

A não cumulatividade tributária, o ICMS e a restrição temporal ao crédito do imposto sobre as entradas, no estabelecimento do contribuinte, de bens de uso e consumo e de energia elétrica, bem como sobre o recebimento de serviços de comunicação

Luiz Antônio Bins^{*}

Resumo: Decorridos mais de 50 anos da adoção da não cumulatividade como princípio basilar da tributação sobre o consumo, concretizada na imposição fiscal do tipo valor adicionado (IVA), muitas ainda são as controvérsias e polêmicas que, cotidianamente, exsurtem e atormentam todos aqueles que laboram na espécie, sejam operadores econômicos, doutrinadores e a própria jurisprudência. No Brasil, dentre outras, cabe destaque à restrição temporal ao suposto direito de crédito relativo às entradas, no estabelecimento do contribuinte, de bens de uso e consumo e de energia elétrica, bem como sobre o recebimento de serviços de comunicação, haja vista o preceito contido no art. 33, I, II, "d", e IV, "d", da Lei Complementar 87/96, lei nacional de conformação do imposto estadual de consumo.

Palavras-chave: Tributário. ICMS. Princípio da não cumulatividade. Créditos físicos e créditos financeiros. Bens destinados ao uso e consumo. Energia elétrica. Serviços de comunicação.

^{*} Especialista em Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal (Universidade Técnica de Lisboa) e em Direito Tributário pela UFRGS, Juiz do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Rio Grande do Sul, Presidente da FESDT.

| | | | | |
|------------------|--------------|------|------------|----------------|
| Revista da FESDT | Porto Alegre | n. 4 | p. 119-139 | jul./dez. 2009 |
|------------------|--------------|------|------------|----------------|

Introdução

Como é cediço, os impostos gerais sobre o consumo, também conhecidos pela denominação de impostos sobre as transações ou sobre o volume de negócios, admitem diversificada tipologia, porquanto podem ser classificados como monofásicos, se oneram uma única e particular fase do processo de produção e circulação, ou plurifásicos, quando incidem sobre as transações nas mais variadas fases do processo.¹

A tributação plurifásica apresenta-se sob a forma bipartite, conforme a imposição seja feita, em cada etapa do processo produtivo, sobre a integralidade do valor da transação ou somente sobre o valor adicionado em cada momento.² Aquela gera a malfadada sistemática conducente ao imposto cumulativo ou em cascata;³ este, o desejado e, para muitos, o abençoado regime da não cumulatividade, consubstanciada na tributação sobre o valor adicionado.⁴

Os impostos sobre o valor adicionado, originados da própria evolução e aperfeiçoamento da espécie cumulativa, que tantos problemas causavam – e ainda causam – ao sistema produtivo,⁵ notadamente no tocante à neutralidade impositiva, foram adotados, pela primeira vez, na França, nos idos da década de 50 do século passado. No Brasil, esta sistemática de tributação foi introduzida em nosso ordenamento em 1958, quando da substituição do obsoleto sistema em cascata prescrito no antigo e federal Imposto sobre Consumo.

Decorridos, portanto, mais de 50 anos da adoção de uma tributação geral sobre o consumo fundada na imposição fiscal do tipo valor adicionado no Brasil, inúmeros são, ainda, os questionamentos existentes em tal domínio, seja em relação ao federal Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ao estadual Imposto sobre

¹ As modalidades de imposição geral sobre o consumo supraelencadas são puras, podendo, contudo, existir tipos híbridos ou mistos, que variam em conformidade com o contexto econômico-social vigente e com os objetivos visados pela tributação.

² A rigor, os impostos sobre o valor adicionado, como teremos oportunidade de demonstrar adiante, nem sempre tributam o valor adicionado, haja vista os diversos métodos de cálculo passíveis de utilização. É o caso de todos os tributos não cumulativos existentes no Sistema Tributário Nacional, independentemente da pessoa política competente para a sua instituição.

³ A cumulatividade labora em prol da concentração das empresas, estimulando a verticalização da produção em prejuízo de processos produtivos integrados – logo, favorece os grandes conglomerados econômicos, em detrimento das micro e pequenas empresas. E, pior, por motivos puramente fiscais, não obstante não seja tecnicamente recomendado, porquanto, quanto maior o número de transações submetidas à incidência do gravame ao longo da cadeia de produção-consumo, maior valor fiscal será incorporado ao consumo final; ao contrário, quanto mais reduzidas as quantidades de operações, menor será o imposto agregado ao bem até o seu consumo.

⁴ Esta forma de tributação do consumo, denominada do "tipo IVA", encontra-se, hodiernamente, presente em mais de 120 países, sendo que, das grandes economias do mundo, uma das únicas ainda recalcitrante na sua utilização é a norte-americana, ou seja, dos Estados Unidos da América.

⁵ Trata-se da espécie de imposto sobre o consumo que maiores defeitos econômico-financeiros apresenta – e em muito superiores às poucas vantagens – em especial pela sua não neutralidade e as conseqüentes distorções econômicas provocadas.

Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) ou às federais contribuições sociais incidentes sobre a receita e o faturamento, e sobre todos, tanto no âmbito administrativo, como no judicial. As diversas polêmicas e controvérsias verificadas, geradoras de custos e prejuízos dos mais variados matizes, tais quais financeiros, econômicos, concorrenciais de mercado e de segurança jurídica, apresentam-se, cotidiana e insaciavelmente, tanto aos operadores do Direito, como à doutrina e à jurisprudência.

Por todos, calha referir as mais de três dezenas de bem coletadas questões controvertidas apontadas por Schmitt,⁶ em sua dissertação de mestrado intitulada *Não cumulatividade tributária*.

É neste contexto que se insere o presente trabalho, que tem por desiderato avaliar, a partir do conhecimento mais aprofundado do próprio princípio da não cumulatividade e de uma interpretação sistemática das normas constitucionais, a restrição temporal imposta aos contribuintes do ICMS pela Lei Nacional regulamentadora da exação (LC 87/96), no tocante ao creditamento do imposto, anteriormente pago, em relação à energia elétrica e aos bens destinados ao uso e consumo que entrarem em seus estabelecimentos, bem como sobre o recebimento de serviços de telecomunicações.

À conta do exposto, após breve relato sobre a evolução da não cumulatividade, procurar-se-á melhor conhecer aludido princípio, suas características, objetivos e, principalmente, suas variantes, para, ao final, aprofundar-se no modelo principiológico insculpido em nosso ordenamento jurídico, a partir de uma interpretação sistemática e em conformidade com a nossa *Lex Fundamental*.

1 O evolver da não cumulatividade

Muito se ouve e se lê a respeito da origem e da precedência da imposição fiscal do tipo não cumulativa sobre o consumo, seja em termos mundiais, seja em nossa seara pátria. O que parece ser unanimidade é que o Brasil foi um dos pioneiros na utilização desta espécie de tributação. E o fez, parece inelutável, pelas vantagens competitivas que apresentava em relação à, então, predominante forma cumulativa de gravame fiscal, já, naquela época, tão combatida pelos nefastos efeitos que irradiava.

A Professora Misabel Derzi,⁷ a respeito das vantagens desta espécie de imposição fiscal não cumulativa, exemplificada no ICMS, em face daquelas cumulativas, pontificou que

⁶ SCHMITT, Antônio Ricardo Vasconcelos. *Não cumulatividade tributária*. Monografia (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005. p. 6.

⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

Em economias que tendem à integração, como nos modelos europeus ou latino-americanos, o imposto da modalidade do ICMS é considerado o ideal, exatamente por suas qualidades: é neutro, devendo ser indiferente tanto na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado; onera o consumo e nunca a produção ou o comércio, adaptando-se às necessidades de mercado; oferece maiores vantagens ao Fisco, pois, sendo plurifásico, o ICMS permite antecipar o imposto que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), e coloca, ademais, todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de circulação como responsáveis pela arrecadação (vantagens contra o risco da insolvência).

Tavares Paes,⁸ ao comentar a não cumulatividade no âmbito do federal IPI, destaca o pioneirismo da França, cuja Comissão de Reforma Fiscal dirigida por Loirot, combatendo a cumulatividade insita ao *l'impôt sur les chiffres affaires*, de 1920 e aos seus sucedâneos *Taxe à la production* e *La taxe sur les prestations de services*, criou, em 1952, a *Taxe sur la valeur ajoutée*, de 1954.

O mesmo autor refere, ainda, a importância da Alemanha. Neste país, a partir da elaboração do primeiro projeto do imposto sobre o valor agregado e de inúmeros estudos de notáveis juristas, foi reconhecida, em 1958, por Adenauer, a necessidade de adoção da sistemática da não cumulatividade. Entretanto, somente em 1º de janeiro de 1968, a *Mehrwertsteuer*, que fora aprovada em maio de 1967, sucedeu a *Umsatzsteuer*.

No Brasil, país que desde o longínquo tempo das capitânias hereditárias já tributava o consumo, temos, segundo a Professora Misabel Derzi,⁹ que

o primeiro tributo a adotar a não cumulatividade foi o Imposto de Consumo, antecessor do atual IPI (leis 297/56 e 4.502/64 – art. 25), como já registrado. Era princípio infraconstitucional. O princípio da não cumulatividade – o qual só faz sentido se atribuição recair sobre o valor agregado – torna-se princípio constitucional na Constituição de 18.09.1946, em razão da EC n. 18, de 1º.12.1965, alcançando já agora o IPI federal e o ICM estadual. [...] O princípio manteve-se intacto na evolução constitucional posterior. Na CF/67, art. 22, V, § 4º (IPI), e art. 24, II, § 5º (ICM). A Emenda também chamada de Constituição emendada de 17.10.1969, manteve o princípio para o IPI no art. 21, V, § 3º, e para o ICM no art. 23, II.

Da mesma forma, a Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988 (CRFB/88), a cognominada Constituição Cidadã, ao atribuir à União a competência para instituição do IPI e aos Estados-Membros e ao Distrito Federal a competência para instituição do ICMS, prescreveu, com todas as letras, serem estes impostos não cumulativos, que devem compensar o que for

⁸ PAES, P. R. Tavares. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 52.

⁹ Idem. ICMS – não cumulatividade e temas afins. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *O princípio da não cumulatividade*. São Paulo: RT, 2004. p. 107.

devido em cada transação com o montante cobrado nas anteriores, ainda que, no caso da exação dos Entes Subnacionais, o imposto tenha sido cobrado por outro Estado ou pelo Distrito Federal. É da inteligência dos artigos 153, IV, e § 3º, II, e 155, II, e § 2º, I, da *Lex Fundamentalis*.¹⁰

Ainda, a Carta Magna, na redação original promulgada pela Constituinte eleita em 1986, ao outorgar à União a competência residual para a instituição de impostos e de contribuições sociais, restringiu o exercício de tal competência impositiva somente para a instituição de tributos da espécie não cumulativa, a teor do disposto nos arts. 154, I, e 195, § 4º, da CRFB/88.

Ao depois, a partir da Emenda Constitucional 42, de 2003, introdutora dos parágrafos 12 e 13 no art. 195 da CRFB/88, também as contribuições sociais incidentes sobre a receita ou o faturamento¹¹ e sobre a importação de bens ou serviços do exterior podem, em relação aos setores de atividade econômica definidos em Lei, ser exigidas sob a sistemática da não cumulatividade. Em que pese a faculdade – e, não, a obrigatoriedade – da aplicação do princípio da não cumulatividade – no que é gritante a diferença com o IPI, com o ICMS e com as competências residuais – tal regime foi implementado através das Leis 10.637/02 e 10.833/03, com as alterações feitas pela Lei 10.865/04.

Por derradeiro, pela Lei 10.336/01, foi instituída a federal Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide-combustível), também com natureza não cumulativa.

Mas o que vem a ser e como se consubstancia este tão e universalmente saudado princípio da não cumulatividade?

2 **A não cumulatividade e a dicotomia entre os sistemas de créditos físicos e financeiros**

A não cumulatividade guarda, em si e por si, extrema relevância no contexto do Sistema Tributário Nacional, porquanto relacionada, umbilicalmente, à tributação sobre o consumo, tida como aquela que pode imediatamente interferir nas atividades empresariais de produção e de circulação de bens e de serviços, mediante decisões atinentes à alocação de recursos e à organização da produção, como, também, nas decisões de consumo. Isto é ainda mais significante em face da cres-

¹⁰ Ao ICMS, com a EC 33/01, foi facultada a possibilidade de incidência monofásica nas operações com combustíveis e lubrificantes definidos em Lei Complementar, conforme previsto no art. 155, § 2º, XII, “h”, e §§ 4º e 5º, da CRFB/88. Situação que, em que pesem os argumentos e a urgência que a matéria parecia denotar pelos seus defensores quando do seu encaminhamento e deliberação no Congresso Nacional, até hoje, felizmente, ainda não foi implementada.

¹¹ Estas contribuições dizem respeito à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP).

cente integração regional e da globalização, em que, por força da redução das distâncias e da facilidade de comunicação, da unificação de mercados, da dogmatização da eficiência econômica e da volatilização dos capitais, a competitividade torna-se, cada dia, mais fundamental para a inserção e manutenção de bens e serviços neste contexto de intenso comércio nacional e internacional.

À conta disto, cada dia é mais necessária a busca da neutralidade impositiva no âmbito da imposição fiscal sobre o consumo.

Por neutralidade, conforme Xavier de Bastos,¹² “entende-se a característica de um tributo que se analise de não alterar os preços relativos das alternativas sobre que recaem as escolhas dos agentes econômicos, não originando assim, ‘distorções’ dos seus comportamentos” e, portanto, “imposto neutro será o que, provocando – como qualquer imposto não pode deixar de provocar – efeitos de rendimento, é isento porém de efeitos de substituição”.

Ratificando o que tive a oportunidade de afirmar em relação à matéria,¹³

Um imposto sobre vendas é neutro em relação à produção, se não induz os produtores a alterar a forma de organização de seus negócios; é neutro em relação ao consumo, se não é determinante da modificação de consumo dos indivíduos. Enquanto a neutralidade em relação ao consumo depende exclusivamente da amplitude da incidência e das taxas de tributação – passível de existir, portanto, em todas as formas de imposição tributária – a neutralidade relativa à produção decorre da cumulatividade do imposto, que favorece a concentração das empresas, estimulando a verticalização da produção em detrimento dos processos produtivos desintegrados.

Portanto, a boa tributação geral de consumo, afora geradora das receitas necessárias para a implementação das políticas públicas almeçadas, deve, em nosso modo de ver, fundar-se em gravames não cumulativos.¹⁴

Tributo não cumulativo é aquele que, incidindo sobre as transações em cada estágio de produção, abate do valor devido o imposto anteriormente pago em relação às operações ou prestações anteriores. Ou seja, em que pese sujeitar-se à incidência sobre o valor das transações, o contribuinte somente deve recolher ao Tesouro Estatal o montante relativo à diferença entre o tributo decorrente de suas transações e aquele suportado nas suas aquisições. Esta a concepção do imposto sobre o valor adicionado. Nem mais, nem menos!

No pensamento de Melo,¹⁵

¹² BASTOS, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Ministério da Fazenda, 1991. p. 29.

¹³ BINS, Luiz Antônio. *A tributação de consumo no Brasil*. Monografia (Especialização em Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal). Escola de Administração Fazendária, Brasília, 1999. p. 7.

¹⁴ Autores de renome há que não concordam com tal tese, tal qual Hugo de Brito Machado, que acredita que a não cumulatividade no ICMS constitui um dos graves defeitos do nosso sistema tributário (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 377).

em cada etapa do ciclo de operações na circulação de mercadorias; [...] o agente realizador da operação deverá apurar o montante do imposto incidente sobre as suas operações/transações e confrontá-lo com a soma dos valores do imposto incidente sobre as operações realizadas com as mercadorias/serviços que adquiriu.

Para Roque Carraza,¹⁶

o imposto sobre o valor agregado caracteriza-se, nos patamares do Direito, por incidir sobre a parcela acrescida, ou seja, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em sequência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem.

A rigor, não se trata, na acepção técnica, de imposto sobre o valor adicionado, mormente quando utilizado o método do crédito do imposto para fins de apuração do montante a recolher ao Erário Público.¹⁷

Tem-se, isto sim, um imposto incidente sobre a transação realizada, considerada na integralidade de seu valor econômico, que corresponde a sua base de cálculo, mas cujo valor a ser recolhido a tal título corresponde, em cada operação, ao valor por ela adicionado.

Tal efeito – recolhimento do imposto somente sobre o valor adicionado – decorre, é irrefutável, da aplicação do princípio da não cumulatividade, que, pode-se dizer, consiste no direito ao abatimento do imposto devido que o contribuinte tem em cada transação, correspondente ao montante cobrado nas operações e nas prestações anteriores. E tal sistemática, em consequência, afasta a nociva cumulatividade e os danosos efeitos-cascata fiscal e das margens.¹⁸

¹⁵ MELLO, José Eduardo Soares; LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 133.

¹⁶ CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 179.

¹⁷ A operacionalização do imposto do tipo IVA para fins de cálculo do valor a recolher pode dar-se de diversas formas, a saber: pelos métodos diretos aditivo e subtrativo e pelos métodos indiretos aditivo e subtrativo. Os primeiros pressupõem a prévia determinação do valor adicionado pelos agentes econômicos, o que é feito, conforme a subespécie, somando-se os diversos fatores de produção ou deduzindo-se do valor das vendas os valores das compras, para, após, aplicar-se a alíquota prevista. Já os últimos prescindem da prévia verificação do valor adicionado, sendo calculado: na forma aditiva, pela aplicação da alíquota sobre cada um dos fatores de produção agregados e com a posterior soma dos valores obtidos; na forma subtrativa, aplicando-se a alíquota sobre o valor total das vendas, com posterior dedução do imposto suportado nas compras. O método indireto subtrativo, também chamado de método do crédito do imposto ou das faturas, é, a rigor, o único que apresenta características de imposto sobre o consumo, forte no cognominado efeito de recuperação, seja positivo ou negativo, existente somente nesta modalidade e que tem o condão de fazer com que a imposição fiscal total sobre a cadeia produtiva seja exatamente igual à produzida pela alíquota incidente na última operação, mesmo que as alíquotas sejam variáveis e diferenciadas ao longo do processo de produção-distribuição-consumo.

¹⁸ Ao lado da cumulatividade, os manuais de finanças destacam, também, outros dois nocivos fenômenos que colaboram para a falta de neutralidade no âmbito dos tributos cumulativos, quais sejam: o efeito cascata fiscal, segundo o qual há imposto de imposto; e o efeito cascata das margens, ensejador do aumento do valor absoluto das margens, porquanto a margem incide sobre o valor das compras.

O Princípio da Não Cumulatividade, em análise, busca impedir que o *quantum debeat* a ser repercutido para o consumidor final – que, ao fim e ao cabo, é aquele que, verdadeiramente, suporta o ônus fiscal incidente – seja superior ao montante decorrente da aplicação da alíquota do imposto sobre o valor correspondente ao preço final da mercadoria ou do serviço, o que é concretizado mediante a compensação, em cada transação relativa à circulação de mercadoria ou à prestação dos serviços expressamente previstos, do montante do tributo que foi exigido nas operações anteriores, seja pelo mesmo ou outro Estado, ou pelo Distrito Federal.

Assim tem entendido, de longa data, o Supremo Tribunal Federal, como demonstra o Professor Aroldo Gomes de Matos,¹⁹ *verbis*

O princípio da não cumulatividade de certos tributos, como o ICMS, tem por objeto impedir que, na composição do preço da mercadoria, nas diversas fases de seu ciclo econômico, mormente na última, de venda ao consumidor final, a parcela representativa do tributo venha representar percentual excedente do que corresponde à alíquota máxima permitida em lei. Em suma, previne excessos resultantes de tributações excessivas. Opera ele, como disposto no art. 23 da CF/69 – art. 155, § 2º, I da CF/88 –, por meio de compensação do tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido por ocasião da saída, significando, na prática, que a operação de venda é tributada tão-somente pelo valor adicionado ao preço. Evita-se, por esse modo, cumulação do tributo.

A não cumulatividade, afora poder ser considerada como um direito subjetivo dos contribuintes, constitui-se, a rigor, em uma das principais limitações ao poder de tributar em domínio dos tributos do tipo IVA, eis que o ente político competente para a sua instituição fica compulsoriamente atrelado a regular a compensação dos créditos relativos às operações de entradas de mercadorias e aos recebimentos de serviços no seu estabelecimento com os débitos decorrentes de suas transações sujeitas ao gravame fiscal. Nem mais, nem menos, haja vista o objetivo de neutralizar a repercussão do imposto no decurso da cadeia de produção até o consumo final.

Em conformidade com a norma definidora do princípio da não cumulatividade, existe uma garantia ao contribuinte de que, a cada débito decorrente da incidência do imposto sobre um fato signo-presuntivo ensejador da mesma, haverá o direito ao correspondente crédito do imposto que tenha sido suportado nas transações anteriores e cujo ônus lhe foi repassado quando da respectiva aquisição junto ao seu fornecedor ou prestador.

Paulo de Barros Carvalho,²⁰ o festejado mestre de todos nós, em sua mais recente obra, “Direito Tributário Linguagem e Método”, afirma que o princípio da não cumulatividade assegura tanto o direito ao crédito, como à compensação entre a

¹⁹ MATOS, Aroldo Gomes de. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 18, mar. 1997, p. 13.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 623.

relação do direito ao crédito (que nasce com a entrada do bem no estabelecimento) e a relação jurídica tributária (que exsurge com a saída do bem). O direito de crédito é exercido via compensação e decorre não da regra matriz de incidência tributária do gravame, mas sim, da regra matriz de direito ao crédito. E, arrematando, assevera que o direito ao crédito "não decorre da cobrança, nem da incidência, nem do pagamento do imposto; nasce da percussão da regra de 'direito ao crédito' [...] goza de autonomia, relativamente à norma que cuida da imposição tributária".

Entretanto, e nisto parece não haver dúvidas, o princípio da não cumulatividade não se constitui em um sistema fechado de créditos, no qual todas as entradas de bens e todos os serviços recebidos pelo estabelecimento sejam geradores de crédito. Não, em absoluto! Ao revés, são aceitos tanto pela legislação, como pela doutrina e jurisprudência, regimes de crédito mais ou menos restritos ou, dito de modo inverso, mais ou menos elásticos.

Com efeito, é patente, tanto nos manuais de finanças públicas como na seara do direito tributário, a dicotomia entre os regimes atinentes aos conceitos de "créditos físicos" e de "créditos financeiros", enquanto potencialidades aptas a se constituírem como imposto relativo às entradas de bens ou ao recebimento de serviços pelo estabelecimento e possíveis de serem compensados com o gravame devido em consequência da ocorrência de fatos signo presuntivos deflagradores da incidência tributária.²¹

Conquanto "crédito físico", somente pode ser compensado o imposto anteriormente pago relativamente, em regra, aos bens que se incorporem àqueles que vierem a ser objeto da transação posterior tributada. Vale dizer: só a própria mercadoria, bem como as matérias-primas, materiais secundários, os produtos auxiliares aplicados diretamente no processo industrial e, em alguns casos, os serviços de transporte ou de comunicação. Os abatimentos, ou compensações, portanto, seriam restritos às hipóteses já ventiladas.

Já na versão de "crédito financeiro", decorrente da não aceitação da redução do direito de crédito unicamente aos bens que se incorporem em cada transação, haja vista que tal tese é fundada em razões de ordem econômica, sem preocupação com a natureza jurídica da não cumulatividade, é possível a compensação de todo e qualquer imposto que tenha sido objeto de pagamento relativamente às operações e às prestações anteriores. Ou seja, deixa de existir um vínculo direto com a mercadoria ou serviço, objetos da operação ou prestação futura como condição *sine qua non* para a fruição do direito de crédito.

Neste regime de "crédito financeiro", seriam dedutíveis do imposto devido todo e qualquer valor a título da exação anteriormente suportada, independentemente da natureza e finalidade da mercadoria, bem ou serviço.

²¹ Afora esta, outra questão é de extrema relevância em termos de admissão e de restrição ao creditamento do imposto. Trata-se, indiscutivelmente, do tratamento concedido às transações não tributadas (aí compreendidas as não incidências, as isenções e, até mesmo, as bases de cálculo reduzidas), seja em relação às operações e prestações anteriores, seja no tocante às posteriores. Maiores esclarecimentos sobre a matéria podem ser obtidos em Bins (1999) e Silva (2005).

O professor Hugo de Brito Machado,²² pensa, *ipsis litteris*, da mesma forma, ao afirmar que

Para o fim de definir a não cumulatividade tem a metodologia do *crédito financeiro* e do *crédito físico*. Pela primeira, todo e qualquer bem adquirido pela empresa que tenha sido tributado pelo imposto enseja o crédito correspondente. Não importa qual seja a sua utilização. Pela segunda, só enseja crédito do imposto a entrada de bens destinados a integrar fisicamente o produto industrializado.

Há, portanto, mais de um regime não cumulativo de imposição fiscal sobre o consumo, dependendo da amplitude de créditos admitidos pelo sistema, cujos efeitos fiscais-financeiros são, também, distintos.²³

É forçoso reconhecer, entretanto, que a nova conformação dos tributos incidentes sobre o consumo, notadamente em domínio do ICMS e das contribuições sociais, aquele pela ampliação de sua base impositiva pela inclusão dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, estas pela incidência sobre a receita ou o faturamento, podem dificultar não só a compreensão, mas a própria aplicação do princípio da não cumulatividade fundado na sistemática de créditos físicos.

3 O ICMS e a não cumulatividade na Constituição da República e na Lei Complementar 87/96

A Constituição Federal de 1988 atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituição daquele que viria a se tornar o mais importante e produtivo tributo da Federação Brasileira,²⁴ qual seja o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), originado da fusão dos

²² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 331.

²³ Na mesma linha da diversidade de concepção de tributos do tipo IVA, mas com enfoque a partir de conceitos do tipo Produto Interno Bruto (PIB), Bins (1999), destaca que "a extensão do direito ao crédito permite sejam, ao menos teoricamente, distinguidas três espécies de imposto sobre o valor adicionado: o tipo produto, que por não admitir o creditamento de qualquer imposto anteriormente incidente sobre os bens de capital, tributa o valor adicionado dos bens de consumo e dos bens de capital e tem como base de incidência o produto interno bruto; o tipo rendimento, que possibilita o crédito do imposto anteriormente cobrado sobre os bens de capital, mas de acordo com as respectivas amortizações e, portanto, grava o valor adicionado dos bens de consumo e o valor adicionado líquido dos bens de capital, tendo como base de incidência, então, o produto interno líquido; e o tipo consumo, autorizativo do crédito integral do imposto incorporado aos bens de capital, o que o faz gravar somente os bens de consumo, sua real base de incidência". Schmitt (2005), também aborda o tema sob tal prisma.

²⁴ O ICMS tem, indiscutivelmente, um papel ímpar na fiscalidade pátria, em especial em relação aos Entes Políticos Subnacionais. Com efeito, se considerarmos o exercício de 2005, o ICMS, além de responsável por cerca de 23% das receitas tributárias nacionais, contribuiu com mais de 90% da arrecadação própria dos Estados e do Distrito Federal e com mais de 40% da receita líquida disponível dos Municípios.

anteriores imposto estadual de consumo (ICM) e dos impostos únicos até então de competência da União Federal.²⁵

E o ICMS, por expressa determinação constitucional, foi concebido como um imposto não cumulativo, pelo qual devem ser compensados os valores cobrados em relação às anteriores operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços, independentemente de para qual Estado ou Distrito Federal sejam eles devidos.

Eis, *ipsis litteris*, os dispositivos constitucionais a reger a matéria:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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

II – a isenção ou 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 a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

[...]

XII – cabe à lei complementar:

[...]

c) dispor sobre o regime de compensação do imposto;

[...].

Face à inexistência, inicial, de lei complementar para regular o ICMS, inclusive a matéria atinente à não cumulatividade, os Estados e o Distrito Federal, forte no disposto no art. 34, § 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CRFB/88,²⁶ editaram o Convênio ICMS nº 66, de 14 de janeiro de 1988, cuja ratificação nacional foi publicada no Diário Oficial da União, edição de 3 de janeiro de 1989.

²⁵ Os impostos únicos, de competência federal, vigentes na ordem jurídica anterior, compreendiam o Imposto sobre Transportes, o Imposto sobre Comunicações, o Imposto sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos, o Imposto sobre Energia Elétrica e o Imposto sobre Minerais do País.

²⁶ "§ 8º. Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria".

Sucedendo o Decreto-Lei 406/68,²⁷ que até então regulamentava o anterior ICM, o Convênio ICMS 66/88 estabeleceu que a não cumulatividade do imposto não implicava crédito, entre outros, em relação (i) à entrada de bens destinados a consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento, (ii) à entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não fossem nele consumidos ou que não integrassem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição e (iii) aos serviços de transporte e de comunicação, salvo se utilizados pelo estabelecimento ao qual tivessem sido prestados na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia.²⁸

Vale dizer, o ICMS, na forma original como vigorou no decurso da vigência do Convênio ICMS 66/88, consubstanciou-se em um imposto não cumulativo fundado na sistemática de "créditos físicos". Ou, como dito por outros, em um imposto sobre valor adicionado do tipo produto (vide nota 12).

Tal interpretação não gerava maiores controvérsias, sendo pacificamente aceita tanto na doutrina, como na jurisprudência dos nossos tribunais, inclusive superiores.

Nesta época, Sacha Calmon,²⁹ o grande mestre das Minas Gerais, reconhecendo que "o mecanismo da não cumulatividade [...] poderia ser financeiro ou misto, pois a técnica da não cumulatividade os admite quer nas formulações teóricas, quer nas experiências históricas, que têm sido feitas com impostos sobre valores agregados", sustentava ser a compensação feita no eixo das operações de circulação, pelo que,

os dizeres constitucionais, ao nosso sentir, *data vênia*, das opiniões em contrário, estão a indicar que o tipo de tomada de crédito ou melhor que o conta-corrente fiscal a ser utilizado é o mesmo do antigo ICM, i. é, *créditos físicos*, pelo valor das mercadorias e serviços adquiridos em função da produção e/ou comercialização das mercadorias e serviços tributáveis. A matriz insumo/produto não pode extrapolar para o lado dos custos financeiros, como é desejo de alguns. (grifos do autor).

E a mesma direção trilhavam os julgados dos Tribunais pátrios, estaqueados em pacífica jurisprudência da Suprema Corte que, quando provocada a manifestar-se, de forma unânime assim pontificava, a teor das seguintes ementas, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. PRETENDIDO CRÉDITO RELATIVO AO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA EM ESTABELECIMENTO COMERCIAL.
Descabimento.

²⁷ Artigos 1º a 7º.

²⁸ Artigo 31, incisos II, III e IV, do Convênio ICMS 66/88.

²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 226.

Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido Nas operações ou prestações seguintes, a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento (art. 31, II, do Convênio ICMS 66/88). Se não há saída do bem, ainda que na qualidade de componente de produto industrializado, não há falar-se em cumulatividade tributária.

recurso não conhecido.

(RE 200168, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 08/10/1996, DJ 22-11-1996 PP-45717 EMENT VOL-01851-11 PP-02235)

AGRAVO REGIMENTAL. ICMS. BENS DESTINADOS AO CONSUMO OU AO ATIVO FIXO. AQUISIÇÃO ANTERIOR À LC 87/1996. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A decisão agravada está em conformidade com o entendimento firmado por ambas as Turmas desta Corte, no sentido de se considerar indevida a compensação de créditos do ICMS oriundos da aquisição de bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo, em período anterior à entrada em vigor da Lei Complementar 87/1996.

Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 295887 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 24/10/2006, DJ 16-02-2007 PP-00075 EMENT VOL-02264-03 PP-00618)

Entretanto, a Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, a cognominada Lei Kandir, forte nos prescritivos insertos nos arts. 146, III, "a" e 155, § 2º, X da CRFB/88, substituiu o Convênio ICMS 66/88 como norma de conformação nacional do imposto estadual.

E, respeitados os limites constitucionais, prescreveu o amplo direito ao crédito do imposto anteriormente cobrado em relação às operações e prestações no âmbito do gravame estadual e distrital, só que, em relação a algumas espécies destas operações e prestações, estabeleceu uma data inicial a partir da qual seria permitido o creditamento para fins de compensação com débitos do imposto. Ou seja, definiu um regime de direito intertemporal em relação à parte da matéria, como é o caso dos bens de uso e consumo, da energia elétrica e dos serviços de comunicação.

Por relevante, eis, abaixo, os dispositivos pertinentes da LC 87/96, na redação da LC 122/06, *verbis* :

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 ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

[...]

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

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011;

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 2011, nas demais hipóteses;

[...]

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

a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;

b) quando sua 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 2011, nas demais hipóteses.

Resta hialino, da interpretação dos dispositivos supraelencados da LC 87/96, que: primeiro, a não cumulatividade restou potencialmente alargada, haja vista a concepção de um regime de compensação que admitiria o crédito do imposto anteriormente pago em relação à totalidade das entradas de mercadorias e bens e dos recebimentos de serviços, independentemente da natureza e/ou da finalidade dos mesmos; segundo, que, em relação a algumas espécies de operações e prestações, haveria um interstício temporal durante o qual tal creditamento não seria possível.

Ou seja, o legislador complementar, através da LC 87/96, estabeleceu que, a partir de um determinado momento, expressamente previsto na própria Lei Nacional, o princípio da não cumulatividade do ICMS migraria de um regime assentado em créditos físicos, para um sistema fundado em créditos financeiros. Atualmente, face à LC 122/06, a data prevista para esta mudança de sistemática é 1º de janeiro de 2011.³⁰

Este, também, o entendimento do eminente professor Hugo de Brito Machado,³¹ que sustenta que a Lei Complementar 87/96 alterou significativamente a regra da não cumulatividade, a partir da permissão para o creditamento de valores a título de imposto relativamente a entradas de bens destinados ao uso, consumo e ao ativo fixo do estabelecimento, não apenas declarando um direito já pré-existente, mas constituindo-o, mediatamente, a partir das datas lá estabelecidas, tudo em respeito à competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Original, através do art. 155, § 2º, XII, "c" da Lei das Leis.

³⁰ A data a partir da qual o regime de crédito será, efetivamente, ampliado, passando a conformar-se sob a sistemática de créditos financeiros, tem sido, reiteradamente, postergada. De previsão inicial, quando da promulgação da LC 87/96, para 01/01/98, foi ao longo dos últimos anos prorrogada através das LCs 92/97, 99/99, 114/02 e 122/06, estando, atualmente, prevista para 01/01/11.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 377.

Entretanto, a partir do advento desta Lei Nacional regulamentadora do imposto estadual de consumo, isto é, da LC 87/96, iniciou-se uma polêmica sobre a matéria, sob o fundamento de que a Carta Suprema da Nação, ao prescrever o princípio da não cumulatividade como orientador e determinador da compensação em domínio do ICMS, estabeleceu-o como um valor quase absoluto, que não admitia restrições ou usurpações nos seus limites, à exceção daqueles previstos, expressamente, no art. 155, § 2º, II, que veda o direito de crédito relativamente às operações e/ou prestações submetidas à não incidência ou à isenção do imposto.

Para Roque Carraza,³² o princípio da não cumulatividade atrelado ao ICMS, por ser um traço característico deste tributo, não poderia ter seu âmbito de aplicação alterado por normas infraconstitucionais, muito menos reduzido por estas. Em sua visão, tal postulado deve ser cumprido, da forma como constitucionalmente insculpido pelo constituinte, tanto pelo Estado, através de todos os seus poderes e pelos agentes da Administração Pública, como pelos operadores econômicos, que do mesmo se beneficiam. Ou seja, em sua visão, o direito de crédito somente não se impõe, *erga omnes*, nas hipóteses de isenção e não incidência, com fulcro no art. 155, § 2º, II da CRFB/88.³³

O eminente professor paulista busca reforço em seus argumentos trazendo à baila a riqueza do pensamento do insuperável Geraldo Ataliba que, em memorável conferência, assim teria esposado:

É a constituição, meus senhores, que dá a mim, cidadão que pratica operação mercantil no Brasil, o direito de me creditar do ICM relativo a operações anteriores; não é lei nenhuma.

Não é a lei complementar que dá; não é a lei ordinária do Estado, não é a doutrina; é a Constituição. Este é um direito constitucional, é um direito dado pela Constituição, é um direito público subjetivo constitucional de quem pratica operação mercantil. Portanto, a lei não pode diminuir, reduzir, retardar, anular, ignorar um direito que a Constituição deu.

Em sentido diametralmente inverso, Hugo de Brito Machado,³⁴ o grande mestre cearense, sempre com sua notória sabedoria, sustenta que "Seja como for, verdade é que a Constituição permite mais de uma interpretação, sendo por isto mesmo da maior importância a competência atribuída ao legislador complementar, para dispor a respeito do regime de compensação do imposto. [...] O legislador comple-

³³ Importa ressaltar que a extensão dos efeitos insculpidos neste dispositivo constitucional às hipóteses de redução de base de cálculo impositiva restou decidida pelo Pretório Excelso, na proporção da respectiva redução, em conformidade com o paradigmático julgado do Pleno da Corte, de 17/03/05, nos autos do RE 174.478-2, de São Paulo, relator para o Acórdão o Ministro Cezar Peluso. Na oportunidade, foi decidido, por maioria, que a redução de base de cálculo corresponderia a uma isenção parcial.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 137.

mentar, no caso, opera dentro do quadro ou moldura de possibilidades deixadas pelas normas da Constituição".³⁵

Posicionamentos da espécie têm sido confirmados pela jurisprudência de nossos tribunais superiores, alguns com base na própria concepção de créditos físicos aplicável ao regime não cumulativo do imposto estadual, outros em face da discricionariedade atribuída pela Lei Maior ao legislador infraconstitucional no tocante ao disciplinamento da matéria. Mas todos, via de regra, decididos pela unanimidade dos Ministros participantes dos respectivos julgamentos.

No Superior Tribunal de Justiça, cabe citar o acórdão relativo ao Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 18.873/MG, relator o ilustre Ministro José Delgado, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES.

1. Não há inconstitucionalidade nos arts. 33, incisos I, II E IV, E 20, § 5º, incisos I a V, tudo da LC 87, de 13.09.96, com a redação dada pela LC 102, de 11.07.2000.

2. "O princípio da não cumulatividade visa afastar recolhimento duplo do tributo, alcançando hipótese de aquisição de matéria-prima e outros elementos relativos ao fenômeno produtivo. A evocação é imprópria em se tratando de obtenção de peças de máquinas, aparelhos, equipamentos industriais e material para a manutenção" (RE 195.894, STF, Rel. Min. Marco Aurélio, 2ª Turma, DJ de 14.11.2000).

3. Não comprovação de que a energia elétrica e os serviços de telecomunicações foram utilizados nas atividades da empresa.

4. Recurso ordinário não provido.

(RMS 18873/MG, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/08/2005, DJ 19/09/2005 P. 184)

Diferente não é a posição do egrégio supremo tribunal federal, conforme se verifica, entre outros, pelos acórdãos cujas ementas a seguir são reproduzidas, *verbis*:

Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Compensação de créditos de ICMS resultante da aquisição de bens que integram ao ativo fixo, energia elétrica e serviços de comunicações. Impossibilidade. 3. LC 102, de 11 de julho de 2000. Ofensa ao princípio da não cumulatividade. Inexistência. Precedente. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 413034 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 28/06/2005, DJ 26-08-2005 PP-00060 EMENT VOL-02202-04 PP-00860).

³⁵ Kelsen, criador da "Teoria Pura do Direito", ao discorrer sobre a essência da interpretação, notadamente sobre a indeterminação do ato de aplicação do direito, já asseverava que "tem de sempre ficar uma margem, ora maior ou menor, de livre apreciação, de tal forma que a norma do escalão superior tem sempre, em relação ao ato de produção normativa ou de execução que a aplica, o caráter de um quadro ou moldura a preencher por este ato" (KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 388) (grifei).

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. LEI COMPLEMENTAR 87/96. SUPERVENIÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR 102/00. CRÉDITO DE ICMS. LIMITAÇÃO TEMPORAL À SUA EFETIVAÇÃO. VULNERAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES.

1. O plenário desta corte, no julgamento da ADI-MC 2.325, DJ de 4.10.04, fixou entendimento no sentido de não ser possível a compensação de créditos de ICMS em razão de operações de consumo de energia elétrica ou utilização de serviços de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração no ativo fixo do próprio estabelecimento.

2. As modificações nos artigos 20, § 5º, E 33, da lei complementar 87/96, não violam o princípio da não cumulatividade.

Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 461878 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 17/06/2008, Dje-142 DIVULG 31-07-2008 PUBLIC 01-08-2008 EMENT VOL-02326-06 PP-01247)

A jurisprudência de ambas as turmas, citada no despacho agravado, continua firme no sentido de inexistir ofensa ao princípio da não cumulatividade no fato de a legislação estadual não autorizar a compensação de créditos de ICMS advindos da aquisição de bens destinados ao consumo e ao ativo fixo do contribuinte com os débitos decorrentes da alienação das mercadorias produzidas. Agravo regimental desprovido (RE 224531 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Primeira Turma, julgado em 28/05/2002, DJ 28-06-2002 PP-00122 EMENT VOL-02075-05 PP-00454).

Confirmando a correta possibilidade de restrição ao creditamento do imposto, forte na própria concepção de crédito físico aplicável na espécie, o Desembargador Roque Joaquim Wolkweiss³⁶ se manifesta no sentido de que

o princípio da não cumulatividade somente se aplica a bens que realmente se identifiquem como mercadorias, na definição que lhes dá o Código Comercial Brasileiro (bens adquiridos com o intuito de revenda habitual, mediante lucro), porque o objeto da tributação é, em princípio, a mercadoria, conforme claramente estabelecimento (sic) no inciso ii do *caput* do art. 155 da Constituição. [...] Fora dessa possibilidade constitucional, somente mediante expressa autorização da *lei ordinária do poder tributante* (CFE. § 6º do art. 150 da Constituição Federal) se permite (como benefício fiscal e não por força do princípio constitucional da cumulatividade) a apropriação ou utilização de créditos fiscais.

Em nosso entendimento, o legislador complementar, ao admitir, com restrição temporal, o crédito do ICMS anteriormente devido em relação às entradas, no estabelecimento do contribuinte, de bens destinados ao uso e consumo e de energia

³⁶ WOLKWEISS, Roque Joaquim. *Direito Tributário Nacional*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 145.

elétrica, bem como sobre o recebimento de serviços de comunicação, simplesmente exerceu a competência que lhe foi deferida pela alínea "c" do inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155 da CRFB/88. Nem mais, nem menos!

Até porque, na linha do esposado pelo Professor Aroldo Gomes de Matos,³⁷ temos que a não cumulatividade insculpida no art. 155, § 2º, I, da CRFB/88 consubstancia-se como norma constitucional de eficácia contida ou limitada e, considerando que a Lei das Leis não foi taxativa nem peremptória quanto ao critério a ser adotado, seja de "crédito físico" ou "crédito financeiro", ambos os disciplinamentos são razoáveis e plenamente conformes ao Texto Supremo. Como razoável e constitucional é, também, a restrição temporal ao creditamento imposta pelo art. 33, I, II, "d", e IV, "d", da LC 87/96, que, ao fim e ao cabo, equivale ao regime de "créditos físicos".³⁸

E nem poderia ser diferente! Ainda assim, *ad argumentandum tantum*, se diferente fosse, como se justificaria a eficácia da interpretação e/ou aplicação anteriormente vigente e aceitável, que no interregno entre a promulgação da *Lex Fundamental* de 1988 e o início da vigência da LC 87/96, foi pacificamente acolhida e permitiu a restrição do creditamento do imposto na espécie, conformando-a ao regime de "créditos físicos"?

A toda evidência, a resposta só pode ser uma; ou, dito de forma mais apropriada, a melhor resposta, em nosso singelo modo de interpretar o direito, há de ser uma e somente uma, e bem específica.

Vale dizer, numa visão sistemática do nosso ordenamento jurídico, é constitucional o disciplinamento da não cumulatividade do ICMS levado a efeito pela Lei Complementar 87/96, inclusive pela fixação de regras de direito intertemporal em relação ao creditamento do imposto atinente às entradas de bens destinados ao uso e ao consumo e de energia elétrica e ao recebimento de prestações de serviços de comunicação, cujo prazo de fruição só se inicia em 1º de janeiro de 2011.

Considerações finais

É irrefutável a relevância da não cumulatividade no contexto do Sistema Tributário Nacional, porquanto relacionada, umbilicalmente, à tributação sobre o consumo, tida como aquela que pode imediatamente interferir nas atividades empresariais de produção e de circulação de bens e de serviços, mediante decisões atinentes à alocação de recursos e à organização da produção, como também nas

³⁷ MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS: eficácia e o alcance da não cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 156, setembro de 2008. São Paulo: Dialética, 2008, p. 28.

³⁸ A equiparação da restrição da apropriação dos créditos relativos à entrada de bens de uso e consumo no estabelecimento à sistemática de créditos físicos é manifesta, estando, no caso do ICMS gaúcho, perfeitamente caracterizada pela IN DRP 45/98, especificamente em seu Título I, Capítulo V, Seção 2.0.

decisões de consumo, mormente num mundo de crescente integração dos mercados regionais e cada vez mais globalizado.

À conta disto, cada dia se torna mais necessária a busca da neutralidade impositiva no âmbito da tributação sobre o consumo, o que, a toda prova, há de ser fundada no amplamente saudado princípio tributário da não cumulatividade.

O Brasil foi um dos pioneiros na implementação de impostos do tipo valor adicionado (IVA) e, desde então, tem dado atenção especial a tal forma impositiva. Isso, entretanto, não o salvaguarda das inúmeras polêmicas e controvérsias que alimentam aludida forma de tributação, as quais, desde o advento da Constituição Cidadã, podem ser contadas às dezenas.

No âmbito do imposto estadual e distrital de consumo, qual seja o ICMS, uma questão relevante diz com a restrição temporal ao suposto direito de crédito relativo às entradas, no estabelecimento do contribuinte, de bens de uso e consumo e de energia elétrica, bem como sobre o recebimento de serviços de comunicação, imposta pela Lei Complementar 87/96, lei nacional de conformação da exação, cujo artigo 33, incisos I, II, "d", e IV, "d" somente permitem o creditamento do imposto na espécie relativamente aos fatos geradores que ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 2011. Antes desta data, é vedada a apropriação de crédito fiscal decorrente de operações ou prestações destas naturezas ou com estas finalidades, ali previstas.

Em nossa visão, tal restrição, em que pesem ilustres manifestações doutrinárias em sentido oposto, encontra-se em conformidade com a Carta Magna, cujo art. 155, § 2º, II e XII, "c" tanto estipulam a não cumulatividade do imposto, como atribuem à lei complementar o poder-dever de disciplinar o regime de compensação do gravame.

A LC 87/96, ao cumprir sua atribuição constitucional, o fez através da estipulação de uma regra de direito intertemporal, consistente na permissão somente futura ao creditamento do imposto em relação a algumas transações. O que, a toda evidência, poderia ser feito – e foi feito – pelo legislador complementar. Tal sistemática foi concebida a partir e com fundamento na própria diversidade de regimes de não cumulatividade existentes, em especial naqueles sustentados nos denominados "créditos físicos" e "créditos financeiros", amplamente aceitos tanto pela doutrina, como pela jurisprudência, sejam nacionais ou internacionais.

Com efeito, num primeiro momento, desde o início de vigência da LC 87/96, o regime da não cumulatividade assentou-se no sistema de "créditos físicos", um pouco mais ampliado do que aquele até então aplicado na vigência do Convênio ICMS 66/88, haja vista a possibilidade de crédito sobre a entrada de bens do ativo permanente no estabelecimento do contribuinte. Somente no futuro, a partir de 1º de janeiro de 2011, o sistema será alterado para o regime de "créditos financeiros", que admite o creditamento quase generalizado do imposto anteriormente pago.

Assim, numa visão sistemática do nosso ordenamento jurídico, temos ser constitucional o disciplinamento da não cumulatividade do ICMS levado a efeito pela Lei Complementar 87/96, inclusive pela fixação de regras de direito

intertemporal em relação ao creditamento do imposto atinente às entradas de bens destinados ao uso e ao consumo e de energia elétrica e ao recebimento de prestações de serviços de comunicação, cujo prazo de fruição só se inicia em 1º de janeiro de 2011.

Referências

- BASTOS, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Ministério da Fazenda, 1991.
- BRASIL. *Convênio ICMS nº 66, de 14 de dezembro de 1988*.
- _____. *Lei Complementar nº 87, de setembro de 2006*.
- _____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. 5. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- BINS, Luiz Antônio. *A tributação de consumo no Brasil*. Monografia (Especialização em Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal). Escola de Administração Fazendária, Brasília, 1999.
- _____. A reforma tributária e a proposta da FEBRAFITE (Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais). *Interesse Público*, Belo Horizonte: Forum, ano 10, n. 52, nov./dez. 2008.
- BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugênio. *Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributária*. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser, 2006.
- BROCKSTEDT, Fernando A. *O ICM (Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias)*. São Leopoldo: Rotermond, 1972.
- CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.
- _____. *Curso Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. ICMS - não cumulatividade e temas afins. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *O princípio da não cumulatividade*. São Paulo: RT, 2004.
- _____. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 419.
- EDITORA SARAIVA. *Enciclopédia Saraiva de Direito*. São Paulo: Saraiva, 1997. v. 69.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. São Paulo: Atlas, 2006.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS: eficácia e o alcance da não cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 18, mar. 1997.

_____. ICMS: a eficácia e o alcance da não cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 156, set. 2008.

MELO, José Eduardo Soares; LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*. 2. ed. São Paulo, Dialética, 2004.

OLIVEIRA, Juarez de. *Código Tributário Nacional*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

PAES, P. R. Tavares. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1983.

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

PINTO, Antônio Luiz de Toledo, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes (Cols.). *Código Tributário Nacional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SCHMITT, Antônio Ricardo Vasconcelos. *Não cumulatividade Tributária*. Monografia (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

SILVA, Roberto Camargo da. *Não cumulatividade do ICMS*. Uma abordagem constitucional a partir de um pensamento ético-político. Monografia (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. *Direito Tributário Nacional*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.