMS e IPI. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n 64, p. 256.

⁵⁶ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 362.

⁵⁷ Lembra-se, novamente, que estamos tomando a palavra “livro” como todo o grupo do art. 150, VI, d) da CF/88.

⁵⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 283.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 236; Idem, *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 330; COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 49. BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 93. Este ilustre constitucionalista e Ministro do STF as denomina, também, de “*normas constitucionais de organização*”.

adquirente, no caso aqui examinado o consumidor final, o leitor do livro.⁶⁰ Como regra geral, tirante as situações anômalas como a venda sem lucro, que ocorre no capitalismo apenas por questões conjunturais e episódicas, o imposto será inexoravelmente repassado ao preço, ocorrendo uma tributação oculta (*hidden tax*).⁶¹ O livro, mesmo com a desoneração na etapa final do ciclo de circulação, se não houver o crédito estará na prateleira da livraria com um percentual de ICMS e IPI em seu preço⁶². Isto é ser livre de impostos? É ser imune?

Ora, a operação com produtos imunes não obedece a nenhuma lógica econômica diferente da operação *standard*, ou seja, aquela sem desoneração em nenhuma fase da industrialização e circulação das mercadorias. Se não houver o crédito das operações anteriores, o imposto então pago irá para o preço do produto na operação seguinte. Este é um dado econômico do mundo real, ineludível. Não é lícito ao intérprete despreza-lo⁶³ e concluir, ao menos na avaliação da imunidade objetiva, que não se deve levar em consideração a consequência para o contribuinte de fato, ou seja, em outras palavras a realidade, por não fazer este parte da relação jurídica tributária. Misabel Derzi afirma que as imunidades somente se explicam e se justificam se buscarmos os princípios que as inspiram.⁶⁴ No caso sob exame, o objetivo inelutável é, como se disse, baratear o preço do livro. Na imunidade objetiva o que se quer imunizar não é uma operação da cadeia produtiva, mas o produto, obrigando o intérprete a avaliar o resultado final, ou seja,

⁶⁰ Ainda uma vez mais lembrando que quando usamos a palavra 'livro', neste artigo, estamos nos referindo a todo o grupo de objetos previsto no "grupo" do art. 150, VI, d) da CF/88.

⁶¹ FERREIRA, Julio de Castilhos. **ICMS: o crédito do contribuinte**. Porto Alegre: Síntese, 1993, p. 45; XAVIER, Alberto. Regime constitucional das isenções e incentivos fiscais às exportações: o caso do ICMS. Do direito à utilização integral de saldo acumulado de créditos de ICMS como corolário da imunidade das exportações. In: TORRES, Heleno Taveira (org.), *Tratado de direito constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 602.

⁶² Roque Carraza anota que o ICMS e o IPI são transferidos para o adquirente, pelo mecanismo dos preços, e sua carga tributária acaba sendo suportada, em definitivo, pelo consumidor final. Assim, no aspecto econômico, são impostos que oneram o consumo. CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 321.

⁶³ ÁVILA, Humberto. A doutrina e o direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.) **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012, p. 232. Diz o mestre gaúcho: "*alguma medida de realidade deve ser incluída na atividade doutrinária, sob pena de se se construir uma doutrina ideal, mas totalmente irreal.*" O imorredouro Carlos Maximiliano ensina que "*É antes de crer que o legislador haja querido exprimir o conseqüente e adequado à espécie do que o evidentemente injusto, descabido, inaplicável, sem efeito.*" MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 135-136.

⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. DERZI, Mizabel (atual.), Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 119.

se o livro “na prateleira” contém ou não ICMS e IPI em seu preço⁶⁵. Se contiver, não está imune.

Como sobrenorma, a regra da imunidade se basta, no sentido de que seu comando deve ser obedecido independentemente de complementação normativa, que somente poderá estar no mundo jurídico para lhe dar cumprimento. Assim, sempre haverá de ter uma “técnica de efetivação”⁶⁶ para acomodar a sistemática dos impostos a ela e não o contrário. Ou não existe o imposto, ou ele está adequado a ela, *tout court*. Repare-se que, se amanhã ou depois o ICMS e o IPI deixarem de ser plurifásicos, trocarem de nome ou mesmo se a criatividade do legislador engendrar uma outra forma de tributação, ou ainda um imposto novo, todas estas novas situações terão de curvar-se ao comando constitucional da imunidade objetiva. Assim, esta regra traz ínsita, sempre, a técnica de efetivação que se mostrar necessária a manter os produtos eleitos pela constituição livres dos impostos, não havendo condicionamento possível para que se atenda a regra. Não se trata de dar cumprimento apenas e “se” o imposto em questão permitir, subvertendo valores, para que o de evidente menor carga axiológica termine sendo sobrejacente ao de maior carga.

Ora, se a norma é de imunidade objetiva, como é a do livro, é precisamente no momento em que o produto chega ao consumidor final que deve ser medida a quantidade de impostos proibidos que possam estar embutidos no preço. No caso do ICMS e do IPI, tal como estão hoje na Constituição, o estorno dos créditos das operações anteriores por si só provoca a incidência destes tributos no produto imune. Por isso, a técnica de efetivação da imunidade objetiva obriga à manutenção dos créditos das operações anteriores, que ficam assim mantidos

⁶⁵ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 133. Ao opinarem o próprio contribuinte está obrigado a efetuar os créditos, ou seja, de não estar ao talante deste registrar ou não os créditos, os autores afirmam que o não aproveitamento onera o contribuinte, mas “*principalmente os preços, imputando à economia um prejuízo que a Constituição Federal reprime.*”

⁶⁶ Sobre efetividade das normas constitucionais, ver BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.82-86. Diz o mestre carioca: “*a efetividade significa a materialização, no mundo dos fatos, dos preceitos legais e simboliza a aproximação, tão íntima quanto possível, entre o ‘dever-ser’ normativo e o ‘ser’ da realidade social.*” Idem. **Interpretação e aplicação do direito**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 247. Idem. In: O começo da história: a nova interpretação constitucional. SILVA, Virgílio Afonso. **Interpretação constitucional**. São Paulo: Malheiros, p. 303

ainda que se considere, como parte minoritária da doutrina e também o STF⁶⁷, que não ofende a regra da não cumulatividade a anulação dos créditos das operações anteriores, quando a saída é desonerada,⁶⁸ justamente porque não há porção do produto sobre o qual haverá incidência mais de uma vez. Hugo de Brito Machado afirma, no ponto específico, que o estorno de créditos relativos às operações anteriores, em casos de isenção, não incidência - e imunidade – não viola a não cumulatividade⁶⁹.

Alberto Xavier também considera não haver cumulação, embora separando “o joio do trigo”, isto é, afirmando que é desimportante para a incidência da imunidade objetiva, haver ou não haver a cumulação.⁷⁰ Em realidade, a imunidade objetiva prescinde desta avaliação, pois o que vai interessar, sempre, é manter o produto livre de impostos. E para isso, basta o que o legislador deixe de exigir a anulação dos créditos já escriturados, para que se alcance a neutralidade⁷¹. A técnica de efetivação da regra da imunidade objetiva, portanto, simplesmente proíbe o legislador de mudar o *status quo* dos créditos, não porque ofenda a regra da não cumulatividade, que aliás lhe é subjacente, mas para manter os produtos

⁶⁷ Conforme se verá adiante, este é um dos principais argumentos do STF para negar os créditos em casos de isenção (ICMS e IPI) e alíquota zero (IPI) na saída.

⁶⁸ A maior parte da doutrina entende haver, sim, ofensa à não cumulatividade a anulação dos créditos, mesmo em operações subsequentes desoneradas. Assim ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. ICM e IPI – Direito de Crédito – Produção de Mercadorias Isentas ou Sujeitas à Alíquota “Zero”, **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 46, p. 86, out-dez. 1988; CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 349-350; NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 480; DERZI, Misabel; CALMON, Sacha. **Cadernos de direito tributário e finanças públicas**, São Paulo: RT, n. 14, p. 66-67, jan-mar. 1996; ARZÚA, Heron. Créditos de ICMS e IPI. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n 64, p. 260; MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 159-161; FERREIRA, Julio de Castilhos. **ICMS: o crédito do contribuinte**. Porto Alegre: Síntese, 1993, p. 45; BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 744-750.

⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 137-138.

⁷⁰ XAVIER, Alberto. Regime constitucional das isenções e incentivos fiscais às exportações: o caso do ICMS. Do direito à utilização integral de saldo acumulado de créditos de ICMS como corolário da imunidade das exportações. In: TORRES, Heleno Taveira (org.), **Tratado de direito constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 602.

⁷¹ CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal. In: PIREZ, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. **Princípios de direito financeiro e tributário**, Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 538.

“livres de impostos.” É o dever de abstenção de que fala Ingo Sarlet, ao abordar dos direitos de defesa fundamentais⁷².

A necessidade de conferir tratamento distinto aos estornos em casos de imunidade, em relação às demais formas de desoneração, não passaram completamente despercebidas na doutrina,⁷³ embora os poucos autores que a apontaram, o fizeram sem a necessária energia para tema tão importante e complexo, outorgando-lhe um pequeno parágrafo ou mais. O extinto TFR, igualmente, ao julgar um caso sobre a imunidade no IPI para livros, bem compreendeu o efeito dos estornos e garantiu os créditos.⁷⁴

6 A NORMA DO ART. 155, § 2º, II, a) E b) da CF/88

Conforme se referiu antes, a CF/88 contém regra de exceção aos créditos de ICMS, mandando não considera-los ou estorna-los quando houver isenção ou não incidência. A hipótese de isenção interessa ao presente trabalho apenas incidentalmente, quando se examina o resquício de imposto que permanece em um produto mesmo quando ele é desonerado na saída, mas a expressão não incidência, constante daquela norma, merece ser analisada para “aparta-la” do conceito de imunidade, conforme já anunciamos antes.

Como alertamos, é matéria que se presta a confusões. Veja-se que até mesmo Paulo de Barros Carvalho parece ter sido colhido pela tormenta conceitual que esta norma gera. Embora refute veementemente o conceito de imunidade como “não incidência constitucionalmente qualificada”, inclusive com dura crítica a

⁷² SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 283.

⁷³ XAVIER, Alberto. Regime constitucional das isenções e incentivos fiscais às exportações: o caso do ICMS. Do direito à utilização integral de saldo acumulado de créditos de ICMS como corolário da imunidade das exportações. In: TORRES, Heleno Taveira (org.), **Tratado de direito constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 601-602. SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. Imunidades Tributárias e Impostos de Incidência Plurifásica, Não Cumulativa Sampaio. **Revista de Direito Tributário**, vol. 5, p. 67; CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 351; MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017, p. 255.

⁷⁴ Em votação unânime, na Apel. em MS 84.281-PR, j. 07.11.1984, 6ª T, Rel. Min. Jarbas Nobre, unânime, afirmou que *não pode ser admitido estorno de imposto pago nessas operações em se tratando de papel para impressão de livros, jornais e periódicos, mesmo porque o favorecido pelo tratamento excepcional não é o fabricante desse produto, mas todos os que lêem o jornal, o livro ou o periódico. Na imunidade, a desoneração tem que ser total, porque, se assim não for, o produto não se poderá dizer imune.*”

relacionar-se a imunidade com um caso de não incidência, “pois ela incide”, em suas palavras⁷⁵ ao examinar as exceções constitucionais do art. 155 § 2º, II a) e b), ou seja, não incidência, terminou relacionando também a imunidade, o que não parece ser, pelo conjunto da obra, o pensamento do renomado mestre.⁷⁶

Parece haver equívoco, também, na obra de outro grande luminar, Sacha Calmon, pois em seu *Curso* diz ser “*uma violência atentatória ao princípio da não cumulatividade*” o estorno de créditos,⁷⁷ e que “*negar créditos reais é indiretamente tributar operação insuscetível de ser tributada por força da imunidade. Sim, porque o imune torna-se o ‘contribuinte de fato’ de toda a circulação anterior...*”⁷⁸ coloca como incluída na *não-incidência* da norma em comento também a imunidade,⁷⁹ deixando de interpreta-la sob as luzes compulsórias da técnica de efetivação da imunidade.

É o eterno Carlos Maximiliano quem leciona que, mesmo na Constituição, interpretam-se estritamente as exceções às regras gerais⁸⁰, devendo-se, na dúvida, seguir a regra geral.⁸¹ Já se viu, também, que a regra imunizante não está sujeita à “livre maleabilidade”, na expressão de Humberto Ávila,⁸² como seria o caso de sujeita-la à regra da não cumulatividade, com drástica inversão de valores, inclusive.

Quando a Constituição utiliza termos consagrados na doutrina e na jurisprudência, os conceitos pré-constitucionais, como refere Humberto Ávila,⁸³ se a própria Constituição não emprestar ostensivamente significado diverso, ela então

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008 p. 318. Diz o mestre paulista: “*cumprir relegar a locução ‘não-incidência constitucionalmente qualificada’ ao espaço comum das definições impróprias, que não se hão de acomodar num corpo de linguagem de pretensões científicas, pois a afirmação leva a acreditar que a norma constitucional possa não incidir, o que é inaceitável.*”

⁷⁶ Idem, ibidem, p. 654-655.

⁷⁷ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 480.

⁷⁸ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Comentários à Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 232.

⁷⁹ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 479-480. O ilustre professor afirma, ainda, não haver crédito em casos de imunidade também em outro lugar, **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 166.

⁸⁰ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 255.

⁸¹ Idem, ibidem.

⁸² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 114-115.

⁸³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 625.

incorporou a acepção já consagrada.⁸⁴ Ora, quando a comunidade jurídica se refere à expressão não incidência (puramente) – que é como está escrito na norma inibidora de créditos de ICMS estampada no art. 155, § 2º, II da CF/88 - há compreensão imediata, de que se trata uma dada situação em que o legislador, embora pudesse estar autorizado, simplesmente não plasmou como hipótese de incidência tributária,⁸⁵ e com esta acepção ela foi integrada à Constituição. Não há razão fundamentada para crer que a expressão esteja lá em seu sentido lato, para incluir também a imunidade. Até porque, como se disse, não há sequer consenso⁸⁶ de que a imunidade seja, em realidade, um caso de não incidência.⁸⁷ Como alerta Luís Roberto Barroso, nada é mais dramático para uma ciência do que situações radicalmente diversas verem-se identificadas por igual denominação.⁸⁸

Ora, se a expressão imunidade tributária significa estar livre de tributo, no caso aqui estudado livre de impostos, e se não há qualquer dissidência no sentido de que a norma do art. 150, VI, d) da CF/88 é caso de imunidade protetora do livro, então se pode dizer que a regra que determina os estornos e, portanto, torna “não livre” de imposto os produtos em estudo, estaria em conflito com aquela outra, configurando uma antinomia⁸⁹ entre duas regras constitucionais. Haveria uma mandando imunizar e outra retirando parte desta imunidade, fazendo o livro ir parar na prateleira com parte de seu preço carimbado com o timbre do ICMS e do IPI. Juarez Freitas ensina - e é a mesma a lição de Luís Roberto Barroso⁹⁰ e

⁸⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 68-69.

⁸⁵ Na expressão cunhada e multi aceita de ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência**. São Paulo: Malheiros, 2016, *passim*.

⁸⁶ Novamente recomendamos, sobre a importância do dever de objetividade, coerência e clareza interna nas comunidades científicas, ver o excelente FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Por uma ciência prática do direito tributário**, São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 161-171. Também ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 88.

⁸⁷ Além de Paulo de Barros Carvalho, já citado, veja-se, por exemplo, MESQUITA, Carlos José Wanderlei de. Imunidade e isenção no ICMS, **Doutrinas essenciais direito tributário – Limitações constitucionais ao poder de tributar**. MARTINS, Ives Gandra da Silva; Brito, Edvaldo (orgs.). São Paulo: RT, 2011, p. 526.

⁸⁸ BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 98.

⁸⁹ Sobre o conceito de antinomia, ver FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 91.

⁹⁰ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 152. “(...) de fato, aos princípios cabe, além de uma ação imediata, quando diretamente aplicáveis a determinada relação jurídica, uma outra, de natureza mediata, que é a de funcionar como critério de interpretação e integração do Texto Constitucional.” Também afirma, à p. 378, que a eficácia interpretativa dos princípios “consiste em orientar a interpretação das regras em geral (constitucionais e infraconstitucionais), para que o intérprete faça a opção, dentre as possíveis exegeses para o caso, por aquela que realiza melhor o efeito pretendido pelo princípio

Riccardo Guastini - que em casos que tais, a solução está na hierarquização.⁹¹ Ora, enquanto a regra imunizante vai encontrar a própria democracia como norma fundante, a regra que excepciona os créditos decorre de mero interesse arrecadatário dos Estados, como denota a histórica Emenda Passos Porto, que deu vida a parte da norma em comento, ainda na vigência da CF/69.⁹² Então, para evitar a antinomia, só se pode interpretar de forma restritiva a expressão “não incidência” do art. 155, § 2º, II da CF/88. E se assim é, não há como entender-se incluída na referida locução a imunidade, para determinar os estornos. Como se verifica, se o contribuinte não puder contar com o crédito oriundo das operações anteriores, o preço do produto imune irá aumentar, pois o custo do tributo pago na operação anterior irá para o “centro de custo” de cada produto, no conta corrente fiscal, e estará, inapelavelmente, integrando o preço final. No caso, o livro na prateleira conterà ICMS e IPI, não havendo necessidade de muita reflexão para concluir que não pode ser esta a finalidade objetiva da norma de exceção, ou seja, “desdizer” a imunidade. Sobre a interpretação, ainda, desta norma, iremos nos referir adiante a parecer específico do Professor Alcides Jorge Costa e toda a sua reconhecida autoridade em tema, principalmente, de ICMS.

7 AS REGRAS DE ESTORNO NOS PRODUTOS IMUNES. CRÉDITO DE IPI NÃO RECONHECIDO MESMO APÓS A LEI 9.779/99

O art. 21 da LC 87/96 (Lei Geral do ICMS) determina o estorno do crédito quando a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída “não tributada” ou isenta. Excetuam-se os produtos que forem exportados e as

constitucional pertinente.” GUASTINI, Riccardo. **Teoría e ideología de la interpretación constitucional.** Madrid: Minima Trotta, 2008, p. 88-91. Sobre o tema, ver também CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional.* Coimbra: Almedina, 1993, p. 190-192. Ainda, ⁹⁰ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária.** São Paulo: Dialética, 1998, p. 160-161. A assertiva corrobora o que afirmamos aqui, embora os autores considerem a não cumulatividade um princípio e não uma regra, como se viu antes.

⁹¹ FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito.** São Paulo: Malheiros, 2004, p. 185. Nas palavras do mestre, “*hierarquizar princípios, regras e valores constitucionais sem permitir a quebra de qualquer princípio, eis a tônica da interpretação sistemática.*” Também, CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência.** São Paulo: Saraiva, 2015, p. 171; CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** São Paulo: Malheiros, 2011 p. 52.

⁹² Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1980-1987/emendaconstitucional-23-1-dezembro-1983-364948-norma-pl.html> >. Acesso em: 18 de jun. 2017.

operações com o chamado papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, devendo observar-se que a lei se refere somente ao papel. Via de consequência, percebe-se que, em relação aos demais produtos do grupo do art. 150, VI, d) da CF/88, a lei manda estornar os créditos. Ora, por tudo o que se viu, à expressão “saída não tributada” deve-se dar interpretação conforme a Constituição, entendendo-se não incluída aí a imunidade, para o efeito de manterem-se íntegros os créditos, ao contrário da generalidade das normas estaduais de ICMS.

A lei de regência do IPI (Lei 4.502/64) também dispõe que os produtos saídos com isenção, alíquota zero e “não tributados”, deverão ocasionar a anulação dos créditos relativos aos produtos adquiridos. Já a Lei 9.779/99 permitiu a manutenção dos créditos referentes aos materiais aplicados na industrialização de produto “isento ou tributado à alíquota zero”, tão somente. A IN SRF 33/99, entretanto, ao interpretar a lei, concedeu expressamente o mesmo direito aos produtos imunes e os contribuintes, então, confiando na administração tributária, passaram a manter e utilizar os créditos referentes também às saídas imunes. Mas, o ADI - Ato Declaratório Interpretativo nº 5/2006, editado sete anos após a IN 33/99 – e em pleno vigor até hoje - dá conta de que os produtos “não tributados” e também os imunes não se enquadram na norma da Lei 9.779/99. Embora separando, corretamente, os “não tributados” dos imunes, o ADI 5/2006 “desdisse” a IN 33/99 no que diz com os produtos imunes, com bem menos alarde, claro, até pelo tipo de norma e há contribuintes, dir-se-ia em sua maioria, que até hoje leem a IN 33/99 e confiam no que está lá escrito, induzidos em erro. O RIPI – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, Decreto 7.212/2010) – atual, também se presta a causar confusão no mais atento dos contribuintes, pois permite a manutenção dos créditos dos materiais aplicados em produtos imunes, mas desde que a imunidade provenha de exportação (art. 256, § 2º do RIPI). O CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - continua ratificando a obediência ao ADI 5/06 e neste ano de 2017 há varias decisões neste sentido, até mesmo referentes a períodos de apuração de 2012 – pós RIPI atual, portanto - como é exemplo o Processo 11065.900523/2014-23. Nesta senda, obviamente a ausência de norma que garanta os créditos é irrelevante, pois decorre da técnica de efetivação da imunidade objetiva.

8 AUSÊNCIA DE DEBATE ESPECÍFICO E ESTADO ATUAL DA QUESTÃO NO STF

Em relação ao IPI, nos acórdãos dos RE 562.980 (Terma 49 da Repercussão Geral), RE 475.551 e RE 460.785, todos julgados conjuntamente em 06.05.2009, o STF negou o direito aos créditos das matérias-primas em casos de saída isenta, sob os seguintes argumentos: no RE 562.980, o voto divergente vencedor, do Min. Marco Aurélio, afirma que se concedidos os créditos das matérias-primas advindos das operações anteriores, quando a saída é isenta, “*implica isentar, retroativamente*”, também a operação anterior, não se aplicando, neste caso, “*a ficção jurídica*” dos créditos.⁹³ No RE 475.551, o argumento central foi o de que o regime constitucional do IPI determina a compensação do que for devido em cada operação com os créditos das operações anteriores, sendo esta a substância jurídica do princípio da não-cumulatividade, não aperfeiçoada quando não houver produto onerado na saída. No RE 460.785, além dos argumentos anteriores, o Min. Marco Aurélio sugere a aplicação, ao IPI, da norma que veda os créditos de ICMS em caso de isenção e não incidência (art. 155, § 2º, a) e b) da CF/88), em razão de o sistema tributário ser uno - em uma completa inversão de valores⁹⁴ - como se constata. Por fim, no RE 609.667, quando efetivamente estava em julgamento situação análoga a que estamos examinando neste trabalho, pois tratava-se de decidir sobre crédito de matérias primas tributadas, empregadas em produto imune por exportação, o relator Min. Ricardo Lewandowski, decidiu monocraticamente, afirmando que a matéria já teria sido julgada no STF (SIC), justamente nos RE’s antes referidos, ou seja, RE 562.980 (Terma 49 da Repercussão Geral), RE 475.551 e RE 460.785, os quais, como vimos antes, jamais adentraram a questão da imunidade. A decisão, inclusive, refere este fato, veja-se seus termos: “*embora os mencionados julgados só tenham tratado das hipóteses de isenção e de alíquota zero, com maior razão o entendimento fixado deve ser aplicado para os casos em que as operações posteriores são abrangidas*

⁹³ O argumento da “retroação” da isenção é incompreensível, pois a operação anterior já foi finalizada e o tributo pago. Entretanto, nos ocuparemos deste argumento em outra oportunidade, eis que não afeta a fundamentação e a conclusão do presente trabalho.

⁹⁴ Também deste argumento trataremos em outro lugar, pelas mesmas razões acima.

pela imunidade.” Poder-se-ia especular sobre o que pretendeu dizer o ilustre Min. Lewandowski com a ideia de que “com mais razão” não se há de manter os créditos em casos de imunidade. Entretanto, verifica-se ser isto irrelevante agora, pois, o fundamento de validade da manutenção dos créditos em casos de imunidade não é a cumulatividade ou não dos impostos e sim a obediência à “técnica de efetivação da imunidade objetiva”. Também no AI 736.944 (j. 28.06.2011), que tratava apenas de insumos isentos e não tributados, a palavra imunidade “apareceu” na ementa, em uma lamentável inserção indevida eis que, como se disse, jamais apreciada, de fato, a questão pelo colegiado e, muito menos neste acórdão. Como se sabe, muitas vezes a ementa termina pautando a comunidade jurídica, sendo realmente grave o equívoco.

Já no que diz com o ICMS, este mesmo argumento para improcedência do pleito, de que não havendo cumulação não se pode manter os créditos, aparece em um caso de isenção, no RE 212.019 (j. 01.12.1998).⁹⁵ Bem mais tarde, no julgamento do AI 468.900 (causa ajuizada em 1998, oriundo do Rio Grande do Sul) - e seus incidentes de Ag. Reg. e Emb. Decl., julgados em 30.09.2008 e 17.08.2010 - sem maiores debates a Corte entendeu que a imunidade está contida na expressão “não-incidência” constante do art. 155, § 2º, II da CF/88. Cita outros acórdãos, todos de julgamentos anteriores à CF/88 e apenas um que se referia, efetivamente, à imunidade mas, por sua vez, sem qualquer fundamentação sobre o tema aqui discutido.⁹⁶ Este AI 468.900 trouxe parecer específico para o caso, do Professor Alcides Jorge Costa, depois publicado na RET – Revista de Estudos Tributários⁹⁷, que sustenta, com o brilhantismo de sempre, as conclusões a que chegamos neste trabalho. Veja-se que em sua muito completa obra sobre não cumulatividade, André Mendes Moreira refere apenas este caso julgado do STF,

⁹⁵ Disse o Min. Ilmar Galvão sobre o “princípio da não cumulatividade” ao apreciar este caso, repita-se, em caso de isenção: *“Opera ele, como disposto no art. 155, § 2º, I, da CF/88, por meio de compensação do tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido por ocasião da saída, significando, na prática, que a operação de venda é tributada tão-somente pelo valor adicionado ao preço. Evita-se, por esse modo, cumulação do tributo. Se uma das duas operações, todavia, não for tributada, não haverá, obviamente, possibilidade de cumulação, inexistindo espaço para a compensação. Consequentemente, perde seu objeto o crédito fiscal, que se destinava exclusivamente a essa operação. (...) O problema é meramente aritmético, não havendo como tergiversar.”*

⁹⁶ RE 95.601, rel. Min. Neri da Silveira (j. 08.05.1984)

⁹⁷ COSTA, Alcides Jorge. ICMS – Imunidade – Direito ao crédito – Insumos, **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese, n. 13, p. 23, mai-jun, 2000. Também consta em PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 354.

ao se referir ao tema⁹⁸, prova de ser esta a referência atual da Corte para a comunidade jurídica.

Entretanto, este mesmo parecer do Professor Alcides Jorge Costa foi recuperado em um caso análogo, oriundo do Rio de Janeiro, e é o que embasa a decisão favorável do Min. Celso de Melo, na cautelar AC 2.559, já ratificada no Plenário e dependente do RE 554.683, que aguarda julgamento. Portanto, e ao que tudo indica, finalmente o STF irá se debruçar sobre este importante tema, com a dignidade que ele merece.

CONCLUSÕES

Entendemos que a regra constitucional da imunidade objetiva, no que se refere ao livro,⁹⁹ merece – e ainda não obteve - tratamento específico e adequado à sua importância constitucional, ou seja, de sobrenorma de direito, quando de sua aplicação ao ICMS e ao IPI. Para que isso aconteça, deve-se ter em conta que:

- i) no que tange ao ICMS, é inaplicável à imunidade objetiva do livro, a expressão “não-incidência”, estampada no art. 155, § 2º, II da CF/88;
- ii) a regra constitucional que ordena seja o livro¹⁰⁰ imune aos impostos, traz ínsita e com a mesma força cogente sua “técnica de efetivação da imunidade objetiva”, necessária a dar curso à desoneração nos tributos plurifásicos indiretos.¹⁰¹ Com efeito, não basta para o objeto/produto ser verdadeiramente imune, a desoneração da última etapa. Se forem estornados os créditos das operações anteriores (como se possa admitir ocorra nos casos de isenção e não incidência do ICMS) haverá incidência dos impostos.

⁹⁸ MOREIRA. André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 154.

⁹⁹ Ainda lembrando que, por “livro”, nos referimos a todo o “grupo” do art. 150, VI d), da CF/88.

¹⁰⁰ Idem.

¹⁰¹ Sobre a atualidade da distinção entre tributos diretos e indiretos ver, por todos, CALIENDO, Paulo. Da legitimidade ad causam dos tributos indiretos e o novo CPC. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre: Síntese, n. 110, 2016, p. 529-535. Também com excelente panorama histórico, metodológico e doutrinário desta distinção ver MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012, 5-50.

A “técnica de efetivação da imunidade objetiva”, submete a regra da não cumulatividade, como sobrenorma de direito que é, e não o contrário, e a esta estarão sempre subjacentes quaisquer regras de tributação sobre os produtos imunizados. Assim, ainda que se pudesse concordar com o STF, em tese, de que não há ofensa à não cumulatividade quando a saída é desonerada, justamente por falta de cumulação, este argumento só encontraria validade para os casos de isenção, alíquota zero e não incidência, mas jamais para a imunidade.

iii) Ao legislador cabe apenas realizar o comando de abstenção total, de resto sempre explícito em caso de imunidade, deixando de impugnar os créditos relativos às operações anteriores, já incorporados ao patrimônio jurídico do contribuinte, por ocasião das aquisições de insumos tributados, uma vez que destinados a fazer frente à regra da imunidade objetiva.

REFERÊNCIAS

ARZÚA, Heron. Créditos de ICMS e IPI. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n 64.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: RT, 1985.

_____. **Hipótese de incidência**. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____; GIARDINO, Cleber. ICM e IPI – Direito de Crédito – Produção de Mercadorias Isentas ou Sujeitas à Alíquota “Zero”, **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 46, p. 74, out-dez. 1988.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Teoria da segurança jurídica**. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. **Teoria dos princípios**. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. A doutrina e o direito tributário. *In*: ÁVILA, Humberto (org.) **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. DERZI, Mizabel (Atual.). Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____; **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. DERZI, Misabel (Atual.). Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Aires Fernandino. Imunidades Tributárias: Só Podem Prevaler Interpretações que Prestigiem os Princípios Constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades tributárias**. São Paulo: RT, 1998.

_____.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Dialética, 1999.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação do direito**. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. In: O começo da história: a nova interpretação constitucional. SILVA, Virgílio Afonso (org.). **Interpretação constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. **Princípios de direito financeiro e tributário**, Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. Da legitimidade ad causam dos tributos indiretos e o novo CPC. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre: Síntese, n. 110, 2016.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional**. Coimbra: Almedina, 1993.

CARDOSO, Anderson Trautmann. **Não-cumulatividade do ICMS**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CARMO, Andria de Souza do. **A imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social e a livre concorrência**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARRAZA, Roque. **Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Alcides Jorge. ICMS – Imunidade – Direito ao crédito – Insumos, **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese, n. 13, p. 23, mai-jun, 2000.

- COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2015.
- DERZI, Misabel; CALMON, Sacha. **Cadernos de direito tributário e finanças públicas**, São Paulo: RT, n. 14, jan-mar. 1996.
- FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais, **Revista de direito tributário**, São Paulo: n. 48, abr-jul, 1989.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.
- FERREIRA, Julio de Castilhos. **ICMS: o crédito do contribuinte**. Porto Alegre: Síntese, 1993.
- FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Por uma ciência prática do direito tributário**, São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. São Paulo: Malheiros, 2004.
- GUASTINI, Riccardo. **Teoría e ideología de la interpretación constitucional**. Madrid: Minima Trotta, 2008.
- LIPPO, Luiz Francisco; MELO, José Eduardo Soares de. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.
- LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: _____ (org.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: RT, 1998.
- MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.
- _____; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.
- MESQUITA, Carlos José Wanderlei de. Imunidade e isenção no ICMS, *Doutrinas essenciais direito tributário – Limitações constitucionais ao poder de tributar*. MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (orgs.). São Paulo: RT, 2011.
- MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012.

MÖRSCHBÄCHER, José. **Repetição do indébito tributário indireto**. São Paulo: Dialética, 1998.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon, Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades tributárias**. São Paulo: RT, 1998.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

_____. **Comentários à Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

_____. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades**. São Paulo: Saraiva, 1992.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**, São Paulo: RT, 1982.

SARLET, Ingo Wolfgang. Democracia e direitos fundamentais. In: LINHARES, Emanuel Andrade; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. São Paulo: Atlas, 2016.

_____. **A eficácia dos direitos fundamentais**, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

XAVIER, Alberto. Regime constitucional das isenções e incentivos fiscais às exportações: o caso do ICMS. Do direito à utilização integral de saldo acumulado de créditos de ICMS como corolário da imunidade das exportações. In: TORRES, Heleno Taveira (org.), **Tratado de direito constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.