

ICMS – Direito ao Crédito do Imposto Decorrente da Aquisição de Materiais para a Construção de Bem Imóvel – Ativo Permanente

Fábio Canazaro

Professor de Direito Tributário nos cursos de Direito, Administração e Ciências Contábeis das Faculdades São Judas Tadeu. Mestre e Doutorando em Direito pela PUC/RS. Advogado em Porto Alegre, RS.

RESUMO: Trata-se de parecer jurídico decorrente de questões específicas e concretas, previamente formuladas, em que é enfrentado o tema relativo ao direito de crédito do ICMS suportado em decorrência das entradas de material empregado na construção de bem imóvel utilizado na própria atividade do contribuinte.

PALAVRAS CHAVE: ICMS. ATIVO PERMANENTE. MATERIAL DE CONSTRUÇÃO. CREDITAMENTO.

I. DA SOLICITAÇÃO

A empresa “x”, através de seu gerente contábil, Sr. “w” traz aos meus cuidados questão sobre a possibilidade de compensação, na forma de crédito contábil, do valor do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS, destacado em documentos fiscais referentes à aquisição de materiais necessários à construção de um bem Imóvel.

Esclarece que é pessoa jurídica genuinamente nacional voltada ao comércio de mercadorias — alimentos, eletroeletrônicos e vestuário — e que está se instalando na Cidade de São Paulo com duas obras civis de grande porte, já em andamento.

Informa, ainda, que no seu Estado de origem já teve patrocinado em seu favor, por escritório local, ações ordinárias pleiteando o reconhecimento do direito ao creditamento do ICMS suportado nas aquisições de materiais de construção, materiais esses utilizados sempre na construção de lojas destinadas ao cumprimento de seu objeto social — o comércio de mercadorias. Aduz que nas

presentes demandas o fundamento utilizado tem sido a garantia constitucional ao princípio da não-cumulatividade do ICMS contida no art. 155, §2º, II da CF/88, bem como o direito de creditamento assegurado pelo art. 20 da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir).

Porém, em contraposição a sua tese, vêm sendo sustentado, continuamente pelas Procuradorias das Fazendas — o que em não raras vezes, como demonstra, foi inclusive acatado pelo Judiciário — a tese de que a legislação de regência não teria autorizado tal creditamento: primeiro, por tais mercadorias (destinadas à construção) “serem alheias ao objeto do estabelecimento”; e segundo, pelo fato de que no presente caso não é o material de construção que “estaria a integrar o Ativo Permanente”, e sim o próprio imóvel, o qual na operação de aquisição não sofre a incidência de ICMS.

Assim, objetivando dar clareza e brevidade ao presente trabalho, a Consulente formula as seguintes indagações:

1) A empresa comercial que constrói o próprio prédio para sediar seu estabelecimento, e com isso atender a realização do seu objetivo social, poderá creditar-se do ICMS destacado das notas fiscais de aquisição de materiais de construção utilizados na edificação (estruturas metálicas e de concreto, cimento, portas, tintas, pisos e etc.)?

2) Analisando-se a legislação do ICMS, a saber, a Constituição Federal em seu art. 155, §2º e a LC 87/96, existe algum empecilho/restrrição ao referido creditamento, em especial com relação aos bens integrantes do Ativo Permanente?

3) É lícito, a legislação do Estado de São Paulo (Lei 6.374/89 e art. 66 do RICMS 2000 - Decreto nº 45.490 de 30-11-2000) estabelecer vedação a este direito de crédito, diversamente do disposto na Lei Complementar 87/96?

Pois, em atendimento ao que me foi solicitado, isto é, para ao final responder os quesitos submetidos à minha apreciação, verifiquei detalhadamente a questão através da análise, (1) da Constituição Federal de 1988, (2) da Lei Complementar 87/96, (3) da doutrina especializada jurídica e contábil, e (4) da jurisprudência dos Tribunais Estaduais que em alguma oportunidade já examinaram a questão. Passo, assim, ao Parecer.

II. DO PARECER

1 - Da Natureza do Crédito Decorrente da Aquisição de Mercadorias Destinadas ao Ativo Permanente e a Legitimidade ao Direito de Creditamento

Questão nuclear para o deslinde do problema diz respeito à identificação da natureza do crédito ora analisado. No caso, é importante destacar, a fim de evitar qualquer tipo de equívoco no tocante à possibilidade de utilização de crédito desta

modalidade, que o direito ao creditamento do ICMS decorrente da aquisição de mercadorias a integrar do Ativo Permanente não advém, como muitos afirmam, da regra da não-cumulatividade.

Tal direito, na sua melhor interpretação, não se extrai do art. 155, §2º, II da Constituição Federal, mas sim de uma regra constante da Lei Complementar Nacional¹ do ICMS (LC 87/96 - Lei Kandir), que como uma forma de estímulo ao implemento da atividade empresarial, previu também esta outra possibilidade de creditamento — a realizada a partir de um “crédito estimulado”.

No caso concreto este não é um evento que se resolve com a eficiência da aplicação (ou da efetivação) da regra constitucional da não-cumulatividade. E isto pelo simples fato de que a não-cumulatividade visa garantir a incidência neutra do ICMS nas diversas etapas em que irá circular determinada mercadoria. Pois aqui, as mercadorias que irão integrar o Ativo Permanente, por uma questão óbvia, não irão mais circular; logo, não há que se falar em creditamento (ou direito a tal) decorrente da natureza (ou da sistemática) não-cumulativa do imposto.

A situação, portanto, conforme já anotado, é distinta: Deve-se garantir o crédito? Evidentemente que sim, mas em decorrência de situação diversa ao que estabelece o comando constitucional geral. Ou, em outras palavras, apenas a causa do direito ao crédito — aqui de caráter especial, não geral — é que é outra: o incentivo ao crescimento das atividades mercantis, neste caso implementado por norma legal expressa, que autoriza a utilização do ICMS suportado na aquisição de mercadorias destinadas a integrar o Ativo Permanente, de forma a reduzir o ICMS devido na realização do objeto social da empresa — a circulação de mercadorias.

É de se destacar que as mercadorias do Ativo Permanente possuem destinação distinta das que são “circuladas” pelas empresas contribuintes do ICMS. São elas, por exemplo, como a Consulente salientou, máquinas e o próprio material de construção (tijolos, cimento, telha, pisos e etc), todos necessários para o implemento da atividade comercial. Por isso se pode afirmar que se tratam de mercadorias que não irão mais circular, e que, em tese, já tiveram garantida a neutralidade do imposto. Com efeito, o único dispositivo que ampara o pleito da Consulente é o art. 20 da Lei Complementar 87/96:

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,

¹ A diferenciação da lei complementar nacional frente à lei complementar que denominei de federal se dá em virtude da sua vinculação para com todos os entes da Federação — União, Estados, Distrito Federal e Municípios — atuando como norma eminentemente de caráter nacional. Já outras leis complementares tributárias, por apresentarem caráter de vinculação restrito à determinada pessoa política — como, por exemplo, no caso da instituição de empréstimos compulsórios em favor da União (art. 148 da CF/88) — são caracterizadas como leis complementares federais. Canazaro, Fábio. Lei complementar tributária na Constituição de 1988. Do advogado, Porto Alegre, 2005, pg. 19-20.

no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

[...]

§ 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: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

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; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

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; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

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 ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

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; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

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 (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000) (grifos nossos)

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado. (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

Neste sentido, verifica-se, a fim de que reste por indubitável a natureza diversa desta hipótese de creditamento, que até mesmo os sistemas têm previsão distinta na legislação: o sistema da não-cumulatividade de mercadorias que circulam pelo estabelecimento advém do art. 19 da LC 87/96²; já o creditamento estimulado — garantido para as mercadorias do Ativo Permanente — advém do art. 20 e tem, inclusive, lançamento em livro próprio, separadamente dos créditos decorrentes da aplicação da não-cumulatividade.

A propósito, de forma não diferente manifestou-se o então Deputado Antonio Kandir, autor do projeto que deu origem à Lei Complementar 87/96, rechaçando a sugestão de proibição ao creditamento do ICMS suportado nas aquisições de materiais de construção destinados à integração do Ativo Permanente por parte de alguns Estados. Merece destaque um breve trecho de seu pronunciamento na Câmara de Deputados, em 22/05/2002:

Como autor do projeto que deu origem à Lei Complementar nº 87, de 1996, de grande repercussão nacional, venho registrar minha surpresa e dúvida sobre a legalidade de tal conduta legislativa dos Estados-membros.

O objetivo da lei complementar foi justamente estimular as empresas a ampliarem seus investimentos, seu parque de máquinas, suas construções e, assim, aumentar sua capacidade de produção. Isso faz parte da política fiscal que estimula os investimentos e a geração de empregos e renda.

A Lei Complementar nº 87, de 1996, garantiu o pleno exercício do princípio da não-cumulatividade, assegurando o direito ao crédito do ICMS em toda e qualquer mercadoria adquirida pela empresa, seja para circular, seja para se integrar ao ativo permanente, desde que máquinas e prédios construídos não sejam alienados no prazo de cinco anos. Caso contrário, terão de estornar o crédito.

Assim, mostra-se incontroverso o direito ao crédito decorrente das aquisições de mercadorias destinadas ao Ativo Permanente, possibilidade legal esta que tem, na realidade, como objetivo final o desenvolvimento econômico e o crescimento das empresas, o qual foi implementado pelo legislador nacional inclusive em atenção ao que impõe a Constituição Federal, no seu art. 3º, como um dever do Estado — o incentivo ao desenvolvimento nacional³. Sob tal ótica, inclusive, tal

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

³ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
[...]

direito não deve, em hipótese alguma, ser visto como um privilégio ou um favor fiscal, mas sim como um estímulo à assunção de uma conduta⁴, esta ligada ao comprometimento com o implemento da atividade empresarial.

Ainda, a propósito da natureza do crédito em exame, importante é demonstrar que a fruição deste não está vinculada a aprovação mediante convênio firmado pelos Estados, como observa a LC 24/75. Para o presente caso, tal dúvida — acerca da necessidade de convênio — poderia surgir a partir da leitura do inciso IV do parágrafo único do art. 1º da referida Lei que estabeleceu a vinculação de eficácia dos incentivos fiscais relativos ao ICMS, àquela espécie de norma complementar; entretanto, o que justifica a inexistência da dependência, no caso concreto, é o próprio fundamento da Lei Complementar — extraído da finalidade dos convênios.

Os convênios, à luz da interpretação sistemática da Constituição⁵, servem para prevenir a guerra fiscal, materializada, na maioria das vezes, pela concessão de isenções ou de incentivos locais. A partir dos Convênios referentes ao trato de matérias específicas como os benefícios de ICMS, pode-se conjugar não o interesse de um Estado em detrimento de outro, mas sim o interesse de toda a Federação, atendendo o princípio insculpido no art. 1º da CF/88. Neste sentido ensina CARRAZZA:

Na realidade, a mola propulsora destes benefícios é a conjugação de vontades de todas as unidades federativas interessadas.

A vontade de um só Estado ou do Distrito Federal não tem força jurídica bastante para fazer nascer isenções de ICMS. É que, dada a vocação nacional deste tributo, ele deve ter as mesmas características em todo o território brasileiro.

[...]

Tornamos a insistir que é o interesse nacional que preside a adoção de isenções, incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS. Não o interesse meramente local.

Podemos, portanto, dizer que é a própria vontade da Federação que determina a concessão de isenções de ICMS. Ou, se preferirmos, que é a ordem jurídica global que as faz nascer.

[...] ⁶

Logo, verifica-se a necessidade (ou a finalidade) do convênio unicamente para tornar uniforme a concessão do benefício ou da isenção.

[...]

4 Tórres, Heleno Taveira. Crédito Prêmio de IPI – Estudos e Pareceres. Manole, Barueri-SP, 2005, pg. 161.

5 Indispensável sobre o tema, a leitura de FREITAS, Juarez. A Interpretação Sistemática do Direito. Malheiros, São Paulo, 2004, p. 62 e ss.

6 CARRAZZA. Roque. ICMS. Malheiros, São Paulo, 2002, p. 386.

Por outro lado, se o benefício for instituído por uma lei nacional — Complementar de Normas Gerais, como a LC 87/96 — a ser observada por todos os Estados da Federação, a finalidade uniformizadora e harmonizadora será da mesma forma atendida, dispensando-se a necessidade da edição do convênio. Nessa hipótese, é a própria lei complementar, no lugar do convênio, que concretizará o interesse (ou a vontade) da Federação.

E foi isso que no caso em análise ocorreu. Por tratar-se de matéria veiculada na Lei Complementar de Normas Gerais relativa ao ICMS, é completamente desnecessária a edição de um convênio, uma vez que resta por atendida a finalidade para o qual tal se faria necessário — a padronização, entre os Entes da Federação, no tocante à fruição do crédito estimulado.

Logo, a negativa ao direito de crédito, como sinaliza a Consulente, termina por aniquilar a garantia à segurança jurídica, que pela lição de Paulo de Barros Carvalho, tem a seguinte dimensão normativa:

O princípio da segurança jurídica dirige-se à implantação de um valor específico: coordenar o fluxo das interações humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranqüiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza.⁷

Assim, e com base neste entendimento, caberia então questionar: como fica o empresário, aquele que tinha assegurado por uma Lei Complementar Nacional — a ser observada pelos Estados Membros — que, na aquisição de mercadorias destinadas ao seu Ativo Permanente, este poderia reduzir o ICMS devido tomando o crédito decorrente daquela operação; mas que agora o Fisco, e inclusive o Judiciário, através de interpretação equivocada, afirmam que “não é bem assim”? Ou, como fica aquele contribuinte que planejou, adquiriu, investiu, gerou postos de trabalho, tudo isto compatibilizado ao seu fluxo financeiro, e agora tem alterada a principal “regra deste jogo”? A resposta é simples: fica à margem; sem segurança, sem previsibilidade e com mais este descrédito no Executivo e no Legislativo Nacional, em relação à aplicação e os efeitos dos atos normativos. Pois isto é o que não pode prosperar, devendo ser rechaçada tal atitude ante a dimensão material do Estado Democrático de Direito — consagrado pela Constituição de 1988 como princípio — o qual determina a busca de um estado ideal de previsibilidade segurança e estabilidade, que pelo visto, para o presente caso, não vem sendo observado.

Neste sentido, o próprio Superior Tribunal de Justiça — a quem caberá em última instância julgar a questão aqui em análise — através de diversos

⁷ Carvalho, Paulo de Barros. Crédito Prêmio de IPI – Estudos e Pareceres. Manole, Barueri-SP, 2005, págs. 26-27.

acórdãos já baseou seu posicionamento pela manutenção da segurança jurídica, firmando, por exemplo, o raciocínio de que “no momento em que a empresa começou naquele regime jurídico imposto pelo Estado, ela não pode ser tomada de surpresa, sob pena de desequilibrar o relacionamento que tem no mercado quanto àquele produto”⁸, ou ainda, pela palavras do Ministro José Delgado quando, ao analisar a supressão de incentivos de exportação, afirmou que “é tão certo ao meu pensar, esse objetivo do legislador que empregou, no seu art. 1º, a expressão ‘fica assegurado’, que significa ‘tornar seguro, garantir’ (Aurélio)”, arrematando que “em se tratando de política tributária voltada a incentivar [...], não pode haver insegurança para o contribuinte”⁹.

À vista disso, não resta dúvida de que a Lei Complementar 87/96, ao estabelecer normas gerais a serem observadas pelos Estados da Federação ao legislarem sobre o ICMS, garantiu a possibilidade de utilização de uma espécie de crédito decorrente do ICMS, suportado nas aquisições de materiais para o Ativo Permanente das empresas, como uma forma de desonerar os investimentos de capital, visando aumentar a competitividade da nossa indústria/comércio e também incentivar novos investimentos. E tal direito, da forma como foi colocado, não pode, sob pena de ferir os ideais de previsibilidade, calculabilidade e estabilidade das relações, ser obstado pela Administração Pública — ainda que tal ato seja baseado em legislação estadual — sob pena de, no caso concreto, anular o próprio princípio da segurança jurídica.

2 - Cabe agora, então, verificar se os materiais de construção, utilizados pela Consulente, enquadram-se como integrantes do Ativo Permanente.

Da Classificação Jurídico-Contábil dos Materiais de Construção e a Aferição de Legalidade da Vedação Imposta Pela Legislação Estadual

Antes de iniciar o exame da natureza dos materiais de construção é importante destacar que no caso da Lei Complementar 87/96, o legislador valeu-se de um conceito de direito privado para tornar efetivo o estímulo. Em outras palavras, é por demais claro — e isto inclusive também já foi objeto de apontamento anterior — que a fruição do crédito leva em conta, unicamente, que a mercadoria adquirida seja passível de ser contabilmente lançada na conta de Ativo Permanente. Assim está disposto na Lei Complementar e assim deve ser observado pelos Estados.

Pois, consoante as regras gerais da contabilidade, o Ativo é subdividido em três grupos: Circulante, Realizável a Longo Prazo e Permanente. A presente abordagem restringir-se-á ao grupo do (Ativo) Permanente.

Ainda, relativamente à raiz do Ativo Permanente, esse, por sua vez, é também

8 MS 4.772-DF (96.0640076-5), Primeira Seção do STJ. DJ 06/04/1998.

9 REsp. 591.708-RS. Primeira Turma do STJ. DJ 09/08/2004.

re-dividido em quatro subgrupos: investimentos, imobilizado, intangível e diferido.¹⁰ O subgrupo que aqui interessa analisar é o do Ativo Permanente Imobilizado. A Lei 6.404/76, com redação dada pela Lei 11.638/07¹¹, em seu artigo 179, inciso IV, conceitua o que será classificado na conta 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.

Neste sentido, por Ativo Permanente Imobilizado, tem-se, no entendimento da Lei das Sociedades Anônimas e da Ciência Contábil, todo o ativo de natureza relativamente permanente, que se utiliza na operação dos negócios de uma empresa e que não se destina à venda. Assim, pode-se afirmar, seguramente, que determinado bem, para ser classificado como do Ativo Permanente Imobilizado, necessita concomitantemente dispor de quatro características: ser corpóreo, ter natureza permanente, ser utilização na operação do negócio empresarial e não estar destinado à venda.

Não bastasse o até aqui verificado, a precisão na elaboração de um “plano de contas do Imobilizado” enseja que o Ativo Permanente Imobilizado deva, ainda dentro da contabilidade, ser segregado em mais dois grandes grupos: o dos Bens em Operação e o do Imobilizado em Andamento. A doutrina contábil¹², no caso, é unânime quanto ao conteúdo de cada um destes grupos e de suas subcontas, a saber:

A) BENS EM OPERAÇÃO

[...]

II - Obras Preliminares e Complementares

Abrange esta conta todos os melhoramentos e obras integradas aos terrenos, bem como os serviços e instalações provisórias, necessários à construção e ao andamento das obras. Assim sendo, engloba limpeza do terreno, serviços topográficos, sondagens de reconhecimento, terraplenagem, drenagens, estradas e arruamento, pátios de estacionamento e manobra, urbanização, cercas, muros e portões, etc. além das instalações provisórias como galpões,

10 O ativo permanente, consoante a disposição da Lei 11.638/07, que alterou a Lei 6.404/76, é agora dividido em investimentos, imobilizado, intangível e diferido. A redação anterior — original da Lei 6.404/76 — subdividia o ativo permanente em investimentos, imobilizado e diferido.

11 A redação anterior — original da Lei 6.404/76 — conceituava o Ativo Imobilizado como os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.

12 Conforme lecionam, dentre outros, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gulbcke. In: Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. Atlas, São Paulo, 1995, pg. 292-306.

instalações elétricas hidráulicas e sanitárias, durante as obras.

[...]

IV – Instalações

Abrange os equipamentos, materiais e custos de implantação de instalações que, apesar de integradas aos edifícios, devem ser segregadas das obras civis, como, por exemplo, as instalações elétricas, hidráulicas, sanitárias, de vapor, de ar comprimido, frigoríficas, contra incêndio, de comunicação, de climatização, etc.

[...]

B) IMOBILIZADO EM ANDAMENTO

[...]

II – Construções em Andamento

São aqui classificadas todas as obras no período de sua construção e instalação, até o momento em que entram em operação, quando são reclassificadas para as contas correspondentes de Bens em Operação.

[...]

Durante a fase de construção, quando se tratar de grandes obras que requeiram um acompanhamento de custos, pode segregar-se a conta de Obras Civis por etapa ou fase de obra, como por exemplo:

Marcação da obra; Fundações; Laje; Estrutura; Alvenaria; Piso; Armação para cobertura; Cobertura Revestimento; Esquadrias; Pintura; Formas e divisórias; Elevadores; Acabamento.

É de se destacar, inclusive, que diversamente seria se o prédio fosse simplesmente adquirido pela Consulente, o que não é o caso; na situação em análise, o imóvel será construído/reformado¹³ pela própria Empresa, garantindo, por isso, que o reflexo de seu valor seja efetivamente o seu custo de construção, e não o valor de um imóvel similar existente no mercado.

Diante disto, não resta dúvida que os materiais de construção integram o Ativo Permanente Imobilizado, seja no grupo Bens em Operação, seja no grupo Imobilizado em Andamento, já que todos os materiais utilizados na obra irão, ao final, compor o custo de construção do imóvel.

Assim, pode-se afirmar que a suposta negativa ao direito de crédito, relativamente aos materiais de construção adquiridos pela Consulente —

13 Neste sentido a lição de José Carlos Marcon: Por meio de uma reforma ou substituição de partes do bem que contribua para o aumento da vida útil ou da capacidade produtiva, há a ocorrência de Melhoria no Ativo Imobilizado. Neste caso, adicionaremos o custo da melhoria ao valor do bem. In: Contabilidade Empresarial. Atlas, São Paulo, 2003, pg. 330.

mercadorias integrantes do Ativo Permanente — constitui-se de medida, além de ofensiva aos artigos 20 da LC 87/96 e 179, inciso IV da Lei 6.404/76, ilegal em face da norma constante do art. 110 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 110 A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

E, neste caso, é importante destacar que a legislação tributária brasileira utiliza-se de expressões que não podem ser dispensadas pelo intérprete – Ativo Permanente é uma delas. A própria Constituição, em alguns casos, atribui a essas expressões determinados conceitos, os quais já possuem sentidos – elementos distintivos – incorporados ao uso ordinário ou técnico (no caso, econômico, financeiro e contábil) da linguagem. Pois tais conceitos não podem ser transmutados nem mesmo pelo legislador ordinário estadual, e isto porque tratam-se, estes, de conceitos de espécie determinada – aqueles que independem da norma e do seu âmbito, para obterem significação¹⁴.

Com efeito, é através da interpretação conceitual que são estabelecidos os limites (mesmo que negativos) ao poder de tributar. Sem o legislador atentar à interpretação conceitual o poder de tributar deixa de ter limites, o que no caso concreto reflete-se quando se nega (ou se restringe) o direito à compensação do ICMS, previsto na Constituição¹⁵ e autorizado pela legislação complementar.

Diante disto, pode-se já de antemão concluir que a legislação dos Estados membros da Federação, ao instituir e estabelecer os ditames relativos ao ICMS, não poderá obstar o direito à utilização de tal espécie de crédito. Diversamente, ou seja, existindo no bojo das Legislações Estaduais dispositivos que vedem, ou até mesmo que estabeleçam restrições à utilização do crédito decorrente das entradas destinadas ao Ativo Permanente, tais mostram-se ilegais por contrariar o disposto no art. 20 da Lei Complementar (Nacional) 87/96 — Lei de Normas Gerais e por isso hierarquicamente superior à legislação tributária das Pessoas Políticas de Direito Público.

Na presente análise dos dispositivos, possivelmente conflitantes, não se pode esquecer o caráter de hierarquização imposto pelo art. 146 da CF/88, que determina a vinculação da legislação das pessoas políticas aos ditames da Lei Complementar de Normas Gerais em Matéria Tributária. Neste sentido é dever

14 Humberto Ávila. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. Malheiros, São Paulo, 2003, pág. 24-5.

15 A Constituição de 1988, na linha “c” do inciso XII, do §2º do art. 155, atribui à Lei Complementar Nacional a tarefa de dispor sobre a compensação do ICMS.

lembrar, sobretudo, que a própria Constituição Federal definiu o alcance e a força hierárquica das normas gerais ao prever no seu art. 24 *caput* que os entes da Federação legislem suplementarmente — e não concorrentemente — no tocante ao estabelecimento das normas gerais, bem como nos seus parágrafos, ao prever, em especial, que a lei complementar suspenderá a eficácia da lei estadual no que esta for contrária àquela.¹⁶

Assim, cumpre aos Estados verificar, tão-somente, quais são os exclusivos requisitos constantes da Lei Complementar 87/96, para que o contribuinte se utilize dos créditos decorrentes da entrada de mercadorias a serem integradas ao Ativo Permanente. E estes, no caso, são apenas dois — o primeiro que diz respeito à razão de apropriação do crédito (1/48 por mês); e o segundo, que determina que, na aplicação de tal percentual para fins do cálculo da proporção do crédito a ser utilizado mensalmente, não podem ser consideradas as saídas isentas e não-tributadas.

Diante disto, toda e qualquer outra tentativa de restrição e/ou imposição por parte da Legislação Estadual — como, por exemplo, a vinculação direta da mercadoria do Ativo ao objeto da empresa que utilizará o estímulo — é completamente ilegal. E tal ilegalidade, repete-se, advém da contrariedade face o determinado pela LC 87/96, que como visto, estabeleceu todos os únicos requisitos a serem observados para a fruição do benefício, constituindo-se, por isso, de norma padronizadora, harmonizadora e uniformizadora — hierarquicamente superior — que dá fundamento de validade material às demais normas tributárias estaduais integrantes do sistema, e que, nos termos do art. 24 da CF/88, sobrepõe-se à lei estadual.

III. DAS CONCLUSÕES

Articuladas as considerações, passo a responder as indagações formuladas pela Consulente. Para tanto, permito-me reescrever os quesitos, para então enfrentá-los objetivamente.

1) A empresa comercial que constrói o próprio prédio para sediar seu estabelecimento, e com isso atender a realização do seu objetivo social, poderá creditar-se do ICMS destacado das notas fiscais de aquisição de materiais de construção utilizados na edificação (estruturas metálicas e de concreto, cimento, portas, tintas, pisos e etc.)?

RESPOSTA: Sim, esta forma de creditamento não se associa, diretamente, à regra da não-cumulatividade, sendo sim otimizada através de um "crédito

¹⁶ Fábio Canazaro. Lei Complementar Tributária na Constituição de 1988. Do advogado, Porto Alegre, 2005, pg. 72-74.

incentivado" decorrente da aquisição de mercadorias destinadas ao Ativo Permanente, cujo objetivo é a redução do ICMS a recolher, quando da realização do objeto da empresa – operações mercantis.

Importa ainda referir, que esta modalidade de creditamento encontra-se em perfeito alinhamento com a Constituição Federal (art. 3º, por exemplo), bem como amparado por disposição expressa em Lei Complementar de Normas Gerais — LC 87/96 — de forma a garantir o desenvolvimento nacional desonerando, ainda que em parte, os investimentos próprios de capital.

2) Analisando-se a legislação do ICMS, a saber, a Constituição Federal em seu art. 155, §2º e a LC 87/96, existe algum empecilho/restrição ao referido creditamento, em especial com relação aos bens integrantes do Ativo Permanente?

RESPOSTA: Não. Como visto, a própria legislação de caráter nacional, a ser cumprida pelos Estados da Federação, fixou os ditames relativos ao gozo deste benefício. No caso, quando da edição da LC 87/96, o legislador estabeleceu todos os critérios relativos a esta modalidade, estando todos estes e, em especial, aquele no tocante à caracterização da espécie das mercadorias que geram o crédito (a integrar o ativo permanente), em perfeita consonância com as normas de direito privado que norteiam os lançamentos contábeis nas empresas.

3) É lícito, a legislação do Estado de São Paulo (Lei 6.374/89 e art. 66 do RICMS 2000 - Decreto nº 45.490 de 30-11-2000) estabelecer vedação a este direito de crédito, diversamente do disposto na Lei Complementar 87/96?

RESPOSTA: Não. Ao agir assim o Legislativo Estadual estará indo além do que lhe foi autorizado pela Lei Complementar 87/96. Neste caso, negando o direito ao creditamento do ICMS suportado nas aquisições de materiais de construção a integrar o Ativo Permanente, a legislação estadual estará contrariando, de forma direta, o art. 20 da LC 87/96, o art. 179, inciso IV da Lei 6.404/76 e o art. 110 do CTN, e pela via reflexa, os artigos 145 e 24 da CF/88.