

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO,
APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO - COGEAE**

**CRÉDITOS DO ICMS SOBRE A AQUISIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO - ANÁLISE
CRÍTICA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 102/2000**

THIAGO ABIATAR LOPES AMARAL

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada ao curso de Pós-Graduação lato senso em Direito Tributário, como parte das exigências para obtenção do título de especialista.

São Paulo (SP), março de 2010.

SUMÁRIO

1. Introdução.....	3
2. Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS.....	5
2.1 A estrutura da Regra Matriz de Incidência Tributária.....	5
2.2 Hipótese de Incidência.....	7
2.2.1 Critério Material.....	8
2.2.2 Critério Espacial.....	9
2.2.3 Critério Temporal.....	10
2.3 Consequente	10
2.3.1 Sujeitos Passivo e Ativo.....	11
2.3.2 Base de Cálculo.....	12
2.3.3 Alíquota.....	13
3. O Princípio da Não-Cumulatividade e os Créditos Compensáveis.....	14
3.1 Breves notas acerca do Princípio da Não-Cumulatividade.....	14
3.2 Limitações ao Princípio da Não-Cumulatividade.....	17
3.3 A LC n.º 87/96 e o Montante dos Créditos Compensáveis.....	18
3.3.1 A LC n.º 87/96.....	21
3.3.2 Os Créditos Compensáveis: o crédito físico e o crédito econômico.....	22
4. Crédito do ICMS sobre aquisições destinadas ao Ativo Imobilizado, análise crítica da LC n.º 102/2000.....	24
4.1 Considerações Gerais.....	24
4.2 Conceito de Ativo Imobilizado.....	25
4.3 Legislação Anterior.....	26
4.4 A Sistemática Anterior para o Creditamento.....	27
4.5 A Sistemática da Lei Complementar nº 102/2000.....	29
4.6 Análise da constitucionalidade da Lei Complementar nº 102/2000.....	30
5. Conclusões.....	33
Bibliografia.....	35

1. INTRODUÇÃO

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS - é um dos tributos recordista em arrecadação no Brasil. Os valores provenientes da exigência desse imposto são responsáveis pela maior parte dos recursos do erário, constituindo quase que a totalidade dos recursos utilizados pelos Estados, e pelo Distrito Federal, para a consecução de seus fins sociais.

Justamente com o objetivo de perquirir esse o alto nível arrecadatório, os governos estaduais, buscaram em seu favor, a aprovação da Lei Complementar n.º 102, publicada no Diário Oficial da União em 17 de julho de 2000. Quando da edição deste diploma legal foram alteradas profundamente algumas sistemáticas inerentes ao ICMS, sobretudo aquelas ligadas ao creditamento do imposto, por meio de modificações da Lei Complementar n.º 87/96.

Nessa esteira, com o intuito de fomentar o investimento no setor industrial, bem como incentivar a produção de bens de consumo e prestação de serviços profissionais de transporte e comunicação, a citada LC n.º 87/96 inaugurou regime jurídico que beneficiou os contribuintes produtores e prestadores daqueles bens e serviços.

Muitas questões vêm sendo exaustivamente discutidas, sobre este assunto, no âmbito do Poder Judiciário, assim como pela doutrina e, em patamar político, pelos órgãos fiscais ligados às Secretarias da Fazenda dos Estados, desde a concepção da LC n.º 87/96, encorpadas, em seguida, com a aprovação da LC n.º. 102/2000.

Entretanto, a estas discussões, dentre as quais muitas ainda não encontraram solução definitiva no Poder Judiciante, juntam-se àquelas que tratam das sistemáticas trazidas pela LC n.º 102/2000. Estas modificações se dão em vários aspectos relativos ao imposto, dentre eles, aquele relacionado ao crédito do ICMS, decorrente das aquisições de mercadorias destinadas ao Ativo Imobilizado das empresas produtoras e prestadoras de serviços contribuintes do imposto. Desta forma, nos propomos a uma breve investigação científica no sentido de apurar se a norma trazida pela LC n.º 102/2000 está acobertada pelo manto constitucional.

Iniciaremos nossa empreitada com uma breve análise da norma jurídico-tributária, expondo seus elementos associativos, quais sejam, hipótese e conseqüente. Em seguida, faremos o enquadramento destes elementos ao ICMS, pois não se pode delinear sobre este tributo, sem que se conheça sua estrutura mínima.

No item seguinte, faremos uma análise mais detalhada do princípio da não cumulatividade, que consiste no elemento norteador do ICMS. Para tanto, nossa atenção se voltará para a Constituição Federal de 1988, onde reside a norma fundamental que rege este princípio. Efetuaremos, também, discussão concernente à sua aplicação, estudando mais de perto a questão dos créditos compensáveis no processo de apuração do imposto. Faremos remissão, ainda que de forma breve, aos critérios do crédito físico e do crédito econômico, identificando, ainda, quais são os créditos passíveis de apropriação.

Estas considerações preliminares serão preparatórias para apreciarmos, no item 4, as alterações trazidas pela redação da LC n.º 102/2000. Além de considerações jurídicas, serão necessárias análises pertinentes à sistemática contábil, indissociável da análise que procederemos.

Por fim, tudo isto terá o intuito de servir de fundamento para nossas conclusões, apontando a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da Lei Complementar n.º 102, publicada no Diário Oficial da União em 17 de julho de 2000.

2. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS

2.1 A estrutura da Regra Matriz de Incidência Tributária

A análise a que nos sujeitamos não pode iniciar sem antes desenharmos a estrutura do ICMS, de forma a traçar suas características fundamentais.

Primeiramente, são válidas breves considerações sobre a estrutura da Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS. Sobre a construção da regra matriz de incidência, Paulo de Barros Carvalho¹ se ocupou, identificando os elementos que a constituem:

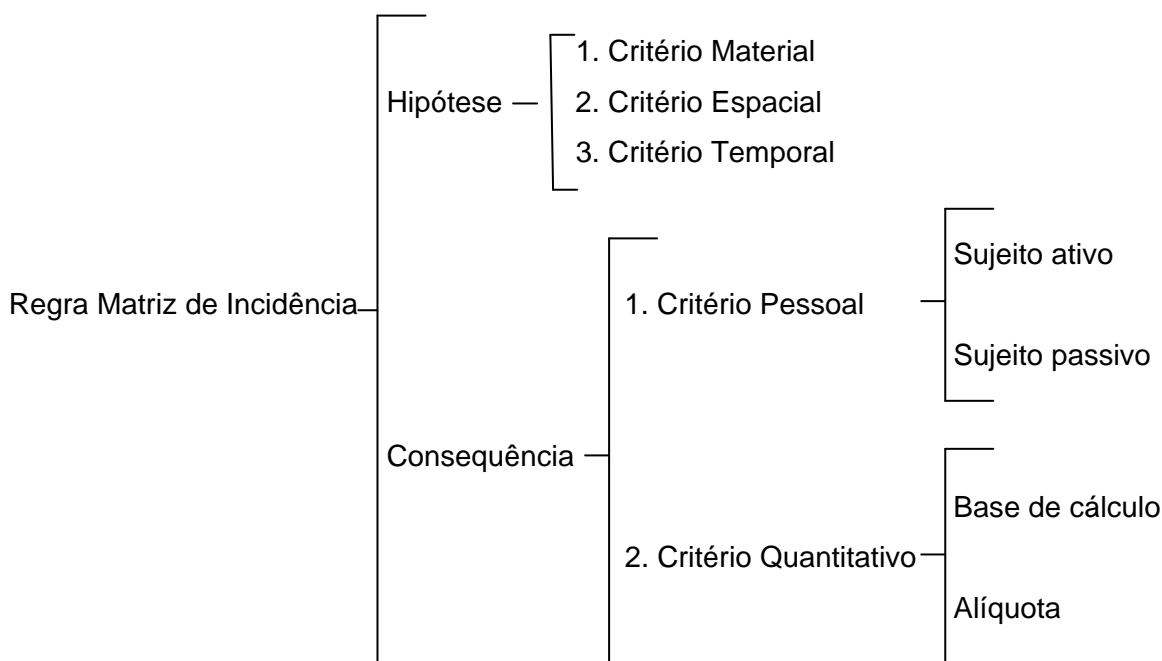
" A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto. Essa meditação nos autoriza a declarar que, para obter-se a fórmula abstrata da regra-matriz de incidência, é mister isolar as proposições em si, como formas de estruturas sintáticas; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas, constituídas por eventos do mundo e por condutas; e desconsiderar os atos psicológicos de querer e de pensar a norma

¹ CARVALHO, Paulo de Barros, "Direito Tributário Linguagem e Método", 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 532 - 533.

Efetuadas as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério especial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)".

Ainda, segundo Paulo de Barros Carvalho ², a norma jurídico-tributária é um juízo hipotético-condicional, composta por duas partes: uma **hipótese** ao qual se submete um **mandamento**. Ambas são constituídas por elementos associativos, que podem ser desmembrados e que devem estar presentes na Regra Matriz de qualquer tributo.

De forma clara, Paulo de Barros Carvalho ³ sintetiza seu esquema, que passamos a reproduzir:



² CARVALHO, Paulo de Barros, “Curso de Direito Tributário”, 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 260.

³ CARVALHO, Paulo de Barros, ob. cit. p. 261

Como se percebe à primeira parte dá-se o nome de hipótese, ou descritor, onde reside a descrição do fato jurídico tributário. No descritor é possível identificar três critérios: o material, o espacial e o temporal. Ou seja, no descritor ocorre a descrição de um comportamento, em um certo espaço e em um certo tempo determinados.

Já o conseqüente abriga a previsão de uma relação jurídica, em que é possível identificar dois critérios: o pessoal e o quantitativo. No primeiro existe definição dos sujeitos envolvidos na relação jurídico tributária; e no segundo, ocorre a definição dos parâmetros que permite mensurar o montante do tributo a ser pago. Vê-se, então, a estrutura básica da regra-matriz de incidência, a partir da decomposição da norma jurídico tributária.

2.2 Hipótese de Incidência

Verificada a materialidade do ICMS é possível aferirmos a existência de uma hipótese de incidência múltipla, conforme nota-se dos termos do texto Constitucional, no artigo 155, II.

Assim, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho⁴ no caso do ICMS existem três hipóteses de incidência: (i) realizar operações relativas à circulação de mercadorias; (ii) a prestação de serviços de comunicação e (iii) a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

Conforme já delineado no item introdutório deste trabalho, estamos a perquirir a constitucionalidade do crédito do ICMS decorrente da aquisição de mercadorias para o Ativo Imobilizado das Pessoas Jurídicas contribuintes do imposto, segundo os moldes traçados pela Lei Complementar nº 102/2000. Por esta razão, julgamos pertinente analisarmos o imposto no que se refere ao fato jurídico tributário relativo às operações de circulação de mercadorias. Nessa linha, deixaremos de lado, portanto, as considerações acerca da prestação

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, ob. cit. p. 645

de serviços de transporte e de comunicação, pois a aquisição dos mesmos não configura hipótese de que tratamos neste trabalho.

De fato, Roque António Carraza⁵ alerta que o ICMS comporta, pelo menos, cinco impostos diferentes, dentre os quais o “Imposto sobre operações mercantis” seria o mais importante, por ser economicamente o mais representativo.

No que toca à hipótese de incidência do imposto, vale reiterar que a mesma também é composta pelos três critérios acima mencionados, sendo pertinente examiná-los sumariamente, conforme segue.

2.2.1 Critério material

O núcleo da hipótese de incidência do ICMS constitui-se em uma ação qualificada por dois elementos. Neste particular, temos que a incidência do gravame estadual ocorre com a **prática de operações**. Entretanto, não basta que tal atividade seja levada a cabo, sendo imprescindível a **circulação de mercadorias**.

A **operação**⁶ relevante para a incidência do ICMS é entendida como o negócio jurídico, praticado com habitualidade, capaz de proporcionar a mudança da propriedade da mercadoria. Tal como assim definido, por operações entende-se não só a compra e venda, mas também a doação, troca, dação em pagamento, ou qualquer outra que tenha como resultado a modificação do uso, gozo e disposição sobre a mercadoria.

⁵ CARRAZA, Roque António. “ICMS”, 11ª edição, São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 36-37. Segundo o ínclito mestre tributário, a sigla ICMS refere-se a cinco impostos diferentes: a) imposto sobre operações mercantis (imposto sobre operações de circulação); b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) imposto sobre serviços de comunicação; d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

⁶ Geraldo Ataliba in "Núcleo de Definição Constitucional do ICM". Revista de Direito Tributário vols.25/26, p.104. expõe operações como "atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são juridicamente relevantes; circulação e mercadorias são, nesse sentido adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações"

A **circulação** é o primeiro qualificativo da operação, e deve ser analisada sob ótica da mudança de propriedade, como já mencionado acima. Vale dizer, a circulação deve ser jurídica, não sendo primordial a circulação física. Por circulação jurídica entende-se a modificação da propriedade da mercadoria: se esta mudou de titular, em razão de uma operação, significa dizer que circulou juridicamente.

O segundo elemento adjetivo da operação é a **mercadoria**, cuja análise nos remete, necessariamente, ao campo de incidência do Direito Comercial / Empresarial. De fato, por mercadoria entende-se o bem móvel destinado à mercancia⁷. Há, portanto, que se investigar a destinação dada a estes bens, cabendo nesta definição as mercadorias destinadas ao comércio, ou atos de empresa.

Ademais, com o fito de fixar o conceito de mercadoria, é necessário distingui-la do bem móvel comum. Mercadoria só será qualificada dessa forma quando for objeto de mercancia, não se perdendo de vista que esta atividade, por sua vez, deve ser habitual. Podemos ilustrar esta assertiva com o exemplo das vendas habituais de veículos, realizadas por uma concessionária a pessoas físicas. Nesta hipótese, tais bens qualificam-se como mercadorias, ocorrendo a incidência do ICMS. Entretanto, se um particular revende automóvel a terceiro, este bem deixa de ser mercadoria, pois aquele não pratica tal atividade com habitualidade, deixando de ser ato de comércio / empresa. Não incide, portanto, o ICMS, muito embora tenha havido um negócio jurídico em que ocorreu a mudança de titularidade de um bem.

2.2.2 Critério espacial

Visando, ainda que brevemente, discorrer sobre o critério espacial, é necessário mencionar a distribuição de competências efetivada pela Constituição Federal. Sobre este aspecto, a Carta de 1988 atribui aos Estados a faculdade de instituir o ICMS, de acordo com o *caput* e inciso II, ambos do artigo 155.

⁷ CARRAZA, Roque António. ob. cit., p. 45

Esta providência constitucional indica que, como regra geral, o ICMS será devido ao Estado, em cujo território ocorrer a realização da operação habitual, apta a promover a circulação jurídica da mercadoria.

2.2.3 Critério temporal

Resta-nos mencionar o critério temporal da regra matriz do ICMS, cuja determinação é de responsabilidade da lei. Ou seja, a definição do momento em que se considera realizado o fato jurídico tributário, e por consequência, nascida a obrigação jurídica de pagamento do tributo, deve ser instituído em norma própria, já que o evento do mundo real pode arrastar-se no tempo, sendo necessário o destaque de um momento específico dentre os vários que compõe o processo da realização da operação.

A LC n.º 87/96 determinou, em seu artigo 12, que tal momento seria o da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte. Não há, entretanto, de se confundir este aspecto com o critério material, ou seja, ainda que ocorra a saída física da mercadoria, apenas considera-se ocorrido o fato jurídico tributário (a realização da operação mercantil) com a mudança de titularidade da mercadoria.

2.3 Consequente

Conforme já delineado linhas acima, o consequente abriga a previsão de uma relação jurídica, em que é possível identificar dois critérios: o pessoal e o quantitativo. No primeiro existe definição dos sujeitos envolvidos na relação jurídico tributária (Sujeitos passivo e ativo); e no segundo, ocorre a definição dos parâmetros que permite mensurar o montante do tributo a ser pago (Base de cálculo e Alíquota). A esse respeito, passamos a examiná-los sumariamente, conforme segue.

2.3.1 Sujeitos Passivo e Ativo

A determinação da sujeição passiva do ICMS, para o escopo deste trabalho, depende do critério material de sua hipótese de incidência, qual seja, a prática de operações de circulação de mercadorias.

Assim, teremos que o sujeito passivo deste imposto será a pessoa que efetivamente praticar, com habitualidade e intuito de lucro, as operações que sejam capazes de ocasionar a circulação jurídica da mercadoria.

A delimitação que acabamos de colocar ao caso, exclui do âmbito de incidência da sujeição passiva o sujeito que pratica uma operação comercial com mercadoria, mas que não possui o intuito de lucro, a habitualidade e a profissionalidade referente à operação praticada.

Carraza⁸ adverte que esta assertiva não pode excluir aqueles que, ainda que não dotados de personalidade jurídica, praticam atos que se constituem como operações, dando o exemplo do comerciante de fato.

Entretanto, a doutrina, a exemplo de José Eduardo Soares de Mello⁹, ratifica a posição adotada pelo Decreto-lei n.º 406/68, que, em seu artigo 6º dispõe norma que contempla o *comerciante*, *industrial* e o *produtor* como contribuintes originários do imposto. Estas figuras, por excelência, seriam aqueles que praticam as operações de circulação de mercadorias, com habitualidade e com intuito de lucro.

Portanto, o sujeito passivo da obrigação tributária de pagamento do ICMS é a pessoa, física ou jurídica, dotada de personalidade jurídica ou não, que pratique atos que se constituam como operações mercantis, que proporcionem a circulação jurídica de mercadorias, com habitualidade e intuito de lucro.

⁸ CARRAZA, Roque António, ob. cit., pp. 40-41

⁹ MELO, José Eduardo Soares de. "ICMS Teoria e Prática", 9ª ed., São Paulo: Dialética, 2006, pp.162-163.

De outra parte, o sujeito ativo, será sempre o titular do direito subjetivo de exigir o pagamento do tributo, ou quem lhe faça as vezes. Nos dizeres de Geraldo Ataliba¹⁰, o sujeito ativo é o credor da obrigação tributária, cuja atribuição da exigibilidade do tributo é determinada por lei.

2.3.2 Base de Cálculo

A base de cálculo de um tributo tem ligação íntima com a hipótese de incidência, pois se trata do elemento que dimensiona / valora quantitativamente o tributo. Em outras palavras, é o elemento que possibilita moldar o valor da grandeza da obrigação tributária.

A Constituição Federal de 1988, apesar de distribuir as competências para instituição dos tributos, não indicou, por óbvio, as bases de cálculo das obrigações tributárias. Entretanto, cumpre ao legislador, ao operador do direito, bem como ao contribuinte e ao ente tributante, a determinação de uma relação lógica entre a base de cálculo e a materialidade do tributo.

Deve-se, por conseguinte, buscar a relação que liga o aspecto material da hipótese de incidência com a dimensão quantitativa que mencionamos linhas atrás. Em nosso caso específico, tratamos do ICMS, cujo aspecto material é a prática das operações capazes de ocasionarem circulação de mercadorias.

Nessa linha, a dimensão quantitativa só pode ser a expressão econômica da operação. Isto significa que outra orientação não pode ser adotada, se não aquela que define a base de cálculo do ICMS, como valor econômico atribuído à operação.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. “Hipótese de Incidência Tributária”, 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 83.

2.3.3 Alíquota

Se considerada isoladamente, a base de cálculo não é capaz de definir o *quantum debeatur*. A ela é preciso aplicar um fator que defina qual a parcela da base de cálculo que corresponderá à quantia devida ao Poder Tributante. Segundo Carraza, este fator legal é a alíquota, “normalmente expressa em porcentagem, que conjuntada à base de cálculo, permite discernir o ‘*quantum debeatur*’ (quantia devida a título de tributo)”¹¹.

A alíquota de um tributo pode, e deve, variar, já que sua função primordial é traduzir em termos práticos o princípio da capacidade contributiva, por meio da instituição de valores progressivos, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Esta providência tem o escopo de permitir a determinação do valor do imposto a pagar segundo um critério econômico e pessoal.

No caso específico do ICMS, podemos ressaltar que a determinação da alíquota deve atender a critérios estabelecidos pela Constituição Federal, em especial àqueles trazidos no artigo 155, § 2º, incisos V, VI e VII¹². Estes artigos trazem consigo normas gerais de regulamentação para a determinação das alíquotas que devem ser adotadas por todas as Unidades da Federação.

Por não ser o objetivo deste trabalho, não examinaremos todos os preceitos postos nos mencionados incisos V, VI e VIII. Por hora, basta-nos estipular que, conforme a orientação constitucional, as alíquotas internas de cada

¹¹ CARRAZA, Roque António. ob. cit. p.77.

¹² “Art. 155. (...) § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte (...) V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços e seus membros. VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para operações interestaduais. VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele. VIII – na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferenciação entre a alíquota interna e interestadual.”

Estado são definidas conforme a legislação interna de cada uma das Unidades da Federação.

Já as alíquotas interestaduais são diferenciadas, em razão do destino / origem da mercadoria. Assim, nas operações que remetam mercadorias para os Estados das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo, temos que a alíquota que deverá ser aplicada é de 7%. Para os Estados da Região Sul e Sudeste, a alíquota é de 12%.

3. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E OS CRÉDITOS COMPENSÁVEIS

3.1 Breves notas acerca do Princípio da Não-Cumulatividade

O ICMS é norteado por diversos princípios, os quais estão presentes na legislação tributária, notadamente na Constituição Federal de 1988. Princípios gerais como o da legalidade, igualdade, anterioridade e capacidade contributiva são todos aplicáveis a este imposto.

Entretanto, o mais importante princípio que o informa é o da não-cumulatividade, já que o mesmo organiza toda a sistematização deste tributo.

O meio pelo qual a não-cumulatividade opera sobre o ICMS é essencialmente jurídico, o que torna necessário, portanto, seu estudo com olhos voltados para o texto constitucional, especialmente em relação ao conteúdo do artigo 155, parágrafo 2º¹³.

De início, cumpre-nos ressaltar que o princípio da não-cumulatividade é elemento imperativo. A norma que o institui é cogente, sendo, portanto, imprescindível sua observação. Assim afirmamos, pois, o texto constitucional deixa claro ao emanar uma ordem, dizendo que o ICMS **será** não-

¹³Art. 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 por outro Estado ou pelo distrito Federal; (...)” (grifamos)

cumulativo. A constituição, com esta providência, não autorizou a ninguém a modificação desta característica.

Trata-se de autêntica obrigação de ordem constitucional, segundo a qual não há possibilidade de discricionariedade, nem pelo contribuinte, nem pelo ente tributante, em que pese posições em contrário, conforme anota José Eduardo Soares de Melo¹⁴ ao citar Cleber Giardino e Geraldo Ataliba. Para estes ilustres autores, o princípio da não-cumulatividade configuraria como uma faculdade do contribuinte, oponível a Fazenda, onde esta adotaria posição passiva perante a faculdade atribuída ao sujeito passivo do imposto.

Encarta a posição da imperatividade Roque António Carraza¹⁵. Segundo Carraza, “a regra” constitucional “em exame não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão seguir ou deixar de seguir”. Trata-se, em verdade, de “uma diretriz imperativa, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto(...)” a efetividade da sistemática inaugurada por este princípio.

Para Paulo de Barros Carvalho¹⁶ o princípio da não-cumulatividade é um "limite objetivo" destinado à "realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária, etc."

O texto constitucional, ora citado, em que pese sua concisão, é de clareza indubitável, sendo ele suficiente para estruturar a aplicação do princípio. Configura-se como norma constitucional de aplicação imediata, ou auto-aplicável.

Do ponto de vista essencialmente jurídico, bastam os termos da norma, segundo o qual a não-cumulatividade ocorre com o abatimento do

¹⁴ MELO, José Eduardo Soares de, ob. cit., p. 230.

¹⁵ CARRAZA, Roque Antônio, ob. cit. p. 302.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, ob. cit. p. 297

montante do imposto devido em cada operação de circulação, com o montante do imposto incidente na operação anterior¹⁷.

O princípio da não-cumulatividade autoriza uma sistemática de abatimentos, cuja operacionalização depende de conceitos e registros contábeis. Entretanto, este tema será melhor explorado no próximo capítulo, quando então será necessário adentrarmos em maiores detalhes técnicos. Para o momento, bastam considerações genéricas.

Quando as empresas adquirem mercadorias para a consecução de suas atividades, o ICMS incide sobre as operações de aquisição destes bens. O valor do imposto é “destacado” na nota fiscal, ou seja, é declarado no corpo deste documento. Este é o montante que o ICMS onera a operação, por meio de repasse do seu valor no preço de aquisição da mercadoria. O montante correspondente ao imposto, ou seja, a soma de todos estes valores, de todas as notas fiscais de aquisição, nas quais ocorra o mencionado destaque, ao final de um período, é chamado de *crédito*.

Em contrapartida, quando as empresas praticam as suas operações próprias, vale dizer, de venda dos bens por ela produzidos, também há a incidência do ICMS, calculada sobre o valor da operação. O montante do imposto incidente sobre todas as operações próprias, ao final de um período, é registrado como *débito*.

O abatimento ocorre com a operação que diminui o valor do débito com o montante do crédito, ocorridos em um período, que, geralmente, é de um mês. Desta operação matemática, três são as possibilidades: a primeira, extremamente remota, é a de que os valores de débito e crédito sejam exatamente

¹⁷ Cumpre-nos dirimir a dúvida que paira ao se constatar que o texto constitucional utiliza o termo “imposto anteriormente cobrado”. A colocação assim feita pode provocar interpretação no sentido de que só o ICMS efetivamente pago na operação anterior é que poderá ser considerado para a sistemática dos débitos e créditos. Entretanto, a doutrina e os próprios Tribunais Superiores já alargaram este conceito para “imposto anteriormente incidente”.

iguais, resultando "0" naquela operação. Em termos práticos, não haveria imposto a pagar.

Uma segunda possibilidade seria a de um resultado positivo. Os débitos seriam maiores que os créditos. Em consequência, haveria imposto a recolher aos cofres do ente tributante.

Por fim, outra possibilidade seria a de um resultado negativo. Ou seja, os valores de crédito seriam maiores que os valores dos débitos, razão pela qual não haveria imposto a recolher, mas sim, saldo credor, a ser transportado para o período seguinte.

A prática que acabamos de descrever nada mais é do que a forma pela qual o princípio da não-cumulatividade é posto em prática, atuando diretamente na forma de apuração dos valores que efetivamente deverão ser recolhidos a título de ICMS.

3.2 Limitações ao Princípio da Não-Cumulatividade

Em que pese a não-cumulatividade ser o elemento norteador do ICMS, sua aplicação não corre de forma absoluta, já que a mesma é limitada. Com efeito, a Constituição Federal de 1988 dispõe a respeito dos limites empregados à sistemática de abatimentos¹⁸.

A este respeito, vale mencionar que a não-cumulatividade não se aplica quando as aquisições de mercadorias ocorrerem com isenção ou não-incidência. Isto significa que o montante do ICMS que gravaria a aquisição, se não houvesse isenção ou não-incidência, não poderá ser utilizado como crédito, para abatimento com o valor do imposto devido na ocasião da operação posterior, ou seja, de saída da mercadoria.

¹⁸ Art. 155 (...); § 2º (...) II – a isenção ou a não incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores; (...)"

De igual maneira, a não-cumulatividade não será aplicada quando a operação posterior, ou seja, a operação de saída da mercadoria, for beneficiada com a isenção, ou com a não incidência. Vale dizer que o valor do ICMS que grava a aquisição de matéria-prima, não pode ser contabilizado como crédito para ser abatido com operações normalmente tributadas.

Esta última hipótese é de extrema importância, pois é primordial para compreensão da apropriação dos créditos incidentes nas operações de aquisição de mercadorias destinadas ao Ativo Imobilizado e, sobretudo, para entendimento da sistemática que fora utilizada até 31 de dezembro de 2000, anterior ao sistema inaugurado pela LC n.º 102/2000.

3.3 A Lei Complementar nº 87/96 e o montante dos créditos compensáveis

A Constituição Federal de 1988, deixa a cargo de lei complementar algumas providências relativas ao ICMS, segundo a norma do artigo 155, §2º, inciso XII. Ali se dispõe uma série de temas que devem ser tratados por lei complementar, dentre os quais, aquele que mais de perto nos interessa neste momento, relativo ao regime de compensação do imposto.

Com a finalidade de atender ao mandamento constitucional, o Convênio ICMS nº 66/88, em que pese não ser formalmente uma lei, foi recepcionado pelo texto supremo com força de lei complementar, por tratar materialmente de questões atribuídas à lei complementar. Entretanto, este diploma legal foi alvo de severas críticas da comunidade jurídica, justamente no que se refere ao regime de compensação do imposto, em especial daqueles créditos oriundos das aquisições de mercadorias para o ativo imobilizado e para o uso e consumo do estabelecimento.

Posteriormente, com a finalidade de corrigir as falhas apontadas no mencionado Convênio, em 1996, foi editada a LC n.º 87, conhecida como Lei Kandir. Trata-se, efetivamente, de lei complementar que veio regulamentar a matéria reservada pela constituição, no já citado art. 155, §2º, inciso XII.

Antes de adentrarmos às questões que decorrem desta promulgação, necessário travarmos discussão no que se refere ao papel da norma complementar frente ao dispositivo constitucional da não-cumulatividade.

Há quem diga que a norma complementar encontra a disponibilidade de adotar critérios discricionários ao tratar de matéria deixada a sua competência. Ou seja, a norma superior não vincula totalmente a norma inferior. Esta é a opinião do Professor Hugo de Brito Machado¹⁹:

“O legislador complementar, no caso, opera dentro do quadro ou moldura de possibilidades deixada pelas normas da Constituição. E estando, como está expressamente autorizado pela norma constitucional a dispor sobre o regime de compensação do imposto, **pode validamente optar entre o regime do crédito físico, ou do crédito financeiro**, assim como pode adotar um regime misto, com características de um ou de outro.” (grifos nossos).

Entretanto, em que pese a prestigiosa opinião sintetizada acima, assim não entendemos, pedindo vênias para discordarmos. Temos para nós que o texto constitucional não quis relativizar a não-cumulatividade quando deixou a cargo da lei complementar a incumbência de regular o regime de compensação do imposto. A norma constitucional que estabelece o princípio é absoluta e o conteúdo ali disciplinado é exaustivo. Para Roque António Carraza²⁰ são inconstitucionais as restrições legislativas ao pleno desfrute do direito constitucional de crédito do ICMS:

“De fato, a lei complementar, ao ‘disciplinar o regime de compensação do imposto (art. 155, § 2º, XII, “c”, da CF), não pode interferir no conteúdo e no alcance da regra da não-cumulatividade. Deve, apenas, operacionalizar documentalmente um *sistema de escrituração* em que, considerado certo lapso de tempo, é

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito, “Aspectos Fundamentais do ICMS”, 2ª edição, São Paulo: Dialética, 1999, p. 137.

²⁰ CARRAZA, Roque António, ob. cit. p. 333

registrado, de um lado, o imposto devido e, de outro, a expressão financeira do abatimento correspondente” (Grifos no original)

Cumpra tão somente à legislação complementar criar regras para operacionalizar a não cumulatividade. Qualquer norma de restrição ao conteúdo e alcance do princípio, acaba por deslocar-se para área não abarcada pela Constituição.

O princípio da não-cumulatividade é norma de eficácia plena, e seus efeitos se dão no mundo jurídico sem que uma nova norma lhe dê sentido, extensão ou delimitação no conteúdo. A não-cumulatividade incide sobre o conteúdo dos débitos e créditos, cumprindo à lei complementar, apenas, organizar, de acordo com o preceito constitucional, o sistema de compensação.

Contundente é a posição de Geraldo Ataliba, citado por Aroldo Gomes de Mattos²¹:

“Invocar a lei para tratar de direito que a Constituição dá – dá irrestritamente, liquidamente, na sua compostura e na sua dimensão – é um despropósito. Não se fala em lei em matéria de crédito de ICM. Não se pode falar; a Constituição já disse tudo, foi exaustiva. Se José Afonso da Silva estivesse aqui, diria: esta norma é de eficácia plena e aplicabilidade imediata. É um direito de crédito de ICM, no montante de ICM relativo às operações anteriores. Está encerrado o assunto. Não precisa a lei para dizer nada; o máximo que a lei pode dizer é ‘o senhor vai escrever num papel cor-de-rosa, vai escriturar isso’, ou, ‘o papel vai ser verde’. É a única coisa que a lei pode dizer nesta matéria. Não pode reduzir, retratar ou anular este direito.”

²¹ MATTOS, Aroldo Gomes, “ICMS: o montante de créditos compensáveis”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, nº 2, 1995, p. 17.

Temos para nós que o papel reservado à lei complementar é acessório. À Constituição cumpre a função de delimitar a matéria no campo do conteúdo, enquanto a lei complementar cuida de questões procedimentais.

3.3.1 A LC n.º 87/96

No tocante ao regime de compensação do imposto, o artigo 19 da LC n.º 87/96 repete o mandamento constitucional da não-cumulatividade.

Em seguida, o artigo 20 traz as regras que se referem efetivamente ao regime de compensação do imposto. Para nós, destaca-se de suma importância o *caput* do artigo, que se refere especificamente ao montante dos créditos compensáveis. A redação original do *caput* do artigo 20 assim dispõe:

“Art. 20. 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 a entrada da mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, **inclusive destinada ao** seu uso ou consumo ou **ativo permanente**, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.” (grifos nossos).

Como se vê, a norma teve o cuidado de deixar clara a possibilidade da compensação do imposto, quando houver a entrada de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado do estabelecimento. Isto por que a norma anterior, contida no Convênio ICMS n.º 66/88, vedava referidos créditos. Muito se discutiu a respeito desta possibilidade, razão pela qual a lei foi explícita, para eliminar qualquer sombra de dúvida a esse respeito.

Porém, esta providência modificou muito mais do que a simples permissão para apropriação destes créditos. A norma, em verdade, trouxe

inovações no que se refere à sistemática da não-cumulatividade, encartando a regra já exposta na constituição a este respeito.

Estamos nos referindo aos critérios dos créditos físicos e créditos econômicos, que serão mais bem explorados no item a seguir.

3.3.2 Os créditos compensáveis: o crédito físico e o crédito econômico

Conforme salientado linhas acima, as legislações que se seguiram tratando do ICMS trouxeram em seu bojo uma evolução, no que se refere aos créditos compensáveis, segundo o primado do princípio da não-cumulatividade.

A doutrina, que em muito contribuiu para a evolução dos questionamentos, atribuiu contornos jurídico-teóricos para as medidas legislativas que foram adotadas a respeito do tema. Por esta razão, encontramos a dicotomia entre os créditos físicos e econômicos.

Primeiramente, cumpre-nos estabelecer os conceitos destes institutos. O crédito físico consiste na apropriação dos valores de ICMS incidentes apenas nas mercadorias as quais, durante o processo produtivo, integram o produto final industrializado. Ou seja, por este critério, apenas a aquisição de matérias-primas e produtos para embalagem, que integrem fisicamente o produto final, gera direito à apropriação dos créditos.

Trata-se, como bem observa Hugo de Brito Machado²², de um regime de não-cumulatividade relativa: “não cumulatividade que desconsidera o elemento financeiro, e toma em consideração apenas o elemento físico do bem, por isto mesmo denominado regime de crédito físico”.

O crédito econômico, por sua vez, desconsidera a destinação que é dada à mercadoria adquirida. Toda e qualquer aquisição sobre a qual incida o

²² MACHADO, Hugo de Brito. ob. cit. p.147

ICMS, enseja o direito à apropriação do valor do crédito do imposto. Não importa se a mercadoria adquirida compõe fisicamente o produto final, bastando que as aquisições façam parte dos custos, diretos ou indiretos, necessários à produção da mercadoria vendida.

O critério do crédito físico foi posto em voga pelo Decreto-lei n.º 406/68, que regulamentou a Constituição Federal de 1967. Esta Carta Constitucional não cuidou com detalhamento a respeito da matéria, deixando a cargo daquele diploma legal a total regulamentação da matéria.

Não foi por outra razão que o mencionado Decreto-lei limitou os créditos do ICMS, àquelas aquisições que estivessem diretamente relacionadas com a integração física ao produto final industrializado.

Nesta mesma esteira, o Convênio ICMS nº 66/88, em seu artigo 31, limitou os créditos compensáveis segundo o critério do crédito físico. Assim, o inciso II vedava o crédito referente à entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo imobilizado do estabelecimento; no inciso III, o crédito oriundo da entrada de mercadorias ou produtos que, mesmo utilizados no processo industrial, não eram consumidos ou integrados ao produto final industrializados, também era vedado.

Entretanto, a atual Constituição e sua correspondente lei complementar, reverteram esta sistemática. Conforme se depreende do texto já reproduzido do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, o crédito oriundo das aquisições de materiais destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento é perfeitamente permitido, por ser explícita esta possibilidade.

Ora, esta orientação está em perfeita sintonia com a regra da não-cumulatividade, que fora estampada no texto constitucional. Portanto, entendemos que a o texto supremo e sua respectiva complementação adotaram o critério do crédito econômico, pois não há, salvo o caso da isenção ou não incidência, limitação ao crédito. Assim, são compensáveis todos e quaisquer valores

do ICMS, oriundos de quaisquer aquisições gravadas pelo imposto, independentemente da destinação dada à mercadoria. Basta que haja duas ocorrências: operações de aquisições gravadas pelo imposto e operações de saída de produtos finais gravados pelo tributo.

4. CRÉDITO DO ICMS SOBRE AQUISIÇÕES DE ATIVO IMOBILIZADO - ANÁLISE CRÍTICA DA LC N.º 102/2001

4.1 Considerações Gerais

Nos dois itens anteriores, discorreremos sobre os pontos que servem de pressuposto para a análise constitucional da LC n.º 102/2000.

Para iniciarmos a fase conclusiva de nossa discussão, devemos esclarecer que a LC n.º 102/2000, dentre outras providências, modificou vários dispositivos da Lei Complementar n.º 87/96. Entre eles, figura aquele que versa sobre a apropriação do crédito do ICMS sobre a aquisição de mercadorias destinadas ao Ativo Imobilizado do estabelecimento do contribuinte.

Com efeito, o artigo 1º da LC n.º 102/2000 modificou o parágrafo 5º do art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96, alterando sua redação e inserindo sete incisos que passaram a regulamentar a matéria²³.

²³ “Art. 20. (...) § 5º - Para o efeito do disposto no *caput* deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes da entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao Ativo Permanente, deverá ser observado: I – a apropriação deverá ser feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem 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 saída ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações efetuadas no mesmo período; III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; **(Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)**; IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado e 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 de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em

Partindo dessas alterações é que a análise será realizada, perquirindo-se sua constitucionalidade ou não, no ordenamento jurídico.

4.2 Conceito de Ativo Imobilizado

Necessário efetuarmos uma breve análise do conceito de Ativo Imobilizado, contido na norma do artigo 179, inciso IV da Lei nº 6.404/76²⁴. Em que pese termos tratado até este momento de conceitos puramente jurídicos, mister tecermos considerações acerca de objeto estudado pela ciência contábil, já que a norma jurídica juridicizou conceitos desta natureza.

Assim, referida lei, como é de largo conhecimento, trata das sociedades por ações, trazendo, em seu bojo normas não só de natureza jurídica, mas também de origem contábil, como é o caso do dispositivo em tela.

No tocante ao assunto, precisa é a lição de Sérgio de Ibdícius, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbecke ao disporem que neste conceito “são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com esta finalidade.”²⁵

Nota-se que nesta definição estão incluídos os bens corpóreos, como máquinas e equipamentos, bem como os incorpóreos, que

conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista 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, o saldo remanescente do crédito será cancelado.”

²⁴ “Art. 179. As contas (do balanço patrimonial) serão classificadas do seguinte modo: (...); IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (**Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007**); (...).” (Parênteses nossos)

²⁵ IUDICIBIUS, Sérgio de e GELBECKE, Ernesto Rubens e MARTINS, Eliseu e, “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, 5ª edição, São Paulo: Atlas, 2000, p. 182.

consistem em direitos, como por exemplo aqueles decorrentes de marcas e patentes.

Para o escopo de nosso trabalho, interessa os bens corpóreos, pois estes, em sua maioria, consistem em mercadorias sobre os quais incide, por ocasião da entrada dos mesmos no estabelecimento, o ICMS. Portanto, o valor do imposto incidente na operação de aquisição de bens corpóreos, classificados segundo o artigo *supra* citado, é apropriável, segundo as disposições da LC n.º 87/96, modificada pela LC n.º 102/2000.

4.3 Legislação Anterior

Para melhor compreensão das atuais regras pertinentes ao creditamento do imposto, incidente na aquisição do Ativo Imobilizado, faz-se pertinente o exame da legislação anterior²⁶.

A norma contida na LC n.º 87/96, antes das modificações inauguradas pela legislação em análise, dispunha de forma compatível com a Constituição Federal de 1988, que o valor do crédito do ICMS era apropriável, em sua integralidade, no momento da entrada do bem no estabelecimento do

²⁶ “Art. 20. 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 a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso e consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação (...): § 5.º Além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito de compensação prevista neste artigo e no anterior, os créditos resultantes de operações de que decorra entrada de mercadoria destinadas ao ativo permanente serão objeto de outro lançamento, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto no artigo 21, §§ 5º, 6º e 7º”.

O artigo 21, *caput*, e os §§ 4º, 5º e 8º assim estabeleciam:

“Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento: (...) § 4º Em qualquer período de apuração do imposto, se bens do ativo permanente forem utilizados para produção de mercadorias cuja saída resulte de operações isentas ou não tributadas ou para prestações de serviço isentas ou não tributadas, haverá estorno dos créditos escriturados conforme o § 5.º do artigo 20. § 5.º Em cada período, o montante do estorno previsto no parágrafo anterior será o que se obtiver multiplicando-se o respectivo crédito pelo fator de 1/60 (um sessenta avos) da relação da soma das saídas e prestações isentas e não tributadas e o total de saídas e prestações no mesmo período. Para este efeito, as saídas e prestações com destino ao exterior equiparam-se às tributadas. (...) § 8.º Ao fim do quinto ano contado da data de lançamento a que se refere o § 5.º do art. 20, o saldo remanescente do crédito será cancelado de modo a não ocasionar mais estornos.”

contribuinte. Nos períodos subseqüentes, parte deste valor deveria ser estornado na escrita fiscal, de forma a descontar o valor do crédito não passível de apropriação, em decorrência das saídas de mercadorias isentas ou não tributadas, que conforme foi visto anteriormente, não permite a apropriação do crédito do imposto. Entretanto, conforme nota-se do texto legal, o cálculo era efetuado segundo as disposições do parágrafo 5º, o que será melhor explicitado no item seguinte.

Por hora, basta-nos o fato de que, segundo a redação anterior, o valor do crédito do ICMS decorrente da operação de aquisição de mercadorias destinadas ao Ativo Imobilizado era apropriável, em sua integralidade, no momento em que referida mercadoria adentrava o estabelecimento do contribuinte. Além disso, o estorno a que se refere o artigo está previsto em atendimento à norma constitucional que veda o crédito decorrente da operação de saídas de mercadorias isentas ou não tributadas.

4.4 A sistemática anterior para o creditamento

Cumpre-nos, neste momento, detalharmos os mandamentos expostos no item anterior, realizando uma “demonstração” daquilo que era determinado na redação original da LC n.º 87/96.

Conforme visto, o valor do crédito do ICMS incidente sobre a operação de aquisição de mercadoria destinada ao Ativo Imobilizado era apropriável no período em que a mercadoria dava entrada no estabelecimento do contribuinte. Assim, se o valor de aquisição era de \$1.000,00, o valor do ICMS destacado na nota fiscal seria de \$180,00.

Este valor podia ser registrado na escrita fiscal do contribuinte no mesmo período (mês) de entrada da mercadoria. Portanto, este valor seria o fator para a compensação descrita no artigo 20 da lei: o que for devido pela operação posterior, será compensado com o valor incidente na operação anterior. Assim, do montante do imposto calculado em decorrência das operações de saída seria descontado o valor do crédito de \$180,00.

Entretanto, se supormos que no mês posterior ocorreram operações de saída isentas ou não tributadas, uma parcela daquele valor de \$180,00 deve ser estornado. O cálculo deste valor era efetuado da seguinte forma:

- ✓ Valor total das operações de saída: \$1.000.000,00
- ✓ Valor total das operações isentas ou não tributadas: \$100.000,00
- ✓ Valor total do crédito do ICMS: \$180,00
- ✓ Valor do estorno mensal (redação anterior do § 5º, art. 21): 1/60

Conforme visto anteriormente, o valor do crédito a ser estornado (Vce) era calculado multiplicando-se o valor do crédito (\$180,00) pelo fator 1/60, da relação entre o valor total das operações de saída isentas e não tributadas (\$ 100.000,00) e o valor total das operações de saída (\$ 1.000.000,00). Desta forma, temos o seguinte cálculo:

$$Vce = 180 \times \{1/60 \times (100.000,00/1.000.000,00)\};$$

$$Vce = 180 \times \{1/60 \times 0,1\};$$

$$Vce = 180 \times 0,1/60;$$

$$Vce = 180 \times 0,0017$$

$$Vce = 0,30$$

Temos, então, que o valor do crédito a ser estornado é de aproximadamente \$ 0,30, devendo ser o mesmo registrado na escrita fiscal do contribuinte como parcela do imposto a pagar no fim deste período.

Esta sistemática deveria, segundo a legislação anterior, ser adotada tantas quantas fossem as vezes em que ocorresse operações de saída isentas ou não tributadas nos períodos subsequentes, durante o período de 60 meses.

Nota-se, segundo esta sistemática, que o valor do crédito, primeiramente, era apropriado na sua integralidade, de forma a cumprir o primado do

princípio da não cumulatividade de maneira absoluta. Posteriormente, na hipótese de ocorrer operações isentas ou não tributadas, parte do valor deste crédito seria estornado, ou seja, lançado na escrita fiscal como valor do ICMS a pagar, na proporção em que aquelas saídas ocorressem com os totais das operações.

4.5 A sistemática da Lei Complementar nº 102/2000

A sistemática trazida pela LC nº 102/2000 difere daquela que acabamos de expor. Em que pese o resultado matemático ser o mesmo, o processo de apuração do imposto a ser creditado diverge daquele que apontamos.

Na presente hipótese, ocorre o crédito proporcional do valor passível de apropriação, levando-se em consideração a parcela que deve ser estornada por ocasião das operações de saída isentas e não tributadas.

Como anteriormente efetuado, basta a formulação de uma sentença matemática, conforme a nova redação do inciso III, do § 5º do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96 para se apurar o valor do crédito apropriável.

Dispõe o citado inciso III que o valor do crédito a ser apropriado (Vca) em cada período será obtido multiplicando-se o valor integral do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor total das saídas tributadas e o valor das saídas totais. Se utilizarmos os mesmos valores do exemplo anterior, teremos:

- ✓ Valor total das operações de saída: \$1.000.000,00
- ✓ Valor total das operações isentas ou não tributadas: \$100.000,00
- ✓ Valor total das operações tributadas: \$900.000,00
- ✓ Valor total do crédito do ICMS: \$180,00

$$Vca = 180 \times \{1/48 \times (900.000/1.000.000)\}$$

$$Vca = 180 \times \{1/48 \times 0,9\}$$

$$Vca = 180 \times \{0,9/48\}$$

$$Vca = 180 \times 0,0188$$

$$Vca = 3,38$$

Assim, segundo a nova sistemática, o contribuinte que adquirir mercadoria destinada ao Ativo Imobilizado, deverá creditar-se, aproximadamente, do valor de \$3,38. Nos quarenta e sete períodos subseqüentes (aproximadamente quatro anos), a mesma fórmula deverá ser utilizada, efetuando-se os cálculos com os valores que forem auferidos a título de operações de saídas totais e operações isentas e não tributadas.

4.6 Análise da constitucionalidade da Lei Complementar nº 102/2000

Postos todos os elementos necessários para a apreciação do tema, é possível delinear-mos pela constitucionalidade, ou não, das normas trazidas pela Lei Complementar nº 102/2000.

Como já exhaustivamente explicitado no decorrer de todo o texto, a Constituição Federal de 1988 não pode ser cerceada em seus efeitos pela legislação infraconstitucional, em qualquer nível. Em que pese este mandamento, o mesmo não foi observado, desafiando-se o primado da norma suprema.

A nova sistemática para o creditamento do ICMS, decorrente da aquisição de produtos destinados ao Ativo Imobilizado, feriu a Constituição por não cumprir com fidelidade o preceito do princípio da não-cumulatividade.

Conforme consta do texto constitucional, o princípio da não cumulatividade será aplicável de imediato, não sendo previsto qualquer condicionante. Ou seja, não há outro comportamento a ser adotado se não aquele que observa o regime de compensação do imposto, realizando-se o encontro de contas entre a totalidade dos débitos e a totalidade dos créditos, ao final de cada período.

Disso decorre o fato de que as normas positivadas pela Lei Complementar nº 102 contrariam esta assertiva. Ao alvedrio da lei, condiciona a apropriação do crédito a um critério temporal não previsto na Constituição. Ou seja, houve excesso da norma que cuidou de matéria fora de sua alçada.

Outra não pode ser a conclusão alcançada, se não aquela que acaba por definir as modificações inseridas na Lei Complementar nº 87/96, por meio da Lei Complementar nº 102, como inconstitucionais, por ferirem o princípio da não cumulatividade, presente no artigo 155, § 2º, I da Constituição Federal de 1988.

Entretanto, não só esta agressão ao texto constitucional pode ser apontada, mas também aquela que se volta contra o princípio do não confisco. Trazido pelo artigo 150, IV, trata-se de autêntica limitação constitucional ao poder de tributar. Segundo este mandamento, o tributo não será utilizado com efeito de confisco. Referida norma, *in verbis*:

“150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

(...)”

Efeito confiscatório é aquele que, em razão da taxaço extorsiva, acaba por absorver do contribuinte, de forma injusta, uma parcela maior de seu patrimônio do que o realmente devido²⁷.

A impossibilidade de o crédito ser realizado de uma só vez, logo que a mercadoria destinada ao Ativo Imobilizado ingressa no estabelecimento, acaba por gerar uma injusta retenção, por parte do Estado membro, de uma parcela do patrimônio do contribuinte. Não nos convence o argumento de que esta retenção é temporária, pois, com o decorrer do tempo, o crédito será efetivado e o valor será devolvido. Ocorre, com esta sistemática um perverso desembolso por parte do

²⁷ ROSA JR., Luiz Emygdio F. da, “Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário”, 11ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 323.

contribuinte de uma considerável parcela do seu patrimônio, impedindo-o de usufruir desta quantia.

Por conseqüência, os preços dos produtos finais das empresas são onerados, pois, com o fim de recuperar a perda financeira ocasionada pela impossibilidade do crédito, os contribuintes acabam por vender seus produtos com preços mais elevados.

Perceptível que a sistemática acaba por gerar um efeito “cascata”, incompatível com o objetivo do princípio da não-cumulatividade. O crédito a que tem direito o contribuinte fica tolhido, ocasionando pagamentos a título de ICMS, nos 48 meses do fracionamento, gravados a maior do que o devido.

Além disso, pensamos que o princípio da não cumulatividade é ferido, também, com a impossibilidade de que as frações do crédito do imposto sejam apropriadas com atualização monetária.

Ainda que esta discussão já tenha ganho contornos definitivos nos superiores tribunais, no sentido de não admitir a correção monetária sobre os valores dos créditos do ICMS, por entenderem, aquelas cortes, que se trata de crédito escritural²⁸, entendemos que a aberração perdura.

É sabido que, por menores que sejam em dias atuais, a economia brasileira é atingida por índices de inflação, que proporcionam a perda financeira do dinheiro. Por esta razão, admitir que os valores dos créditos sejam apropriados sem a recomposição do seu valor monetário, ocasiona efeito confiscatório com conseqüente enriquecimento ilícito dos Estados Federados.

Assim, temos a convicção de que, não só o fracionamento do crédito, como também a impossibilidade de sua correção monetária durante o período de 47 meses subseqüentes ao mês de entrada do bem, acaba por

²⁸ Assim dispôs o Superior Tribunal de Justiça: “Tratando-se, porém, como aqui, de crédito escritural, não se opondo o fisco à efetivação do crédito, tendo o contribuinte deixado de fazer o lançamento no período estabelecido para sua efetivação, essa inércia não gera direito à correção monetária”. – STJ – Resp 72.074/SP; DJU 09.06.1997.

proporcionar a inconstitucionalidade das modificações trazidas pela Lei Complementar nº102/2000, no tocante ao direito de crédito do ICMS em decorrência da aquisição de mercadorias destinadas ao Ativo Imobilizado dos contribuintes do imposto.

5. CONCLUSÕES

Cumpre-nos, por fim, enumerar as conclusões alcançadas com a discussão dos temas colocados em pauta, realizando um sumário das principais idéias desenvolvidas.

1. O princípio da não-cumulatividade tributária, norteador do ICMS, é preceito constitucional, não sendo lícita sua relativização, modificação ou limitação, salvo se expressamente determinado na Constituição Federal de 1988.

2. Por consequência, à Lei Complementar, no caso, a de nº 87/96, cumpre tão somente instituir normas que possibilitem a operacionalização do princípio da não-cumulatividade em sua plenitude, conforme anteriormente definido pela Constituição.

3. A Lei Complementar nº 87/96 introduziu importantes inovações no sistema tributário nacional, rompendo com regime jurídico anterior que suscitava dúvidas quanto ao alcance da não-cumulatividade. Afastou-se de forma irrepreensível a dúvida relativa ao critério do crédito físico e do crédito econômico, adotando-se este último nas relações jurídico tributárias relativas ao imposto.

4. Em decorrência do critério do crédito econômico, todos e quaisquer créditos do ICMS, decorrentes de quaisquer entradas no estabelecimento, gravadas com o imposto, devem ser considerados no encontro de contas realizados no fim do período, que confrontar débitos e créditos, com a finalidade de apurar o valor do ICMS a ser pago, ou o do saldo credor a ser transportado para o período seguinte.

5. As aquisições de mercadorias destinadas ao Ativo Imobilizado, gravadas com o ICMS, possibilitam a apropriação do valor do imposto, conforme a Lei Complementar nº 87/96.

6. A sistemática inaugurada pela Lei Complementar nº 102/2000, modificando a Lei Complementar nº 87/96, é inconstitucional, pois fere o princípio da não cumulatividade ao condicioná-lo sem que a Constituição assim o preveja. Além disso, o fracionamento da apropriação do crédito ocasiona um processo confiscatório, em desacordo com o artigo 150, inciso IV da carta magna, pois suprime o patrimônio do contribuinte injustamente. Além disso, a sistemática provoca um processo de tributação em cascata, pois o valor do crédito é devolvido em frações, o que provoca o aumento na carga tributária do ICMS em cada período. Por fim, por ser defeso, ao contribuinte, a atualização monetária dos valores fracionados, estes perdem sua capacidade econômica, o que resulta em enriquecimento ilícito do Estado.

BIBLIOGRAFIA

ARZUA, Heron, “Apuração do ICMS na Lei Complementar 102-2000”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 62, 2000, pp. 56-59.

ATALIBA, Geraldo. “Hipótese de Incidência Tributária”, 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

_____, “Núcleo de Definição Constitucional do ICM”. *Revista de Direito Tributário* vols.25/26

BARRETO, Aires F., “ICMS – Limites à Vedação dos Créditos”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 53, 2000, pp.7-12.

_____, “Créditos de ICMS – Limites da Lei Complementar”. *O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais*. Coordenação por Valdeir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1997, pp.11-17.

BRITO, Edvaldo, “Problemas Jurídicos Atuais do ICMS”. *O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais*. Coordenação por Valdeir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1997, pp.86-117.

CARRAZA, Roque António, “ICMS”. 11ª edição, São Paulo: Malheiros, 2006.

_____, “Curso de Direito Constitucional Tributário”. 15ª edição, São Paulo: Malheiros, 2000.

_____, “ICMS – Aproveitamento de Créditos – Inconstitucionalidade da Lei Complementar 87/96”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 25, 1997, pp.147-169.

CARVALHO, Frederico Seabra de, "Crédito de ICMS proveniente da entrada de bens para o ativo imobilizado – Aspectos polêmicos da Lei Complementar 102/00". *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 70, 2000, pp. 47-60;

CARVALHO, Paulo de Barros, "Direito Tributário Linguagem e Método", 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros, "Curso de Direito Tributário". 19ª ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros, "Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência". 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Rubens Miranda de, "Comentários a LC 87/96". São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado e COELHO, Sacha Calmon Navarro, "Direito à compensação de créditos no ICMS". *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, nº27, 1997, pp.96-121.

FERREIRA, Júlio de Castilhos, "A Lei Complementar nº 102/2000 e o princípio constitucional que determina a não cumulatividade do ICMS". *Revista de Estudos Tributários*. São Paulo: Editora Síntese, nº 15, set./out. 2000, pp.147-157.

IUDICIBIUS, Sérgio de e GELBECKE, Ernesto Rubens e MARTINS, Eliseu, "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações", 5ª edição, São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito, "Créditos de entradas de bens de consumo ou de ativo permanente e a não cumulatividade do ICMS". *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 16, 1997, pp. 15-18.

_____, "Aspectos Fundamentais do ICMS". São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito e SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, "ICMS. Crédito de Bens Destinados ao Ativo Fixo. Lei Complementar 102/2000. Aproveitamento em 48 Meses. Efeitos", *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 76, 2002, pp. 131-147.

MATTOS, Aroldo Gomes, "ICMS: o montante de créditos compensáveis". *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, nº 2, 1995, pp. 9-18.

_____, "ICMS – Comentários à Lei Complementar 87/96". São Paulo: Dialética, 1997.

_____, "ICMS – O montante dos créditos compensáveis". *ICMS – Problemas jurídicos*. Coordenação de Valdeir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1996, pp.11-46.

MELO, José Eduardo Soares de, "ICMS teoria e pratica". 9ª edição, São Paulo: Dialética, 2006.

_____, "ICMS – Créditos relacionados a uso, consumo, ou ativo permanente e recebimento de serviços de transporte e de comunicação". *O ICMS e a LC 87/96*. Coordenação por Valdeir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1997, pp.79-90.

ROCHA, Valdir de Oliveira, "ICMS e a Lei Complementar 102/20000". São Paulo: Dialética, 2000.

SILVA, José Afonso da, "Curso de Direito Constitucional Positivo". 19ª edição, São Paulo: Malheiros, 2000.

<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>

http://www.stj.gov.br/portal_stj

<http://www.fazenda.sp.gov.br/tit/default.shtm#>