

CONSIDERAÇÕES ACERCA DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS

Neibal Albrecht Bier¹

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o ICMS, antigo ICM, surgiu devido a Emenda nº. 18/65 à Constituição de 1946, substituindo o Imposto sobre Vendas e Consignações, IVC, o qual era criticado pelos juristas e economistas da época e responsabilizado pelo efeito “cascata” que causava sobre a economia.

O ICMS, diferentemente de seu predecessor, incide sobre as operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de telecomunicações e transportes, não estritamente municipais, sendo denominado de “relações jurídicas entre sujeitos econômicos”, não importando se pessoas físicas ou jurídicas.

O surgimento do ICMS veio preencher a necessidade de um imposto não-cumulativo, o qual, incidindo essencialmente no valor agregado a cada etapa da produção, tem como finalidade evitar o processo de inflação e verticalização da economia, características herdadas dos impostos cumulativos anteriores à Emenda nº. 18/65.

Partindo-se dessa contextualização, o presente trabalho tem como finalidade demonstrar que o ICMS, na Constituição Federal de 1988, manteve sua competência nos Estados e Município, determinando o legislador constituinte que o imposto deve necessariamente ser não-cumulativo.

Com base em idéias defendidas por juristas, o princípio da não-cumulatividade no ICMS protege tanto o contribuinte quanto os consumidores, a fim de que não haja uma sobreposição de impostos a serem pagos no produto final, onerando, demais, todos eles.

¹ BIER, Neibal Albrecht. Advogado, Especialista em Contratos. Especialista em Responsabilidade Civil. Especialista em Direito Tributário. Mestrando da Universidade de Passo Fundo. Linha de Pesquisa em Jurisdição Constitucional e Democracia, Relações Sociais e Dimensões de Poder.

Depreendendo-se da norma constitucional, pode-se dizer que o legislador constitucional disciplinou minuciosamente o ICMS, determinando a sua competência, fixando o fato gerador e estabelecendo a regra da não-cumulatividade, bem como as regras que a embasam.

Assim, a regra constitucional da não-cumulatividade encontra suas limitações no próprio texto constitucional (art. 155, § 2º, II, a, b), devendo ser observada, indistintamente, pelo contribuinte, pelo legislador e pela Fazenda Pública.

O Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS

O Imposto sobre Circulação de Produtos e Serviços (ICMS) é um tributo não cumulativo de plurifásico. Não-cumulativo porque se pode compensar o valor anteriormente pago a esse título quando a mercadoria é adquirida para ser revendida; e, plurifásico, face ao seu repasse, em tese *ad infinitum*, para outros compradores-revendedores até o consumidor final incidindo apenas sobre o valor acrescido.

O professor Torres (2003, p.347) faz questão de ressaltar que a EC 33/01 excepcionou o sistema plurifásico desse imposto ao admitir a sua incidência única, monofásica, sobre os combustíveis e lubrificantes, mas permanecendo o princípio da não-cumulatividade.

Essa não-cumulatividade é observada através da compensação desse tributo mediante a apuração dos valores já pagos nas fases anteriores, daquele que será pago na emissão da nota. É um conhecido “sistema de conta-corrente” onde são lançados os créditos e os débitos, podendo ocorrer casos em que os créditos sejam iguais os débitos- compensação exata - ou, que estes superam aqueles, gerando o dever de pagar a diferença ou, ainda, eventualmente, direito à créditos que podem ser utilizados mais tarde nas futuras compensações ou ainda pleitear a restituição.

O princípio da não cumulatividade está insculpido originalmente na Constituição Federal de 1988, no art. 155, § 2.º, I e II assim colocados:

§ 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 por outro Estado ou pelo Distrito Federal.

II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário na legislação:

- a) não implicará crédito para a compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) “acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores.”.

É obrigação do Estado a observância desse mandamento constitucional, já que é vedado a qualquer Lei ou Ato Administrativo disciplinarem de maneira diversa do que consta na Carta Magna. Tal posição visa garantir tanto ao contribuinte, quanto ao consumidor final um aumento exagerado do valor a ser pago pelo produto no final.

Não raras são às vezes em que o contribuinte é impedido de observar esse princípio constitucional, haja vista que a administração não lhe reconhece todos os direitos a que é titular, em que pese à vedação da Carta Maior, contudo, o mandamento constitucional que disciplina o ICMS é de eficácia plena e aplicação imediata, tendo em vista que os princípios constitucionais de ordem tributária não dependem de Lei Complementar para que sejam observados e aplicados imediatamente, nos casos concretos (SILVA, 2003, p. 690).

Apesar do inciso I, § 2º, do art. 155 da Constituição Federal (CF) referir que será abatido do imposto pago no final daquele efetivamente “cobrado” nas fases anteriores, há de se entender o alcance desse vocábulo. Neste sentido, Carrazza diz que: “deveras, leitura apressada do Texto Constitucional pode levar-nos a supor que só se pode abater do tributo devido importância igual a “montantes” de ICMS efetivamente “cobrados” em operações anteriores (pelos Estados ou pelo Distrito Federal)” (2003, p. 258). Basta nesse caso que o produto adquirido seja hipótese de incidência do tributo, não importando se não foi pago anteriormente pelo outro comerciante ou ainda não fora lançado pela administração.

Não se faz igualmente necessário que os créditos a serem compensados sejam oriundos dos mesmos produtos; pois é suficiente que aqueles tenham nascidos de pagamentos já feitos em outros produtos ou serviços que se constituiu numa novidade da CF/88, uma vez que a Constituição anterior (1967/69) vinculava o aproveitamento desses créditos à mesma mercadoria.

Normalmente, o prazo observado à apuração dos créditos e débitos do ICMS é de trinta dias.

Assim, constatam-se que os únicos casos de vedação às compensações dos créditos tributários do ICMS são os de isenção ou não-incidência, hipóteses previstas no inciso II, § 2º, do art. 155 da CF. De resto não há maneira pela qual a administração dos Estados ou do Distrito Federal oporem-se ao creditamento.

Desse modo, não sendo o caso das exceções previstas nesse parágrafo e inciso, todo o qualquer pagamento feito a esse título, ainda que de origem diversa possa gerar créditos,

como por exemplo, os valores pagos na conta de energia elétrica utilizada, nos processos de industrialização, ou mesmo na aquisição de bens para o ativo fixo.

Em 13 de setembro de 1996 foi editada a LC 87, mais conhecida como “Lei Kandir”, que passou a reger de maneira definitiva o ICMS, tanto material, quanto procedimentalmente. Apesar da importância da matéria por ela tratada, a mesma foi aprovada com alguns vícios que ensejaram e ensejam várias discussões jurídicas, doutrinárias e jurisprudenciais, como também a edição de outras com a finalidade de corrigi-la ou melhorá-la, em que pesem as dificuldades disso.

Segundo Mattos (1997, p. 21), entre a publicação da CF/88 e a edição dessa Lei Complementar, o ICMS foi regulado pelo Convênio ICM 66/88 promulgado pelos Senhores Secretários da Fazenda. Esse diploma visava a regular essa matéria até que fosse editada a norma específica. Assim, com a edição da LC 87 todas as demais normas foram revogadas, salvo as LC 56/87, a qual tratava dos conflitos de competência entre o ISS e o ICMS e a LC 24/75 que disciplinava a concessão ou revogação de exonerações do ICM.

O princípio da não-cumulatividade, além da CF/88, é tratado a partir do art. 19² da LC 87/96, muito embora a Carta Magna tenha sido exaustiva ao abordar a matéria. Aliás, no art. 155, II, § 2º, I e II, já se extrai uma relação de natureza tributária que consiste em estabelecer as hipóteses de incidência (hi) e os fatos geradores (fg) que gerarão o débito do imposto; e outra de natureza financeira determinada pela compensação dos créditos apurados nas etapas anteriores, cujas únicas possibilidades de limitações são aquelas especificadas nas alíneas do inciso segundo, de igual parágrafo.

Em virtude do minucioso tratamento da matéria na CF/88, os mandamentos ali insertos têm a mesma natureza, daí porque é defeso a qualquer outra norma complementar ou ordinária alterá-la a seu puro interesse.

Em seguida, o art. 20 regula o crédito tributário a ser compensado pago anteriormente, mesmo naqueles dos insumos, produtos, mercadorias e bens, ainda que destinados ao ativo permanente. Aliás, é bom lembrar as discussões travadas em torno desse direito antes do advento da LC 87/96 pacificadas no sentido da não viabilidade, conforme se depreende desta ementa:

I - PROCESSUAL CÍVEL. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO. Pedido impossível é aquele vedado pelo ordenamento, mas não aquele que não encontra

² “Art. 19 – O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que foi devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrados nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado”.

fundamento fático e/ou legal. Preliminar afastada. II - TRIBUTÁRIO. ICMS. MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E CONSUMO. ENERGIA ELÉTRICA E ativo permanente compensação. LEIS COMPLEMENTARES Nº 87/96, 92/97, 99/99 E 102/2000. IMPOSSIBILIDADE. Até o advento da Lei Complementar 87/96 era vedado o abatimento do crédito de ICMS relativo à mercadoria destinada ao consumo ou integração ao ativo fixo. Incidência do art. 31, inc. III, do Convênio 66/88. Depois do advento da LC 87/96, embora admitido o creditamento, impõe-se observar o conceito de mercadoria estabelecido pela novel LC 102/00. Restrições que não ofendem os princípios constitucionais da anterioridade e da não cumulatividade. PRIMEIRO APELO, DA CONTRIBUINTE, IMPROVIDO. SEGUNDO APELO, DO ESTADO, PROVIDO. VOTO VENCIDO³”.

A partir das noções explanadas exsurge a necessidade de se saber como se procede de fato a compensação desse tributo. Para a observação do princípio da não-cumulatividade é imprescindível apurar-se os valores pagos desse tributo na aquisição da matéria-prima ou do produto a ser revendido. Mais tarde, quando houver a saída do produto final ou revendido é aplicada à alíquota prevista sobre a totalidade da nota. Todavia, por ocasião do fechamento das contas abate-se dos valores já pagos. Assim, a “fórmula” para apuração do imposto será:

$$I = VMV - VIC$$

I= imposto a pagar
VMV= valor das mercadorias vendidas
VIC= valor do imposto anteriormente cobrado.

Em determinado período de apuração, em média trinta dias, poderá ser gerado saldo a pagar, desde que o valor do imposto, anteriormente pago, seja menor do que da mercadoria vendida; poderá ser igual, quando os valores foram iguais; ou, ainda, poderá o último ser negativo, ou seja, os créditos abatidos ainda são maiores do que o valor da venda.

Por levar em consideração os valores integrais e não o lucro, o imposto não incide sobre o valor agregado, o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA)⁴, pois se assim o fosse, quando a venda procedida se desse a um custo aquém da compra, o contribuinte não estaria obrigado a debitar-se.

³ APC Nº. 70002579696, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, relator: Teresinha de Oliveira Silva, julgado em 18/06/2003.

⁴ IVA: Imposto sobre o valor agregado. Este é uma modalidade de imposto, cujo fato gerador é o saldo positivo resultante de duas operações em seqüência. Exemplo disso é a aquisição de um estofado por um preço “p” e revendido por “p + lucro”. Aqui o imposto incidirá sobre o lucro, onde o fato gerador dele é a revenda. Enquanto não realizada esta o imposto não será devido, já que as operações serão sempre consideradas em duas etapas — entrada e saída —.

A escrituração fiscal é realizada através do autolancamento por parte do contribuinte, tendo em vista que a administração pública tem receio de moldar a aplicação do princípio da não-cumulatividade, deixando de reconhecer a existência de determinados créditos.

Tanto nas vendas de mercadorias cujo preço final seja menor do que o de compra, como naquelas em que a destinação da mercadoria possa ser diferente, o direito ao creditamento persistirá, em obediência irrestrita do mandamento constitucional e, em função disso, qualquer ato normativo da administração ou normas infraconstitucionais que dificultem esse abatimento são ilegais.

Pelo que foi visto até agora, o ICMS pode ser pago parte em dinheiro, parte em crédito, cuja apuração desses montantes advém de valores já pagos a esse título nas compras-e-vendas anteriores. Há ainda o *sistema de créditos presumidos* que a administração pública outorga ao contribuinte um *crédito fiscal* que não corresponde à totalidade das efetivas entradas no estabelecimento seja de mercadorias, matérias-primas e outros insumos. Normalmente, a adoção desse sistema só ocorre em atividades em que a apuração do crédito fiscal do ICMS é insatisfatória ou excessivamente onerosa.

O princípio da não-cumulatividade é uma construção constitucional, em face do que qualquer outra norma infralegal não poderá atingi-la e, portanto, qualquer limitação à observância a esse princípio ou está colocado na Carta Magna ou se configura como inconstitucional. Afigura-se, nesse sentido, que as restrições existentes estão colocadas no § 2.º, II, alíneas “a” e “b” do art. 155 da CF, ou seja, somente nos casos em que os produtos de entrada estão isentos do pagamento desse tributo ou não sejam passíveis de incidência, ocorre princípio da não-cumulatividade. Afigurar-se-ia um contra-senso se os produtos que não pagam impostos gerassem crédito.

A esse respeito, Derzi e Coelho observam que:

a Constituição brasileira de 1988 não contém nenhuma exceção ao princípio da não-cumulatividade, salvo aquela já referida, concernente à isenção e não-incidência. Poderá legislação infraconstitucional, ao disciplinar o princípio da não-cumulatividade, amesquinhá-lo, restringi-lo ou reduzi-lo? Doutrina cada vez mais sólida responde negativamente, delineando-se, entre nós, o consenso de que as limitações impostas em leis complementares, convênios e regulamentos são absolutamente inconstitucionais (1997, p. 25).

A criação de novos produtos ou mercadorias sejam hipóteses de não-incidência ou de isenção é o mesmo que aumentar o tributo de forma ilegal, pois isso só pode ser feito através do aumento da base de cálculo, da alíquota ou ambas. Qualquer outra via oblíqua é inconstitucional.

Por outro lado, é possível que se elimine total ou parcialmente as restrições como se fez no art. 21, § 2.º da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) assim redigida: “Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior”.

Tendo em vista a base constitucional do princípio da não-cumulatividade é vedado a qualquer outra lei impor limitações, mesmo as Complementares, haja vista que estas só diferem das leis ordinárias pela forma de aprovação e pelo conteúdo que tratam. Sendo assim, mesmo as Leis Complementares não podem interferir no conteúdo ou alcance da regra constitucional. Por outro lado, é viável tratar da escrituração desses créditos. As únicas matérias reservadas a essa espécie de norma são as constantes no art. 155, § 2.º, XII, “f” assim colocado: XII – cabe à lei complementar: “f” prever caso de manutenção de crédito relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias”.

São inconstitucionais os dispositivos da Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996, que destoam dos princípios constitucionais aqui abordados, como, por exemplo, o art. 23 que condiciona o creditamento do ICMS às observâncias formais da escrituração.

Merece relevo o creditamento do ICMS, decorrente da aquisição de bens, que se destinam ao consumo ou ao ativo permanente que poderão ser aproveitados integralmente, sob pena de serem considerados inconstitucionais, até porque disso tratou o art. 20 da LC 87/96 posto da seguinte maneira:

para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Apesar desse reconhecimento ao crédito, muito embora constitucionalmente isso já fosse permitido, essa Lei Complementar peca ao disciplinar que só haveria direitos a partir da sua entrada em vigor (art. 33, II e III). Reitera-se que a CF/88 limita o creditamento aos casos elencados no § 2.º, II, alíneas “a” e “b” - são números *clausus* - o que torna igualmente o art. 33, II e III inconstitucionais e mais ainda o inciso I, haja vista a procrastinação desse reconhecimento para 1.º de janeiro de 1998. O sistema jurídico tributário constitucional entrou em vigor em 05 de março de 1989, consoante o disposto no art. 34 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias.

Os abusos por parte da administração na ânsia de aumentar a sua arrecadação são repetidos, principalmente pela inércia do contribuinte. Destaca-se com clareza na edição da LC 102 de 11 de julho de 2000, que dando nova redação ao art. 33 da LC 87/96, violou princípios elementares constitucionais, o que se constata pela redação dada:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

II o somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
- b) quando consumida no processo de industrialização;
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e
- d) a partir de janeiro de 2003, nas demais hipóteses;

(...)

IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:

- a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;
- b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e
- c) a partir de 1º de janeiro de 2003, nas demais hipóteses”.

Não bastasse isso, o art. 20, § 5º, da LC 87/96, com a sua nova redação, refere que:

§ 5º. Para efeito do disposto no ‘caput’ deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinado ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações efetuados no mesmo período.

III – para a aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fato igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributados e o total das operações de saídas do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – será objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação presta neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês, contado da data da entrada do bem no estabelecimento, do saldo remanescente do crédito será cancelado.

Com a edição da LC 102/2000, a violação do princípio da não-cumulatividade, piorou sobremaneira, haja vista as várias restrições nela insertas. De acordo com Martins (2000, p. 107), no que se refere aos créditos oriundos da aquisição de bens do ativo permanente, trata-se

no dizer desse jurista “hábito de procurar cobrir os ‘deficits’ públicos, gerados, o mais das vezes, por incompetência, favorecimentos e corrupção com recursos que violentam a lei maior e que permitem obter polpudos lucros para os cofres governamentais, quase sempre desperdiçados”.

A edição da LC, tratando matéria, já esgotada na Carta Maior, para a administração, é encontrada no § 2º, XII, alínea “c” do art. 155, através de uma direcionada interpretação. Tal mandamento é de eficácia plena, pois encerra todos os requisitos necessários à sua correta observação, cujo melhor entendimento é de que cabe à Lei Complementar dispor sobre o procedimento de como serão feitos os abatimentos.

A última das alterações da LC 87/96 foi feita através da edição da LC 114 de 16 de dezembro de 2002, haja vista as alterações normativas que ocorreram, mas principalmente em decorrência da edição da Emenda Constitucional 33 de 11 de dezembro de 2001. Talvez o que mais tenha marcado essa emenda foi a instituição da incidência monofásica do ICMS sobre os combustíveis e lubrificantes — art. 2º, IX, “h” —, alterando a característica plurifásica. Apesar disso, não há qualquer prejuízo ao creditamento, já que essa alteração não é hipótese de não incidência ou de isenção tributária.

A incidência monofásica instituída para ser cobrada sobre os combustíveis e lubrificantes revelou-se, na prática, uma forma abusiva da autoridade cobrar antecipadamente o tributo sob um valor arbitrado e não sobre o valor de fato de venda. Tal realidade levou por diversas vezes o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul a decidir pelo reconhecimento do direito do contribuinte em ver ressarcido dos valores pagos a maior quando o preço de venda final desse produto não alcançou o arbitramento da fazenda, como se pode extrair da ementa transcrita abaixo:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS. VALOR DA VENDA INFERIOR AO PRESUMIDO PARA EFEITO DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. FATO GERADOR. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE COMPENSAÇÃO. PRELIMINARES. 1) Tendo em vista o objeto do mandado de segurança, possível aferir-se que é o Diretor do Departamento da Receita Pública Estadual quem deve ser apontado como autoridade co-autora. 2) Não há falar na inexistência do direito líquido e certo das impetrantes, em decorrência de não terem elas comprovado o valor do crédito que afirmam ter frente ao Estado, se o que buscam na presente ação mandamental é tão-somente uma ordem no sentido que lhe seja autorizada a compensação de eventual diferença a maior entre a base de cálculo presumida e a efetivamente cobrada. 3) A legitimação para repetir o imposto na substituição tributária pertence ao substituído porque é este que sofre o efetivo ônus da cobrança indevida e quem tem o real interesse de reaver o que lhe foi cobrado a maior e, também, porque não terá a oportunidade de repassar este valor aos adquirentes. 4) Constitui direito do contribuinte do ICMS que comercializa combustíveis e lubrificantes buscar compensar o valor do imposto cobrado

antecipadamente a maior no regime da substituição tributária, conquanto o imposto deve incidir sobre o valor real e efetivo da venda e não sobre valores fictícios arbitrados pelo fisco. A não realização, na prática, da totalidade da hipótese de incidência, que tem além de um núcleo objetivo, aspectos subjetivo, espacial, temporal e quantitativa, faz com que inócorra o fato gerador no tocante à parcela não alcançada, gerando o direito de restituição ao contribuinte. PRELIMINARES REJEITADAS. RECURSO PROVIDOS

Dessa forma, quaisquer produtos, bens, insumos utilizados geram créditos, muito embora tenham sejam criados vários artifícios para dificultar esse aproveitamento nas edições das Leis Complementares 87/96, 102/2000 e 114/2002.

O reconhecimento da existência desses créditos pretéritos mostra viável a busca da compensação ou repetição dos valores pagos a maior, respeitados o prazo decadencial do art. 23 da LC 87/96 e subsidiariamente do art. 168 do CTN, contudo, em função do transcurso do tempo e da desvalorização da moeda, estabeleceu-se nova controvérsia pela possibilidade desses créditos serem corrigidos monetariamente. Tal situação ainda mais se agrava quando os Estados editam leis que vedam a correção monetária de créditos escriturais.

A Ministra Ellen Gracie proveu o RE 391.098 interposto pelo Estado do Paraná impedindo a correção dos créditos escriturais lançados por uma empresa, alicerçando seu julgamento nas decisões assentes das outras turmas do Supremo Tribunal Federal (STF) que concluíram “não há violação aos princípios da não-cumulatividade e da isonomia no fato de a legislação estadual desautorizar a correção monetária de créditos escriturais e saldos credores de ICMS”.

Apesar desse entendimento esposado pelo STF a doutrina é praticamente uníssona, no sentido de ser viável a correção desses créditos, sob pena do Estado experimentar um enriquecimento sem causa, como se constata nos julgamentos proferidos no TJRS, que reconhece essa possibilidade a partir das edições das Leis Estaduais 10.079/94 e 10.183/94, como se vê:

Apelação cível. Direito tributário. ICMS.
Correção monetária sobre créditos excedentes. Possibilidade, tão-somente, após as Leis Estaduais nºs 10.079/94 e 10.183/94.
Recurso desprovidos⁶”.

⁵ Apelação Cível nº 70005370267, segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, relator: Arno Werlang, julgado em 30/04/2003.

⁶ APC nº. 70003924925, vigésima primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, relator: Liselena Schifino Robles Ribeiro, julgado em 03/12/2003.

Também, em outra ementa, confirma-se a opinião dos julgadores:

Direito tributário. ICMS. Transferência de créditos decorrentes de correção monetária. Reformada a sentença que permitia a operação, tem-se a inexistência dos créditos. Decorrendo os créditos transferidos de atualização monetária baseada em decisão posteriormente cassada (acarretando a inexistência destes, portanto), resta caracterizada a infração fiscal. Recurso desprovido. Voto vencido⁷.

Ainda que de forma sucinta é possível constatar as dificuldades por que passam a administração e os contribuintes. Aqueles com uma voracidade quase imensurável de arrecadar e, estes, por sua vez, tentando evitar ao máximo o pagamento. O ideal seria o equilíbrio, mas isso se revela uma utopia, ao menos, por ora.

Portanto, o mecanismo da não-cumulatividade há que ser sempre observado, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência de Imposto, um crédito fiscal. Tal crédito é um crédito misto, que engloba 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.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio do princípio da não-cumulatividade do ICMS, o legislador constituinte teve em mente beneficiar o contribuinte (de direito) deste tributo e, ao mesmo tempo, o consumidor final (contribuinte de fato), ao qual convém preços mais acessíveis ou menos onerados pela carga tributária.

A idéia da não-cumulatividade é de tutela e proteção constitucional, levando-se em conta o interesse econômico nacional. Assim, compensando-se o que for devido em cada operação, exige-se a adoção de um sistema de abatimentos ou de um mecanismo de deduções. Tal fato não pode ser desconsiderado pelo legislador ordinário, nem pelo administrador público e muito menos pelo intérprete, uma vez que se está diante de uma norma cogente.

⁷ Apc nº 70006669956, vigésima primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Liselena Schifino Robles Ribeiro, julgado em 27/08/2003.

Conforme observa Pontes de Miranda apud Mattos Franco (2003, p. 18), o direito de crédito integra o direito de propriedade do contribuinte, pois que a propriedade é qualquer direito patrimonial e a sua utilização é competência exclusiva de seu titular.

O direito ao crédito do ICMS é constitucional, independentemente da legislação que lhe seja hierarquicamente inferior e auto-aplicável, e não uma regalia da Fazenda Pública para com o sujeito passivo do tributo.

Assim, o ICMS será não-cumulativo porque a cada operação realizada é assegurada, ao contribuinte, de modo definitivo, pela Constituição Federal de 1988, uma dedução correspondente aos montantes devidos nas operações anteriores. Logo, esse abatimento, é um direito constitucional reservado ao contribuinte, que nenhuma lei, decreto, portaria ou outro documento análogo pode amesquinhar.

Desse modo, o art. 155, § 2º, inciso I, da CF, confere ao contribuinte do ICMS o direito público subjetivo, oponível aos Estados e ao Distrito Federal, de fazer o abatimento, em presença dos requisitos constitucionais. E a CF introduziu, neste caso, uma compensação obrigatória.

Portanto, o direito à compensação está presente, independentemente dos créditos de ICMS. O princípio da não-cumulatividade não vincula os créditos relativos a etapas anteriores, aos débitos gerados por operações ou serviços da mesma natureza, por isso pode-se utilizar, a título de exemplo, crédito de ICMS proveniente do consumo de energia elétrica advindo do imposto pago pelo serviço de transporte municipal para pagar parte do tributo devido pela operação mercantil, realizada para adquirir peças para manutenção de equipamentos do ativo permanente.

BIBLIOGRAFIA

CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 9 ed. revista e ampliada de acordo com a Lei Complementar 87/1996 e suas anteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito tributário aplicado*. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 1997.

MARTINS, Ives Gandra. O ICMS e a LC 102. In: *O princípio da não-cumulatividade para os bens do ativo permanente em face da lei complementar 102/2000*. São Paulo: Dialética, 2000.

MATOS, Aroldo Gomes de. *ICMS: Comentários à LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1997.

MATTOS FRANCO, Carlos Henrique de. *ICMS – crédito – mercadorias empregadas na manutenção do ativo permanente, na vigência da lei complementar n.º 87/96 e 102/2000*. Disponível em:<www.direitoeconomico.com.br> . Acesso em 25 mar. 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS teoria e prática* (atualizada com a Lei Complementar 114 de 16 de dezembro de 2002, e o novo Código Civil). 6 ed. São Paulo: Dialética, 2003.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.