

Os retrocessos da Lei Complementar nº 102, de 11.07.2000

Sacha Calmon Navarro Coêlho
Eduardo Maneira

1. Considerações Preliminares

A recente Lei Complementar nº 102, de 11/07/00, que alterou dispositivos da Lei Complementar nº 87, de 13.09.96, representa uma violação à consciência jurídica nacional, na medida em que põe e dispõe em matéria de não-cumulatividade do ICMS, "desconstitucionalizando" o princípio, cuja raiz é eminentemente constitucional. Assim quis o Constituinte originário em 1988 – para justamente evitar a sua malversação pelo legislador infraconstitucional.

Os países europeus, cuja tradição jurídica é semelhante à nossa, não cuidam do princípio da não-cumulatividade, de índole técnica, nas respectivas constituições. No entanto, a legislação desses povos, por uma questão de coerência, tratam com rigor de que é merecedor, ou não poderiam arrumar com seriedade a tributação sobre o consumo de bens e serviços. É verdade inconteste, chegando a ser dogmático para eles, que os impostos sobre o consumo de bens e serviços – e todos eles praticam o IVA (imposto sobre valor adicionado) – não deve

onerar os agentes econômicos mas apenas os consumidores finais. Conseqüentemente, a não-cumulatividade deve ser a mais plena possível, sob o risco de vir a onerar o produtor e os agentes da circulação dos bens e serviços, transmutando o IVA em imposto sobre atos mercantis. A desnaturaçãõ do princípio da não-cumulatividade leva à desnaturaçãõ do imposto, justo o que não desejou o legislador de lá e aqui o constituinte. Dá-se que entre nós, o legislador infraconstitucional afronta a Lei Maior e desfigura dia após dia o princípio da não-cumulatividade.

A Constituição de 1988 inovou em relação à de 1967. O art. 23, II, da Emenda Constitucional nº 1/69 dizia que o imposto era não-cumulativo nos termos do disposto em lei complementar. O Decreto-Lei nº 406/68. lei complementar *ratione materiae*, adotou o crédito físico, pois, se no art. 3º dispunha que o ICM era não-cumulativo, abatendo-se em cada operação o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado, já no § 3º do mesmo artigo estabelecia o não estorno de mercadorias adquiridas para utilização como matéria-prima, material secundário e embalagem, indicando na via do estorno que o direito de crédito era restrito. A jurisprudência fixou-se, então no entendimento de que o sistema de compensação era o do crédito físico, ou seja, somente propiciavam crédito a compensar nas operações subseqüentes as mercadorias destinadas à revenda ou materiais/insumos que se integrassem fisicamente ao produto resultante (*output*) ou que, ao menos, se consumissem integralmente durante o processo de industrialização.

O ICMS e a LC 102
Valdir de Oliveira Rocha (Coord.)

Na Constituição de 1988 houve uma mutação profunda. A Constituição não delegou à lei complementar estatuir o perfil da não-cumulatividade; a ela apenas conferiu o disciplinamento adjetivo do regime de compensação do ICMS. O art. 155, § 2º, I, prescreve que o ICMS "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal". Assim sendo, o montante suportado pelos agentes da circulação no exercício de suas atividades, como contribuintes de fato do ICMS (aquisição de bens para uso ou consumo e bens do ativo fixo), autoriza o adquirente e o tomador de serviços, na qualidade de contribuinte *de jure*, situados num ponto qualquer da cadeia de circulação, a se creditarem do imposto, sem qualquer distinção, e deduzi-lo de suas operações tributadas, pois tudo é custo operacional, como exatamente ocorre com os IVA's europeus e latino-americanos.

Exatamente por isso a Lei Complementar nº 87/96 consagrou explicitamente o direito de crédito na aquisição de energia elétrica, bens de uso e consumo e bens do ativo fixo (crédito financeiro). Como a Constituição não delegou ao legislador complementar erigir o princípio da não-cumulatividade, como em 67 e 69, se o crédito fosse físico na Constituição, a lei complementar seria inconstitucional. Porque sempre foi financeiro, a lei complementar a ela se conformou, integrando-a harmoniosamente, superando o malsinado Convênio nº 66/88 que curiosamente, temporariamente e

maliciosamente, regulou o ICMS *pro domo* sua, isto é, em favor dos Estados que deviam suportar o ditado constitucional. Admitir que os pacientes de um princípio constitucional tão eminente e importante como o da não-cumulatividade ficassem ao alvedrio deles mesmos constituiu um desses paradoxos somente possíveis no Brasil. Das duas uma: ou a Lei Complementar nº 87/96 está conforme a Constituição, e o Convênio nº 66 contra ela, ou a Lei Complementar nº 87/96 inovou-a, e, pois, é inconstitucional. Prevendo o impasse, os Estados impuseram ao Ministro Kandir que fixasse "prazo futuro para o aproveitamento dos créditos advindos da aquisição de ativo fixo e para o uso e consumo depois que o esboço da Lei Complementar nº 87/96 estava pronto. O Ministro acedeu. Sem dúvida, a colocação das datas "pro futuro" reforça a tese de que o "crédito financeiro" somente foi instituído após a Lei Complementar nº 87/96 (com isso estaremos desacreditando o perfil estritamente constitucional do princípio da não-cumulatividade). E não faltará a escora para este tipo de legitimação fincada no art. 155, XII, da CF/88, que diz caber à lei complementar "disciplinar o regime de compensação do imposto". Todavia, disciplinar é pôr disciplina no que já existe. Qual seria o campo material, o objeto, na espécie, da lei complementar, fora princípio da não-cumulatividade, cuja matriz é constitucional?

Por sem dúvida dizer coisas adjetivas, como por exemplo: a) definir o período (mês, quinzena, bimestre) de apuração do imposto; b) definir, em havendo saldo credor não absorvível no

O ICMS e a LC 102
Valdir de Oliveira Rocha (Coord.)

mês imediato, outras formas de compensação, até mesmo a devolução em moeda (casos das empresas exportadoras); c) definir quais os créditos excluídos da compensação, por não estarem afetados às atividades específicas do sujeito passivo, e assim por diante (nunca define o princípio da não-cumulatividade, cujo *habitat* é a Constituição).

Ocorre que, diante da demora do legislador complementar em integrar a Constituição com as legislações ordinárias estaduais, os Estados, por meio do já mencionado Convênio 66/88 e de outros que o sucederam, estabeleceram normas gerais sobre o ICMS que apequenaram o princípio da não-cumulatividade, extrapolando a autorização dada pelo ADCT que permitia que os Estados "legislassem" provisória e supletivamente sobre a matéria até o advento da lei complementar. Como a provisoriedade durou cerca de oito anos, criou-se uma concepção equivocada no seio das administrações estaduais, muitas vezes, com o beneplácito do Judiciário, em relação ao ICMS estatuído na Constituição. Por meio de Convênios, os 27 Secretários de Estado da Fazenda legislaram sobre o ICMS por oito anos substituindo o Congresso Nacional.

Com a Lei Complementar nº 87/96, repita-se, colocou-se muita coisa no seu devido lugar, dando-se ao ICMS um formato bastante aproximado da previsão constitucional. Avançou-se muito, mas não completamente, como é de conhecimento geral.

Contudo, a LC nº 102, nunca volta irracional do superado conceito de "crédito físico", voltou a favorecer exclusivamente os

interesses fiscalistas atentos a obter receitas, porém nem sempre preocupados à satisfação das necessidades básicas do sofrido povo brasileiro. Assim jogou para 48 avos, por mês, o abatimento do crédito de máquinas e equipamentos, postergou para sempre o crédito de bens de uso e consumo, limitou ao produto e não ao processo os créditos de energia elétrica e comunicação.

Nestas circunstâncias, cabe à comunidade jurídica repudiar as alterações que impliquem restrições ao princípio da não-cumulatividade. Qualquer limitação de crédito no IVA e também no ICMS os desfigura com sérios danos jurídicos e econômicos. Prejudica, *v.g.*, a instalação e ampliação de plantas industriais e comerciais em desfavor do crescimento da economia, e encarece o custo de bens e serviços.

2. O Princípio da Não-Cumulatividade pela Ótica da Constituição e da Lei Complementar nº 87/06

A Constituição de 1988, como se depreende da singela leitura de seu art. 155, § 2º, I não autoriza que o ICMS onere o contribuinte *de iure*.

O raciocínio jurídico é simples. Se a Carta impõe a observância da não-cumulatividade, de modo a que o contribuinte (comerciante) compense com o imposto devido pelas operações que realizar o imposto suportado nas compras por ele efetuadas (embora na posição de adquirente apenas tenha sofrido a transferência e nada tenha pessoalmente recolhido aos cofres públicos),

O ICMS e a LC 102
Valdir de Oliveira Rocha (Coord.)

então ela assegura, como de resto o fazem os demais países que adotam tributo similar, que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado. Assim, todo adquirente (exceto o consumidor final, não contribuinte) tem o direito, constitucionalmente expresso, de deduzir o imposto que lhe foi transferido pelo vendedor. Portanto, o princípio consagrado na Lei Fundamental autoriza um único entendimento: o ICMS não deve ser suportado pelo contribuinte (comerciante industrial ou produtor), onerado exclusivamente o consumidor final.

Assim, a realização da não-cumulatividade, propiciadora da neutralidade do imposto, depende de dois fatores substanciais:

- a) da outorga de um direito de crédito, o que a Lei Complementar nº87/96 procurou reconhecer;
- b) da realização rápida e eficiente dos créditos acumulados, quer por meio de compensação, quer por meio de restituição (ou transferência).

Na União Européia, existem duas modalidades fundamentais de exercício do direito à realização dos créditos: imputação para compensação ou reembolso. A imputação, que cronologicamente vem em primeiro lugar, dá-se pela compensação, com o imposto devido pelas saídas, do crédito relativo ao imposto incidente sobre as aquisições; o reembolso somente se refere aos créditos excedentes, que o contribuinte não conseguiu compensar. O reembolso é, portanto, um princípio inerente à técnica do imposto, já que existem situações

em que o montante do imposto dedutível não pode ser absorvido na totalidade pelo imposto devido. Várias hipóteses podem acarretar a acumulação de créditos impassíveis de compensação, a saber:

- a) na exportação, em que, apesar da isenção, os créditos relativos às operações anteriores são mantidos, hipótese em que a ausência de reembolso constituiria uma oneração do exportador, incompatível com os princípios do imposto;
- b) nos casos em que o imposto elevado, incide sobre investimentos empresariais pré-operacionais (grandes aquisições de maquinários), somente será absorvido pelo imposto devido em longo período de tempo, onerando-se indevidamente a empresa contribuinte;
- c) nas hipóteses em que a entrada e a saída estão sujeitadas a alíquotas diferentes, gerando-se créditos acumulados em montantes consideráveis.

Nos países europeus, o regime de reembolso pode ser analisado em duas espécies distintas:

- a) regime dos exportadores;
- b) regime do direito comum.

Somente os exportadores, todos isentos, podem escolher uma regra preventiva, destinada a evitar a formação de créditos, segundo a qual têm o direito de adquirir sem imposto matérias-primas e produtos similares, em montante igual às vendas de exportação do ano precedente. Tal regra é mais vantajosa para os

O ICMS e a LC 102
Valdir de Oliveira Rocha (Coord.)

exportadores, pois o montante adquirido com isenção ajusta-se em função do progresso das exportações, reduzindo-lhes o custo e evitando que o exportador tenha de solicitar o reembolso. Além disso, os exportadores – havendo saldo credor a deduzir – podem escolher outra regra, de natureza sucessiva, segundo a qual têm o direito de reclamar mensalmente o reembolso e dinheiro dos créditos, pago em trinta dias pelo Estado e limitado ao montante do imposto que seria devido em razão das operações de exportação.

O regime de direito comum é apenas curativo e está representado pelo direito de solicitar, anualmente, o reembolso de todo crédito acumulado não absorvido pelo imposto devido. O prazo, não obstante, será trimestral toda vez que, por três meses consecutivos, apurar-se saldo credor em favor do contribuinte. Sendo assim, empresas que, por sua estrutura econômica, cumularem saldos credores em três meses consecutivos, poderão solicitar trimestralmente o ressarcimento em dinheiro de seus créditos.

Também a Argentina, além de manter os créditos pelo IVA incidente nas operações anteriores dos exportadores isentos, admite o reembolso em dinheiro dos saldos credores acumulados (Resoluções DGI 2224/79 e outras).

Como se constata, a técnica europeia de compensação dos créditos gerados pelo imposto suportado na compra de insumos, de bens de uso e consumo ou para o ativo fixo, além de serviços recebidos, está voltada aos interesses da indústria e do comércio, porque propicia a

capitalização do setor produtivo da economia, na medida em que:

- a) ou se presta a absorver o imposto devido pelo contribuinte, que seria recolhido ao Estado;
- b) ou, em tempo curto, garante o reembolso em dinheiro do saldo credor ao contribuinte.

Ao consagrar o princípio da não-cumulatividade do ICMS, opõe-lhe a Constituição uma única exceção, relacionada às hipóteses de isenção ou não-incidência, a saber:

“Art.155(...) § 2º (...) II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

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

O que a nova regra faz é atribuir ao legislador infraconstitucional a decisão política de graduar o incentivo, manejando os efeitos jurídicos da isenção ou da não-incidência. Se mantiver integralmente os créditos, ou se conceder crédito presumido, terá concedido incentivo amplo; se reduzir os créditos ou determinar o seu estorno, terá deferido incentivo limitado. Em nenhuma hipótese, é bem de ver, essa decisão prejudicará o contribuinte ou lhe transferirá o ônus do imposto, pois incentivo fiscal é favor, e quem concede um favor pode fazê-lo de forma mais ou menos restrita.

Oportuno destacar que a ressalva apontada – exclusiva para o ICMS – veio pra afastar a

O ICMS e a LC 102
Valdir de Oliveira Rocha (Coord.)

jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, juridicamente incensurável, porém contrária aos interesses arrecadatórios dos Estados-membros, que vedava o estorno e concedia crédito em relação às operações isentas ou imunes.

É que, nos anos que se seguiram à EC nº 18/65, que elevou a não-cumulatividade ao *status* de princípios constitucionais, a jurisprudência do STF foi aos poucos se firmando no sentido de garantir aos contribuintes de ambos os impostos (ICMS e IPI) o direito à utilização dos ditos *créditos simbólicos* sempre que, nas operações anteriores, não se desse a incidência do tributo, em virtude de isenção. Nesse sentido, os RREE nº 86.217/CE (RTJ 86/535), 90.345/RS (RTJ 99/1208), 75.439/PR (RTJ 75/164), 92.766/RJ (RTJ f100/1248) e 96.862/SP (RTJ 102/868).

Em 1983, advém a EC nº 23 (Emenda Passos Porto), para atender aos interesses arrecadatórios dos Estados-membros, proibindo a concessão de créditos presumidos de ICMS em hipóteses que tais (a emenda não alterou a disciplina da não-cumulatividade no IPI, em cujo campo permaneceu obrigatório o reconhecimento dos créditos simbólicos relativos às entradas não-tributadas).

A Constituição de 1988, repetindo a Emenda Passos Porto, vedou o aproveitamento de créditos simbólicos no ICMS (ressalvada a hipótese da lei expressa em contrário), silenciando quanto ao IPI, em que o direito permanece íntegro.

Com efeito, aos precedentes acima referidos veio juntar-se recente decisão em que o Pleno da Suprema Corte reitera

inteiramente – sob o pálio da Constituição de 1988 – o entendimento que firmara na ordem constitucional anterior. Trata-se do RE nº 212.484-2/RS, assim ementado:

"Constitucional. Tributário. IPI. Isenção incidente sobre insumos. Direito de crédito. Princípio da não-cumulatividade. Ofensa não caracterizada.

Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Recurso não conhecido". (STF, Pleno, RE nº 212.484-2/RS, Relator para o acórdão Min. Nelson Jobim, votação por maioria, in de DJ 27.11.98, p.22)

Na esteira do precedente do STF, e antecedendo-o no tempo, as seguintes decisões de nossos Tribunais Regionais Federais, todas posteriores à Constituição de 1988:

"1. Cuida-se de mandado de segurança impetrado contra o ilustre Juiz Federal da 2ª Vara em Pernambuco, que indeferiu a medida liminar no mandado de segurança impetrado preventivamente em primeiro grau contra Delegado da Receita Federal em Recife, em face do receio que tem de vir a ser contra ela instaurada ação fiscal, para cobrança do IOPI, que considera indevido.

2. Fundadas no princípio constitucional da não-cumulatividade, sustentam as impetrantes terem direito ao crédito do IPI relativo às matérias-primas que adquirem de produtor sediado na Zona Franca de Manaus, que, em virtude de lei

especial, estão isentas desse imposto.

3. No que se refere ao ICM, idêntica questão foi suscitada, há muito tempo. Em livro publicado em 1971, eu já chamava a atenção para o fato de que as palavras *pago*, e *cobrado*, não podiam ser interpretadas literalmente. E mais tarde, em artigo publicado na Revista da Faculdade de Direito da UFC, externava o meu entendimento no sentido de que a isenção não exclui o direito ao crédito na operação seguinte. Finalmente, a jurisprudência definiu-se, inclusive no Supremo Tribunal Federal, favoravelmente aos contribuintes, até que a Emenda Constitucional nº 23 veio impor o entendimento das autoridades fazendárias. E seus dispositivos terminaram encartados na vigente Constituição, de sorte que, em relação ao ICMS hoje não pode haver dúvida. Salvo disposição de lei em contrário, 'a isenção ou não-incidência não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes' (CF/88 art.155, § 2º, inciso II, alínea 'a').

4. Quanto ao IPI, todavia, a situação é diversa. Diz a Constituição que esse imposto 'será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores' (CF/88, art.153, § 3º, inciso II).

5. *Pode parecer quem, não tendo sido cobrado o IPI na operação anterior, em face da isenção, inexistiria o direito ao crédito. Tal entendimento, porém, levaria à supressão pura e simples das isenções, que restariam convertidas em meros diferimentos de incidência. Em casos como o de que se cuida, o incentivo consubstanciado na*

isenção concedida às indústrias sediadas em Manaus restaria inteiramente anulado. O que a Fazenda deixasse de arrecadar, a título de IPI, do produtor da matéria-prima, no Amazonas, seria por ela tranqüilamente recuperado, com a cobrança das empresas que utilizam aquela matéria prima.

6. Como o IPI, no caso de que se cuida, é da ordem de 40% (quarenta por cento), seria mais vantajoso para os industriais adquirir as matérias primas produzidas fora da Zona Franca. O produtor daquelas matérias primas, favorecido com a isenção, teria de vendê-la por preço 40% (quarenta por cento) mais baixo do que os seus concorrentes sediados em outros locais.

7. É razoável, assim, entender-se que o princípio da não-cumulatividade efetivamente ampara a pretensão das impetrantes, *pois não é admissível uma interpretação segundo a qual resta anulada a finalidade da isenção. O elemento sistemático impõe a preferência pela interpretação que não anula o instituto da isenção.*" (TRF da 5ª Região, MS nº 49.677 – PE, despacho do Juiz Hugo de Brito Machado, decisão de 09.07.95, destaque nosso)

"Os fatos da lide ocorreram sob a égide da CR/88, que, atenta à característica plurifásica do IPI e do ICMS, submete-os, respectivamente, nos arts. 153, § 3º, inc.I, e 155, § 2º, incs. I e II, ao princípio da não-cumulatividade, que autoriza a compensação do devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Há, contudo, um aspecto relevante no trato constitucional da matéria, que implica na diversidade do tratamento do tema relativamente

O ICMS e a LC 102
Valdir de Oliveira Rocha (Coord.)

aos dois impostos. Enquanto a não-cumulatividade do ICMS está restringida pelo regime aplicável aos casos de isenção ou não-incidência, que não geram crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes e anulam o crédito gerado em operações anteriores, a não-cumulatividade do IPI não se sujeita a essa nem a nenhuma outra limitação constitucional.

Nessas condições, quaisquer empecilhos opostos pela legislação infraconstitucional, notadamente as Leis números 8.032 e 8.034, de 1990, os Decs.-leis nº 288 e 340, de 1967, e 2.433, de 1988, e o RIPI/82 (Dec.nº 87.981/82), ao direito de crédito fiscal pretendido pela apelada à fl. 23 e reconhecido pelo ato sentencial à fl. 118, não devem prevalecer porque não recepcionados ou não legitimados pelos preceitos da vigente Constituição da República.

Em face do exposto, nego provimento à apelação e à remessa *ex officio*.

Custas *ex lege*". (TRF da 4ª Região, AMS nº 95.04.37384-4-RS, voto do Juiz Gilson Dipp)

A posição da jurisprudência demonstra cabalmente a amplitude do princípio da não-cumulatividade que é tratado de modo fundamentalmente idêntico, quer se trate do IPI, quer se trate do ICMS. Ora, se o Supremo Tribunal Federal reconhece o direito à apropriação de créditos simbólicos para dar-se efetividade ao princípio, é por demais óbvio que não se pode negar o direito a créditos de fato existentes, não importando que sejam "físicos" ou "financeiros".

3. Crítica às Alterações Promovidas pela Lei Complementar nº 102/2000

A Lei Complementar nº 87/96 conferiu em seu art.20, em sintonia com a Constituição de 1988, amplo direito de crédito ao sujeito passivo, inclusive em relação às mercadorias destinadas ao ativo permanente.

De sua vez, a Lei Complementar nº 102/2000 deu nova redação ao § 5º, do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 acrescentando-lhe ainda sete incisos. Confira-se:

"§ 5º. Para efeito do disposto no *caput* deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas 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 isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 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;

IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, *pro rata*

O ICMS e a LC 102
Valdir de Oliveira Rocha (Coord.)

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 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.”

Como se vê, a nova redação legal determinou a amortização delongada dos créditos do ICMS escriturados quando da aquisição de bens do ativo fixo. Não é que o sistema de amortização longa de créditos advindos da aquisição de bens do ativo fixo seja uma excrescência do ponto de vista jurídico. Ela é possível, embora não seja desejável. A questão, entre nós, é outra e centra-se no fato de que a Constituição não a permite. A Lei Maior só conhece mesmo assim em sede de ICMS dois tipos de restrição à não-cumulatividade, como recentemente decidiu o Supremo Tribunal Federal a propósito do crédito de IPI de mercadoria sob alíquota zero ou isenta. Dir-se-á que a amortização não nega o

crédito, somente parcela a sua dedução nos montantes de imposto a pagar. É de se responder negativamente.

O princípio da não-cumulatividade possui três fins e neles repousa a sua axiologia jurídica. *Primus* – permite que o crédito fiscal, de todas as aquisições de bens e serviços, direta e indiretamente vinculados ao processo de produção e circulação de mercadorias e serviços tributáveis seja oposto ao débito decorrente das operações mercantis de venda e assemelhados (negativa de acumulação de resíduos fiscais). *Secundus* – permite que, fracionadamente, ao passo que as operações de circulação ocorrem, o agente delas promotor recolha o imposto sobre o valor fiscal por ele adicionado ao bem ou serviço, repassando-o no preço ao elo seguinte da cadeia de circulação (antecipação ao Fisco do imposto e seu repasse imediato ao adquirente, livrando-se do respectivo ônus financeiro). *Tertius* – garante a natureza jurídica ontológica do imposto que incide sobre o *consumidor final de mercadorias e serviços*.

A Lei Complementar nº 87/96 garantiu também, expressamente, e de imediato, o amplo direito de crédito sobre a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento do sujeito passivo.

Novamente a Lei Complementar nº 102/2000 tratou de restringir esse direito, fazendo uma equivocada opção pelo sistema de crédito físico, transferindo somente para janeiro de 2003, a possibilidade de se apropriar dos créditos independentemente da destinação da energia. Confira-se:

"Art.33...

...

II- 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 1º de janeiro de 2003, nas demais hipóteses;"

Como se sabe, para a realização do princípio da não-cumulatividade, é possível a adoção de dois sistemas diferentes:

- a concessão de *crédito financeiro* dedutível, que abrange o imposto pago relativo a qualquer bem entrado no estabelecimento, essencial e imprescindível à atividade;

- a concessão de *crédito físico*, o qual restringe o direito à compensação do imposto pago na aquisição de bens que fisicamente se incorporam ao produto final ou que se consomem no curso do processo de produção, dele se excluindo as máquinas, ferramentas e outros integrantes do ativo fixo.

Não há dúvida de que a Constituição Federal não adota a posição restritiva, porque nenhuma limitação ou exceção impõe ao princípio da não-cumulatividade. Não há dúvida de que a legislação infraconstitucional posterior à Constituição de 1988 somente poderia ter escolhido o primeiro modelo, o único amplo e compatível com o ditado constitucional. Não obstante, o

princípio foi novamente amesquinhado em favor dos interesses arrecadatórios dos Estados, adotando-se o sistema do crédito físico, limitado e restritivo, oneroso da produção e violador do ditame constitucional.

Assim, doutrina robusta hoje se consolida no sentido de que o princípio da não-cumulatividade não é cláusula vaga e imprecisa, pois a Constituição fez opções deliberadas e claras, determinando, de forma ampla, a compensação do tributo devido com o montante cobrado nas operações anteriores – portanto concedendo créditos financeiros amplos e irrestritos.

Assim fala o saudoso Geraldo Ataliba:

"A Constituição dá; só a Constituição poderia tirar créditos. É inválida e nula toda disposição infraconstitucional que retire, reduza, condicione ou exclua crédito de IPI ou ICMS.

Resulta absolutamente inquestionável que:

a) a compensação (e, pois, o direito de crédito) é constitucional e, portanto, não pode ser alterada pela lei, em detrimento de seu beneficiário, o contribuinte;

b) não há caso de operação não geradora de crédito de IPI. Os únicos casos em que a Constituição exclui o crédito de ICMS ou nega-lhe efeitos são esses (art.155, par.2º, 'a' e 'b'). Aí é dito, em princípio, que a não incidência (o que compreende a isenção):

(a) 'não implicará crédito para compensação... nas operações ... seguintes',

(b) 'acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores'.

(...)

O ICMS e a LC 102
Valdir de Oliveira Rocha (Coord.)

Se o constituinte tratou de modo categórico a matéria, não pode o intérprete entender que formulou mera sugestão. Se foi taxativo (excepcionou dois casos só relativamente ao ICMS), não se pode entender que autorizou o legislador a ampliar esses casos, nem estendê-los ao IPI.

(...)

A vista do exposto, conclui-se:

- a) a não-cumulatividade do IPI e do ICMS traduz-se em direito de compensação (abatimento);
- b) a Constituição não prevê exceções a esse direito, quanto ao IPI; e só uma exceção quanto ao ICMS;
- c) nenhuma lei pode condicionar, reduzir ou eliminar o direito de creditar-se pelo IPI ou ICMS relativo a operações anteriores;
- d) a formulação constitucional é ampla e irrestrita: toda operação tributável gera crédito;
- e) logo, o industrial (e/ou o comerciante) pode creditar-se pelo IPI (ou ICMS) relativo a todas as aquisições de peças, partes, insumos, matérias-primas, ferramentas e bens de produção (bens de capital) integrados ao ativo fixo". (parecer, novembro de 1994, p.14, inédito)

Roque Carraza, na mesma linha de raciocínio de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco, também é seguro e taxativo, assim dissertando sobre o tema:

"O abatimento, no caso em exame, é, por sem dúvida, categoria jurídica de hierarquia constitucional. Melhor dizendo, é direito constitucional reservado ao contribuinte do ICMS, que nenhuma lei, decreto, portaria, interpretação, etc., podem amesquinhar.

Sendo assim o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, confere ao contribuinte do ICMS o direito público subjetivo, oponível ao Estado ou ao Distrito Federal, de fazer o abatimento (quando presentes os requisitos constitucionais).

O Texto Supremo introduziu, nesse passo, uma compensação obrigatória.

O direito à compensação está presente, independentemente da origem dos créditos de ICMS. Melhor dizendo, o princípio da *não-cumulatividade* não vincula os créditos relativos a etapas anteriores aos débitos gerados por operações ou serviços da mesma natureza. Pode-se, assim, por exemplo, utilizar créditos de ICMS, provenientes do imposto pago pelo serviço de transporte intermunicipal, para se pagar parte do tributo devido pela operação mercantil realizada. Por igual modo, os créditos nascidos do pagamento do ICMS sobre energia elétrica podem ser compensados quando da venda da mercadoria que surgiu do processo de industrialização (em que foi utilizada a energia elétrica). O mesmo podemos dizer dos créditos de ICMS sobre consumo dos minerais empregados no processo de industrialização. Também no que pertine a *bens do ativo fixo* há direito a compensação. Assim, nada impede que se use o crédito do ICMS proveniente da aquisição de veículo de

transporte para pagar o ICMS sobre serviço de transporte interestadual ou intermunicipal. É que o veículo é *insumo* na prestação do referido serviço (o serviço de transporte não seria possível sem o veículo)". (ICMS, 6ª ed., São Paulo, Malheiros pp.207-209).

Demonstra a doutrina atual que não se pode mais argumentar com a idéia de que o princípio da não-cumulatividade, formulado na Constituição, depende de regulamentação livremente posta em lei complementar, porque o legislador não é livre para pôr e dispor, mas somente poderá atuar a partir das bitolas constitucionais. Apesar de o artigo 155, XII, c, estabelecer que cabe à lei complementar "disciplinar o regime de compensação do imposto" e, em sua ausência provisoriamente, os convênios interestaduais (art. 34, § 8º), é claro que a regulamentação infraconstitucional permitida não poderá restringir, alterar ou prejudicar o princípio da não-cumulatividade, que na própria Constituição tem ampla guarida. Vasto campo deverá ser objeto de opção legislativa infraconstitucional sem nenhuma ofensa à norma superior. A forma de compensação será periódica, considerando-se as entradas e saídas por certo período de tempo. Mas qual o período? Havendo saldo credor em favor do contribuinte, haverá devolução em dinheiro devida pelo Fisco, ou transfere-se o crédito para períodos de apuração posteriores? Quais os créditos excluídos da compensação por serem relativos a bens impertinentes, não afetados à exploração? O imposto

pago pela aquisição de bens do ativo de longa duração (máquinas, ferramentas, terrenos) será dedutível de uma só vez, ou mediante quotas anuais ou semestrais? Qual o regime próprio relativo a bens do ativo, se esses são alienados pela empresa? Etc, etc... Inúmeras questões deveriam e poderiam ser solucionadas pela lei complementar regulamentadora, na disciplina da compensação do imposto, sem mutilação do princípio da não-cumulatividade.

Assim, o princípio da não-cumulatividade, tal como formulado na Constituição, não comporta nenhuma restrição, sendo com ela incompatível qualquer limitação que imponha o direito à compensação apenas de mercadoria a mercadoria e demais reduções opostas pela Lei Complementar nº 102/2000.

5. Conclusões

O princípio da não-cumulatividade assim como os outros que habitam a Constituição são imperativos e inelásticos, e somente podem ser alterados por emendas à Constituição, assim mesmo se não estiverem ligados aos *direitos fundamentais*. Princípio não é norma geral de direito tributário e portanto não pode ser objeto de lei complementar, a não ser quando expressamente requeira a integração por insuficiência normativa, caso raro. Cabe à lei complementar emitir normas gerais de direito tributário (conceitos de obrigação, decadência, prescrição etc.), regular limitações ao poder de tributar (restrições e imunidades) e dirimir conflitos formais de competência entre os Entes Tributantes, jamais regular

O ICMS e a LC 102
Valdir de Oliveira Rocha (Coord.)

princípio constitucional dando-lhe os mais variados perfis ao sabor das circunstâncias. Seria tornar a Constituição de rígida em semiflexível e inventar outro processo de mutação constitucional, além da emenda formal e da interpretação material operada pela Suprema Corte e que nem chega a ser mutação mas fixação do significado da Constituição, exceto nas hipóteses de alteração de entendimento anterior da Corte Constitucional como intérprete da Constituição. Dir-se-á que o princípio é complexo cabendo à lei complementar minudenciá-lo. A resposta permanece negativa. A lei complementar – tendo em vista a singeleza da Constituição – compete efetivamente *uma única vez* mas sem criar *outras restrições que não as constantes da Carta*, esculpir o princípio na *legislação infraconstitucional* (normas adjetivas, periodicidade quinzenal ou mensal, escrituração, etc.). Isto já foi feito pela LC nº 87/96. Uma vez feita a integração por não ser a norma principiológica não auto-executável (*not self enforcing*) cessa para sempre o papel da lei complementar. É como se a Constituição fizesse a casa e pedisse ao legislador da lei complementar para colocar portas e janelas e mais o teto, sob pena de não ter serventia o edifício. Feita a conclusão, a obra ficará pronta até o fim, sob pena de a lei complementar ficar mexendo todo dia na Constituição como se esta fosse flexível e sequer exigisse para a sua alteração o processo de emenda, de quorum especial.