

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

Daniel Earl Nelson

OS CRÉDITOS DO ICMS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Humberto Ávila

Porto Alegre
2006

Dedico este trabalho à minha esposa.

Agradeço ao Professor Dr. Humberto Ávila pela precisa orientação e pelas palavras sinceras de entusiasmo. Agradeço à minha família pelo imprescindível e constante apoio, em especial meu pai, homem de caráter. Por fim, agradeço meus colegas de trabalho por compartilharem suas experiências e opiniões e, acima de tudo, sua amizade.

“Aquele que não tem um horizonte é um homem que não vê suficientemente longe e que, por conseguinte, supervaloriza o que lhe está mais próximo.” Hans Georg Gadamer

RESUMO

O presente estudo analisa a previsão normativa dos créditos do contribuinte decorrentes da não-cumulatividade e da imunidade do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação, bem como o tratamento dispensado pelos Tribunais Superiores sobre matéria.

Embora o ICM já tenha sido previsto na EC nº 18/65, foi com a entrada em vigor da Constituição Federal, em 05 de outubro de 1988, que o tema ganhou significativo espaço no âmbito constitucional. A partir deste momento, várias discussões sobre o direito à utilização plena dos créditos de ICMS surgiram e demandaram o desenvolvimento pela doutrina e jurisprudência.

Sob o aspecto infraconstitucional, dois momentos distintos marcam a evolução dos estudos. O primeiro na vigência do Convênio ICM 66/88. O segundo com a entrada em vigor da LC 87/96.

As normas que prevêm o direito aos créditos de ICMS, a sua inserção no sistema jurídico brasileiro, e o estudo das decisões importantes sobre o tema são objeto desta dissertação.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to study legal aspects concerning taxcredits related to Value Added Tax - VAT (in Brazil called *Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação-ICMS*). Also, to focus on the way Superior Courts are deciding on the subject.

Although brazilian VAT has been imposed since 1965, (Constitutional Amendment n° 18/65); with the new Constitution (October 5th, 1988), the subject gained constitutional importance. From then on, various discussions on the right to use the credit (fully) arrised and asked for new approaches by Courts and legal community.

Under the Constitution, two different moments are approached in the study of the subject. First one, when the Agreement ICM 66/88 (Convênio 66/88) was in force. Secondly, when Statute n° 87/96 was published in September 13th, 1996. Statute n° 87/96 represents the fundamentals in terms of the brazilian - VAT.

Therefore, Statutes concerning taxpayer VAT credits, it's insertion in the brazilian Law system, and the decisions provided by the Superior Courts, are the main object of this study.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 Contextualização.....	9
1.2 Objetivos.....	10
1.3 Estrutura do trabalho	12
2 DO CONCEITO DE CRÉDITO DE ICMS A PARTIR DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	16
2.1 Características fundamentais de um sistema jurídico	18
2.2 Da aplicabilidade prática da idéia de sistema.....	26
3 NATUREZA DOS CRÉDITOS DE ICMS.....	31
3.1 Crédito decorrente da não-cumulatividade do imposto.....	32
<i>3.1.1 A função e o conteúdo da não-cumulatividade do ICMS.....</i>	<i>33</i>
<i>3.1.1.1 Do ICMS cobrado na etapa anterior.....</i>	<i>36</i>
<i>3.1.1.2 Do critério físico e financeiro.....</i>	<i>39</i>
<i>3.1.2 Não-cumulatividade: regra ou princípio.....</i>	<i>44</i>
3.2 Crédito decorrente da imunidade nas exportações	51
<i>3.2.1 Considerações sobre a imunidade.....</i>	<i>52</i>
<i>3.2.1.1 O objeto e o fim da imunidade.....</i>	<i>54</i>
<i>3.2.1.2 O liame existente entre a imunidade e o crédito.....</i>	<i>56</i>
<i>3.2.2 Imunidade do art. 155, §2º, X, “a”: regra ou princípio</i>	<i>58</i>
3.3 Previsão normativa infraconstitucional	59
<i>3.3.1 Da matéria reservada pela Constituição Federal à Lei Complementar no ICMS.....</i>	<i>60</i>
<i>3.3.2 Os créditos nas Leis Estaduais.....</i>	<i>64</i>
<i>3.3.2.2 Campo de abrangência da Lei Estadual em relação aos créditos ICMS</i>	<i>68</i>
<i>3.3.2.1 Função da Lei Estadual</i>	<i>65</i>
4 ANÁLISE CRÍTICA DAS LIMITAÇÕES AO USO DOS CRÉDITOS DE ICMS.....	71

4.1 Limites previstos em lei complementar	72
<i>4.1.1 Os créditos relacionados à não-cumulatividade</i>	<i>72</i>
<i>4.1.2 Os créditos relacionados à imunidade do imposto</i>	<i>86</i>
4.2 Limites impostos por Leis estaduais	87
4.3 Limites criados por instrumentos secundários	95
4.4 Síntese da posição do STF sobre os créditos de ICMS.....	105
5 CONCLUSÕES.....	109
REFERÊNCIAS	112

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

São inúmeras as dificuldades que acompanham o “pensar o Direito”. Desde as lições introdutórias até as mais aprofundadas teses sobre um elemento jurídico específico. Fato é que todo o Jurista vive o desafio da busca pela Justiça.

Desafio que deve servir de estímulo para o aperfeiçoamento dos instrumentos a serem utilizados na construção de um sistema jurídico coerente. Dentro deste contexto, de aperfeiçoamento constante, é comum e necessário o destaque e o estudo de temas específicos. O trabalho do jurista é dissecar aquilo que, *a priori*, aparenta ser indissecável. Talvez o melhor verbo seja “construir”. O trabalho do jurista é (re)construir aquilo que, *prima facie*, parece pronto e acabado.

O legislador quando elabora o dispositivo (texto), utiliza-se do chamado “significado mínimo” ou “núcleo de significação” dos vocábulos. Ou seja, o significado sobre o qual não há resistência ou divergência. Entretanto, o legislador não pode imaginar o sentido (norma) que este mesmo texto terá ao longo da sua existência no mundo jurídico. Isto porque, apesar do texto (dispositivo legal) conter um significado mínimo, não possui um sentido único e fechado. Do texto o intérprete pode construir a norma, dando-lhe significado e alcance diferentes, conforme lhe permitam as novas percepções em torno do mesmo dispositivo e das circunstâncias fáticas envolvidas.

A necessidade de estudar as normas que envolvem os créditos de ICMS¹ se faz presente neste contexto. De um lado, a previsão constitucional nesta seara faz com que a exegese tenha que, obrigatoriamente, considerar aspectos especiais da hermenêutica constitucional.² De outro lado, a previsão exaustiva destes créditos em legislação infraconstitucional obriga o intérprete a permanecer constantemente atento às condições de validade das respectivas normas. Eis o contexto em que se insere o estudo.

1.2 Objetivos

Objetivo deste estudo é a análise crítica das normas que outorgam o direito aos créditos de ICMS e das decisões dos Tribunais Superiores acerca do tema.

O Sistema Tributário Nacional possui boa parte de sua estrutura normativa prevista na Constituição. No Título VI, o Constituinte previu, além das normas atinentes às competências tributárias e imunidades, diversos princípios estruturantes deste sub-sistema (legalidade, isonomia, capacidade tributaria, vedação de tributo confiscatório, irretroatividade, anterioridade, não-cumulatividade, essencialidade, dentre outros). Isto implica, como já referido, em conseqüências substanciais para o intérprete e para o aplicador do Direito.

¹ Para início da investigação, interessa definir que sob a denominação “créditos de ICMS” entende-se todo e qualquer direito que o contribuinte possui de apropriar-se de valores que podem ser usufruídos, em decorrência da outorga constitucional ou legal, cuja finalidade é evitar a cumulatividade, garantir a imunidade nas exportações, ou, ainda, utilizar para abatimento do imposto (créditos presumidos).

² Neste sentido, cabe destacar a importância que o conteúdo da norma constitucional carrega, e, por conseqüência, a importância que a interpretação possui no contexto todo. O legislador infraconstitucional certamente estará vinculado, no momento de sua atuação, aos conceitos utilizados pelo constituinte e desenvolvidos pela *práxis* jurídica. Conceitos estes que são construídos com base na lógica do sistema constitucional tributário e que irão vincular a produção legislativa dos entes públicos.

A inter-relação entre os elementos do sistema jurídico³ implica em que o exegeta tenha que estar atento às construções possíveis do conceito objeto de análise. O influxo de vários princípios sob uma mesma realidade jurídica faz com que a atividade do intérprete seja pressuposta de um conhecimento acerca dos próprios princípios incidentes, bem como da forma como estas relações irão se estabelecer.

Nesta esteira, o estudo crítico das decisões dos Tribunais Superiores⁴ objetiva também destacar a forma como os entes judicantes estão aplicando o Direito no que diz respeito ao tema objeto do trabalho. Destaque-se que a “análise crítica” traduz-se, não no ato de criticar pura e simplesmente, mas, sim, no esforço de sistematizar os argumentos utilizados como *ratio juris* nas decisões. Busca-se confrontar analiticamente a decisão com as normas aplicáveis ao assunto, de forma a obter como resultado a harmonização do entendimento sobre aquele tema, naquele momento histórico.

O Supremo Tribunal Federal cuja função precípua é justamente a guarda da Constituição, tem a incumbência de desenvolver o conteúdo das normas constitucionais e aplicar o respectivo entendimento aos casos concretos que lhe são submetidos. Portanto, é a *praxis* em sua essência. Suas decisões, embora não sejam consideradas fontes primárias, significam, sem dúvida, um importante elemento de construção do sistema jurídico tributário.⁵

³ Sobre sistema jurídico e seus elementos constituintes, o presente estudo utiliza os pressupostos desenvolvidos por CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 2. ed. Lisboa: Calouste, 1996.

⁴ O STF tem utilizado com frequência o exame sistemático em seus julgamentos. Cite-se como exemplos recentes os julgamentos do HC 82.424/RS: “[...] *Racismo. Abrangência. Compatibilização dos conceitos etimológicos, etnológicos, sociológicos, antropológicos ou biológicos, de modo a construir a definição jurídico-constitucional do termo. Interpretação teleológica e sistêmica da Constituição Federal, conjugando fatores e circunstâncias históricas, políticas e sociais que regeram sua formação e aplicação, a fim de obter-se o real sentido e alcance da norma.[...]*” e MC em Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 33-5/PA: “*Essas indagações somente podem ser respondidas, adequadamente, no contexto de determinado sistema constitucional. É o exame sistemático das disposições constitucionais integrantes do modelo constitucional que permitirá explicitar o conteúdo de determinado princípio[...]*”

⁵ Sob o tema da autoridade das decisões judiciais, Ávila aduz que “*A força normativa dos precedentes pode advir da própria autoridade dos argumentos neles presentes, especialmente do poder de convencimento das*

Daí decorre importância do acompanhamento das linhas de interpretação e aplicação de cada um dos Ministros do Tribunal.

Já o Superior Tribunal de Justiça, chamado a resolver as contrariedades à legislação federal (art. 105, III, da CF/88), possui importância para o caso concreto devido à determinação da Constituição Federal de que à lei complementar cabe regular determinadas situações. Dentre estas, incluem-se a regulação sobre o regime de compensação do imposto (art. 155, §2º, XII, “c”), e a previsão dos casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias (art. 155, §2º, XII, “f”). Disto decorre a necessidade do estudo crítico também das decisões deste Tribunal.

Assim, a pretensão do estudo é de analisar as decisões importantes sobre o tema dos créditos de ICMS de forma a auxiliar na construção e, por consequência, na sistematização dos conceitos que envolvem esta matéria.

1.3 Estrutura do trabalho

Necessário se faz, primeiramente, a separação e a seleção daquilo que é, realmente, objeto da construção normativa sobre créditos de ICMS. A pretensão não é o estudo

suas razões. Nesses casos, embora não formalmente vinculantes, os precedentes funcionam como razões autoritativas na argumentação jurídica.”(ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 10)

Interessa notar que a EC nº 45/04, criou a Sumula vinculante que, embora não possa ser considerada como razão autoritativa, em si mesma, deverá estar fundamentada em reiteradas decisões sobre a mesma matéria, o que implica na presunção de razões fortes o suficiente para presumir sua autoridade.

específico dos aspectos econômicos do crédito de ICMS. Ainda que não se acredite no caráter “asséptico” dos conceitos jurídicos, é necessário, para fins científicos, poder separar o aspecto estritamente jurídico, sob pena de macular a construção de um sistema jurídico coerente. A pretensão é depurar o conceito jurídico envolvendo as normas de créditos de ICMS.

Não raras vezes, encontram-se argumentações que não levam em conta a correta distinção entre a espécie de crédito que se está a tratar. Isto, por si só, pode revelar uma incongruência na construção lógica do raciocínio e, por conseqüência, nas conclusões obtidas. Nesta mesma linha, constata-se, em várias situações, o descaso com a coerência do sistema jurídico, ao se criarem situações limitadoras ao uso efetivo do direito ao crédito sem a menor preocupação com a validade jurídica da limitação.

Ao analisar as normas criadoras dos créditos de ICMS, faz-se necessário distinguir a origem destes dispositivos. Por esta razão, no primeiro momento se faz um corte para analisar as respectivas normas no âmbito constitucional. Os créditos oriundos da não-cumulatividade (art. 155, §2, I) do imposto devem ser analisados separadamente dos créditos oriundos da imunidade (art. 155, §2º, X).

Verifica-se, inicialmente, que o conteúdo da norma relativa ao crédito para evitar a cumulatividade do tributo pode não ser o mesmo daquele utilizado para fins de alcançar a imunidade. Em se tratando de norma constitucional, cabe destacar a devida importância ao conteúdo normativo, sob pena de menosprezo ao legislador fundamental e à lógica da construção jurídica. Não há como admitir, por exemplo, que a normatização infraconstitucional pretenda ser soberana e desligada do contexto constitucional em que se insere o tema dos créditos de ICMS.

O conceito de crédito utilizado no contexto constitucional pode até enfrentar questões de ambigüidade e vagueza, entretanto isto não significa que se está a autorizar o legislador ou o intérprete a tomar conclusões quaisquer. Pelo contrário, significa a necessidade de maior cautela para justificar a tomada por um determinado caminho. Além de respeitar o núcleo de significado dos conceitos utilizados, a lógica e a coerência sistêmica devem estar presentes no conteúdo das respectivas conclusões.

No segundo momento, a análise passa por enfrentar a previsão normativa infraconstitucional sobre os créditos de ICMS. Constata-se que o Constituinte optou por passar à Lei Complementar uma função importante no campo dos créditos. Assim, é imprescindível que se faça a análise das implicações desta delegação, bem como da harmonia entre as respectivas normas. Existe uma necessidade de justificação do nexo de conteúdo.

Nesta parte do estudo, far-se-á uma análise dos aspectos normativos infraconstitucionais propriamente ditos, bem como da função e do *modus operandi* de cada uma das formas de expressão infraconstitucionais.

O ponto final do estudo diz respeito à análise crítica das limitações ao uso do crédito diante das diversas realidades normativas existentes. Serão enfrentadas as formas limitativas impostas pela lei complementar. Em segundo lugar, destacar as principais limitações trazidas por leis estaduais bem como por instrumentos normativos secundários editados pelos respectivos entes federados.

A análise servirá, então, para concluir sobre a validade destas limitações perante a ordem constitucional, bem como, diante da própria construção normativa infraconstitucional. Para tanto, torna-se oportuno destacar, desde cedo, que será adotado o modelo jurídico que prima pela abertura e rigidez do sistema jurídico, bem como pela aplicação da estrutura normativa que propugna pela inter-relação entre regras, princípios e postulados normativos. Sob diferentes perspectivas, tal modelo tem sido tratado tanto pela doutrina⁶ quanto pela Jurisprudência⁷ brasileira.

⁶ Cite-se como exemplo entre nós: Humberto Ávila; Misabel de Abreu Machado Derzi; Eros Roberto Grau; Hugo de Brito Machado; Gilmar Ferreira Mendes; Luis Virgílio Afonso da Silva; Celso Antônio Bandeira de Mello.

⁷ No STF destaque-se, dentre muitos, os seguintes julgados : HC 82.424/RS, ADPF nº 33-5/PA, ADIN nº 855-2.

2 DO CONCEITO DE CRÉDITO DE ICMS A PARTIR DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O *Sistema* Tributário Nacional é assim denominado não por mero capricho do legislador, mas por escolha deliberada de promover uma vinculação entre as normas tributárias. Vinculação que não se resume a simples idéia de ligação direta entre um dispositivo legal e outro, mas de uma relação existente entre os seus elementos - sobre-princípios (i.e – Estado de Direito e separação dos poderes), sub-princípios (i.e. da capacidade contributiva e legalidade) e regras. Daí a denominação de *Sistema*.

Inicialmente, deve ser dito que se parte da premissa fundamental de que interpretar é uma necessidade inerente ao Direito. Isto porque a norma utiliza-se da linguagem como meio para alcançar seu fim (prescreve, através de palavras, a conduta que busca regular). E a linguagem, mesmo a jurídica/especializada, é repleta de problemas envolvendo a compreensão do seu sentido. É evidente que estes problemas de compreensão irão oscilar de acordo com a as circunstâncias especiais do caso concreto. Em muitos casos, a linguagem utilizada pelo legislador é tão precisa e unívoca que dispensa qualquer processo mais apurado de interpretação. Diga-se de passagem, essa parece ser a grande maioria dos casos. Ou seja, a aplicação da norma jurídica ao caso concreto, não oferece maiores dificuldades.

Entretanto, são os demais casos (em que há problemas de compreensão – de qualquer origem e natureza) que oferecem ao operador jurídico o desafio de interpretar o sentido da norma jurídica.

A norma, seja qual for sua categoria, deve ser entendida como parte de um todo. A aplicação da regra individual, respeitados os lindes do sistema, irá provocar a construção tanto do sentido da regra quanto do próprio sistema. Este é um aspecto que se busca reforçar com o desenvolvimento do sistema jurídico.

Ou a interpretação leva em conta o sistema, ou não é tida como válida. Larenz⁸ ao criar uma metodologia objetiva para interpretação (sentido literal; contextual; análise da intenção reguladora fins e idéias normativas do legislador histórico; teleologia-objetiva, interpretação conforme a Constituição), não esqueceu-se de afirmar categoricamente que há uma inter-relação entre os critérios, e que se deve admitir a impossibilidade de pré-definição de qual critério deva preponderar. Tudo isto, em razão da força do sistema, que permite tal estruturação e oferece a segurança a quem “sofre a incidência” da norma.

A compreensão de *sistema* é fundamental para que se possa atingir os objetivos propostos, em especial, para que se possa dar determinabilidade ao conceito de crédito de ICMS. Para tanto, faz-se necessário, primeiramente, expor as características fundamentais de um sistema jurídico.

⁸ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Calouste, 1997.

2.1 Características fundamentais de um sistema jurídico

O objetivo é demonstrar as características fundamentais de um sistema jurídico. Tal apresentação se faz útil para deixar evidente ao operador jurídico, quais os pressupostos de um sistema que se fazem imprescindíveis para sua configuração.

Inicialmente, faz-se importante destacar que a identificação dos elementos e da natureza do objeto da análise se faz essencial para a construção racional do sistema. Assim é que Larenz ao colocar o problema da formação do sistema jurídico afirma categoricamente que:

A descoberta das conexões de sentido em que as normas e regulações particulares se encontram entre si e com os princípios directivos do ordenamento jurídico, e a sua exposição de um modo ordenado, que possibilite a visão de conjunto – quer dizer, na forma de um sistema – é uma das tarefas mais importantes da Jurisprudência científica.⁹

Considerando-se que não é pretensão deste estudo criar uma nova metodologia sobre a sistemática do Direito, o que se fará é a utilização de uma teoria geral de sistema jurídico já reconhecida e difundida, especificamente aquela desenvolvida por Canaris. Com isto não se está afastando outros influxos doutrinários sobre o tema, mas busca-se deixar claro a linha fundamental que irá guiar o estudo. A escolha feita baseia-se, sobretudo, no trabalho do professor em aprofundar e detalhar o funcionamento do sistema em si mesmo. Criou, assim, fundamentos fortes para a construção de argumentos que mantêm um sistema jurídico.

⁹ LARENZ, *Metodologia...*, p. 621.

Após expor sobre a função do sistema no Direito e os vários conceitos explorados pela doutrina, Canaris passa a defender a construção em torno da idéia de sistema jurídico como uma ordem teleológica formada por princípios gerais de Direito – axiológica^{10 11}. Revela-se, todavia, que a conceituação, é repleta de outros conceitos que precisam ser explorados. Primeiramente, a ordem e a unidade, que são elementos essenciais na doutrina sistemática desenvolvida. Junto com esses elementos, é necessário reconhecer as características próprias de um sistema jurídico – abertura e mobilidade -, as conseqüências de sua recepção, e, por fim, os limites de sua atuação.

A ordem (I) – coloca-se como idéia fundamental de um sistema jurídico. Tal elemento está a indicar a obrigatória demonstração de que haja o desenvolvimento racional, apreensível, demonstrável, daquilo que se está argumentando. Há que se demonstrar e prender à realidade das coisas como elas são. Para isto, necessário haver a racionalidade no processo de aplicação do Direito. Logo, decorre da ordem que os resultados devem ser, sempre, racionalmente verificáveis. Buscando fundamentar a origem jurídica deste elemento, Canaris afirma que “constitui a primeira indicação decisiva para a aplicação do pensamento sistemático na Ciência do Direito.”¹²

¹⁰ “O sistema deixa-se, assim, definir como uma ordem axiológica ou teleológica de princípios gerais de Direito, na qual o elemento de adequação valorativa se dirige mais à característica teleológica e o da unidade interna à característica dos princípios gerais.” CANARIS, *Pensamento...*, p. 77.

¹¹ Utilizando a mesma linha conceitual, na ADIN nº 246-5/RJ, DJ 02.02.05, o Min Eros Grau inicia seu voto aduzindo que: “[...] Define-se o direito, enquanto sistema, como uma ordem axiológica ou teleológica de princípios gerais 2. Princípios explícitos e implícitos, estes últimos descobertos em textos normativos do direito posto ou no direito pressuposto de uma determinada sociedade.”

¹² CANARIS, op. cit., p. 18

A unidade (II) – surge como outro elemento fundamental na noção de sistema jurídico. A unidade serve para impedir que haja uma difusão de realidades desconexas, sem sentido. Procura-se com a unidade garantir a ausência de contradições no sistema.¹³

A unidade, segundo Canaris, exige a superação dos numerosos aspectos possivelmente relevantes no caso concreto, a favor de uns poucos princípios abstractos e gerais. Com isto, objetiva-se reconduzir as questões relevantes à alguns poucos princípios fundamentais. Evita-se, assim, uma dispersão de valores sem inter-relação.

A abertura do sistema jurídico (III) - sobre a questão da abertura do sistema, interessante destacar o enfrentamento dado sob duas óticas. Sob a ótica do sistema científico, identifica-se a constante incompletude e provisoriedade do conhecimento científico. O Jurista, como cientista, também deve estar preparado para conceber a evolução do conhecimento em torno do qual labuta. O progresso da Ciência irá influenciar o conhecimento jurídico, e o sistema, por isso, deve ser aberto para receber tais evoluções.

¹³ A unidade do sistema é tratada, muitas vezes, pela doutrina e pela Jurisprudência, sob a denominação de *inter-relacionamento dos elementos* (normas). Assim, fica evidente, por exemplo, a preocupação do Min. Gilmar Mendes em esclarecer este aspecto em seu voto na Medida Cautelar em Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 33-5/PA: “É o estudo da ordem constitucional no seu contexto normativo e nas suas relações de interdependência que permite identificar as disposições essenciais para a preservação dos princípios basilares dos preceitos fundamentais em um determinado sistema. Tal como ensina J.J. Gomes Canotilho em relação à limitação do poder de revisão, a identificação do preceito fundamental não pode divorciar-se das conexões de sentido captadas do texto constitucional, fazendo-se mister que os limites materiais operem como verdadeiros ‘limites textuais implícitos’[...]Destarte, um juízo mais ou menos seguro sobre a lesão de preceito fundamental consistente nos princípios da divisão de Poderes, da forma federativa do estado ou dos direitos e garantias individuais exige, preliminarmente, a identificação do conteúdo dessas categorias na ordem constitucional e, especialmente, das suas relações de interdependência. Nessa linha de entendimento, a lesão a preceito fundamental não se configurará apenas quando se verificar possível afronta a um princípio fundamental, tal como assente na ordem constitucional, mas também a disposições que confirmam densidade normativa ou significado específico a esse princípio. Tendo em vista as interconexões e interdependências dos princípios e regras, talvez não seja recomendável proceder-se a um distinção entre essas duas categorias, fixando-se um conceito extensivo de preceito fundamental, abrangente das normas básicas contidas no texto constitucional.[...]” grifo nosso

Seguindo o seu plano, Canaris enfrenta a abertura sob a ótica do sistema objetivo. Neste aspecto, o sistema jurídico deve ser considerado aberto em razão de que novos desenvolvimentos normativos deverão ser incorporados. Ilustra tal possibilidade, a recepção de um novo princípio no ordenamento.

Tal abertura está a justificar a inserção do Direito na História, fato este que implica o acompanhamento do desenvolvimento também das normas jurídicas. Neste sentido, pode-se lembrar que a boa-fé objetiva, até alguns anos atrás, não era considerada como princípio capaz de gerar efeitos jurídicos. A inserção deste princípio no ordenamento se dá através da sua abertura, sob o aspecto objetivo.

Cumprido deixar claro, neste ponto, que a abertura do sistema não está a indicar contradição com o conceito de sistema ou com a própria idéia de Ciência do Direito. Pelo contrário, confirma esta condição, na medida em que o caráter científico requer esta característica de provisoriedade do conhecimento.

Entretanto, resta ainda um questionamento fundamental: de que forma as modificações do sistema poderão/deverão ocorrer, tanto sob o aspecto científico quanto do objetivo? A resposta não é tão simples. Eis o ponto de maior importância após a identificação do caráter aberto.

Em se tratando do aspecto objetivo, a regra pressuposta no ordenamento é a de que as mudanças devem se dar por ordem do legislador. Ocorre, porém, que esta premissa não é sustentável em todos os casos. Veja-se, por exemplo, a aplicação dos princípios.

Sabe-se que, como normas de conteúdo eminentemente finalístico, não possuem o comando prescritivo de comportamento pré-definido, na forma que se costuma identificar nas regras. Por conseqüência, a sua aplicação nos casos concretos poderá implicar na construção de conceitos, ou conseqüências, ainda não incorporadas expressamente no sistema jurídico. Diz-se, poderá, em razão de que há conteúdos já formados e desenvolvidos, também em relação aos princípios, casos em que não se estará tratando de “criação”.¹⁴

Faz-se este breve apanhado para demonstrar que nem sempre a produção legislativa stricto sensu será a fonte criadora do sistema. A abertura do sistema – no seu aspecto objetivo – deve ser justificada pela aplicação dos princípios gerais do Direito e de seus postulados.¹⁵

A mobilidade do sistema jurídico (IV) – esta característica permite ao operador jurídico dar diferentes pesos aos diferentes elementos utilizados para resolver o caso concreto. Assim, nega-se a existência de uma hierarquia pré-definida entre os princípios que incidirão na produção da norma individual, ou mesmo, uma definição prévia de quais princípios serão aplicados – não ao menos em relação aos princípios fundamentais, ordenadores do sistema.

¹⁴ Sobre este enfoque vale transcrever parte do voto proferido pelo Min. Gilmar Mendes na Medida Cautelar em Argüição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 33-5/Pará:

“Os princípios merecedores de proteção, tal como enunciados normalmente nas chamadas ‘cláusulas pétreas’, parecem despidos de conteúdo específico. O que significa, efetivamente, ‘separação de Poderes’ ou ‘forma federativa’? O que é uma ‘Estado de Direito Democrático’? Qual o significado da ‘proteção da dignidade humana’? Qual a dimensão do ‘princípio federativo’

Essas indagações somente podem ser respondidas, adequadamente, no contexto de determinado sistema constitucional. É o exame sistemático das disposições constitucionais integrantes do modelo constitucional que permitirá explicitar o conteúdo de determinado princípio. [...]

É o estudo da ordem constitucional no seu contexto normativo e nas suas relações de interdependência que permite identificar as disposições essenciais para a preservação dos princípios basilares dos preceitos fundamentais em um determinado sistema. [...] Destarte, um juízo mais ou menos seguro sobre a lesão de preceito fundamental consistente nos princípios da divisão de Poderes, da forma federativa do Estado ou dos direitos e garantias individuais exige, preliminarmente, a identificação do conteúdo dessas categorias na ordem constitucional e, especialmente, das suas relações de interdependência.

Nessa linha de entendimento, a lesão a preceito fundamental não se configurará apenas quando se verificar possível afronta a um princípio fundamental, tal como assente na ordem constitucional, mas também a disposições que confirmam densidade normativa ou significado específico a esse princípio.

Tendo em vista as interconexões e interdependências dos princípios e regras, talvez não seja recomendável proceder-se a um distinção entre essas duas categorias, fixando-se um conceito extensivo de preceito fundamental, abrangente das normas básicas contidas no texto constitucional.”

¹⁵ Sobre o assunto vide ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

Canaris aduz que o sistema móvel deve tornar perceptível a unidade na pluralidade. Isto está a significar que dependerá das circunstâncias especiais do caso individual, a aplicação dos princípios fundantes. Eis a mobilidade do sistema.

Feita esta abordagem sobre as características fundamentais de um sistema jurídico cabe, ainda, enfrentar a questão da aplicabilidade prática (práxis) da idéia de sistema. Ou seja, de que forma a idéia de sistema jurídico pode auxiliar na resolução dos problemas jurídicos concretos que se colocam diante do jurista.

Uma vez adotada a idéia de sistema como uma ordem teleológica formada por princípios gerais de Direito, portanto, com conteúdo axiomático, deve-se destacar que, em respeito à coerência, todo e qualquer desenvolvimento exegético (simples interpretação de um texto normativo ou a aplicação de um princípio) estará, obrigatoriamente, mexendo com as “regras” do sistema jurídico.

Isto porque, defende-se a idéia de que se está diante de uma teia de normas absolutamente interligadas. Para impor ou afastar qualquer uma das manifestações normativas, estar-se-á requerendo, necessariamente, uma justificativa aceita pelo sistema jurídico. Daí porque, afirmar-se que a interpretação sistemática é a essência do próprio Direito.

Isto não significa, de modo algum, o abandono da interpretação literal possível, do contextual, da intenção reguladora, do critério teleológico-objetivo, ou da interpretação

conforme a Constituição; para utilizar os ensinamentos apresentados por Larenz.¹⁶ Pelo contrário, busca reforçar a idéia de que o sentido possível das palavras deve estar em perfeita sintonia com o sistema jurídico que a envolve. Reforçar a idéia de que a interpretação conforme a Constituição será feita tomando-se por conta o sistema na sua plenitude.

Ou seja, não há espaço para justificar-se a aplicação isolada de uma norma. Em outras palavras, fora do contexto sistêmico. Uma interpretação que não apresenta de forma coerente as razões pelas quais deixou de aplicar o sentido literal de ‘X’ ou ‘Y’ de uma regra, não pode ser tido como válido perante o sistema. Assim também, uma interpretação que utiliza-se do sentido contextual sem preocupar-se com a interpretação conforme a Constituição, não estará apta a sobreviver no sistema jurídico.

Larenz quando encerra sua exposição sobre as técnicas interpretativas, aduz que há uma necessária inter-relação entre os critérios interpretativos. Assim ao falar do sentido literal possível - que consiste no ponto de partida e no limite de qualquer interpretação - afirma que mesmo que a lei utilize-se de termos “estabilizados” com pretensão de precisão máxima, ainda assim restará aberta a possibilidade para diversas variantes de significados. Neste momento, é imprescindível que a inter-relação dos elementos do sistema (i.e. contexto, interpretação conforme a Constituição) forneça ao operador jurídico os instrumentos necessários para, racionalmente, desenvolver a aplicação do Direito.

Diante do que foi visto, cabe concluir que, ao se falar em interpretação sistemática, propõe-se a utilização de um modelo que visa alcançar, através do reconhecimento de suas

¹⁶ “Nos critérios apontados não se trata, como foi repetidamente sublinhado, de diferentes métodos de interpretação, entre os quais o intérprete pudesse porventura escolher segundo seu arbítrio, mas de pontos de vista directivos, a que cabe um peso distinto.” (LARENZ, *Metodologia...*, p. 484).

características (ordem, unidade/coerência, abertura e mobilidade) e da aplicação de critérios interpretativos aceitos; a melhor solução para um dilema jurídico.

Cumpramos lembrar que, em virtude das suas próprias características (i.e. mobilidade e abertura), o resultado que se obtém pela interpretação sistemática em um determinado caso concreto, pode não ser o mesmo que se obteve, em casos semelhantes, havidos no passado, ou que ocorrerão no futuro. Isto porque, a interpretação sistemática não oferece uma única resposta, mas, sim, a melhor dentre várias. Exemplifica tal situação o desenvolvimento de um novo princípio – abertura do sistema – , que pode significar a alteração da argumentação e do seu resultado prático.

Pode-se dizer, ainda que de forma objetiva, que o reconhecimento e o desenvolvimento da idéia de um sistema jurídico implica na promoção da segurança jurídica.¹⁷

A promoção da segurança jurídica na medida em que se sabe, de antemão, que todo e qualquer desenvolvimento do Direito terá que estar adequadamente justificado perante o sistema jurídico vigente. Ou seja, a argumentação levada a efeito para justificar uma interpretação só será válida se considerar os vários elementos (normas) do sistema e demonstrar a coerência da proposta de inter-relacionamento entre eles.

¹⁷ Quando do julgamento da (in)constitucionalidade da contribuição social incidente sobre os proventos dos servidores públicos inativos - ADIN 3105-8/DF - o Min. Cezar Peluso, diante da “comoção social” que tomava conta do julgamento definiu com precisão a função do STF, dizendo que: *“Pesa-lhe apenas a tarefa, de não menor nobreza e relevância no Estado Democrático de Direito, de velar pela Constituição, guardando-lhe, como elaboração e patrimônio da consciência jurídica nacional em dado momento histórico, todos os valores, princípios e normas que a compõem como um sistema de conexão de sentidos, cuja vocação última é o de tutelar a dignidade da pessoa humana.”*

Arremata-se este ponto com um trecho do professor Canaris que expõe a sua justificativa para a defesa do pensamento sistemático jurídico:

Longe de ser uma aberração, como pretendem os críticos do pensamento sistemático, a idéia do sistema jurídico justifica-se a partir de um dos mais elevados valores do Direito, nomeadamente do princípio da justiça e das suas concretizações no princípio da igualdade e na tendência para a generalização. Acontece ainda que outro valor supremo, a segurança jurídica aponta na mesma direção. Também ela pressiona, em todas as suas manifestações – seja como determinabilidade e previsibilidade do Direito, como estabilidade e continuidade da legislação e da jurisprudência ou simplesmente como praticabilidade da aplicação do Direito – para a formação de um sistema, pois todos esses postulados podem ser muito melhor prosseguidos através de um Direito adequadamente ordenado, dominado por poucos e alcançáveis princípios, portanto um Direito ordenado em sistema, do que por uma multiplicidade inabarcável de normas singulares desconexas e em demasiado fácil contradição umas com as outras.¹⁸

2.2 Da aplicabilidade prática da idéia de sistema

A origem dos problemas envolvendo a interpretação possui natureza diversa. Ora a própria linguagem provoca a incompreensão (menos comum), outrora, as circunstâncias de um caso concreto exigem a necessidade de construção do sentido de uma norma.

O presente estudo não se ocupa em realizar uma crítica aos diversos métodos de interpretação existentes na doutrina. Entretanto, para cumprir com o seu objetivo, faz-se necessário, ao menos, identificar a base metodológica interpretativa que servirá de guia justificando-se, também, a aplicabilidade prática da idéia de sistema.

¹⁸ CANARIS, *Pensamento...*, p. 22.

O estudo é orientado no sentido de construir significado aos comandos relativos aos créditos de ICMS, a partir do sistema constitucional, de forma a promover a unidade, a ordem, a abertura e a mobilidade deste sistema.

Há diferentes formas de realizar a interpretação. Uma coisa, são os problemas envolvendo a compreensão, o significado ou o alcance de um termo utilizado pelo enunciado normativo (i.e. qual o significado de “faturamento, de renda, de propriedade, de serviços, de intervenção, folha de salários, disponibilidade jurídica,” etc). Outra, bem diferente, é a constatação de uma colisão de princípios, entre si, ou com regras (i.e. a exigência de um determinado tributo prevista em uma regra, em confronto com o princípio da capacidade contributiva). Cada caso citado deverá valer-se de um forma distinta de solução do conflito.

Embora todos os critérios interpretativos sejam interligados pela própria idéia do sistema, o operador jurídico deve eleger qual o critério que irá nortear seus argumentos. São *pontos de vista directivos* segundo Larenz. Não existe uma ordem predefinida para aplicação dos critérios.

Assim, quando *o sentido literal possível* é suficiente, por si só, para resolver a dúvida que pairava sobre determinado comando, não será necessário que se continue o processo interpretativo, de forma a se criar um ciclo permanente de questionamento. Há casos em que o significado de um termo está clarividente, não há necessidade de mais questionamentos. Muitas vezes a linguagem resolve completamente a dúvida sobre o termo, não há espaço para dar “mais” sentido.

Ninguém deve duvidar, por exemplo, do significado de “iluminação, sempre, vedado, alíquotas, valor, aumentar, cobrar, livros, etc.” São termos que possuem um consenso razoável sobre seu significado. O sentido literal serve para acomodar a interpretação.¹⁹

O exemplo de Carrió citado por Velloso²⁰, segundo o qual pode-se comparar o significado de um termo com o feixe de luz, é bastante ilustrativo. A área central de um foco de luz representa a certeza do significado. Mas ao seu redor existe uma área escura. A zona de transição entre a luz e a escuridão não é definida, não se pode identificar exatamente onde começa uma e termina a outra. Assim, também com o significado dos termos e expressões utilizadas pelo legislador. Há estas zonas de imprecisão, que merecem preenchimento.

Caso o *sentido literal possível* não seja suficiente e se faça necessário lançar mão também do critério “contextual da norma, da intenção reguladora do legislador, do critério teleológico-objetivo,” do “preceito da interpretação conforme a Constituição,” ou qualquer outro critério interpretativo válido perante o contexto da argumentação, não resta dúvida alguma que todos os critérios devem formar uma rede de intercomunicação (sistema) para efetivar a melhor solução para o caso posto.

Outra necessidade interpretativa ocorre quando constatados conflitos ou colisões entre princípios, ou entre estes e as demais regras. Nestes casos, não é a interpretação literal, ou a busca da intenção reguladora do legislador que será a metodologia adequada para solucionar a questão. Mas sim, a construção de sentido a partir dos princípios que se aplicam ao caso concreto.

¹⁹ Vale lembrar, entretanto, que esta clareza pode facilmente dar lugar a certas “incompreensões”. Basta fazer referência a expressão “*sempre que possível*” (art. 145, §1º, CF), ou “*livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão*” (art. 150, VI, “d”, CF) para se começar a questionar a “certeza” em torno do termo outrora unívoco.

²⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 22.

Na interpretação e, portanto, na aplicação dos princípios constitucionais reside uma preocupação do presente estudo. Interessa, sobretudo, o desenvolvimento do sistema jurídico através da construção do sentido das normas através da aplicação dos princípios mediante a ponderação. A solução dos problemas através da ponderação é especialmente importante no Direito Tributário, em razão de que é comum a existência de relações tensas entre as regras tributárias e os princípios constitucionais, inclusive princípios constitucionais fundamentais.

Os princípios da dignidade humana, da segurança jurídica, da igualdade, da capacidade contributiva, da legalidade, do federalismo, dentre outros, irão conformar a atuação das demais normas do ordenamento.

A questão que envolve a recepção dos princípios como uma norma jurídica já não é o maior problema em nosso ordenamento. Tampouco é a identificação dos princípios *in espécie* - implícitos ou explícitos. O que parece estar ainda em estágio inicial de desenvolvimento é a forma como devem ser aplicados os princípios dentro do sistema jurídico.

A falsa impressão de que os princípios são normas meramente programáticas, indicativas, sem conteúdo definido, leva o intérprete desavisado, a afastar-se de qualquer argumentação que envolva a aplicação de um princípio para a solução do caso.

Para poder realizar a aplicação e dar eficácia às normas é necessário identifica-las claramente. Neste estudo será utilizada classificação das normas em: “regras, princípios e postulados normativos.”²¹

²¹ Sobre esta denominação bem como a forma de distinção entre as regras, princípios e postulados normativos, ver AVILA, *Teoria...*

Feitos estes apontamentos de ordem propedêutica, passa-se a tratar do núcleo do estudo.

3 NATUREZA DOS CRÉDITOS DE ICMS

Para afastar dúvidas decorrentes da terminologia utilizada, é importante esclarecer o que vem a ser “crédito de ICMS”.

O “crédito de ICMS” é um direito constitucional que o contribuinte possui perante o Estado (Ente Público competente para exigência do ICMS). Este direito surge da incidência de uma norma constitucional e tem por objetivo evitar a cumulatividade do imposto, ou garantir a eficácia da imunidade em certas operações ou prestações. Este direito confere ao contribuinte o poder de abater do seu débito tributário ou requerer ao Estado, por outra forma, a efetiva utilização do seu valor.

A relação tributária não se restringe ao mero nascimento da obrigação tributária. Inclui todos os aspectos relacionados à sua existência jurídica, inclusive sua extinção. Daí porque, inclui-se o crédito de ICMS como uma matéria eminentemente tributária, já que integra o feixe de relações existentes entre o contribuinte e o Poder Público em decorrência de uma obrigação fiscal²².

A busca da compreensão do conteúdo deste direito é que constitui objeto deste estudo. Para uma análise objetiva da questão envolvendo a natureza dos créditos de ICMS e, em respeito à coerência da construção dos argumentos, faz-se necessário a identificação da espécie normativa que se está tratando.

²² Em sentido oposto, ATALIBA entende que o crédito possui natureza *financeira*. (ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM: abatimento constitucional- princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 29-30).

Em razão da natureza especial da norma constitucional e da forma extensa como a matéria ali foi tratada, passa-se, inicialmente, à análise destas previsões. O corte do estudo será feito entre os créditos decorrentes da não-cumulatividade (3.1.1) e aqueles advindos da aquisição de mercadorias e serviços utilizados em produtos ou serviços exportados (3.1.2).

Em um segundo momento, passa-se a análise da legislação infraconstitucional. Primeiramente, o conteúdo da Lei Complementar 87/96. Em seguida, os aspectos fundamentais da legislação dos Estados Federados.

3.1 Crédito decorrente da não-cumulatividade do imposto

O ICMS é um tributo submetido, por comando constitucional²³, à não-cumulatividade. Importa destacar desde logo que é a Constituição que determina a não-cumulatividade do imposto. Diferentemente do PIS e da COFINS não-cumulativos²⁴, o ICMS, e também o IPI, possuem dispositivos normativos constitucionais que determinam que o legislador institua um imposto não-cumulativo.

Fosse somente a Lei, poderia ser mitigada ou até suprimida a não-cumulatividade. Sendo constitucional a norma, não é permitido à legislação infraconstitucional interferir no seu conteúdo. O mesmo vale para a administração fazendária, que está limitada nos seus atos

²³ “Art. 155 – [...] §2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; [...]”

²⁴ O artigo 195, §12º da CF/88 diz que: “A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput serão não-cumulativas.” As Leis 10.637/02 e 10.833/03, instituíram, respectivamente, o PIS e a COFINS não-cumulativas.

pela norma constitucional. Tal constatação, embora pareça evidente, não afasta as dificuldades de interpretação existentes em torno do tema.

Para se alcançar o objetivo previsto na Constituição (imposto não-cumulativo), a legislação que institui o tributo deve prever que o contribuinte utilize créditos, oriundos de operações anteriores, para compensar com o montante devido em operações posteriores.

O conceito de *crédito* deve ser interpretado considerando-se a determinação de que o imposto será recolhido de forma a evitar o efeito cumulativo.

Embora a Lei Complementar também seja instrumento normativo de grande relevância no sistema jurídico, no que diz respeito a não-cumulatividade, é na Constituição Federal que reside a garantia fundamental do contribuinte de que o Estado não poderá exigir o ICMS de forma cumulativa. A inclusão na Constituição desta matéria, implica em conseqüências importantes para o processo de interpretação.

3.1.1 A função e o conteúdo da não-cumulatividade do ICMS

O ICMS poderia ser não-cumulativo por razões econômicas tão somente. Entretanto não é isto que ocorre em nosso ordenamento. A não-cumulatividade submete-se ao sistema jurídico porque é norma jurídica.

A idéia da não-cumulatividade está ligada diretamente à forma como ocorre o processo de produção e comercialização de mercadorias e a prestação de serviços. Por um lado, existe a necessidade do Estado de tributar as diversas cadeias produtivas (incidência plurifásica). De outro, é necessário que esta tributação (plurifásica) ocorra de tal forma que não produza efeitos desleais ou distorcivos; seja no custo de produção, na alocação dos recursos econômicos, ou, até mesmo, na própria fiscalização do imposto. O que se busca, em última análise, é a neutralidade da incidência do ICMS.

O objetivo principal da exação é fornecer recursos para o Estado. Por outro lado, este objetivo não deve provocar o aumento exagerado dos custos de produção, interferir na organização dos recursos econômicos ou provocar disputas entre os próprios Entes tributantes. Pode-se dizer, então, que a função da não-cumulatividade é justamente evitar que estes efeitos nocivos ocorram quando da exigência do ICMS.

Ao falar sobre o efeito pernicioso da cumulatividade, MELO²⁵ afirma que os preços ficariam desvinculados da realidade da produção e da comercialização. Haveria uma redução “dos investimentos na produção e na comercialização de produtos e serviços, em face do aumento de custos ocasionado por este artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.”

O que se convencionou foi a incidência plurifásica do imposto, proibindo-se a incidência sobre a parcela já tributada em etapa anterior. O resultado prático desta concepção é que o imposto incide somente sobre o valor que ainda não sofreu com a tributação em etapas anteriores. Compensa-se o imposto total pelas saídas (débitos) com o imposto incidente nas entradas (créditos).

²⁵ MELO, José Eduardo Soares; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 92.

Seguindo esta linha de raciocínio, é importante esclarecer que o ICMS não é um imposto que incide sobre o valor agregado, como muitas vezes é dito. Ele incide sobre valor total da mercadoria que circulou ou o serviço que foi prestado. Se a venda, por exemplo, for feita sem lucro (compra por 100 e vende por 100), incidirá ICMS, independentemente de não se ter agregado valor algum.

A sistemática, portanto, não é mercadoria que entra *versus* mercadoria que sai, mas, sim, valor de ICMS pelas entradas *versus* o ICMS das saídas. Alguns também denominam este sistema de imposto contra imposto.

O quadro que segue²⁶ busca demonstrar hipoteticamente tais aspectos práticos que a não-cumulatividade jurídica traz para uma cadeia composta por 3 fases. Em cada fase identifica-se o valor da mercadoria, o crédito e o débito do contribuinte, bem como seu saldo sobre a operação. Além disto, o demonstrativo serve para evidenciar que o ônus financeiro do imposto não-cumulativo passa para o consumidor ao realizar a compra da respectiva mercadoria/serviço.

	Indústria A (Alíquota 12%)	Indústria B (Alíquota 12%)	Comerciante C (Alíquota 12%)
Margem de Lucro	200,00	500,00	500,00
Preço de venda	800,00+200,00=1.000,00	1000,00+500,00=1.500,00	1500,00+500,00=2.000,00
Crédito	0,00	120,00	180,00
Débito	120,00	180,00	240,00
Saldo	(120,00)	(60,00)	(60,00)
Total imposto recolhido ao Estado			240,00

²⁶ Elaborado pelo autor.

Para evitar que o ICMS incida sobre parcela já tributada na etapa anterior – o que ocasionaria a cumulatividade -, a Constituição garantiu que o contribuinte deva creditar-se exatamente daquilo que foi cobrado na etapa anterior. Com isto, garante-se que o imposto será não-cumulativo.

Toda esta sistemática foi trazida pelo art. 155, §2º, da Constituição Federal. O que parecia uma norma constitucional clara e inequívoca, tornou-se alvo de inúmeros dilemas. Pode-se destacar dois temas que são objeto de freqüentes discussões envolvendo o conteúdo da não-cumulatividade: (i) o significado da expressão constitucional “cobrado na etapa anterior” e (ii) a adoção do critério físico ou financeiro para determinação do direito ao crédito.

3.1.1.1 Do ICMS cobrado na etapa anterior

A redação da Constituição diz que o contribuinte deve “compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.” A expressão “cobrado nas anteriores”, tem sido utilizada por alguns para limitar o direito ao crédito aos casos em que houve o efetivo pagamento por parte do contribuinte de direito (vendedor da mercadoria ou prestador de serviços). Do contrário, defendem, o Estado seria lesado por ter que suportar o crédito sem que o imposto tenha sido efetivamente recolhido na etapa anterior.

De fato, o não recolhimento do imposto na etapa anterior acabará causando um prejuízo aos cofres públicos. Por outro lado, não parece válido concluir que, por esta razão, o crédito não pode ser aproveitado pelo contribuinte da etapa posterior.

O crédito e o débito de ICMS surgem junto com a ocorrência do fato gerador do ICMS. Mas é fato, também, que o direito ao crédito já surge independente da obrigação tributária. São duas relações distintas que existem. Uma, entre o Estado e quem praticou o fato gerador (obrigação tributária), outra, entre o Estado e o destinatário da mercadoria ou serviço (direito a utilizar o crédito para compensação).

No momento em que houve a circulação da mercadoria ou a prestação do serviço, além de surgir uma obrigação para o contribuinte de direito, surge o direito ao crédito para o adquirente ou tomador. O adimplemento da obrigação tributária não é relevante para a eficácia do direito ao crédito. Se o crédito tributário do contribuinte de direito foi extinto por uma ou outra forma – ou mesmo não extinto -, está fora da relação jurídica que se estabelece entre o adquirente/tomador da mercadoria ou do serviço e o Estado. Isto porque o direito ao crédito decorre da incidência do art. 155,§2º.

A expressão “valor cobrado” deve ser interpretada de modo que se considere o montante de valores suportado pelo contribuinte. Este montante suportado deve ser contraposto ao montante devido em razão de suas operações ou prestações.

O entendimento de que somente o valor efetivamente recolhido gera o direito ao crédito contraria o sistema da não-cumulatividade do ICMS por, no mínimo, duas razões. Primeiro porque o comprador/tomador da mercadoria ou serviço, efetivamente suportou o

ônus do ICMS sobre sua operação, independentemente do recurso ter ingressado nos cofres públicos. Logo, a mercadoria ou o serviço já sofreu incidência do tributo, devendo, por isto, ser garantida a compensação para evitar o efeito cumulativo. Em segundo lugar porque, ao exigir que o contribuinte realize uma auditoria e fiscalize a extinção do crédito tributário, está se invadindo uma atividade privativa da administração pública. Não é função do contribuinte verificar se o tributo foi recolhido corretamente ao Estado. Tal exigência, além de inválida juridicamente, seria praticamente impossível diante das realidades empresariais em que se adquirem produtos e serviços de inúmeros fornecedores e das mais diferentes regiões.

Nessa linha, COSTA²⁷ já indicava a correta interpretação do comando constitucional no sentido de que seria “irreal pretender que o adquirente soubesse se o Estado exigiu ou não, concretamente, o ICM que incidiu sobre a operação. O sentido de cobrar só pode ser o de incidir.”

Por fim, vale destacar que o Fisco, quando exige o ICMS decorrente de uma operação ou prestação, não perquire se o comprador de mercadoria ou do serviço adimpliu com o seu compromisso. Para o Fisco, interessa que o fato gerador tenha ocorrido e pronto, seu direito subjetivo de exigir o imposto está configurado. Ora, o mesmo raciocínio vale para o caso ora tratado. O direito ao crédito decorre da efetiva ocorrência da circulação da mercadoria ou da prestação de serviço, pouco importando se o crédito tributário tenha sido satisfeito.

²⁷ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. apud MELO; LIPPO, *A não-cumulatividade...*, p. 125.

3.1.1.2 Do critério físico e financeiro

Sob a argumentação de que o direito ao crédito de ICMS pode adotar o critério *físico* ou *financeiro*²⁸, a doutrina e a jurisprudência têm dado diferentes abordagens sobre o tema.

Interessa resgatar a origem desta concepção acerca do “critério do direito ao crédito de ICMS”. O atual ICMS é uma evolução do antigo ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias). O ICM, por sua vez, foi introduzido no cenário jurídico brasileiro pela EC nº 18/65, que alterou a Constituição de 1946, substituindo o velho Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). Posteriormente, o ICM já veio incorporado na Carta de 1967²⁹.

O ICM incidia sobre a circulação de mercadorias. Não se encontrava no seu campo de incidência serviço algum. O Decreto-Lei nº 406/68, que regulamentava o ICM à época, utilizava-se da expressão *diferença* entre o imposto referente às mercadorias saídas e o “imposto pago relativamente às mercadorias nele entradas [...]”. Como se constata só se tratavam de mercadorias. Sob este enfoque, o crédito era determinado em função da mercadoria haver entrado e saído fisicamente do estabelecimento, mesmo que integrada a outra mercadoria. Caso a mercadoria entrasse fisicamente, mas não saísse do estabelecimento (*i.e* bens de uso e consumo, ativo permanente), o direito ao crédito não existia. Em outras palavras, a industrialização ou a comercialização daquilo que fora adquirido era requisito

²⁸ “O mecanismo da não-cumulatividade, [...], pode ser financeiro ou misto, pois a técnica da não-cumulatividade os admite quer nas formulações teóricas, quer nas experiências históricas que têm sido feitas com os impostos sobre valores agregados. Anteriormente pensamos que a Constituição tinha adotado o crédito físico. Hoje estamos convencidos de que adotou o crédito misto (quase financeiro), abarcando o crédito do ativo imobilizado, dos bens de uso e consumo e de todos os insumos diretos e indiretos utilizados na produção e circulação de mercadorias e serviços.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 333).

²⁹ “Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.”

essencial para a aceitação do crédito. Logo, desenvolveu-se, com aceitação razoável, a teoria do critério *físico* para aproveitamento dos créditos.

Com a entrada em vigor da Constituição de 1988, o imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal passou a incidir sobre os serviços de transporte intermunicipal/interestadual e de comunicação. Além do que, passou-se a incluir no conceito de mercadoria, para fins de incidência do ICMS, a energia elétrica. Ou seja, seu campo de incidência foi alargado substancialmente. A partir disto passou-se a questionar, com mais força, a necessidade de rever o critério de aproveitamento do crédito de ICMS. O consumo de serviços de comunicação (i.e. telefone, fax) e de transporte pelo contribuinte, e a tributação da energia elétrica, indicam a necessidade de novas reflexões sobre a adoção do critério crédito físico.

Mesmo após a publicação da Constituição de 1988, muitos defendem que a Constituição adotou o *critério físico*. Um dos argumentos utilizados é o de que a Carta utiliza-se da expressão compensando-se o que for devido em *cada operação*. Essa redação estaria indicando que o constituinte originário manteve-se fiel à idéia de que somente as mercadorias ou serviços que estão diretamente relacionadas com uma determinada *operação* dariam direito ao crédito.

Não parece que seja assim. A leitura do dispositivo constante do artigo 155, §2º, não permite concluir que somente o ICMS incidente sobre uma mercadoria envolvida diretamente na operação (no sentido físico) poderia ser objeto de crédito pelo contribuinte. O termo foi utilizado no sentido genérico, para indicar que tudo que foi cobrado nas operações anteriores deve ser compensado com o débito gerado pela operação de saída.

A leitura que se quer fazer não considera a nova formatação constitucional do tributo (que inclui serviços e energia elétrica no seu campo de incidência) e, tampouco, os efeitos que isto traz para a cumulatividade na cadeia produtiva.

Para justificar a adoção do *critério financeiro*, é necessário explicar, ainda que de forma sintética, algumas razões de ordem contábil e econômica que demonstram os efeitos da cumulatividade na formação do custo de um produto ou serviço.

Para que uma indústria ou um comércio possa industrializar e comercializar seu produto ou serviço, é necessário que saiba exatamente o custo que a sua operação possui. Somente assim poderá obter o lucro que constitui seu objetivo social. Por esta razão, a exata medição do custo dos insumos, da mão-de-obra e de gastos gerais de fabricação (manutenção, depreciação, seguro, divulgação, etc.) é uma questão fundamental para a sobrevivência da empresa.

Para a contabilização dos custos, os impostos costumam ser classificados em recuperáveis (IPI e ICMS) ou não recuperáveis (IR, IPTU, Contribuições sociais). O ICMS é tido como um imposto recuperável. Significa dizer que não faz parte do custo³⁰. Por isto, para a formação do custo de um produto ou serviço, a contabilidade retira o ICMS incidente nas compras.

³⁰ “São incluídos no custo de aquisição das mercadorias destinadas a revenda apenas os impostos não recuperáveis, ou seja, aqueles incidentes sobre o valor das mercadorias que não geram crédito tributário. Todavia, quando os impostos forem fiscalmente recuperáveis, como por exemplo o ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, a empresa não considera o valor dos mesmos no custo das mercadorias destinadas a revenda.[...]” (NORMAS e práticas contábeis no Brasil. 2. ed. São Paulo: Atlas. 1994, p. 151)

“O ICMS é um imposto diferencial, isto é, provoca um valor a recolher pelo valor obtido pela diferença entre os preços de venda e de compra dos itens. Todavia, a sistemática fiscal de recolhimento permite que o imposto sobre as compras de um período seja recuperado em função das vendas no mesmo período, mesmo que as mercadorias vendidas não sejam as mesmas que foram compradas nesse período, e, com isso, se o ICMS fosse registrado como parte do custo, os estoques ficariam superavaliados e o resultado, distorcido.” (IUDÍCIBUS, Sérgio et al. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 132)

Entretanto, a coerência nesta forma de contabilizar os custos é afetada no momento que certos produtos ou serviços utilizados (i.e. bens de uso e consumo, energia elétrica, serviços de comunicação) não geram o direito ao crédito de ICMS.

Um exemplo prático deve auxiliar na compreensão do argumento. Uma indústria calçadista utiliza, além dos insumos básicos (couro, solado, cola, cadarços, papel, borracha, etc), serviços de telecomunicações para realizar suas vendas, veículos para entregar as mercadorias, energia elétrica para a área administrativa, equipamentos para promover seu produto, etc. O mesmo raciocínio se aplica a qualquer tipo de indústria que contrata serviços de transporte intermunicipal ou interestadual, por exemplo. Todos estes itens sofrem a incidência do ICMS, embora não tenham contato algum com o produto final que será vendido. O quadro que segue busca demonstrar, para fins didáticos, o efeito que o ICMS traz sobre formação dos preços em uma indústria³¹:

Primeiro Momento	Matéria prima (88,00 + 12,00 ICMS)	100,00
	Mão-de-obra	50,00
	Energia elétrica (8,80 + 1,20 ICMS)	10,00
	Total 1	160,00
Segundo Momento	Total 1	160,00
	(-) ICMS - matéria prima	(12,00)
	Custo	148,00
Terceiro momento	Custo	148,00
	(+) Lucro (10%)	14,80
	Valor de venda	162,80
Quarto momento	Valor de venda	162,80
	ICMS sobre venda (12%)	19,53
		182,33

³¹ Produção do autor. Utilizou-se alíquota constante de 12% para o ICMS. O cálculo foi realizado sem incluir o ICMS na sua própria base de cálculo.

O resultado prático na formação do custo é que, não havendo possibilidade de crédito sobre *i.e.* energia elétrica, o imposto é incorporado no custo. Estando no custo, sofrerá incidência do ICMS novamente quanto da saída do produto fabricado ou do serviço prestado. O que é pior, de forma cumulativa.

O que precisa ser dito claramente é que o ICMS cobrado pelo fornecedor será incluído no custo de produção da indústria ou do prestador de serviço e refletirá diretamente no preço de venda. Sabendo-se que a base de cálculo do ICMS é o valor da mercadoria ou do serviço (art. 13, da LC 87/96), pode-se concluir, sem maiores dificuldades, que o ICMS incidirá sobre parcela que já sofreu tributação, ocasionando a cumulatividade do imposto.

Assim, mesmo que o transporte contratado, ou a comunicação utilizada, não “componham fisicamente” o produto vendido, são considerados custos de produção e, no mesmo sentido, o ICMS que incide sobre eles.

Segundo o *critério financeiro*, toda e qualquer aquisição feita pelo contribuinte, que possua relação com atividade da empresa, deve gerar o direito ao crédito. Tal idéia se sustenta sob o fato de que, ainda que certas mercadorias ou serviços não componham fisicamente o produto ou o serviço que sairá tributado, o valor pago a título de ICMS na aquisição, compõe, necessariamente, o custo do produto/serviço vendido. Neste caso, em não havendo o abatimento daquele ICMS que já foi recolhido na etapa anterior, estar-se-á promovendo a incidência cumulativa do imposto.³²

³² Para os que sustentam a adoção do critério físico, haveria uma dificuldade enorme para o Fisco estabelecer um critério para definir quais bens são relacionados à atividade fim. A esse propósito, deve ser ressaltado que cabe ao Estado, na sua função fiscalizadora, definir parâmetros que irão guiar o contribuinte no creditamento.

Como conclusão do que se afirmou é possível dizer que o *critério financeiro* para fins de creditamento de ICMS é o que mais promove o fim insculpido na norma constante do artigo 155, §2º, I da CF/88.

3.1.2 Não-cumulatividade: regra ou princípio

Se o objetivo do jurista é o desenvolvimento do sistema jurídico por meio da correta aplicação das normas, também aqui, com relação a não-cumulatividade, há que se atentar para tal meta. É importante que se possa definir dentro do sistema que tipo de norma é esta para possa ser corretamente aplicada.

As normas podem ser divididas em regras, princípios ou postulados normativos. As referidas distinções são importantes para manter a *ordem* e a *unidade* do sistema jurídico (ver item B.1). Isto é assim porque a correta identificação das normas serve para determinar a forma como o intérprete deve aplicá-las e, por conseqüência, garantir a sua plena eficácia. A falta de identificação das normas, ou a ausência de critérios seguros para tanto implica na utilização indevida de uma pela outra.

Fala-se em regra quando deveria se falar em princípio, e vice-versa. A pretexto de emprestar “maior peso” à argumentação, é comum invocar a aplicação de um princípio como “base” ou “pilar” do sistema jurídico. Quando, de fato, realmente se trata é de uma regra (como se a regra não fosse tão importante quanto o princípio).

Este tratamento indistinto de regras e princípios acaba por diminuir a eficácia destas normas, já que não se sabe ao certo as características e as conseqüências da incidência de cada uma. Portanto, muito mais que um mero formalismo, a definição das normas garante sua correta aplicação e, por via de conseqüência, o desenvolvimento do sistema.

Em se tratando da norma da não-cumulatividade afasta-se, de pronto, o enfrentamento sob a natureza de postulado normativo, uma vez que o conteúdo que sobressai da compreensão do respectivo artigo constitucional não diz respeito à forma como as regras ou os princípios devem ser aplicados (à exemplo da *proporcionalidade*, da *razoabilidade e da proibição de excesso*). Resta, assim, tratar a não-cumulatividade como regra ou princípio.

Convencionou-se denominar a não-cumulatividade de *princípio* quase que por força da tradição. Assim o é na jurisprudência e na doutrina. Mas será mesmo uma norma desta natureza? Para responder esta questão é necessário identificar as características de cada norma.

Para tanto, oportuno verificar, mesmo que de forma sucinta, a distinção entre *regras* e *princípios*. Identificam-se duas formas de diferenciar as regras dos princípios³³.

Um delas leva em conta o grau de *determinação* da norma. Nos princípios haveria um grau elevado de *abstração* e *generalidade* fato este que levaria a um subjetivismo maior na aplicação desta espécie de norma. O princípio teria como alvo um número indeterminado de situações e pessoas. Já nas regras, o grau de *abstração* e *generalidade* seria pequeno, sendo quase inexistente o espaço para subjetivismo na interpretação. A regra teria como alvo um

³³ AVILA, Humberto. A teoria dos princípios e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 125, 2006, p. 33.

número bem específico de situações e pessoas a serem atingidas. Esta é uma distinção muito difundida em nosso meio e que influenciou, e continua influenciando, grande parte de nossa doutrina e jurisprudência.

Uma segunda forma de diferenciação leva em conta o fato de que os princípios, cuja descrição de conduta leva em conta um fim que se quer atingir; para serem aplicados, são ponderados com outros princípios diante do caso concreto. Para resolver uma antinomia de princípios é preciso que haja ponderação, atribuição de pesos aos princípios aplicáveis na situação posta. Já as regras, cuja descrição normativa leva em conta mais a própria conduta, não admitem esta ponderação. Para elas, o que vale é a verificação entre o fato praticado e aquilo que foi descrito no dispositivo (subsunção). As regras contêm aquilo que é permitido ou proibido. Se o fato se encaixa na hipótese legal, então a regra incidirá.

Como se denota, neste segundo tipo de distinção o que mais importa é a forma de aplicação das normas. Enquanto para os princípios não existe uma pretensão de exclusividade da sua incidência (admitem ceder espaço para outro princípio que exerce maior peso no caso concreto), para as regras há uma pretensão de exclusividade (se aquilo que foi descrito na hipótese normativa ocorreu no espaço fático, então a regra incidirá com exclusividade).³⁴

Não obstante as críticas que esta segunda corrente sofra quanto a sua forma de identificar as regras e os princípios, parece ser a que melhor sistematizou os argumentos até este ponto. Resta, agora, buscar identificar a natureza do dispositivo constitucional da não-cumulatividade.

³⁴ Para aprofundamento do tema ver: ÁVILA, *Teoria...*

Oportuno evidenciar que o fato do dispositivo encontrar-se na Constituição Federal, por si só, não o torna um princípio jurídico. Aliás, existe uma série de normas na Carta Magna da espécie *regra* (*i.e.* as regras de competência tributaria). Há também, princípios fora da Constituição (*i.e.* princípio da boa-fé no Código Civil). É a natureza do comando jurídico que deve ser analisada para se enquadrar a norma como *princípio* ou *regra*. O dispositivo da não-cumulatividade está previsto no artigo 155, §2º, I da CF/88³⁵.

O comando normativo descreve duas situações que podem assim ser separadas: (i) o imposto será não-cumulativo e (ii) o contribuinte do ICMS deve compensar com seu débito aquilo que foi cobrado na etapa anterior.

O legislador constitucional ao determinar que o imposto será não-cumulativo indica um mandamento definitivo (descrição da conduta em si). Não parece haver um dever provisório (próprio de princípio). Qual a diferença entre este mandamento e aquele que diz que o imposto incidirá sobre a renda (art. 153, III)? Ou que a isenção ou não incidência não implica em crédito (art. 155, §2º, II)? Nenhuma. A natureza do comando é definitiva.

No dispositivo do art. 155, §2º, I, há grau maior de definição quanto à conduta regulada. Diferente, por exemplo, é comando do artigo 145, §1º, (capacidade contributiva). Neste exemplo, o grau de generalidade é bem maior. É possível e necessário admitir que a capacidade contributiva irá sofrer, em casos concretos, ponderação com outras normas que eventualmente possam incidir também.

³⁵ “Art. 155 – [...] § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; [...]”

Será possível ponderar a norma da não-cumulatividade com alguma outra? Haverá espaço para esta norma ceder em face de um princípio que tenha maior peso no caso concreto. Tudo indica que não. Ao aplicar a norma da não-cumulatividade o intérprete não costuma ponderá-la com outras normas. A menos que haja uma outra norma que a excepcione, deverá ser aplicada. Isto é próprio das regras.

Não se desconhece a possibilidade de um mesmo dispositivo ser ponto de partida tanto para uma regra quanto para um princípio (o que leva a possibilidade de dizer que um mesmo dispositivo pode gerar uma norma/regra e outra norma/princípio). Entretanto, no caso da não-cumulatividade as características que preponderam são as de uma regra. O fato de haver, também, um *fim* protegido/promovido pela norma (que o imposto não seja, genericamente, exigido de forma cumulativa dos contribuintes) não afasta a característica de *regra*.

As regras não são destituídas de um *fim*. O que ocorre é que são normas mediatemente finalísticas. Ao contrário dos princípios que são imediatamente finalísticos. Se comparado com um princípio, a regra, para promover o seu *fim*, descreve com mais precisão o comportamento que deve ser praticado. Por esta razão, o esforço interpretativo diante de uma regra deve ser menor do que aquele para com um princípio. Ou seja, o que diferencia uma regra de um princípio não é a ausência de um *fim*, mas a forma como este fim é protegido/promovido pela norma.

Muito embora grande parte da doutrina e da jurisprudência trate a norma constante do art. 155, §2º, II, como um princípio, entende-se que, dadas as características demonstradas, não há como negar-lhe os caracteres de uma *regra*.

As conseqüências que advêm desta conclusão são importantes na prática. Deixar de aplicar uma regra, constitucional no caso, é tão drástico, senão mais, do que deixar de aplicar um princípio. Isto porque, o grau de decidibilidade, de certeza da conduta, é bem maior do que a de um princípio. Assim, as justificativas para não aplicar uma regra devem ser absolutamente graves já que a descrição da conduta é conhecida plenamente e de antemão³⁶.

A regra somente não será aplicada quando outra regra de exceção incidir. No caso ora estudado, oportuno mostrar a regra constante do art. 155, §2º, II, que veda a utilização dos créditos no caso de isenção ou de não-incidência. Fora esta situação, a regra deve ser aplicada.

Conforme já referido alhures, este dispositivo não tem sido tratado desta forma pela doutrina, tampouco pela jurisprudência. Parte disto se explica pela adoção tradicional de critérios menos rígidos para identificação das normas. Outra parte, pela pretensão, equivocada, de emprestar “maior força” à não-cumulatividade mediante a denominação de princípio. O que acaba ocorrendo é justamente o contrário, já que, dentre outras diferenças, o grau de decidibilidade de um princípio, como visto, é bem menor de que de uma regra.

Em se definindo a não-cumulatividade como uma regra, como de fato é, sua eficácia será garantida, talvez de forma mais intensa ainda.

³⁶ Humberto Ávila, expõe tal noção afirmando: “*Ora, no caso das regras, o grau de conhecimento do dever a ser cumprido é muito maior do que aquele presente no caso dos princípios, devido ao caráter imediatamente descritivo e comportamental das regras. Veja-se que conhecer o conteúdo da norma que se deve cumprir é algo valorizado pelo próprio ordenamento jurídico por meio dos princípios da legalidade, da determinabilidade da hipótese de incidência e da publicidade. Descumprir o que se saber dever cumprir é mais grave do que descumprir uma norma cujo conteúdo ainda carecia de maior complementação.*” (ÁVILA, Sistema..., p. 53).

Posição do STF

Percebe-se que o Tribunal tem, tradicionalmente, denominado a não-cumulatividade como princípio³⁷, muito embora, não haja decisão clara no sentido de justificar a opção por esta espécie normativa. Boa parte da doutrina satisfaz-se com a classificação “impulsiva” de princípio, não havendo maiores preocupações em discutir as argumentações em torno do tema.

Ao mesmo tempo que o STF trata da não-cumulatividade como um princípio, suas decisões revelam a adoção de uma distinção fraca entre regras e princípios³⁸. O Tribunal trata o “princípio” como uma norma que possui elevado grau de *abstração* e *generalidade* o que autoriza um subjetivismo maior na interpretação. Assim sendo, a interpretação que o Tribunal faz do “princípio” da não-cumulatividade não se submete a um rigor tão elevado quanto ao que faz em relação às regras.

Em relação aos créditos de ICMS e a não-cumulatividade, sob a vigência da CF/88, as decisões importantes que foram sendo utilizadas como precedentes no Tribunal (RE 200.168/RJ³⁹ e RE 195.894/RS⁴⁰) servem somente para indicar que o Tribunal optou por tratar a não-cumulatividade como um princípio, e que não autoriza o creditamento de ICMS sobre toda e qualquer entrada.

³⁷ Dentre outros: RE 70204/SC, DJ 17.03.71, RE 74902/SP, DJ 10/10/1972, RE 77587/PR, DJ 10/05/1974, RE 79601/RS, DJ 26/11/1974, RE 75439/SP, DJ 26/11/1974.

³⁸ AVILA, A teoria... p. 7.

³⁹ RE 200168/RJ, DJ 22.11.96.

⁴⁰ RE 195.894/RS, DJ 16.02.01.

No RE 200.168/RJ o Ministro Ilmar Galvão afirma que “à luz das normas e princípios que regem a espécie [...]”, numa clara demonstração de que não houve apego à distinção entre as normas jurídicas. Muito menos em relação aos efeitos de uma possível distinção.

Já no RE 195.894/RS, para indeferir o Recurso, o Ministro Marco Aurélio aduz que “[...] isso levando em conta o princípio da não-cumulatividade inerente ao ICMS.” Ao explicar o conteúdo do princípio afirma que: “O objetivo maior do princípio é impedir o bis in idem... o princípio alcança a matéria-prima adquirida e que venha a ser consumida ou integrada ao produto final.”

Esta é a forma que o Tribunal enfrentou a matéria no que diz respeito ao enquadramento normativo da não-cumulatividade. Como se percebe, é importante que este tema possa voltar a ser discutido com mais aprofundamento e propriedade, especialmente para que se esclareça a natureza e o conteúdo da norma da não-cumulatividade. Garante-se, com isto, mais segurança jurídica e previsibilidade nas decisões do STF.

3.2 Crédito decorrente da imunidade nas exportações

Ao se tratar dos créditos de ICMS, é necessário fazer uma distinção entre os créditos advindos da não-cumulatividade, que são utilizados para abater o débito do contribuinte (art. 155, §2º, I, da CF/88), tratados nos itens anteriores; e aqueles créditos que advêm da

imunidade de operações com certas mercadorias e serviços realizadas pelo contribuinte (art. 155, §2º, X, da CF/88)⁴¹.

Isto porque, sua natureza é distinta. Enquanto o crédito previsto no art. 155, §2º, I, da CF/88 objetiva evitar a cumulatividade do imposto, os créditos que advêm da incidência do art. 155, §2º, X, objetivam garantir a imunidade prevista no dispositivo. Para o presente estudo, será abordada somente a regra de imunidade prevista no artigo 155, §2º, X, “a”, da CF/88.

3.2.1 Considerações sobre a imunidade

A imunidade é a forma jurídica que o constituinte adotou para “negar” competência tributária sobre certos fatos, atos ou sujeitos, previamente discriminados. É uma forma de proteção ou promoção de valores fundamentais. Em outras palavras, para saber exatamente qual a competência dos entes públicos é necessário, além da compreensão dos artigos que outorgam a competência tributária (arts. 145, 148, 149, 149-A, 153, 154, 155, 156), compreender as regras de imunidade que “retiram” a competência sobre certos sujeitos e circunstâncias (art. 150, VI; art. 195, §7º; art. 155, §2, X, “a”; dentre outros).

⁴¹ “Art. 155 – [...] §2º [...] X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5.º; d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; [...]”

Paulo de Barros Carvalho chega a falar em norma de *incompetência*⁴². Luciano Amaro refere-se a uma “situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional”⁴³. Hugo de Brito Machado denomina de “obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação”⁴⁴. José Souto Maior Borges afirma que “o setor social abrangido pela imunidade está fora do âmbito da tributação.”⁴⁵

Ou seja, a Constituição prevê a “proteção”; uma espécie de “blindagem” contra a investida tributária que normalmente haveriam de sofrer estas pessoas ou circunstâncias especialmente discriminadas.

É importante destacar que a Constituição promove certos fins com a imunidade. Assim, quando prevê a imunidade recíproca (art. 150, VI, “a”), visa promover o princípio do federalismo. Já na imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”), o que se busca promover é a liberdade de escolha de religião. O mesmo ocorre quando prevê a imunidade das entidades de educação e de assistência social (art. 150, VI, “c” c/c art. 195, §7º).

⁴² Afirma o professor sobre a imunidade que “A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno par expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, pág. 185)

⁴³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 151

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1999, p.182.

⁴⁵ BORGES. José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 209.

3.2.1.1 O objeto e o *fim* da imunidade

Seguindo o objetivo de depurar as normas estudadas a fim de extrair a melhor compreensão jurídica, faz-se necessário identificar o objeto e o fim da imunidade prevista no artigo 155, §2º, X, “a”.

Quanto ao objeto, a norma é extremamente clara ao se referir que o ICMS não incidirá “sobre operações que destinem mercadorias para o exterior nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior.” A norma trata das operações que envolvem a venda de mercadorias e prestação de serviços ao exterior.

Não interessa que o artigo 155, II, da CF/88 tenha outorgado aos Estados e ao Distrito Federal a competência genérica para exigência de ICMS. Não interessa que a hipótese de incidência da LC nº 87/96 preveja genericamente que a circulação de mercadorias é fato gerador da obrigação tributária. Neste caso, a norma só é válida se interpretada em conjunto com o comando constitucional. Se for com destino ao exterior do Brasil, os Estados e o Distrito Federal não possuem competência.

Após a Emenda Constitucional nº 42/03, não há mais o que se discutir em termos de produtos primários, semi-elaborados ou industrializados. A redação dada pela EC 42/03 incluiu todas as mercadorias no âmbito da imunidade tributária.⁴⁶

⁴⁶ Na redação anterior à EC 42/03 constava: “a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;”. Esta redação gerou inúmeras discussões judiciais, especialmente em torno das mercadorias que a LC 65/91 elencou como semi-elaborados. Com o advento da LC 87/96, boa parte dos problemas já restaram resolvidos, uma vez que a referida norma trouxe a desoneração (isenção) para todas as operações, ex vi do art. 32. Entretanto, com a redação atual da Constituição, elevou-se à categoria de imunidade estes fatos, assegurando maior segurança jurídica.

O objeto da norma, portanto, é exonerar o contribuinte do ICMS nas operações com mercadorias, e nas prestações de serviços cujo destino específico seja a exportação.

Com relação ao *fim* ligado a esta imunidade, a exportação busca a promoção de alguns dos princípios da ordem econômica (art. 170, da CF/88). O fomento da exportação, que se atinge com a imunidade, é um dos meios, através do qual, se promove e assegura a *existência digna* e a *justiça social* (art. 170, *caput*); a *livre concorrência* (art. 170, IV); a *redução das desigualdades sociais* (art. 170, VII) e a *busca do pleno emprego* (art. 170, VIII). Também deve-se indicar o artigo 174, da CF/88, que determina que o Estado deverá exercer suas funções, no campo econômico, de forma a incentivar e planejar o desenvolvimento nacional planejado.⁴⁷

Os países em geral costumam desonerar os produtos destinados a exportação, como meio de fomentar seu comércio internacional. O Brasil não foge à regra. Daí a regra que afasta o ICMS sobre as exportações.⁴⁸ Conclui-se que a imunidade do ICMS sobre as exportações tem objetivo claro de fomentar as exportações como forma de promover princípios jurídicos da ordem econômica.

⁴⁷ Embora a questão não esteja propriamente sob o enfoque do estudo, há que se fazer referência a contribuição que as exportações trazem para a balança comercial do país, gerando divisas internacionais que são essenciais para a composição da atividade financeira do Estado.

⁴⁸ Interessante destacar também a existência de imunidade em relação ao IPI (art. 153, §3º, III) e às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (art. 149, §2º, I).

3.2.1.2 O liame existente entre a imunidade e o crédito

Questão de relevante interesse deste estudo é demonstrar a ligação direta que existe entre a fruição dos créditos de ICMS decorrentes das entradas de produtos e serviços, e o gozo da imunidade nas operações de exportação. O artigo constitucional em análise⁴⁹ afirma que o imposto não incidirá sobre operações que destinem mercadorias ao exterior, ou serviços prestados a destinatários no exterior. O mesmo texto assegura, ainda, a manutenção e aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Embora o dispositivo seja preciso e objetivo, os Estados têm, de uma forma geral, ignorado seu comando. Neste momento do estudo, ater-se-á ao dispositivo constitucional. A questão relacionada à aplicação pelos Estados será abordada em ponto adiante.

O ICMS é considerado um tributo *plurifásico e indireto*⁵⁰. *Plurifásico*, porque incide sobre as diversas cadeias produtivas envolvidas na produção de um produto ou prestação de serviço. *Indireto* porque a repercussão financeira do tributo recai sobre aquele que adquire a mercadoria ou o serviço (contribuinte de fato). O contribuinte de direito (aquele que mantém vínculo obrigacional com o Estado) não suporta o ônus financeiro do ICMS.

Foram estas características especiais do ICMS que fizeram com que o constituinte previsse, expressamente, que o imposto cobrado anteriormente fosse devolvido ao exportador, em forma de crédito. Na prática, isto significa que o ICMS que foi recolhido pelas etapas que

⁴⁹ “Art. 155 – [...] §2º [...] X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; [...]”

⁵⁰ Neste sentido REsp 733976/SP, AgRg no REsp 720958/SP e REsp 686824/SP.

antecedem a exportação será devolvido ao exportador, fazendo com que o produto seja exportado sem o custo do imposto.

Existe um elo indissociável entre a 1ª parte do dispositivo (não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior) e a 2ª parte (assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores). Se o crédito de ICMS pelas entradas não for aproveitado integralmente, o produto/serviço será exportado com toda a carga de ICMS que incidiu nas etapas de fornecimento que ocorreram no mercado interno.

Outra constatação interessante quando se analisa este dispositivo é a de que, em relação ao exportador, os créditos que lhe são garantidos pela Constituição, não advêm da não-cumulatividade. Não é raro que se discuta o direito ao crédito do exportador, utilizando-se, equivocadamente, da norma constante do art. 155, §2º, II, que trata da não-cumulatividade. Como ficou demonstrado, é a imunidade que garante o aproveitamento dos créditos e não a não-cumulatividade.

Neste sentido, entende-se que a argumentação que justifica o direito ao crédito é diferente. O STF, por exemplo, no que diz respeito ao alcance das imunidades, tem se utilizado de uma interpretação teleológica⁵¹.

Quando do julgamento da ADI 600/DF⁵², o Relator Ministro Marco Aurélio ressaltou a importante ligação entre o aproveitamento do crédito e a imunidade. Em trecho do seu voto, quando trata da validade das normas da LC 65/91 que outorgavam créditos aos exportadores;

⁵¹ RE 325822/SP, DJ 03.02.03.

⁵² ADI 600/DF, DJ 30.06.95.

afirma que “mostram-se estas harmônicas com a Constituição Federal, no que dão eficácia à imunidade imposta.” Diz mais o Ministro relator: “sem o crédito o benefício cai no vazio.” Nota-se a preocupação entre garantir o crédito e dar eficácia à imunidade sobre as operações destinadas ao exterior.

3.2.2 Imunidade do art. 155, §2º, X, “a”: regra ou princípio

Seguindo o caminho trilhado neste estudo, importa destacar a espécie normativa constante do dispositivo constitucional do art. 155, §2º, X, “a”. A identificação da espécie normativa, como já referido, é importante na medida que permite colher os frutos de uma argumentação coerente. A identificação correta das normas garante a sua plena eficácia. A falta de identificação das normas, por outro lado, enfraquece o poder de convencimento e autoridade da argumentação.

Parte-se, mais uma vez, da divisão das normas em regras, princípios e postulados normativos. Afasta-se, de início, a natureza de *postulado normativo* uma vez que há nesta norma conteúdo dirigido à forma como as demais normas devam ser aplicadas. Por consequência resta caracterizá-la como princípio ou regra.

Dadas as características do dispositivo entende-se que a imunidade prevista no art. 155, §2º, X, “a” possui natureza de *regra*. A norma aduz que *não incidirá ICMS sobre exportações*. É a descrição de uma conduta negativa, em oposição a regra que outorga a competência (conduta positiva): “ao Estado compete instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.”

Há um grau elevado de definição quanto a conduta regulada. A hipótese normativa especifica claramente a conduta. Há, nitidamente, um mandamento definitivo (não incide ICMS na exportação). Ao intérprete não é dado espaço para generalizar. Não parece razoável admitir que a norma da imunidade possa sofrer, na sua aplicação, ponderação com outras normas. Haverá espaço para esta norma ceder em face de um princípio que tenha maior peso no caso concreto? Tudo indica que não. A menos que haja uma outra norma que a exceção⁵³, deverá ser aplicada a imunidade. Isto é próprio das regras.

Pelo exposto, a norma construída a partir do dispositivo constante do artigo 155, §2º, X, “a”, possui natureza de *regra*

3.3 Previsão normativa infraconstitucional

Nos itens anteriores, o crédito de ICMS foi tratado sob o enfoque da norma constitucional. Todavia, a legislação infraconstitucional é de grande valia para o estudo da matéria, uma vez que a própria Constituição definiu um campo de atuação específico para esta espécie normativa no que diz respeito ao ICMS.

⁵³ Esta regra existia antes da EC 42/03, quando os produtos primários e semi-elaborados não estavam incluídos na regra de imunidade por expressa previsão do artigo 155, §2º, X, a.

3.3.1 Da matéria reservada pela Constituição Federal à Lei Complementar no ICMS.

Em diversas ocasiões a Constituição determina que a matéria seja aprovada por Lei Complementar. No capítulo do Sistema Tributário Nacional, o fez no artigo 146, ao exigir lei especial para dispor de conflitos de competência, regular as limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais tributárias. No artigo 146 – A, para estabelecer critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios de concorrência. Exige Lei Complementar para a União instituir empréstimos compulsórios e contribuições nos arts. 148 e 149, e, também, para exercer sua competência residual (art. 154, I).

Especificamente em relação ao ICMS, o art. 155, §2º, XII, da CF/88, aduz que cabe à lei complementar tratar de alguns tópicos.⁵⁴ As alíneas “c” e “f” tratam da matéria relativa aos créditos (não-cumulatividade e imunidade respectivamente).

Para Borges⁵⁵, no caso do ICMS, não basta uma “lei tributária material do Estado membro.” Para evitar conflitos de competência interestadual são necessárias Resoluções do Senado Federal e Lei Complementar.

Além de evitar os conflitos de competência, a função da Lei Complementar é garantir a efetividade das regras da não-cumulatividade e da imunidade sobre as exportações.

⁵⁴ “Art. 155, [...], §2º[...], XII – Cabe à lei complementar:
[...] c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
[...] f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; [...]”

⁵⁵ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 343.

A alínea “c” refere-se a “disciplinar o regime de compensação do imposto.” Disciplinar significa submeter-se a uma disciplina⁵⁶. No caso concreto a regra constitucional determina que a Lei Complementar organize a forma como a compensação será feita pelos contribuintes. Ou seja, dispor a forma que deverá ser seguida (i.e. definir o período de apuração, o modo de lançar os créditos e débitos, esclarecer situações de estorno de crédito quando da ocorrência de situações especiais).

Há quem sustente que a lei complementar pode trazer os contornos efetivos da não-cumulatividade, já que a norma constitucional seria meramente estrutural. Nesse caso, o exercício da competência do legislador complementar federal possuiria um campo de atuação amplo, podendo, inclusive, limitar a não-cumulatividade. Esta forma de compreender a regra da não-cumulatividade não deve ser menosprezada. Basta lembrar que o STF tem decidido, por exemplo, que não há qualquer mácula na Lei Complementar que posterga a utilização de créditos da compra de bens destinados ao ativo permanente ou de uso e consumo⁵⁷.

Entretanto, não parece que esta seja a melhor aplicação da norma constitucional. A Constituição não defere à Lei Complementar o poder de definir a não-cumulatividade, conferiu-lhe, isto sim, o poder de disciplinar o regime de compensação. Em momento algum é possível retirar da norma constitucional a conclusão de que a Lei Complementar possa limitar o direito a compensação, muito menos extingui-lo. Carrazza⁵⁸ ao tratar deste assunto aduz que: “A lei complementar, especialmente em matéria de ICMS, tem um âmbito de abrangência restrito; ela pode, quando muito, explicitar o que está implícito na Constituição, mas nada de substancialmente novo pode agregar-lhe ou subtrair-lhe.”

⁵⁶ Dicionário Aurélio define o termo *disciplina* como: 1. Regime de ordem imposta ou mesmo consentida. 2. Ordem que convém ao bom funcionamento duma organização. 3. Relações de subordinação do aluno ao mestre. 4. Submissão a um regulamento.”

⁵⁷ Sobre isto, ver item “D.1.1”.

⁵⁸ CARRAZZA, Roque A *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

A Lei Complementar deve limitar-se a dispor sobre o procedimento de efetivação do abatimento dos créditos e dos débitos. Deve preocupar-se apenas com a fórmula matemática da escrituração. Cabe-lhe tão somente operacionalizar a sistemática da não-cumulatividade. Carrazza conclui que a não-cumulatividade do ICMS só pode ser compreendida segundo os critérios estabelecidos em nossa Constituição. Afirma que, “no Brasil, nem lei nem atos administrativos podem livremente disciplinar este instituto⁵⁹.”

Após uma análise sobre a eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais, Soares conclui que a norma da não-cumulatividade do ICMS possui “eficácia plena, porquanto não depende de qualquer outro comando de hierarquia inferior para emanar seus efeitos.”⁶⁰ Segundo o doutrinador o regime de compensação a que faz referência a Constituição Federal, diz respeito a periodicidade e a forma como o contribuinte deve realizar a compensação. O núcleo da não-cumulatividade (compensar o imposto das operações anteriores com o imposto devido) não poder ser alterado pela Lei Complementar.

No mesmo sentido, Arzua⁶¹ defende que o conteúdo do princípio da não-cumulatividade está posto na Constituição Federal. À Lei Complementar cabe “tão-só a fixação do mecanismo, do método, da forma pela qual se implementa o regime de compensação.”

Entender que a Lei Complementar pode alterar o conteúdo da não-cumulatividade significa aceitar, também, que a Lei Complementar pode eleger como contribuinte alguém que não tenha promovido algum dos atos previstos no art. 155, II (circulação de mercadorias, prestação de serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual). Isto

⁵⁹ CARRAZZA, Roque A *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 290.

⁶⁰ MELO; LIPPO, *A não-cumulatividade...*, p. 99.

⁶¹ Citado por CARRAZA, op. cit., p. 319.

porque, o referido inciso XII, do §2º, do artigo 155, também atribui à Lei Complementar a competência para definir seus contribuintes. O mesmo raciocínio poderia ser feito em relação às demais alíneas do inciso XII. Isto esvaziaria por completo a eficácia da Constituição Federal em termos de ICMS.

Conclui-se que, quando a Constituição determina no art. 155, §2º, XII, “c” que a Lei Complementar discipline *o regime de compensação do imposto*, está autorizando e determinando que o legislador federal exerça plenamente sua competência, de forma a tratar sobre tudo que diga respeito à compensação. Só não autorizou a produção de norma que afete, sob qualquer forma, a regra da não-cumulatividade do imposto.

Já a alínea “f” dispõe que a lei complementar deve “prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias”. Este dispositivo deve ser interpretado de acordo com as alterações havidas na própria Constituição.

Antes da EC nº 42/03 (19.12.03), a redação do artigo 155, §2º, X, “a”⁶², da Constituição talvez permitisse espaço para interpretações restritivas ao direito integral dos créditos pelas entradas de produtos e serviços utilizados na atividade exportadora. Entretanto, com o advento da referida EC nº 42/03, não resta mais dúvida alguma do alcance do direito do contribuinte. Por esta razão, entende-se que qualquer limitação ao uso efetivo dos créditos oriundos das entradas de produtos e serviços utilizados em produtos ou serviços destinados ao exterior, revela-se inconstitucional por afrontar o próprio artigo 155, §2º, X, “a”.

⁶² A redação anterior à EC nº 42/03, era assim:

“Art. 155 – [...] §2º [...]”

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;”

3.3.2 Os créditos nas Leis Estaduais

Para poder cumprir com o objetivo deste estudo e realizar uma crítica às limitações à utilização de crédito de ICMS impostas ao contribuinte, faz-se necessário estudar, ainda, o âmbito de atuação da legislação estadual.

Sendo o ICMS um imposto de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal, cabe a cada um desses Entes Públicos produzir leis que criam o tributo e regulam a forma como ele será exigido. A Constituição Federal não cria o tributo, ela outorga competência para os entes públicos criarem através de lei própria. Tudo, em consonância com o princípio da legalidade (art. 150, I, da CF/88).

Por esta razão, em cada Estado brasileiro existe uma legislação própria que trata do ICMS. Disto surge a importância que a Lei Complementar do ICMS possui no contexto nacional. Cabe-lhe preservar o federalismo, mantendo a harmonia da relação entre todos os Estados.

Diante desta realidade, é necessário analisar a função e o campo de atuação da lei estadual de forma a oferecer critérios abstratos para averiguação de sua validade.

3.3.2.1 Função da Lei Estadual

Para compreender a função da lei estadual no sistema tributário nacional é necessário lembrar a forma como a República Federativa do Brasil está organizada. O artigo 1º da Constituição Federal⁶³ fala que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

A forma federativa adotada pela Constituição implica que os Entes Públicos federados detenham, obrigatoriamente, autonomia. Neste sentido o artigo 18, da CF/88, expressamente prevê tal garantia⁶⁴. A *soberania* político-administrativa dos Estados inclui, sem dúvida alguma, a autonomia legislativa.⁶⁵

Em outras palavras, os Estados, para poderem desempenhar suas funções constitucionais, precisam organizar sua própria Administração, criar um Poder Judiciário Estadual⁶⁶, estabelecer suas Assembléias Legislativas, instituir seus tributos, etc. Para tanto, os Estados estão jungidos ao princípio da legalidade, segundo o qual o cidadão somente será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo em virtude da lei. Logo, precisam editar suas próprias leis.

⁶³ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos. [...]”

⁶⁴ “Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.[...]”

⁶⁵ José Afonso da Silva assevera que “Não existe autonomia federativa sem capacidade normativa sobre determinada área de competência. Os Estados federados dispõem dessa capacidade, agora, mais do que antes, mas sempre nos limites que a Constituição Federal lhes traçou” (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 529)

⁶⁶ “Art. 125. Os Estados organizarão sua Justiça, observados os princípios estabelecidos nesta Constituição. [...]”

Disto decorre o poder/dever dos Estados de legislarem nas matérias de sua competência. A competência dos Estados é definida por exclusão.⁶⁷ Assim, toda a competência que não lhe é vedada pela Constituição, deverá ser exercida.

A Lei Estadual possui a mesma natureza que a Lei ordinária Federal ou municipal. O que interessa é saber se a matéria tratada está sob sua competência. Logo, não há que se falar em hierarquia formal, mas sim, reserva material. Evidentemente que toda a legislação estadual (assim como a federal e municipal) deve obediência à norma constitucional.⁶⁸

A função da Lei Estadual é, pois, exercer a competência que foi outorgada pela Constituição Federal e Constituição Estadual. Esta competência resta delimitada na própria Constituição Federal⁶⁹ quando distribui os deveres de cada um dos entes federados (União – art. 21, Estados – art. 25 e Municípios - art. 29 e 30).

No aspecto tributário a função da lei estadual é criar os tributos de competência estadual, definindo a forma como serão exigidos dos contribuintes.

Não se pode esquecer que a função da lei estadual tributária deve ser analisada em sintonia com o Sistema Tributário Nacional. Isto implica, no respeito aos limites impostos pela própria Constituição Federal,⁷⁰ que deverão ser observados pelos Estados, sob pena de

⁶⁷ “Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição. § 1º - São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição.[...]”

⁶⁸ Nesse sentido Sacha C. N. Coelho afirma que: “Há sim a subordinação das três ordens parciais a uma ordem jurídica total, ou nacional, de que são expressão mais evidente, dentre outros, os preceitos constitucionais que consagram o federalismo e a república. Ela marca o relativismo das autonomias que convivem num Estado federal.” (COELHO, Sacha Camon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 117).

⁶⁹ O STJ tem decisão no sentido de que a definição da competência legislativa é matéria constitucional, cuja competência para decidir é do STF. RESP 144422/SP, DJ 20.10.1997.

⁷⁰ ADI 1124/RN, DJ 08-04-2005.

serem consideradas inválidas as normas locais. Tal entendimento visa promover o princípio republicano e federalista.⁷¹

Assim, é necessário lembrar, por exemplo, que no âmbito do ITCD, a CF/88 determina que a Lei Complementar Federal defina a competência nos casos em que o “doador tenha domicílio ou residência no exterior; ou, se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.” Prevê, outrossim, que suas alíquotas máximas sejam definidas pelo Senado Federal.⁷² Neste caso, a Lei Estadual não possui competência para tratar da matéria, por estar reservada à Lei Complementar e Resolução do Senado Federal respectivamente. Em se tratando do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, a CF/88 também reserva ao Senado Federal a competência para definição de alíquotas mínimas.⁷³

No caso do ICMS, a CF/88 institui uma série de limitações que devem ser observadas pelo Legislador estadual. No que diz respeito ao princípio da não-cumulatividade, da proibição de crédito em operações beneficiados com isenção ou com não-incidência, da determinação de alíquotas interestaduais pelo Senado Federal, da imunidade nas operações de exportação; a Lei Estadual está limitada na sua atuação por estas balizas constitucionais e infraconstitucionais (no caso da Lei Complementar).

Evidencia-se, pois, que a função da Lei Estadual é exercitar a competência que cabe aos Estados. Está limitada, entretanto, pelas disposições especiais sobre certas matérias que já estão dispostas na Constituição Federal e na Lei Complementar.

⁷¹ ADI 930 MC/MA, DJ 31-10-1997.

⁷² Art. 155, §1º, III e IV.

⁷³ Art. 155, §6º, I.

3.3.2.2 Campo de abrangência da Lei Estadual em relação aos créditos ICMS

Especificamente em relação aos créditos de ICMS (tanto decorrente da não-cumulatividade quanto das operações de exportação) a Lei Estadual possui limites claros que advêm da Constituição e da legislação complementar federal.

Inicia-se pela Constituição Federal. Ao dispor sobre a regra da não-cumulatividade do ICMS, a Carta Magna avocou para si o dever de promover a garantia de que o imposto não seria cobrado de forma cumulativa. Esta matéria já foi objeto de ponto específico neste estudo. O que interessa agora, é saber que a Lei Estadual, embora possua competência para instituir o ICMS, jamais poderá exigí-lo de forma cumulativa. Seu campo de atuação está restrito em razão da hierarquia das normas.

Ainda na Constituição, tem-se a previsão da manutenção dos créditos de produtos e serviços utilizados na produção ou prestação de serviços destinados ao exterior.⁷⁴ Neste caso, o legislador estadual deve ser cauteloso para não limitar, sob forma alguma, a manutenção e a utilização destes créditos.

Já no âmbito infraconstitucional, há que se destacar a matéria relativa a créditos, regulada na Lei Complementar 87/96. Por decorrência do comando constitucional constante do art. 155, §2º, XII, “c”, “e” e “f”, Lei Complementar regulou a matéria. A lei estadual deve obediência (em razão da competência legislativa) às normas constantes da LC 87/96.

⁷⁴ Art. 155, §2º, X, “a”.

Assim, quando a LC 87/96 dispõe que o contribuinte possui o direito de se creditar pela compra de bens destinados ao ativo permanente⁷⁵, não compete ao legislador estadual, dispor de forma diferente. Regra estadual que dispõe contrariamente a regra da lei complementar é tida como ilegal.⁷⁶

Da mesma forma, quando a LC 87/96 dispõe que não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior⁷⁷, não compete à lei estadual modificar o tratamento da matéria. A lei estadual somente poderá declarar aquilo que já foi garantido pelo legislador federal.

Outra Lei Complementar que restringe a competência das Leis Estaduais é a LC 24/75⁷⁸. Quando define que as isenções somente poderão ser outorgadas por meio de Convênio do CONFAZ, acaba por limitar a abrangência da legislação local. Mesmo que quisesse, a Assembléia Legislativa não pode outorgar crédito presumido sem prévia autorização do CONFAZ. Além desta previsão específica, a LC 24/75 determina que a inobservância de seus dispositivos acarretará a anulação dos créditos por parte do estabelecimento recebedor da mercadoria.⁷⁹

Vê-se, com isto, que, no campo dos créditos de ICMS, a Lei Estadual possui sua competência reduzida. Primeiramente, por disposições da própria Constituição, em segundo lugar, por disposições de lei complementar federal.

⁷⁵ Art. 20.

⁷⁶ Neste sentido RESP 142824/SP, DJ 17.04.2000.

⁷⁷ Art. 21, §2º.

⁷⁸ LC 24/75 - “Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à **concessão de créditos presumidos**; [...]” grifo nosso

⁷⁹ “Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente: I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; [...]”

Para definir a área de competência da Lei Estadual deve-se, portanto, confrontar o conteúdo já previsto na Constituição (regras positivas ou negativas) e legislação complementar. Esse confronto deve se dar de forma a observar a construção coerente do Sistema Tributário Nacional, privilegiando o sistema jurídico como uma unidade.

4 ANÁLISE CRÍTICA DAS LIMITAÇÕES AO USO DOS CRÉDITOS DE ICMS

Toda norma jurídica é uma forma de limitação, o que muda é a perspectiva sob a qual está sendo analisada. A regra que prevê a incidência de imposto sobre doações (ITCD), vista pelo ângulo do Estado, é um direito subjetivo à exigência da prestação pecuniária. Por outro lado, é uma limitação ao direito de propriedade do cidadão (proprietário do bem objeto da tributação). O princípio da capacidade contributiva é um limite para o Estado e uma garantia para o cidadão contra a investida arbitrária sobre o patrimônio. Revela-se, portanto, que o Direito, para alcançar seu fim (*Justiça*) utiliza-se da imposição de verdadeiras limitações.

Submeter-se, ou não, ao Direito, é tema que foge dos lindes desta empreitada. Parte-se do pressuposto de submissão ao Direito. De igual modo, não é objeto central deste estudo, a averiguação sobre a validade das normas no que diz respeito ao preenchimento dos requisitos formais para sua aprovação. Sabe-se que, para existirem no mundo jurídico, as normas precisam respeitar o processo de aprovação no órgão competente.

O que se busca ver analisado, então, é a validade jurídica material das limitações que a legislação impõe ao contribuinte em termos de utilização dos créditos de ICMS. Especialmente, diante de uma interpretação sistemática que privilegie a unidade.

Para efeito de estabelecer um método de análise do problema concreto, separam-se as espécies de normas em três tipos: lei complementar, leis estaduais e instrumentos secundários.

4.1 Limites previstos em lei complementar

A Lei Complementar ocupa lugar de destaque no que se refere ao ICMS. Por decorrência do comando constitucional previsto no art. 155, §2º, XII, existe uma parcela substancial de dispositivos previstos na LC 87/96, que tratam dos créditos relativos ao ICMS. Dois enfoques serão dados no trato desta matéria: (4.1.1) os créditos relacionados à não-cumulatividade; e, (4.1.2) os créditos relacionados à imunidade do imposto.

4.1.1 Os créditos relacionados à não-cumulatividade

Vale lembrar que a CF/88 diz que cabe a lei complementar “disciplinar o regime de compensação do imposto” (art. 155, §2º, XII, c). Desta regra constitucional nasce a necessidade de se identificar exatamente qual a competência que foi outorgada ao legislador complementar.

Disciplinar significa submeter-se a uma disciplina, fazer obedecer. À lei complementar cabe regular a forma como os Entes Federados irão exigir o ICMS diante de um sistema que prevê a compensação do imposto devido com a parcela cobrada na etapa anterior. A compensação está atrelada a uma regra constitucional (a não-cumulatividade). Para garantir a unidade do sistema⁸⁰ a interpretação da lei complementar deve respeitar a regra constitucional da não cumulatividade.

⁸⁰ No parte inicial do estudo (item 2.2) fala-se que: A *unidade* serve para impedir que haja uma difusão de realidades desconexas, sem sentido. Procura-se com a *unidade* garantir a ausência de contradições no sistema.

Quando o art. 20, §1º, da LC 87/96 nega o direito ao crédito pela entrada de mercadorias ou serviços alheios à atividade do contribuinte, está disciplinando a matéria de uma forma coerente. A não-cumulatividade constitucional não garante que o contribuinte se credite de todo e qualquer bem ou serviço consumido. O *fim* é garantir a cobrança não-cumulativa do imposto. Logo, se o sócio de uma empresa adquire um veículo para uso pessoal, uma máquina para uso em sua residência, ou qualquer bem/serviço não necessário à atividade que exerce; tal custo (ICMS), ainda que seja suportado de fato pela empresa, não deve ser lançado como crédito para abater seus débitos.

A norma jurídica que prevê a não-cumulatividade está direcionada aos produtos e serviços que são utilizados na produção e prestação de outros produtos e serviços que formam uma cadeia produtiva. O bem particular do sócio (ou qualquer bem alheio a atividade da empresa) está fora da cadeia de produção. Quem deve suportar o custo (integral) com o ICMS é o consumidor. Evidencia-se que a proibição deste crédito especificamente, não afeta a regra da não-cumulatividade. Entretanto, nem todos os dispositivos da LC 87/96 seguem a mesma sorte. Passa-se a análise de alguns tópicos da Lei Complementar que suscitam questionamentos sobre sua validade.

Ativo permanente e bens de uso e consumo

Em relação aos bens do *ativo permanente*, a LC 87/96 expressamente previu a possibilidade do contribuinte se creditar do ICMS (art. 20, *caput*). Entretanto, limitou este direito ao condicionar a utilização no prazo 48 meses (art. 20, §5º).

Como já repetido, a não-cumulatividade do ICMS não está sujeita ao poder do legislador complementar. Portanto, não se mostra válida a limitação que foi imposta. Seria possível sustentar, por exemplo, que a Lei Complementar pudesse vedar a utilização dos créditos oriundos de insumos, à exemplo do que fez com os bens do ativo permanente? Porquê então, abrir exceção às compras para o ativo permanente? As regras não admitem esta flexibilização na sua aplicação. Valem ou são inválidas. A menos que haja uma regra de exceção, deve ser aplicado o conteúdo da regra constitucional da não-cumulatividade.

A competência do legislador está restrita à forma como a compensação será efetivada. Seu poder não se estende ao conteúdo da não-cumulatividade. Se o legislador determina que o crédito seja apurado em livro próprio - forma de apuração - (art. 20, §5º, VI); não se evidencia divergência alguma com a norma constitucional. Todavia, ao proibir que se utilize o crédito integral, não se mostra coerente com o conteúdo constitucional. Fere-se a unidade do sistema. Há uma ausência de conexão e dependência com a estrutura constitucional do tributo.

O mesmo raciocínio pode ser feito em relação aos créditos de ICMS oriundos de compras de *bens de uso e consumo* da empresa. O *caput* do artigo 20, da LC 87/96, também previu expressamente o creditamento em relação a estes bens. Entretanto a Lei definiu, em sua redação original, que dariam direito ao crédito a partir de 01/01/98. O exercício deste direito está sendo prorrogado sucessivamente para 01/01/00 (LC 92/97), 01/01/03 (LC 99/99) e 01/01/07 (LC 114/02). A limitação imposta pelas Leis Complementares referidas, mostra-se em total descompasso com o conteúdo da regra da não-cumulatividade. O art. 20 resguarda literalmente o crédito relativo aos bens de uso e consumo, mas o artigo 33, I, restringe no tempo tal direito!

De acordo com o que foi visto no item 3.1, a necessidade de se creditar do ICMS decorre do fato de que o imposto não creditado vai par o custo. No caso dos bens do ativo permanente e de uso e consumo, o mesmo raciocínio é válido.

Posição do STF

Em ambos os casos o STF tem decidido que a Lei Complementar pode impor tais limites. É certo que as decisões do Tribunal devem ser acatadas, todavia, isto não significa que é obrigatória a concordância com suas conclusões. A discussão em torno do aproveitamento dos créditos oriundos da aquisição de materiais de uso e consumo e para o ativo permanente, é de certa forma, a melhor maneira de abordar o tema da não-cumulatividade no STF. Por isso, passa-se a demonstrar os principais pontos analisados pelo Tribunal.

Ainda sob a vigência da Constituição de 1967, vale destacar a decisão proferida no RE 79.601 (26/11/1974), cujo relator foi o Ministro Aliomar Baleeiro. Por ocasião do julgamento, foi questionada a possibilidade de creditamento do ICM sobre as compras de “*cadinhos, feltros panos e lixas*” utilizados pelo contribuinte em seu processo de industrialização. Segue trecho do voto do Min. Aliomar Baleeiro que bem demonstra a posição daquela Casa:

A não-cumulatividade do imposto é atendida pela dedução do imposto já pago em relação ao imposto a pagar. O direito de crédito é assegurado tanto em relação à matérias primas, quanto aos produtos intermediário, que não se integrando, embora, no produto final, sejam consumidos no processo de industrialização. Este é o entendimento do Eg. Supremo Tribunal Federal, desde a vigência do extinto imposto de consumo.[...]

O material em questão é intermediário. Desgasta-se e consome-se no processo industrial. Não pode ser tratado juridicamente como integrante ou acessório de máquinas do capital fixo e imobilizado. Deve ser computado no produto final para efeitos de crédito de ICM.

Como se vê da decisão, o Tribunal garantiu a aplicação da não-cumulatividade através do entendimento de que as matérias primas e os produtos intermediários (que se consomem no processo produtivo) geram o direito ao crédito. Desta decisão, ficou patente, também, que os bens do ativo permanente não são considerados para fins de creditamento.

Já sob a égide da Constituição de 1988, se faz oportuno destacar dois momentos distintos nas questões envolvendo os créditos de ICMS. O primeiro, é aquele que engloba a vigência do Convênio ICM nº 66/88 e que se estende até a publicação da Lei Complementar especial para o ICMS. O segundo período coincide justamente com a entrada em vigor da LC 87/96 (DOU 13/09/96).

Na vigência do Convênio ICM nº 66/88, o RE nº 200.168-6/RJ, Relator o Min. Ilmar Galvão⁸¹, deixou evidente a posição majoritária do STF ao dizer que “a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento” não implica em crédito. Da própria Ementa do julgado consta que “Se não há saída do bem, ainda que na qualidade de componente de produto industrializado, não há falar-se em cumulatividade tributária.”

A empresa recorrente, comércio varejista, desejava creditar-se da energia elétrica consumida em seus estabelecimentos. O voto do Ministro Relator, utilizou-se do Convênio ICM 66/88, art. 31, para negar o direito da empresa, ao argumento de que o bem era consumido pelo próprio estabelecimento. Referiu o Ministro Ilmar Galvão que “não se destinando à comercialização ou à utilização em processo de produção de novos bens, como

⁸¹ RE 200.168-6/RJ, DJ 22/11/96.

elemento indispensável à composição destes” não haveria direito ao crédito. Ao seu ver, a ausência de creditamento não ofende a norma da não-cumulatividade.

Vê-se que o principal aspecto no argumento do Tribunal foi o fato de que o bem (energia) não “integrou” o produto final, evidenciando o apego ao critério físico para delimitar o direito aos créditos de ICMS.

Este julgado (RE 200.168/RJ) foi utilizado, posteriormente, como fundamento para a negativa nos demais casos apreciados pelo Tribunal. Nesse sentido exemplificam os RE’s nºs 367.821/PR e 359.784/PR, e os AI nºs 406.190/SP, 427.536/RS, 487.396/RS e 250.852/RS.

Interessante noticiar o julgamento do RE nº 200.379/SP, Rel. Min. Marco Aurélio⁸². Este é o único caso que se tem notícia em que o Tribunal concedeu o direito ao crédito de ICMS, na vigência do Convênio ICM nº 66/88, sobre a aquisição de bens do ativo permanente. Lê-se do voto o seguinte:

[...] A premissa básica é de que tais máquinas e equipamentos, por consubstanciarem mercadorias, estão sujeitos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Ora, é sabido que, na prática, o pagamento se dá pelo próprio comprador do equipamento. Destarte, assentado, como foi mediante perícia, que na produção das mercadorias há o desgaste das máquinas utilizadas que, por sinal, hão de ser substituídas por outras mais modernas, forçoso é concluir que o afastamento, como crédito, do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços pago implica, a seguir, quando comercializados os produtos, ou seja, a mercadoria objeto de industrialização, cumulatividade vedada constitucionalmente. **O princípio da não-cumulatividade há de ser observado na espécie, sob pena de exsurgir o pagamento duplo que visa a coibir.** O fato de ter—se a integração das máquinas ao ativo fixo não é conducente, por si só, a anular as conseqüências da utilização, ou seja, o desgaste no processo de industrialização do produto a circular posteriormente. Por outro lado, a diminuição do valor dos bens do ativo decorre, justamente, do fato de serem utilizados na produção das mercadorias.[...] (grifo nosso)

⁸² RE 200.379/SP, DJ 17/03/2000.

O conteúdo da norma constitucional extraído pela decisão, dá conta de que também as máquinas adquiridas para produção de uma empresa devem gerar crédito já que há, comprovadamente, um desgaste. Logo, para se afeiçoar ao propósito da não-cumulatividade é necessário que se garanta o crédito sobre estes bens. É útil dizer que esta decisão representa posição absolutamente minoritária do Tribunal, não tendo acolhimento nos demais julgamentos proferidos por ambas as Turmas.

Já sob a égide da LC nº 87/96, destaca-se o RE nº 195.894/RS⁸³, Relator o Ministro Marco Aurélio, como sendo o paradigma utilizado pelo Tribunal. Neste caso, a empresa recorrente buscava a declaração do seu direito ao crédito de ICMS sob as compras de peças de reposição para máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, inclusive os dispêndios com a frota de veículos para o transporte das mercadorias.

Neste julgamento, a Suprema Corte entendeu que, embora a não-cumulatividade exista para impedir o pagamento “*em duplicidade do tributo*”, o conteúdo do “princípio” “alcança a matéria-prima adquirida e que venha a ser consumida ou integrada ao produto final, na condição de elemento indispensável à respectiva composição.” No caso concreto, a não-cumulatividade não estaria sendo vilipendiada por norma estadual que restringisse o crédito de materiais de uso e consumo. Vale destacar o trecho final do voto do Min. Relator:

No caso de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, bem como de material para manutenção de veículos, não se tem, a seguir, a comercialização. Não ocorre processo de transformação em nova mercadoria passível de vir a ser comercializada. Daí a impertinência de pretender-se lançar o tributo pago na aquisição desses materiais como crédito, isso visando à compensação com os débitos decorrentes da alienação das mercadorias produzidas. Não conheço deste extraordinário.
É o meu voto.

⁸³ RE 195.894/RS, DJ 16/02/01.

No mesmo sentido do RE 195.894 seguiram-se diversos julgados, podendo-se destacar o AgrAI nº 402.173/SP, AgrRE nº 224.531/SP, AgrRE nº 296.025/PR e AgrRE nº 413.034/SP.

Mais recentemente, sobre este tema especificamente, o STF foi instado a se manifestar na ADI nº 2325⁸⁴, impetrada pela Confederação Nacional da Indústria – CNI. A ADI questiona justamente a validade de alguns dispositivos constantes da LC 102/02 que, em síntese, determinaram o aproveitamento do crédito de bens ao ativo permanente em 48 meses, e limitaram no tempo o uso do crédito relativo à energia elétrica e aos serviços de comunicação.

Embora o mérito ainda não tenha sido julgado pelo Pleno do Tribunal, os Ministros ao julgarem o pedido de liminar indeferiram o pleito da entidade. Houve, tão somente a interpretação conforme a Constituição para adequar a aplicação da Lei ao princípio da anterioridade. Com isto, o Tribunal demonstra que não vê vício no fato da lei complementar impor limites temporais (01/01/07) para o contribuinte usufruir dos créditos de ICMS sobre energia elétrica e comunicação. Seguindo este raciocínio o Tribunal não haverá de enxergar mácula em relação aos demais bens de uso e consumo.

Evidencia-se que a Jurisprudência dominante no STF é no sentido de que a não-cumulatividade constitucional não significa que o contribuinte deva creditar-se do ICMS cobrado sobre os bens do ativo permanente e dos bens de uso e consumo. Necessário, no entender do Tribunal, que hajam sido consumidos ou integrados ao produto final. O STF adotou, claramente, o critério físico para realização dos créditos.

⁸⁴ ADI 2325, DJ 04.10.2004.

Das decisões do STJ

Analisando-se as decisões do STJ sobre este assunto, vê-se que o Tribunal, à exemplo do STF, entende que a regra da não-cumulatividade é atendida com o creditamento dos bens que compõem o produto final (*critério físico*)⁸⁵. Para os Ministros, inexistente na regra constitucional obrigação de creditamento de bens que não são utilizados diretamente para a produção.

No entender dos Ministros a previsão da LC 87/96, no sentido de possibilitar o creditamento sobre a aquisição de bens destinados ao ativo permanente, de uso e consumo, energia elétrica e comunicação, é um mero favor fiscal⁸⁶. Como tal, pode sofrer condicionamentos de qualquer tipo (escalonamento em 48 parcelas, somente admitir crédito a partir de uma determinada data, etc.).

Interessante destacar um trecho do voto da Ministra Eliana Calmon, que bem traduz a forma como o Tribunal enfrenta a questão:⁸⁷

O entendimento, insculpido no princípio constitucional da não-cumulatividade, sempre foi o de evitar a oneração excessiva do processo industrial, com a tributação em cascata da matéria-prima e dos serviços relacionados com a atividade específica do estabelecimento. Observe-se, portanto, que a utilização do creditamento do ICMS sempre sofreu restrição, agindo o legislador com cuidado para não desrespeitar o princípio constitucional da não-cumulatividade, mas com prudência para não agredir a arrecadação dos Estados, privilegiando a atividade produtiva, como é do escopo do instituto do creditamento. (Grifo nosso)

⁸⁵ REsp 621557/RS, DJ 19.09.2005, RMS 19176/SC, DJ 12.09.2005, EDcl no RMS 18957/CE, DJ 15.08.2005 e REsp 710318/SP, DJ 01.07.2005.

⁸⁶ RMS 19521/RJ, DJ 21.11.2005 e RMS 19407/MT, DJ 01.08.2005.

⁸⁷ RMS nº 19.521, DJ 21/11/05.

A decisão reconhece a regra constitucional da não-cumulatividade, entretanto há uma clara limitação no seu conteúdo, diante do argumento de que não pode “agredir a arrecadação dos Estados.”

Energia elétrica e serviços de comunicação

O artigo 33, da LC 87/96, dispõe sobre uma série de condições para o contribuinte usufruir os créditos vinculados a energia elétrica e serviços de comunicação. Em relação a energia elétrica, a lei impôs quatro situações. (i) integral aproveitamento quando o estabelecimento der saída a energia elétrica. (ii) a energia consumida no processo industrial dá direito a crédito. (iii) pode usar o crédito na proporção das saídas feitas para o exterior. (iv) todos poderão utilizar a partir de 01/01/07.

Já em relação aos serviços de comunicação são três as condições, a saber: (i) integral aproveitamento quando utilizadas na execução de serviços de comunicação. (ii) aproveitamento proporcional quando utilizado em operações de exportação. (iii) para todos os contribuintes a partir de 01/01/07.

Uma primeira pergunta que se impõe é a seguinte. Aos demais contribuintes não é garantida a não-cumulatividade do imposto? O legislador entendeu que somente a energia utilizada na parte da indústria gera o efeito cumulativo? Como fica a energia necessária para a administração da empresa, para o comércio, para os prestadores de serviço de comunicação? Nesses casos, haveria alguma diferença na incidência do ICMS? De fato não há diferença alguma. O imposto que não for objeto de crédito (ex. energia consumida na área

administrativa) irá compor o custo do produto e será calculado e recolhido de forma cumulativa.⁸⁸

A opção feita pelo legislador complementar fere materialmente a regra constitucional, além de oferecer tratamento favorecido a certas atividades econômicas (art. 150, II, da CF/88).

Posição do STF

Quanto aos créditos de ICMS oriundos da aquisição de energia elétrica e de serviços de comunicação especificamente, as decisões prolatadas no RE nº 200.168-6/RJ, e na ADI nº 2.325, indicam que o Tribunal não vê vício no fato da lei complementar impor limites temporais (01/01/07) para o contribuinte usufruir dos créditos de ICMS sobre energia elétrica e comunicação.

Documentação idônea

O artigo 23, da LC 87/96, impõe ao contribuinte recebedor da mercadoria ou dos serviços que, para usufruir do crédito, a documentação deve ser idônea, bem como sua escrituração. É legal (art. 113, §2º, do CTN) que o Estado exija o cumprimento de obrigações acessórias para o fiel desempenho de sua atividade fiscalizadora. Entretanto, será que tal prerrogativa – exigir o cumprimento da obrigação acessória – lhe autoriza impor limitações relacionadas à obrigação principal?

⁸⁸ Interessante noticiar sobre este assunto que, no RGS, o RICMS (Decreto 37.699/97) prevê para o comércio um crédito presumido de 50% sobre a energia elétrica.

A questão documental deve ser objeto de apuração e fiscalização por parte do Fisco, independentemente de sua ligação com o direito posterior ao crédito. A documentação fiscal serve para provar a operação. A operação, entretanto, existe, mesmo sem documentação.

O que interessa, para fins de não-cumulatividade, é constatar se a operação efetivamente ocorreu, pois neste caso o comprador (que quer fazer o crédito) arcou com o ICMS da operação. Como ficou demonstrado, se não fizer o respectivo crédito acabará recolhendo o imposto de forma cumulativa. Afigura-se contrário à Constituição tal regra. Dentro desta linha interpretativa, entende-se que a questão relativa a documentação é meramente acessória quando confrontada com a regra da não-cumulatividade. O mais razoável em casos de dúvida quanto a origem da operação geradora do crédito, é exigir do contribuinte a prova desta operação, nada mais.

Da posição do STJ

Neste tema as decisões do STJ⁸⁹ têm sido coerentes com o sistema jurídico ao exigir que, em havendo documento fiscal inidôneo acobertando a operação, cabe ao contribuinte provar, por outro meios (contabilidade), que efetivamente ocorreu o negócio jurídico e, assim, creditar-se do valor do ICMS.

Do estorno de créditos - Lei Complementar nº 24/75.

O artigo 155, XII, “g” da CF/88, determina que cabe à lei complementar regular a forma como os Estados e o Distrito Federal, mediante deliberação, ofertarão isenções,

⁸⁹ REsp 470633/MG, REsp 182161/RS e REsp 556850/MG, DJ 23.05.2005.

benefícios e incentivos fiscais. Atualmente a lei complementar que trata do tema é a LC nº 24/75, recepcionada pela Constituição atual⁹⁰. Segundo a LC 24/75, os incentivos deverão ser concedidos ou revogados nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal⁹¹. A promoção e a celebração dos Convênios compete ao Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. A questão mais crítica da LC 24/75 está relacionada a determinação de estorno dos créditos de ICMS prevista no artigo 8º⁹².

Segundo a regra, o incentivo que for outorgado em desacordo com a LC 24/75, trará como consequência a *ineficácia do crédito fiscal*. Com base neste dispositivo, o adquirente da mercadoria e o tomador do serviço estão sendo impedidos de se creditarem do ICMS quando o vendedor ou o prestador do serviço está submetido à legislação incentivadora sem respaldo em Convênio do CONFAZ.

Não parece que esta seja uma interpretação sustentável perante a Constituição. A regra do art. 8º, I, traz duas inconsistências jurídicas. A primeira delas, diz com a presunção de validade das normas até que haja declaração do Poder Judiciário em sentido contrário. A segunda, diz com a limitação ao princípio da não-cumulatividade.

⁹⁰ ADI 2.376-MC, DJ 04.05.01.

⁹¹ LC 24/75 - “Art. 1º As isenções do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos; IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto sobre Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.”

⁹² “Art. 8º A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; [...].”

No primeiro caso, cabe ao órgão competente, questionar a validade do incentivo fiscal. O STF possui jurisprudência remansosa no sentido de declarar inválidos os incentivos dados em desconformidade com a LC 24/75⁹³. O que se deve evitar é a “presunção de invalidade” das normas. Ente Federado algum está autorizado a declarar a higidez de uma norma. Somente o Judiciário possui esta prerrogativa constitucional.

No segundo aspecto, a aplicação do artigo 8º, I, da LC 24/75, traz consigo afronta direta à regra constitucional da não-cumulatividade. Se o comprador ou tomador do serviço não puder utilizar o crédito que foi cobrado na etapa anterior, irá computar este valor no custo do produto e, assim, cumular a cobrança do imposto.

Diante destas duas constatações, é possível afirmar que a regra prevista no dispositivo do art. 8º, I, está em confronto com a Constituição Federal e não serve de fundamentação para a prática que tem sido adotada por inúmeras administrações tributárias estaduais.

Os exemplos destacados mostram o volume de discussões sobre o tema. Em síntese conclusiva é possível afirmar que a lei complementar possui função relevante para a harmonia tributária da federação. Ao mesmo tempo é necessário esclarecer que a CF/88, ao estabelecer o papel da lei complementar em matéria de ICMS, não lhe outorgou o poder de limitar a regra da não-cumulatividade. Qualquer disposição de lei complementar que implique em contrariar a regra constitucional da não-cumulatividade, é inválida por ofender a hierarquia das normas.

⁹³ Cite-se como exemplo: ADI 2.377-MC, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 07/11/03; ADI 1.247-MC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 08/09/95, ADI 2.357-MC, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 07/11/03, ADI 286, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 30/08/02 e ADI 2.376-MC, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 04/05/01.

4.1.2 Os créditos relacionados à imunidade do imposto

Em relação aos créditos de ICMS decorrentes de operações e prestações destinadas ao exterior (imunidade), a LC 87/96 é bastante clara e objetiva. Os seus dispositivos reconhecem o direito ao crédito previsto na Constituição e determinam o aproveitamento pelo contribuinte. Os maiores problemas surgem das limitações impostas pela legislação estadual e instrumentos secundários. Problema este que será abordado nos pontos que seguem.

Um problema que tem surgido diz respeito a ausência de lei estadual que preveja a utilização dos respectivos créditos⁹⁴. Nesse ponto o STJ se pronunciou pontualmente no julgamento do ROMS nº 13.544/PR⁹⁵ no sentido de que, mesmo na ausência de legislação estadual própria, não se deve impedir o contribuinte de usufruir o direito constitucional ao crédito.

Outra situação que merece atenção é a redação do art. 25, quando afirma que havendo saldo remanescente (oriundo das operações de exportações), o contribuinte poderá transferi-los a terceiros “mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.”

⁹⁴ O artigo 25, §2º, da LC 87/96 estabelece que *lei estadual* poderá permitir a utilização dos saldos credores para transferência.

⁹⁵ O trecho final do voto da Min. Relatora Eliana Calmon afirma categoricamente que: “[...] *Pelo texto, não é dado ao legislador estadual qualquer vedação ao aproveitamento dos créditos do ICMS, sob pena de infringir o princípio da não-cumulatividade, quando este aproveitamento se fizer em benefício de qualquer outro estabelecimento seu, no mesmo Estado, ou de terceiras pessoas, observando-se para tanto a origem no art. 3º. É exatamente esta última a hipótese dos autos, porque a empresa objetiva transferir os créditos acumulados para terceiros. Parece que o Tribunal a quo, ao examinar a querela, olvidou o § 1º e partiu para a interpretação da hipótese do inciso II do § 2º do art. 25 da LC 87/96, o qual não tem aplicação à espécie.* Assim sendo, concluo que têm as recorrentes inteira razão, quando afirmam o equívoco do Tribunal na interpretação do texto pertinente com o pedido, o que lhes garante, sem nenhuma legislação estadual, obter a declaração de crédito de que fala o inciso II, § 1º, da Lei Complementar 87/96, razão pela qual dou provimento ao recurso para conceder a segurança nos termos do pedido.”

A interpretação deste dispositivo tem conduzido alguns Estados a praticarem verdadeiro terrorismo fiscal. A pretexto de *reconhecer o crédito*, impõem condições (inconstitucionais) ao direito de usufruir o crédito. A interpretação do dispositivo da LC 87/96 deve levar em conta sobretudo a regra constitucional.

A regra constitucional prevista no art. 155, §2º, X, “a”, descreve uma conduta clara no sentido de manter e aproveitar os créditos. Possui como *fim*, garantir a imunidade nessas operações. Portanto, interpretar a LC 87/96 no sentido de que *reconhecer o crédito* implica, também, na outorga de poder de negar sua utilização; certamente ultrapassa o comando constitucional constante do art. 155, §2º, X, “a”.

4.2 Limites impostos por Leis estaduais

Como visto no item 3.3.2.1, as leis estaduais possuem função relevante no campo do ICMS. Somente através da lei estadual é que o imposto pode ser efetivamente instituído pelo Ente Federado. Ao criar o imposto, a norma estadual irá tratar de todos os elementos do tributo (hipótese de incidência, sujeição, alíquotas, base de cálculo, responsabilidade, etc).

Incluem-se, ainda, na competência legislativa primária estadual, o trato das exclusões do crédito tributário (isenções e anistia), casos de diferimento e suspensão, outros incentivos (créditos presumidos, reduções de base de cálculo), aproveitamento dos créditos (casos de transferência), etc.

Certamente é um campo vasto de atuação e merece atenção redobrada do intérprete. Muito embora grande parte da estrutura do ICMS esteja regulada pela própria LC 87/96, ainda assim é a lei estadual que irá, além de criar o imposto, normatizar vários aspectos não tratados na Lei federal.

Os 26 Estados mais o Distrito Federal possuem, cada um, sua própria legislação básica do ICMS⁹⁶. As respectivas leis estaduais são, ainda, regulamentadas através de Decretos e outros instrumentos normativos secundários (instruções normativas, orientações, etc), que serão objeto de estudo no ponto que segue.

Dois aspectos podem ser apontados como linhas condutoras para o raciocínio da interpretação sistemática sobre o ICMS. Primeiramente, a validade da Lei Estadual dependerá da sua conformidade com a Constituição Federal⁹⁷. Em segundo lugar, deve ser analisada sua conformidade com a Legislação Complementar Federal (LC 87/96 e LC 24/75). A interpretação da lei estadual deve promover a unidade do sistema.

Da coerência com o sistema previsto na Constituição

De tudo o que já se falou neste estudo, e por tudo o que se já se desenvolveu na doutrina jurídico-brasileira, aparenta quase desnecessária novas investidas no assunto que diz

⁹⁶ Leis estaduais básicas do ICMS de cada Ente Federativo: Acre – LC nº 22/89; Alagoas - Lei 5.900/96; Amapá – Lei 400/98; Amazonas - LC nº 19/97; Bahia – Lei 7.014; Ceará – Lei 12.670/76; Distrito Federal – Lei 1.254/96; Espírito Santo – Lei 7.000/01; Goiás – Lei 11.651/91; Maranhão – Lei 7.799/02; Mato Grosso – Lei 7.098/98; Mato Grosso do Sul - Lei 1.810/97; Minas Gerais – Lei 6.763/75; Pará – Lei 5.530/89; Paraíba – Lei 6.379/96, Paraná – Lei 11.580/96; Pernambuco - Lei 10.259/89; Piauí – Lei 4.257/89; Rio de Janeiro – Lei 2.657/96; Rio Grande do Norte – Lei 6.968/96; Rio Grande do Sul – Lei 8.820/89; Rondônia - Lei 6.88/96; Roraima – Lei 59/93; Santa Catarina – Lei 10.297/96; São Paulo – Lei 6.374/89; Sergipe – Lei 3.796/96, Tocantins – Lei 1.287/01.

⁹⁷ O Min. Sepúlveda Pertence em julgamento da ADI 2.377-MC, DJ 07/11/03, afirma que “As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações.”

respeito à submissão que as leis estaduais devem à norma constitucional. Entretanto, a manutenção da unidade do sistema jurídico, relativamente ao ICMS, depende, ainda, de um controle judicial mais aprimorado em certos aspectos fundamentais.

Se a função da lei estadual é exercer a competência que foi outorgada pela Constituição Federal e Constituição Estadual, promovendo o princípio republicano e federalista, então que assim o seja, efetivamente. O que se verifica, porém, são leis estaduais que, a pretexto de exercerem sua competência constitucional, acabam limitando o direito aos créditos decorrentes da não-cumulatividade e das exportações.

Lei estadual que cria um “*regime especial*” de recolhimento de ICMS para certos produtos ou atividades, determinando que os contribuintes que não se enquadrem no sistema devam recolher o imposto em cada operação; não está conforme a regra constitucional da não-cumulatividade. Como será possível para este contribuinte compensar seu débito com créditos de operações anteriores? Na prática, o custo do ICMS será considerado integralmente no preço de venda, ocasionando a cumulatividade do imposto.

Outro exemplo que sinaliza desconformidade com a Constituição, diz respeito às limitações que leis estaduais impõem à utilização de créditos de ICMS oriundos de operações ligadas à exportação. A legislação que impõe tal limite deve ser confrontada com a regra do artigo 155, §2º, X, “a”, da CF/88, que prevê a imunidade do imposto sobre operações destinadas ao exterior, e a garantia de manutenção e aproveitamento dos créditos oriundos de operações anteriores.

Se a regra estadual impede o aproveitamento por razões que não digam respeito à existência do crédito, ela é inconstitucional. Isto porque dispõe de forma contrária ao comando de uma regra que lhe é hierarquicamente superior. Isto vale tanto para as regras quanto para os princípios.

Além disto, deve ser destacada a ligação que existe entre a primeira parte do dispositivo constitucional (não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior) e a segunda parte (assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores). Se o crédito de ICMS não for aproveitado integralmente, o produto/serviço será exportado com o ICMS que incidiu nas etapas anteriores.

Isto significa que o *fim* da regra está sendo preterido sem que haja razões fortes suficientes que justifiquem tal interpretação. Portanto, mesmo que se admitisse que a regra estadual não afronta a regra constitucional de forma direta – o que se mostra apenas para argumentar -; é forçoso concluir que acaba impedindo que o seu *fim* seja promovido e, com isto, nega-lhe eficácia.

O STF tem decisões em que enfrenta a relação que existe entre a legislação infraconstitucional estadual do ICMS e as normas constitucionais⁹⁸. Muito comuns são as decisões provocadas pelos próprios Entes Federados, na busca pela declaração de inconstitucionalidade de incentivos fiscais outorgados em desacordo com os Convênios do CONFAZ. O Tribunal tem deixado evidente que as limitações que a Constituição impõe ao legislador estadual em matéria de ICMS servem justamente para promover os princípios

⁹⁸ ADI 1.296-PE, DJ e ADI 1.247-MC, DJ

fundamentais, dentre eles o federalismo. Por isto são inconstitucionais as normas estaduais que de alguma forma atingem o princípio constitucional do federalismo. As mesmas razões servem para afastar a validade de regras estaduais que limitam o direito ao crédito de ICMS oriundo das exportações.

Outro caso recorrente diz respeito à leis estaduais que vedam ao contribuinte o aproveitamento integral de créditos de ICMS em razão da existência de incentivo fiscal no Estado de origem da mercadoria ou serviço. Disposições nesse sentido além de contrariar a regra da não-cumulatividade, também são contrárias ao princípio federalista previsto no art. 1º, da CF/88.

Em relação à não-cumulatividade o problema está em que, para o adquirente da mercadoria ou o tomador do serviço, não importa se o ICMS do fornecedor ou do prestador está “incentivado” (seja através de financiamento, renúncia fiscal, prazos para pagamento, ou qualquer outra forma). O fato é que o custo financeiro do ICMS existiu e foi desembolsado no valor da operação. A proibição de se creditar do ICMS que algumas leis estaduais prevêm, obriga o adquirente/tomador a considerar o ICMS destacado como um custo, que será repassado na operação seguinte. Logo, haverá cumulatividade do imposto!

O princípio federalista também resta contrariado uma vez que instaura-se uma verdadeira guerra fiscal entre os Estados membros. A lei limitadora de créditos de ICMS desestimula a compra de produtos ou serviços oriundos do Estado que pretensamente oferece incentivo fiscal. Como consequência, os Estados iniciam uma disputa fiscal em que todos sairão perdendo no longo prazo. À toda evidência esta situação provocada pela lei estadual ofende o referido princípio constitucional. Não é possível manter um pacto federativo unitário

em que um Ente Federado possui leis que desconsiderem o próprio comando constitucional da não-cumulatividade.⁹⁹

Uma lei estadual, ao tratar dos créditos de ICMS, só deve ser considerada válida, se estiver em perfeita conformidade com o sistema constitucional. Isto implica em aferir-se a validade com os demais princípios que estão ligados pela conexão (de *suporte* ou *justificação*).

Da unidade com Lei Complementar Federal.

Sob este tópico, o que se busca destacar é a obediência que a Lei Estadual deve ao regramento previsto na Lei Complementar Federal. Foi a Constituição Federal que previu a competência da Lei Complementar para disciplinar os aspectos básicos do ICMS (art. 155, §2º, XII). Logo, no caso de uma lei estadual ofender o conteúdo da Lei Complementar, acaba, por via reflexa, atingindo também a Constituição Federal.

Mas é no âmbito da relação infraconstitucional que se quer estudar este ponto específico. Por possuir competência ampla, à lei estadual cabe estabelecer aspectos fundamentais relacionados aos créditos de ICMS. Por outro lado, por se tratar de norma aprovada pela Assembléia Legislativa de cada ente político, somado às dificuldades financeiras públicas por que passam a maioria dos Estados; não raras vezes excessos são cometidos em detrimento de direito fundamentais do contribuinte.

⁹⁹ ADI 1.247-MC, DJ 08/09/95. Embora tratando de tema análogo, vale destacar esta decisão do STF: “*O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-Membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS*”.

Os dispositivos que tratam dos créditos de ICMS na Lei Complementar basicamente exauriram a forma como a compensação deve se dar. Mesmo assim, as legislações estaduais buscam tratar minuciosamente os aspectos relacionados aos créditos. Por vezes, nesta pormenorização acabam ofendendo aquilo que já está definido na Lei Complementar.

A validade da norma estadual dependerá de sua estrita conformidade com as regras da Lei Complementar. Isto significa que a norma estadual pode ser inválida por ser ilegal (o que atrai a competência do STJ para julgamento). Neste contexto, o controle de validade está ligado à hierarquia das normas. O que a Lei Complementar determina, vincula o legislador estadual. A análise pode ser dar tanto no aspecto contudístico do comportamento que deve ser praticado, quanto ao *fim* que está sendo promovido (não-cumulatividade, estímulo à exportação). Em ambos os casos, o controle de validade entre a norma estadual e a lei complementar deve se dar forma a garantir que a unidade do sistema seja promovida.

O STJ possui decisões em que enfrenta a legalidade da Lei Estadual perante a LC 87/96¹⁰⁰. No REsp 343800/MG¹⁰¹ o Tribunal decidiu que ofende a LC 87/96 a lei estadual que determina o estorno proporcional de crédito, quando na operação subsequente haja redução de base de cálculo. Esta decisão usou a norma da não-cumulatividade para justificar a invalidade da norma estadual. No REsp 60669/RS¹⁰², O STJ declarou ser ilegal a alteração, por lei estadual, do momento da ocorrência do fato gerador do ICMS. Neste julgamento o Tribunal firmou posição de que a matéria foi tratada pela lei complementar e não poderia ser alterada por legislação estadual, em respeito a hierarquia das normas.

¹⁰⁰ Importa notar que o STJ, aplicando a Súmula 280/STF, não tem admitido a discussão de matéria relativa ao ICMS quando envolva “legislação local”. Logo, muitas discussões envolvendo matéria tratada em lei estadual, deixam de ser enfrentadas pelo Tribunal a despeito de negarem vigência à LC 87/96.

¹⁰¹ REsp 343800/MG, DJ 31.03.2003.

¹⁰² REsp 60669/RS, DJ 09.12.96.

Outro tema que gera tensão, diz respeito aos limites impostos por leis estaduais ao aproveitamento de créditos oriundo de operações de exportação. O art. 25, §1º,¹⁰³ da LC 87/96 assegura o direito ao contribuinte de *imputar* os créditos a qualquer estabelecimento seu dentro do Estado e, sucessivamente, havendo saldo remanescente, transferir a outros contribuintes.

Diversas são as leis estaduais¹⁰⁴ que impõem restrições ao direito do contribuinte de transferir os créditos excedentes em razão da exportação. Embora a LC 87/96 tenha sido de meridiana clareza ao definir que cabe *a autoridade competente o reconhecimento do crédito*, ainda assim o legislador estadual restringido o direito do contribuinte, seja de forma omissiva seja ativamente.

A LC 87/96 outorgou o direito da autoridade de reconhecer o crédito antes de autorizar sua transferência. Não parece razoável aceitar a construção segundo a qual está autorizada a imposição de outras limitações (prazos, valores, acordos, etc). O documento a que se refere o legislador nacional tem como único escopo certificar a existência do crédito, nada mais.

Quanto a este tema STJ possui poucos pronunciamentos. A decisão mais recente consta do ROMS nº 13.544/PR¹⁰⁵ em que ficou patente a posição do Tribunal no sentido de que mesmo a ausência de legislação local não pode impedir o contribuinte de usufruir os

¹⁰³ Art. 25 – [...] § 1º. Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do artigo 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

¹⁰⁴ No caso do RGS, por exemplo, a Lei Estadual nº 8.820/89 delegou, de forma questionável, ao Poder Executivo o poder de definir as condições para utilização do créditos. Em SP, a Lei 6.374/89 possui dispositivo semelhante no artigo 44. No RJ, a Lei 2.657/96 trata do tem no seu artigo 38. No Paraná, a Lei 11.580/96, delega ao Decreto o poder de definir as condições, no seu artigo 25, §6º.

¹⁰⁵ ROMS nº 13.544/PR, DJ

créditos. Logo, pode-se deduzir do raciocínio da decisão que, existindo lei estadual, esta não poderá impor qualquer tipo de limite.

4.3 Limites criados por instrumentos secundários

Este ponto cuida especificamente dos limites ao aproveitamento dos créditos de ICMS criados por instrumentos secundários. Aspecto de difícil enfrentamento, sem dúvida. A uma, porque a identificação exata dos contornos da competência dos instrumentos secundários revela-se tormentosa. A duas, porque a velocidade e a dinâmica das alterações promovidas nestas normas muitas vezes dificulta a reflexão em torno dos seus comandos. Passa-se ao objetivo.

A doutrina tem utilizado a divisão entre normas primárias e secundárias para diferenciar uma norma que possui competência para criar ou extinguir direitos e obrigações (*primária*), daquela que serve tão somente para regulamentar direitos e obrigações (*secundária*).¹⁰⁶ Compreendem-se nas normas primárias, por excelência, a Constituição Federal e suas Emendas. As leis ordinárias, complementares, delegadas, as medidas provisórias, os decretos legislativos e as resoluções do Senado Federal, completam o arcabouço das fontes primárias existentes no País.

¹⁰⁶ Carvalho diz que: “A lei e os estatutos normativos que têm vigor de lei são os únicos veículos credenciados a promover o ingresso de regras inaugurais no universo jurídico brasileiro ,pelo que as designamos por ‘ instrumentos primários’. Todos os demais diplomas regradores da conduta humana, no Brasil, têm sua juridicidade condicionada às disposições legais, quer emanem preceitos gerais e abstratos, quer individuais e concretos. São, por isso mesmo, considerados ‘ instrumentos secundários’ [...]” (CARVALHO, Curso de..., p. 57)

Em decorrência do conteúdo do princípio *republicano* e *federativo*, as leis estaduais e municipais, aprovadas pelo parlamento local, dentro de sua competência, também são consideradas normas primárias.

As fontes secundárias possuem no *Decreto* a sua principal norma de atuação. Entretanto, as normas administrativas (expedidas por Ministérios, Secretarias, autarquias, e demais órgãos integrantes da Administração) também formam parte importante e substancial do corpo de normas secundárias.¹⁰⁷

O primeiro aspecto que deve ser enfrentado diz respeito a competência que está reservada aos instrumentos secundários, em especial ao Decreto. A Constituição Federal no seu artigo 84¹⁰⁸ define a competência do Presidente da República para expedir Decretos para fiel execução das Leis¹⁰⁹. O Decreto, portanto, possui o papel fundamental e limitado de *executar* as Leis.

Executar, no sentido jurídico, significa *realizar, cumprir, adimplir, levar a efeito*. Ou seja, o conteúdo daquilo que deve ser executado já está previamente definido na Lei, o Decreto irá, tão somente, pôr em prática. Portanto, a validade do Decreto decorre dos limites que a Lei traz. No momento que uma norma secundária ultrapassa o limite criado pela Lei,

¹⁰⁷ A clássica lição de Meireles divide os atos administrativos em *normativos, ordinatórios, negociais enunciativos e punitivos*. Segundo professor, “Atos administrativos normativos são aqueles que contêm um comando geral do Executivo, visando à correta aplicação da lei. O objetivo imediato de tais atos é explicitar a norma legal a se observada pela Administração e pelos administrados. Esses atos expressam, em minúcia o mandamento abstrato da lei, e o fazem com a mesma normatividade da regra legislativa, embora sejam manifestações tipicamente administrativas. A essa categoria pertencem os decretos regulamentares e os regimentos, bem como as resoluções deliberações e portarias de conteúdo geral.” (MEIRELES. Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p.161)

¹⁰⁸ “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...] IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução; [...]”

¹⁰⁹ Esta norma se aplica, por decorrência dos princípios republicano e federativo, aos Governadores estaduais e Prefeitos municipais.

será tido como ilegal. Nesse contexto, também é relevante esclarecer que o instrumento secundário não poderá sequer dificultar a aplicação da Lei. Segundo Meireles o Decreto deve dispor sobre minúcias não abrangidas pela norma geral.

Este delineamento importa em resguardar (e promover) princípios caros e fundamentais ao Estado Democrático de Direito. Isto porque, em função da dependência e conexão dos princípios e da própria substância do *sobreprincípio do Estado de Direito*, é primordial que se possa identificar claramente o conteúdo dos Decretos.

O princípio da separação dos poderes (art. 2º, CF/88) exige que cada Poder republicano se mantenha no estrito cumprimento de sua competência. A usurpação de competência de um Poder importa em atingir fundamento essencial à continuidade da República. Não pode se admitir que o Poder Executivo, através de Decreto, legisle sobre matéria reservada à Lei, sob pena de atingir o núcleo essencial do princípio da separação de poderes; conduta vedada pelo postulado da proibição de excesso.¹¹⁰

O princípio da separação dos poderes possui três pilares na Constituição. O art. 2º, prevê expressamente a independência de cada um dos poderes. Já o art. 68, proíbe que certas matérias sejam objeto de delegação. E, por fim, o art. 84, IV, que define que os Decretos servem para *fidel cumprimento da lei*. Se qualquer destes fundamentos for violado, haverá violação ao princípio constitucional.

¹¹⁰ O postulado da proibição de excesso determina que, embora os princípios possam ser restringidos quando em confronto com outras normas, é vedada a restrição que importe em atingir o seu núcleo essencial; assim entendido o conteúdo sem o qual a norma se torna irreconhecível.

Feitas estas considerações sobre a competência do Decreto, oportuno alguns apontamentos sobre a competência das demais normas secundárias. O CTN trata das chamadas normas complementares no seu artigo 100¹¹¹. Sem explicar a competência individual, faz expressa referência “aos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, às decisões administrativas, às praticas reiteradas e aos convênios.”

Meireles¹¹² ao tratar dos *atos administrativos normativos*, ensina que, além dos Decretos, há as instruções normativas, os regimentos, as resoluções e as deliberações. Já sob a classificação de *atos administrativos ordinatórios* cita as instruções, as circulares, os avisos, as portarias, as ordens de serviço e os ofícios. O professor deixa claro que os atos da Administração são inferiores à Lei e aos próprios Decretos, não obrigando os particulares nem, tampouco, os funcionários submetidos a outras chefias. Possuem como função disciplinar o funcionamento da Administração e a conduta funcional de seus agentes.

Já para Carvalho¹¹³ falando dos instrumentos secundários especificamente no campo tributário, explicita-os em: “decretos regulamentares, instruções ministeriais, circulares, portarias, ordens de serviços e, outros atos normativos estabelecidos pelas autoridades administrativas.” Segundo o professor, “são todos os atos normativos que estão subordinados à lei.” Também evidencia que tais atos não obrigam os particulares. Os funcionários públicos lhe devem obediência por determinação legal que lhes manda observarem os atos administrativos superiores.

¹¹¹ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

¹¹² MEIRELES, *Direito administrativo...*, p. 161.

¹¹³ CARVALHO, *Curso de...*, p. 75.

Como se vê, a nomenclatura dos instrumentos secundários pode variar, mas a sua competência não. Assim como foi dito em relação ao Decreto, as demais normas secundárias possuem campo de atuação restrito na área tributária. Cabe a elas tão somente a função de organizar o funcionamento da Administração tributária. Nenhuma imposição além daquelas já previstas em Lei pode ser estabelecida por normas secundárias. O contribuinte não é obrigado pela instrução normativa, ou pela ordem de serviço, mas, sim, pela Lei.

O STJ ao julgar o Resp nº 460.986/PR¹¹⁴, que discutia a possível violação do *princípio da estrita legalidade* por ato normativo secundário, esclarece de modo contundente a primazia da Lei, como fonte primária, sobre as normas secundárias. Em outro julgado (Resp nº 443.910/PR¹¹⁵) o Tribunal negou à administração tributária a legitimidade normativa para fixar novas exceções à dedução das parcelas relativas às provisões de créditos de liquidação duvidosa, por não haver a Lei autorizado tal restrição.

Neste contexto, o STJ já decidiu (RMS 18473/PA)¹¹⁶ que um Decreto não pode estabelecer os preços para estabelecer a base de cálculo na substituição tributária para frente. A LC 87/96 determina que isto seja feito por instrumento primário.

Recentemente o STF, ao julgar a liminar na ADI 3462/PR¹¹⁷, entendeu ser inconstitucional lei estadual que delegou para o Poder Executivo do Pará o poder de, através de Decreto, conceder anistia ou remissão de créditos tributários.

¹¹⁴ REsp 460986/PR, DJ 24.03.2003.

¹¹⁵ REsp 443910/PR, DJ 19.12.2002.

¹¹⁶ RMS 18473/PA, DJ 19.12.2005.

¹¹⁷ ADI 3462/PR, DJ 16.09.05.

Por outro lado, importante destacar que o STJ entende (REsp 144626/SP)¹¹⁸ ser possível modificar o prazo de recolhimento do ICMS através de Decreto. O argumento reside no fato de que tal matéria não possui reserva legal. Também nesse sentido, o Tribunal definiu (RMS 13930/MG)¹¹⁹ que é válida a determinação de um Decreto obrigando o contribuinte a emissão de cupom fiscal eletrônico em certas situações.

Diante do que já foi exposto, é possível estabelecer alguns marcos: (i) a norma secundária possui competência reduzida; (ii) a competência da norma secundária está restrita ao conteúdo da Lei que quer executar; (iii) o princípio da separação dos poderes, constitui-se em norma constitucional que impede a atuação da norma secundária em campo privativo da Lei.

O estudo das limitações de créditos de ICMS impostas por normas secundárias é de grande valia, uma vez que importa em matéria restrita à Lei. Situações há, em que o Poder Executivo não tem respeitado tais preceitos fundamentais, de modo a lesar o contribuinte e o sistema tributário.

Há inúmeras situações concretas nas legislações dos 27 Entes Federados que poderiam ser objeto de análise de validade sob o aspecto ora focado. Tal tarefa ultrapassa os limites desta exposição. Entretanto, alguns casos pontuais de restrição ao uso de créditos do ICMS podem auxiliar facilitar a compreensão e traçar diretrizes para a matéria.

¹¹⁸ REsp 144626/SP, DJ 17.11.1997.

¹¹⁹ RMS 13930/MG, DJ 03.06.2002.

A Lei gaúcha do ICMS prevê caso de delegação ao Poder Executivo para estabelecer as condições para uso do crédito do ICMS decorrente das operações de exportação¹²⁰. A questão que surge é: “pode o Executivo através de instrumento secundário estabelecer ditas condições?”

Considerando que o aproveitamento dos créditos de ICMS é um direito previsto na LC nº 87/96 e na própria Lei Estadual, visando garantir a imunidade do imposto nas exportações, não se mostra coerente que tal direito possa ser limitado por um Decreto ou qualquer outra norma secundária. Trata-se de uma invasão de competência, já que a norma secundária não pode regulamentar senão aquilo que já está garantido pela Lei. No caso, o aproveitamento do crédito está previsto na LC 87/96 e na Lei Estadual. O papel do Decreto, é prever (executar) como será operacionalizada o uso deste crédito.

O STJ, ao julgar RMS 11.600/ES¹²¹, entendeu ser inválida a Lei do Estado do Espírito Santo que delegou ao Poder Executivo a possibilidade de determinar os casos de responsabilidade tributária para o ICMS. O fundamento principal da decisão foi de que tal delegação atenta contra o princípio da reserva legal. Os Ministros afirmaram que o Legislador **Complementar** concedeu à Lei **Estadual** o condão de atribuir o encargo de substituto tributário. Afirar que o Poder Executivo pode fazê-lo é *fraudar o princípio da reserva legal*.

¹²⁰ A Lei Estadual do RGS nº 8.820/89 estatui em seu art. 22 que: “*Os saldos credores acumulados pelos estabelecimentos de contribuintes em decorrência de operações ou prestações destinadas ao exterior, ou a elas equiparadas, podem, a partir de 1.º de janeiro de 2005 e nas condições definidas em regulamento, ser: I - transferidos pelo sujeito passivo: a) a qualquer estabelecimento seu, no Estado; b) ao estabelecimento deste Estado de sujeito passivo que resultar de transformação, fusão, incorporação, cisão ou venda de estabelecimento ou fundo de comércio, do contribuinte cedente do crédito; II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes deste Estado, mediante a emissão, pela Fiscalização de Tributos Estaduais, de documento que reconheça o crédito.* [...]”

¹²¹ RMS 11600/ES, DJ 01.10.2001.

O Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto 45.490/00, prevê que não será considerado *cobrado* na etapa anterior e, portanto, não passível de utilização como crédito para compensação, o montante do imposto objeto de vantagem “econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal.”¹²²

Tal determinação, a par do que já foi tratado em relação ao conteúdo da LC 24/75, fere a regra da não-cumulatividade e também o princípio que determina a cobrança não cumulativa. O contribuinte paulista não está submetido à apuração não-cumulativa do ICMS por vontade de seu Governador, mas sim, por força da Constituição. Logo não cabe a um Decreto estadual impedir o uso do crédito em função de que, na etapa, anterior outro Estado tenha outorgado alguma espécie de incentivo em desacordo com a Constituição.

Em outra situação prevista pelo Regulamento do RGS, prevê-se à necessidade da realização de um “termo de acordo” com o Estado para transferência dos saldos credores de ICMS decorrentes de exportação. Segundo o artigo 58, do Decreto 37.699/97¹²³, o contribuinte que não conseguir usufruir dos créditos através de transferência (i) a fornecedores, (ii) para pagamento de créditos tributários constituídos, ou (iii) para terceiros

¹²² “Art. 59 [...] - § 2º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal.”

¹²³ “Art. 58 – [...] Parágrafo único - Além das hipóteses previstas nos incisos II, IV e V deste artigo, poderá ser autorizada a transferência de saldos credores acumulados para outros contribuintes deste Estado, desde que o contribuinte cedente do crédito fiscal firme Termo de Acordo com a Receita Estadual, após sua aprovação no Conselho Estadual de Competitividade do Rio Grande do Sul - COMPET/RS, mediante análise da situação individual da empresa, devendo o Termo estabelecer as condições da transferência em função de um ou mais dos seguintes compromissos que a empresa assumir: a) geração ou manutenção de empregos; b) realização de investimentos; c) incremento na arrecadação do ICMS decorrente de importações do exterior; d) incremento das aquisições internas de mercadorias, bens e serviços; e) ampliação da atividade econômica; f) agregação de percentual mínimo de valor econômico; g) estorno de lançamento de créditos fiscais em montante igual ao valor do saldo credor cuja transferência será autorizada”.

até o limite de R\$40.000,00 por mês, poderá fazê-lo mediante transferência a terceiros, desde que firme acordo com o Estado. Os termos do acordo devem estabelecer compromissos da empresa com geração/manutenção de empregos, investimentos, incremento de aquisições internas, ampliação de atividade econômica, estorno de crédito em montante igual ao valor a ser transferido!

A pergunta que se impõe é: cabe ao Governador do Estado, através de Decreto, impor quaisquer condições para aproveitamento do crédito de ICMS?

Não é válida a imposição do Regulamento do RGS das referidas condições de acordo. É inconstitucional e ilegal. Mesmo considerando a delegação de poder para estabelecer condições para aproveitamento do crédito, constante da Lei gaúcha (art. 22), não cabe ao Decreto (instrumento secundário) a competência para estabelecer obrigações ao contribuinte. Neste caso, como condição para usufruir do seu crédito, o Regulamento impõe o cumprimento prévio de uma série de deveres, que não são meramente formais. Como visto, somente a Lei poderia estabelecer tais condições.

Além disto, o art. 58, parágrafo único do Decreto gaúcho, atenta contra o princípio constitucional da separação dos poderes. Isto porque o *fim* promovido pelo princípio é o de que sejam respeitadas, ao máximo, as competências de cada Poder republicano. A tentativa de estabelecer condições para uso de créditos de ICMS, através do Poder Executivo, não promove este fim. Pelo contrário, desprestigia-o.

Outra restrição comum ao uso de créditos de ICMS, surge pela previsão de limites percentuais de utilização de créditos pelo cessionário. Tal prática, acaba, por vias indiretas,

limitando o uso efetivos dos créditos. No Paraná, o Decreto Estadual nº 5.141/01 impõe tal restrição no seu artigo 44, III. No RGS, o Decreto 37.699/97 também prevê este tipo de limitação no seu artigo 58. Neste caso específico, a norma dirige-se ao recebedor do crédito (cessionário).

Como se verifica, várias são as formas através das quais os instrumentos secundários podem limitar o uso dos créditos de ICMS. Assim, interessa estabelecer critérios para uma interpretação coerente com o sistema constitucional tributário:

- o direito ao crédito de ICMS decorre de normas constitucionais: (a) da não cumulatividade – art. 155, §2º, I. (b) da imunidade – art. 155, §2, X;

- a Lei Complementar nº 87/96 disciplina o regime de compensação e de aproveitamento dos créditos decorrentes da imunidade;

- tratando-se de direito subjetivo do contribuinte, cabe à norma primária estabelecer seus contornos;

- à norma secundária compete explicitar e executar o conteúdo já previsto em norma primária;

- toda a limitação criada ao uso dos créditos de ICMS, que não seja de ordem formal, deve estar prevista em Lei.

Diante destas ponderações, é possível fazer algumas últimas reflexões. Ao se tratar do direito ao crédito de ICMS e a possibilidade de um instrumento secundário limitar sua utilização, parece haver um abrandamento injustificado no controle de seus limites. Ainda são escassas as decisões que enfrentam o tema e definem argumentos sólidos de convencimento. Parece haver pouca preocupação com os efeitos nefastos que Decretos e outras normas secundárias causam no aproveitamento dos créditos de ICMS.

Ninguém concebe que um Decreto possa definir o aumento de uma despesa pública, de dispensa de uma licitação, ou criação de novos cargos. Entretanto, parece ser “mais aceitável” que um Decreto proíba o contribuinte de usufruir integralmente de seus créditos de ICMS. A natureza do direito e as possibilidades de sua alteração são as mesmas. Portanto, em respeito a coerência da interpretação jurídica, a conclusão também merece ser a mesma.

4.4 Síntese da posição do STF sobre os créditos de ICMS

Em relação aos créditos de ICMS ligados à regra da não-cumulatividade o STF tem adotado um entendimento que privilegia o critério *físico* em detrimento do *financeiro*.

No caso da aquisição de bens de uso e consumo e para o ativo permanente das empresas, o Tribunal, com exceção do RE 200.379/SP, nega sistematicamente o direito ao crédito. A argumentação fundamenta-se no fato de que somente as mercadorias ou serviços que são consumidos no processo industrial, ou revendidas, podem gerar direito a crédito. Para o STF o conteúdo da norma constitucional da não-cumulatividade não implica em que os bens

destinados ao ativo permanente ou para uso e consumo do estabelecimento devam dar direito ao crédito.

O mesmo entendimento vale para a aquisição de energia elétrica e serviços de comunicação. O Tribunal também tem decidido que inexistente ofensa à norma da não-cumulatividade quando a legislação impede o creditamento sobre a aquisição destes bens.

Em razão deste entendimento, mostra-se coerente a forma de decidir do Tribunal (ADI 2325/DF) em relação à possibilidade da Lei Complementar em dispôr sobre a forma como serão apropriados os créditos relativos aos bens do ativo permanente, de uso e consumo, energia elétrica e comunicação. Inclusive com a imposição de limites no tempo.

Em relação aos créditos de ICMS decorrentes da imunidade, o julgamento da ADI 600/DF apresenta conclusões importantes. O Tribunal entendeu que a LC nº 65/91 possuía, à época, competência para estipular os casos de manutenção de crédito relativamente às operações destinadas ao exterior (art. 155, §2º, XII, “f”). O interesse nacional se sobrepunha aos interesses isolados e momentâneos das unidades da federação, segundo palavras do Relator. Portanto, a LC 65/91 ao prever os casos de manutenção de crédito, estava em perfeita harmonia com a Constituição Federal, especialmente por dar *eficácia à imunidade*.

Sobre este tema, necessário lembrar que, com a publicação da EC nº 42/03, retirou-se do campo de competência da Lei Complementar a previsão dos casos de manutenção dos créditos relacionados à exportação. Atualmente, a própria Constituição garante a manutenção e o aproveitamento destes créditos.

Quanto aos limites impostos por legislação estadual, o STF é claro e objetivo no sentido de que as limitações impostas pela Constituição ao legislador estadual em matéria de ICMS, existem justamente para promover princípios fundamentais da República. Nesse sentido, há inúmeras decisões que utilizam o princípio do federalismo para afastar Leis estaduais que outorgam incentivos fiscais sem autorização em Convênio.

É possível, pelas mesmas razões, aferir a validade constitucional das normas estaduais que de alguma vedam o direito ao crédito de ICMS, seja em razão da norma da não-cumulatividade seja pela imunidade nas exportações.

Em relação aos limites impostos por instrumentos secundários (Decretos, Instruções Normativas, Atos Declaratórios Executivos, etc.), o STF não possui decisões específicas em relação aos créditos de ICMS. Todavia, são ricas as decisões que tratam do princípio da separação dos poderes. Utilizando-se do desenvolvimento já realizado pelo Tribunal em outras decisões, é possível aplicar, *mutatis mutandis*, aos casos relacionados ao ICMS. Sobre o tema, o Tribunal mantém rígido o seu entendimento no sentido de evitar a usurpação de poderes através do uso indevido dos instrumentos secundários.

Como se infere do contexto do estudo, as decisões do STF denominam a norma da não-cumulatividade de *princípio*. Suas fundamentações revelam um alto grau de generalidade e subjetivismo, o que demonstra uma *distinção fraca* entre regras e princípios (item 3.1.2). Isto explica, em parte, a ausência de maiores aprofundamentos em relação ao *fim* promovido pelo princípio e as condutas necessárias para promoção deste *fim*. Não há decisão que explicita os meios adequados e necessários, no contexto de uma interpretação sistemática constitucional, para que se alcance a não-cumulatividade do ICMS.

Por esta razão, entende-se necessário manter aberta a discussão em torno dos créditos de ICMS, especialmente para obter uma definição mais precisa do conteúdo e da eficácia das normas que tratam dos créditos deste imposto. A exemplo do que ocorreu em recentes decisões (ADIN 3.105-8/DF e RE 346.084-6/PR, por exemplo)¹²⁴, seria salutar para o desenvolvimento do sistema tributário nacional que o STF pudesse tecer novas considerações sobre o “princípio” da não-cumulatividade, mesmo que seja para justificar a manutenção de seu entendimento sobre a matéria.

¹²⁴ ADIN 3.105-8/DF, DJ 18/08/04 e RE 346.084-6/PR, DJ 09/11/05.

5 CONCLUSÕES

O cidadão brasileiro possui o direito e o dever de pagar o tributo de acordo com o sistema constitucional tributário vigente em nosso País. Portanto, todo o esforço empreendido no sentido de construir um sistema jurídico que preserve a unidade e a ordem, é fundamental para consecução desse objetivo.

O presente estudo propôs-se a analisar as normas básicas que tratam dos créditos de ICMS bem como as decisões dos Tribunais Superiores em torno do tema. Nesse sentido, pôde-se perceber a abrangência e a importância do assunto. Entretanto, o mais importante, parece ser a constatação de que ainda é necessário evoluir quando se trata de argumentação em torno da discussão envolvendo os créditos de ICMS.

Poucas são as decisões judiciais que expõem de forma percuciente a natureza dos créditos de ICMS e sua função dentro do sistema. Mais escassas, ainda, são as decisões que interpretam de forma a promover a unidade e a ordem do sistema jurídico. Com esta ausência de sistematização, perde o contribuinte por não lhe ser garantido um direito. Mas, sobretudo, perde o Direito ao enfraquecer a autoridade que advém de argumentações coerentes.

As decisões do STJ e do STF, ao adotarem uma teoria “mista” para o aproveitamento dos créditos de ICMS, na sua grande maioria não justificam adequadamente a escolha. Limitam-se a definir que o critério é este ou aquele, sem se preocupar com o grau de convencimento de suas razões. Não há apreço em demonstrar a autoridade de sua argumentação. Nesse sentido são as decisões quanto à prorrogação sucessiva do prazo para o contribuinte utilizar-se dos créditos relativos aos bens integrantes do ativo permanente e de

uso e consumo. O mesmo pode-se dizer em relação às decisões envolvendo os créditos de energia elétrica e comunicação.

Tal forma de decidir sustenta a forma com que os legisladores, muitas vezes pressionados por Estados inviáveis financeiramente, têm negado o exercício pleno do direito ao creditamento de ICMS. Porém o Direito posto não deve se submeter à realidades circunstanciais provocadas por gestões públicas precárias. Em outras palavras: ou o ICMS é não-cumulativo ou deve-se alterar a Constituição Federal. Na mesma senda, ou existe imunidade plena nas exportações ou revoga-se o artigo 155, §2, X, “a”. Não se pode conviver com Direitos pela metade.

Outro ponto que merece cuidados especiais diz respeito à função da Lei estadual e das normas secundárias. Em razão de que à Lei estadual compete instituir o ICMS, situações há em que o legislador ultrapassa balizas estipuladas pela Lei Complementar. Em se tratando de créditos de ICMS oriundos de operações de exportação, muitas leis estaduais têm impedido a utilização dos créditos. Outras situações há, em que o legislador estadual tem delegado, de forma ilegítima, prerrogativas ao Poder Executivo para “regulamentar” a forma de utilização dos créditos.

Às normas secundárias, por sua vez, está reservado um espaço reduzido de atuação. Entretanto, evidencia-se uma produção sem precedentes de Decretos e instruções normativas que, a pretexto de regulamentar direitos e obrigações, criam verdadeiros impedimentos ao crédito por parte do contribuinte. Nesse sentido, cabe ao Poder Judiciário manter rígido o entendimento em torno do papel exercido por estas espécies normativas, garantindo com isto a unidade do sistema tributário.

De tudo o que foi visto, importa destacar a necessidade de aprimoramento de um sistema jurídico que privilegie a coerência. Isto significa que aos operadores do Direito cabe a tarefa de demonstrar, com métodos identificados, as razões pelas quais optam por uma forma de creditamento de ICMS ou outra. Somente assim as conclusões irão permitir que se construa um sistema normativo sólido e com autoridade plena.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM: abatimento constitucional- princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 29-30.

ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v. 1, n. 4, jul. 2001.

_____. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v. 1, n. 7, out. 2001.

_____. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Teoria dos princípios*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. A teoria dos princípios e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.125, 2006.

ÁVILA, René Bergmann. *ICMS: Lei Complementar Nº 87/96 comentada e anotada*. 2. ed. Porto Alegre: Síntese, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense. 1981.

BARRETO, Aires F. ICMS: limites à vedação de créditos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 53, 2000.

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

BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990.

BEIJA, Osvaldo Bispo de. ICMS: crédito fiscal sobre material de uso ou consumo e de bem do ativo permanente na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 75, 2001.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

_____. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CANARIS, Claus – Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 2. ed. Lisboa: Calouste, 1996.

CARRAZZA, Roque A *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *A ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *ICMS – aproveitamento de créditos – inconstitucionalidades da Lei Complementar 87/96*. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 25. pág. 147. SP. 1997.

CARRAZZA, Roque Antônio; BOTALLO, Eduardo Domingos. Direito ao crédito de ICMS pela aquisição de energia elétrica utilizada na prestação de serviços de comunicação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 119, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CHIESA, Clélio. *ICMS: sistema constitucional tributário, algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. 1ª ed. São Paulo: Ed. LTr, 1997.

COELHO, Sacha Camon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Bens do ativo fixo: direito de crédito em tema de ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 116, 2005.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003.

FERREIRA, Julio de Castilhos. *ICMS: o crédito do contribuinte*. Porto Alegre: Síntese, 1993.

FISCHER, Octavio Campos. (Coord.) *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. 3 ed. Rio de Janeiro: Vozes, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio et al. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Calouste, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS: o montante dos créditos compensáveis. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 2, 1995.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MEIRELES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: o direito a crédito, o momento de sua apropriação, e o montante cobrado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 55, 2000.

MELO, José Eduardo Soares; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. v. 2.

_____. _____. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. v. 1.

NORMAS e práticas contábeis no Brasil. 2. ed. São Paulo: Atlas. 1994.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

PAULSEN, Leandro. (Coord.) *Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. Porto Alegre: Síntese, 2004.

ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.) *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1996.

_____. *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS-Importação: perspectiva dimensível e fato gerador do direito ao Crédito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 102, 2004.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro. Renovar. 1993.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.