

# Contornos do Princípio da Não-cumulatividade em relação ao ICMS

Luiz Carlos Junqueira Franco Filho

*Advogado em São Paulo.*

## Introdução

O presente estudo objetiva analisar os contornos do princípio da não-cumulatividade, que orienta o perfil constitucional do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicações, conhecido pela sigla ICMS.

Importa-nos, em especial, definir a amplitude de um dos principais desdobramentos desse princípio, que é o direito à apropriação de créditos de imposto, posicionando-nos a respeito dos diferentes critérios existentes para definição do leque de aquisições de mercadorias e serviços passíveis de creditamento.

De acordo com esse escopo, compete-nos verificar se o direito ao crédito de ICMS comporta uma aceção ampla, afinada com o que se convencionou chamar de “créditos financeiros” ou possui contornos mais restritos, compatíveis com os chamados “créditos físicos”<sup>1</sup>.

Para tanto, analisaremos se a Constituição Federal é, em si, suficiente para definir os limites do direito ao crédito, ou se, ao contrário, as normas constitucionais não regulam completamente a matéria, delegando ao legislador complementar a função de delinear os contornos desse direito, que poderia, desta forma, criar restrições ao crédito conforme a utilização dada pelo contribuinte a alguma mercadoria ou serviço no contexto de suas atividades empresariais.

## I - Metodologia Adotada

O método de estudo empregado para analisar os contornos do princípio constitucional da não-cumulatividade consiste em, inicialmente, procurar definir o significado “pré-jurídico” e os objetivos desta técnica de tributação, os fundamentos econômicos a ela subjacentes e suas possíveis formas de manifestação.

Esses subsídios colhidos da ciência das finanças públicas servirão, conforme as lições de Alfredo Augusto Becker<sup>2</sup>, de matéria-prima ou de “dados” para a construção do princípio constitucional da não-cumulatividade em matéria de ICMS.

O conhecimento desses “dados” é importante na medida em que eles são valorados pelo legislador, que os submete a um processo lógico de transfiguração do qual resulta a estrutura lógica de uma regra jurídica.

Nas palavras do consagrado jurista gaúcho, diante da complexidade de elementos e interesses envolvidos na construção de uma regra jurídica sobre determinada matéria, surge a necessidade de o legislador

<sup>1</sup> Apesar de os termos “créditos físicos” e “créditos financeiros” serem imprecisos em muitos aspectos, entendemos que essa forma de classificação facilita a compreensão dos dois modelos antagônicos de aproveitamento de créditos. Além disso, essa classificação é de amplo conhecimento, tendo sido por diversas vezes empregada em textos doutrinários referentes ao ICMS brasileiro, bem como ao IVA cobrado em muitos outros países, sobretudo na Comunidade Européia.

<sup>2</sup> *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, pp. 77 e seguintes.

“descrever, determinar e delimitar, com a maior precisão possível, os tipos ou esquemas de situações previstas (hipóteses de incidência, ‘fatispecie’, ‘fato gerador’) e de qualificações ou relações correlativamente dispostas (norma, regra de conduta). Desta fundamental exigência de síntese e inteligibilidade nascem os processos abstrativos e construtivos de conceitos dos quais nenhuma disciplina legislativa pode dispensar. A elaboração do direito positivo - conclui Emílio Betti - pressupõe e faz necessária uma liberdade para deformar e transfigurar os fenômenos da realidade social e isso decorre da própria lógica do procedimento normativo (criação da regra jurídica que é a regra de conduta). Sem a referida liberdade de deformação e transfiguração do fenômeno de realidade, o direito positivo (a regra jurídica) - cuja natureza é essencialmente instrumental - não poderia dominar a fluída matéria da vida social sobre a qual ele se sobrepõe, nem adquirir a necessária transparência e inteligibilidade.”<sup>3</sup>

Assim, o ponto de partida do presente estudo será o conhecimento das diretrizes econômicas subjacentes à não-cumulatividade tributária, bem como suas diversas formas de implementação.

Em uma segunda etapa, esses “dados da realidade” serão confrontados com o conjunto de enunciados prescritivos que compõem o princípio constitucional da não-cumulatividade em relação ao ICMS.

Do cotejo entre elementos econômicos subjacentes à não-cumulatividade e o seu enunciado normativo, será possível apreender melhor os limites desse princípio constitucional, estabelecendo critérios seguros para sua aplicação. Isso porque, uma vez definidos como os “dados” inerentes a uma determinada matéria foram positivados, mensurando-se o grau de deformação a eles impingido na construção da regra jurídica, haverá melhores condições de interpretá-la.

Nesse sentido, podemos afirmar com Becker que,

“sabendo-se qual o processo adotado na construção de uma determinada regra jurídica (*quais dados da realidade foram aceitos, negados, deformados e transfigurados em maior ou menor escala pelo legislador*), melhor se capta a sua estrutura lógica, o significado da regra (norma, preceito, regra de conduta) e a composição de sua hipótese de incidência”<sup>4</sup>.

Portanto, antes de adentrarmos na análise jurídica da não-cumulatividade, convém tratar de alguns fundamentos econômicos inerentes a este princípio, identificando suas possíveis formas de manifestação. Trata-se de uma análise preliminar, amparada em uma percepção preponderantemente financeira das diferentes técnicas utilizadas para se operacionalizar a cobrança de tributos não cumulativos. Com isso, teremos melhores subsídios para estudar a sistemática de aproveitamento de créditos de ICMS tal como prevista na Constituição Federal.

Além desse processo de cognição de um fenômeno econômico, consistente nas técnicas de combate aos efeitos cumulativos de uma determinada incidência tributária, e das transmutações a ele impingidas ao ser inserido no direito positivo, por meio dos enunciados contidos na Constituição Federal, a análise das funções atribuídas pelo constituinte ao legislador complementar, no tocante aos con-

<sup>3</sup> *Op. cit.*, pp. 77/78.

<sup>4</sup> *Op. cit.*, p. 80.

tornos do direito ao crédito de ICMS, enseja uma análise focada na evolução histórica das regras jurídicas acerca deste tributo, bem como de seu antecessor, o Imposto de Circulação de Mercadorias-ICM, vigente sob a égide da Constituição Federal pretérita<sup>5</sup>.

Em que pese serem indiscutíveis as semelhanças entre esses dois tributos, deve ser indagado até que ponto alguns postulados tradicionalmente aplicados para o ICM podem ser automaticamente transportados pelo ICMS.

Nesse sentido, procuraremos demonstrar que não só o direito ao crédito de ICMS possui uma amplitude substancialmente distinta daquela conferida ao ICM, como as atribuições da lei complementar em relação a essa matéria são, atualmente, muito mais restritas do que as exercidas por diplomas legais de mesma natureza sob a antiga ordem constitucional.

Por fim, convém ressaltar que o escopo de nossa análise restringe-se ao texto da Constituição Federal. Não abordaremos quaisquer questões relacionadas à compatibilidade entre os contornos constitucionais do direito ao crédito, tal como definidos a seguir, e dispositivos infraconstitucionais previstos em lei complementar ou nas diversas legislações estaduais.

## II - Perfil dos Tributos não Cumulativos - Considerações Preliminares

O princípio da não-cumulatividade aplica-se a impostos plurifásicos, entendidos como aqueles incidentes sobre várias etapas do ciclo econômico percorrido por um bem determinado, desde sua fonte de produção até o seu consumo final. Não cumulativo é o imposto que, não obstante devido em cada etapa deste ciclo, não acarrete uma sobreposição de ônus tributários a cada nova etapa, evitando-se assim o chamado “efeito cascata”<sup>6</sup>.

O método geralmente aplicado para se obter uma tributação não cumulativa é o de subtração de imposto sobre imposto<sup>7</sup>. Consiste basicamente em contrapor, em cada etapa do ciclo econômico do bem, o imposto incidente na saída tributá-

<sup>5</sup> Recentes artigos doutrinários empreenderam, com muita propriedade, uma análise histórica e comparativa entre o ICM e o ICMS para tratar de aspectos controvertidos envolvendo o direito ao crédito e a não-cumulatividade na Constituição de 1988. Neste sentido, fazemos menção aos seguintes trabalhos: Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli. “Operações com Energia Elétrica e Serviços de Comunicação - Retorno ao Tema dos Créditos Físicos e Financeiros”, *O ICMS e a Lei Complementar 102*, coordenador Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2000, pp. 177/194; Luiz Melega. “O Princípio da Não-cumulatividade do ICMS e a Lei Complementar 92, de 23.12.1997”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 31, pp. 45 a 51; Roberto de Siqueira Campos. “Créditos de ICMS no Consumo de Energia Elétrica e no Recebimento de Serviços de Comunicação - Fixação de Datas para o Início do Exercício ao Direito ao Crédito - Questionamentos das Modificações da Lei Complementar 102, de 11/07/2000”, *O ICMS e a Lei Complementar 102*, coordenador Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2000, pp. 195/203.

<sup>6</sup> Os efeitos adversos de uma incidência tributária cumulativa são muito bem destacados por Luiz Melega. Segundo o tributarista, a mais importante objeção aos tributos cumulativos diz respeito à “desigualdade de tratamento que o imposto dispensa a produtos cujos circuitos de produção e comercialização sejam de amplitude diversa, isto é, aqueles de circuitos mais longos, com maior número de etapas, suportam carga tributária mais elevada.

Este fato ensejaria outro inconveniente, qual seja, a verticalização das empresas, com a finalidade de reduzir o peso da carga tributária. Diz-se também que a cumulação indiscriminada de incidências dificulta uma política de desoneração total dos produtos destinados à exportação, ao passo que o bem importado do exterior ficaria em posição de favorecimento com o similar nacional.” (*op. cit.*, p. 46)

<sup>7</sup> Também conhecido por sua denominação inglesa *tax on tax*.

vel (débito) com o imposto embutido no preço de aquisição de insumos direta ou indiretamente vinculados às atividades sobre as quais incidirá o imposto (crédito)<sup>8</sup>.

De acordo com essa sistemática, o chamado crédito de imposto corresponde a um montante que se deduz e abate do valor do débito tributário, por meio de compensação.

Em que pese a aparente simplicidade deste mecanismo de tributação, há inúmeras variantes capazes de restringir ou ampliar o valor dos créditos aproveitados pelo contribuinte, afetando, por consequência, a própria dimensão dada ao princípio da não-cumulatividade.

Na verdade, os contornos deste princípio estão intimamente vinculados às questões de saber: a) quais insumos dão direito a crédito de imposto? b) o direito a crédito subsiste ou não a eventuais desonerações tributárias existentes em etapas intermediárias de um determinado ciclo econômico?

As variações em torno dessas questões permitir-nos-ão classificar as possíveis espécies de imposto não cumulativo de acordo com dois planos distintos de análise. O primeiro plano, que chamaremos de vertical, diz respeito à gama de bens<sup>9</sup> passíveis de aproveitamento de créditos em uma determinada etapa do ciclo econômico. O segundo plano, que chamaremos de horizontal, diz respeito à extensão e à continuidade do ciclo de operações consideradas para efeito de compensação de créditos de débitos de um determinado imposto não cumulativo.

No plano vertical, é certo que o direito ao crédito deve abranger os componentes físicos do bem ou, no caso de comercialização, o custo de aquisição da mercadoria a ser revendida. As diferentes espécies de tributos não cumulativos são definidas em função da possibilidade de se aproveitar créditos relativos ao imposto embutido no valor de bens que, embora não empregados diretamente em novas etapas de circulação, sejam indispensáveis às atividades comerciais ou industriais. Tratam-se precisamente dos bens destinados ao ativo permanente do contribuinte ou por este empregados em atividades instrumentais.

De acordo com o regime de aproveitamento de créditos legalmente conferido aos bens instrumentais ou destinados ao ativo permanente, o imposto não cumulativo pode ser classificado em três tipos distintos, a saber<sup>10</sup>:

<sup>8</sup> As vantagens de um sistema de tributação não cumulativo também foram objeto dos sempre pertinentes comentários de Luiz Melega, cujos termos reproduzimos:

“Essa técnica oferta óbvias vantagens sobre as demais aqui analisadas (tributação monofásica e plurifásica cumulativa). Primeiro, porque iguala, ou trata de forma igual os produtos de circuitos econômicos diferentes, não estimulando, por isso, a verticalização das empresas. Depois porque distribui o ônus tributário durante todo o ciclo de produção e circulação, dividindo-se a responsabilidade financeira entre todos os que dele participam. Cria interdependência e oposições de interesse entre os contribuintes, na medida que os obriga a contabilizar a exata quantidade de compras, a fim de evitar o pagamento de imposto maior do que o devido, em relação ao valor acrescido. Permite, ademais, um cálculo exato da carga tributária em qualquer das etapas, o que favorece o controle eficaz da desoneração do imposto nas exportações, assim como o cálculo quantitativo da incidência sobre os produtos importados.” (*op. cit.*, p. 47)

<sup>9</sup> O termo “bens”, fartamente empregado nesse capítulo, deve ser compreendido em sua acepção ampla, abrangendo assim objetos materiais e imateriais, como as prestações de serviços.

<sup>10</sup> Classificação mencionada por Alcides Jorge Costa in “ICM na Constituição e na Lei Complementar”, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 24; e por Hamilton Dias de Souza in “Princípio da Não-cumulatividade e Crédito de ICMS de Bens do Ativo Fixo”, *Repertório de Jurisprudência IOB*, boletim 11/98, p. 270.

i) *imposto tipo produto bruto* - o creditamento só é permitido em relação às matérias-primas e aos demais insumos fisicamente incorporados à mercadoria cuja venda é tributada ou consumidos diretamente em seu processo produtivo;

ii) *imposto tipo renda* - admite dedução de todo bem necessário à produção ou à comercialização de mercadoria cuja venda é tributada. Porém, em relação a bens do ativo permanente, o aproveitamento de créditos se dará de forma fracionada e proporcional ao desgaste sofrido pelo bem no período de apuração do tributo;

iii) *imposto tipo consumo* - admite a dedução imediata e integral de todo bem relacionado com a produção ou com a comercialização de mercadoria.

Os impostos tipo produto bruto seguem o que se convencionou chamar de critério do crédito físico, ao passo que os impostos tipo renda e consumo seguem o chamado critério do crédito financeiro.

Este último critério caracteriza-se pelo cunho utilitário existente entre a aquisição sujeita a crédito e a atividade do contribuinte, o qual extravasa a mera incorporação física do insumo ao bem tributado, para abranger, dentre os bens passíveis de crédito, todos aqueles que desempenham alguma finalidade útil para a realização de novos negócios tributados. Por este motivo, entendemos que o critério do crédito financeiro pode ser também denominado “crédito utilitário”. Este mesmo predicado não pode ser atribuído ao critério do crédito físico, uma vez que inúmeros bens úteis e, até mesmo, indispensáveis à consecução de atos tributados não são considerados para efeitos de aproveitamento de créditos.

Note-se que o efeito cascata resultante da cumulação de impostos plurifásicos só é plenamente eliminado caso se adote o critério do crédito financeiro, que admite compensação do imposto embutido em todos os insumos responsáveis pela formação do preço do bem ou serviço a ensejar o débito de imposto<sup>11</sup>.

Já o crédito físico representa um mecanismo notoriamente insuficiente para se implementar uma tributação não cumulativa em sua plenitude. Sob o ponto de vista econômico, é incontroverso o fato de que os custos e as despesas com a aquisição de bens ditos instrumentais irão repercutir no preço de bens e serviços objeto de operações tributadas. Negar o aproveitamento de créditos sobre esta categoria de bens significa conferir às normas que prescrevem a não-cumulatividade, em um determinado ordenamento jurídico, uma aceção mais restrita do que a real dimensão econômica contida neste princípio.

Daí decorre que o imposto tipo produto bruto e seu corolário critério do crédito físico só podem ser considerados válidos no contexto de uma ordem jurídica que não recepcione o princípio da não-cumulatividade em todos os seus efeitos, admitindo, implícita ou explicitamente, a amputação de sua matriz econômica.

No plano de análise dito horizontal, a sistemática de compensação de créditos e débitos não seria afetada caso houvesse um sistema linear e homogêneo de incidências em todas as etapas de um determinado ciclo econômico.

Na prática, contudo, esta homogeneidade raramente ocorre, sendo quebrada por isenções, imunidades e hipóteses de não-incidência intercaladas entre etapas sujeitas à incidência do imposto.

<sup>11</sup> Mesmo assim, o mecanismo de compensação previsto nos impostos do tipo renda pode apresentar distorções à medida que a parcela do crédito a ser aproveitado não corresponda ao desgaste efetivo do bem.

Em vez de promoverem a desoneração dos bens transacionados, as isenções e figuras congêneres acabam por dificultar ou inviabilizar o aproveitamento de créditos relativos a impostos incidentes em etapas anteriores, atribuindo efeitos cumulativos aos impostos cobrados nas etapas a ela posteriores.

Exemplificando:

Um contribuinte “A” promove operações isentas, mas adquire insumos normalmente tributados. Os créditos a que este contribuinte faria jus não possuem qualquer valia para efeitos de compensação, já que não há apuração de débitos.

Por outro lado, um contribuinte “B”, que adquire mercadorias isentas do contribuinte “A”, não terá créditos para compensar com seus débitos, que serão recolhidos em sua totalidade.

À medida que os créditos a que “A” teria direito não são aproveitados, seu montante passa a integrar o custo do bem nas etapas subseqüentes à isenção, gerando uma incidência em cascata.

Vê-se, portanto, que a isenção, bem como qualquer hipótese de desoneração tributária, quebra a continuidade do ciclo de operações sujeitas ao princípio da não-cumulatividade, pois todas as etapas que antecederam a operação desonerada deixam de ser consideradas para efeitos de aproveitamento de créditos a serem compensados com débitos apurados nas operações subseqüentes.

Na hipótese aqui aventada, a cumulação de impostos poderia ser evitada mediante mecanismo que assegurasse a “B” o direito ao aproveitamento de créditos de imposto sobre operações anteriores às aquisições isentas, envolvendo os bens adquiridos ou seus insumos de produção.

Desta forma, corrigir-se-iam as distorções resultantes da isenção ou demais figuras de desoneração tributária, restabelecendo a não-cumulatividade nas sucessivas etapas do ciclo econômico.

Do mesmo modo que, no plano vertical, os propósitos econômicos inerentes à figura da não-cumulatividade tributária são melhor atendidos adotando-se o crédito financeiro em vez do crédito físico, no plano horizontal, estes desígnios são alcançados em sua plenitude pela adoção de mecanismos que permitam a apropriação de créditos mesmo em etapas desoneradas de imposto.

Caso contrário, cada hipótese de isenção, imunidade ou não-incidência acarretará um sensível enfraquecimento das regras voltadas a ilidir a cumulação de impostos ao longo de um determinado ciclo econômico.

### **III - Princípio Constitucional da Não-cumulatividade do ICMS**

Delineados os diferentes perfis que um imposto não cumulativo pode assumir, cabe agora verificar a disciplina normativa aplicada ao ICMS e, em especial, a extensão dada pelo ordenamento jurídico brasileiro ao regime de aproveitamento de créditos deste imposto.

O ponto de partida para uma análise desta natureza é a Constituição Federal, que prescreve um conjunto de normas definindo os parâmetros que deverão nortear a instituição e cobrança do ICMS por parte dos Estados da Federação e do Distrito Federal.

Neste sentido, confira o teor dos seguintes dispositivos retirados do artigo 155 da Constituição Federal de 1988:

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

I - (*omissis*)

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

(*omissis*)

§ 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 Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com montante devido nas operações ou nas prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às aquisições anteriores;

(*omissis*)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto.”

Pela leitura do dispositivo *retro*, podemos verificar que a Constituição Federal não se limitou a mencionar a não-cumulatividade como um princípio orientador do regime de apuração do ICMS, mas tratou de definir o seu perfil jurídico, com demarcação precisa de seu conteúdo, sentido e alcance.

À evidência do inciso I do § 2º do artigo acima, a não-cumulatividade opera-se por meio da compensação do imposto devido, na operação mercantil ou na prestação de serviços (negócio subsequente), com o montante cobrado nas anteriores (negócios antecedentes).

As restrições à não-cumulatividade são explicitadas no inciso II do § 2º do artigo transcrito, que versa sobre as vedações ao direito de crédito do imposto diante da prática de operações sujeitas à isenção e à não-incidência. Esta norma determina que, salvo exceção legalmente tipificada, o contribuinte: a) não pode apropriar créditos de ICMS relativos às aquisições de mercadorias ou serviços isentos ou não tributados; e b) ao realizar operações mercantis ou prestar serviços isentos ou não tributados, deve estornar os créditos pertinentes às operações anteriores.

A análise conjunta dos incisos I e II do § 2º do artigo 155 revela que o elemento relevante para definir a não-cumulatividade é a incidência do imposto na etapa anterior do ciclo econômico. Por outro lado, essa etapa anterior há de ser relevante para a produção de novas operações tributárias, pois, caso contrário, o crédito há de ser estornado.

Considerando-se os diferentes perfis que as regras de combate à cumulação de tributos podem assumir, podemos dizer que a sistemática prevista na Constituição Federal para o ICMS caracteriza-se: no plano horizontal, por vincular a compensação entre débitos e créditos à incidência de imposto nos negócios antecedentes (aquisições de mercadorias e serviços) e subsequentes (venda de mercadorias e serviços) praticados pelo contribuinte; e no plano vertical, pela implementação plena do direito a crédito.

Em resumo, a Constituição Federal assegura ao contribuinte do ICMS o direito de aproveitar créditos referentes ao imposto incidente sobre as operações de aquisição de mercadorias e de serviços que ostentem alguma ligação com as suas atividades tributadas.

Não há qualquer dispositivo constitucional a especificar a forma da ligação que deve existir entre os negócios antecedentes e consequentes para que os primeiros dêem direito a crédito de ICMS compensável com o imposto incidente sobre os últimos.

Isto significa que, havendo incidência de ICMS em ambos os negócios antecedentes e consequentes, a espécie de vínculo existente entre eles, seja de caráter físico, seja de caráter financeiro ou instrumental, não pode representar qualquer óbice ao exercício do direito a crédito do imposto.

Assim, na esteira da doutrina de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, podemos concluir que “a Constituição Federal de 1988 deixa expresso que os créditos apenas estarão vedados nos casos de isenção e não incidência, o que implica dizer que os demais estarão automaticamente permitidos”<sup>12</sup>.

Essa mesma conclusão pode ser comprovada a partir de duas abordagens distintas.

A primeira abordagem envolve o cotejo das diretrizes econômicas com o conteúdo jurídico do princípio da não-cumulatividade, demonstrando que os postulados financeiros a ele subjacentes foram preservados pelo texto constitucional.

Já a segunda abordagem demonstra que, combinando-se as diferentes hipóteses de incidência do ICMS com o regime de compensação inerente à não-cumulatividade, surge uma série de relações jurídicas nas quais o direito ao crédito extrapola em muito os limites do chamado crédito físico, comprovando-se a inadequação desse método frente a Constituição Federal.

Senão vejamos.

### *III.1 - Enunciado normativo da não-cumulatividade - preservação de suas diretrizes econômicas*

O enunciado da norma prescrita no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição, pode ser dividido em duas partes, cada qual com sentidos próprios.

A primeira e principal parte desse artigo é a que diz que o ICMS será não cumulativo, vinculando o imposto a este princípio.

A segunda parte complementa a primeira, definindo a forma como este princípio deve atuar nas regras de apuração e recolhimento do ICMS.

Pois bem, a primeira parte da norma em questão está impregnada de conteúdo econômico, cujos postulados são melhor implementados pelo critério do crédito financeiro do que pelo critério do crédito físico, conforme vimos no capítulo III *supra*.

Ora, se o crédito financeiro é mais compatível com as diretrizes subjacentes à não-cumulatividade, já que evita de forma mais satisfatória o chamado “efeito cascata”, a adoção de um critério mais restritivo só seria possível caso a norma constitucional tivesse reduzido o sentido e alcance desse instituto, tal como concebido pela ciência das finanças.

<sup>12</sup> *Op. cit.*, p. 190.

Pondere-se, nesse sentido que, apesar de toda a criação normativa resultar de alguma deformação dos conceitos, categorias, institutos ou diretrizes das ciências pré-jurídicas a ela subjacentes<sup>13</sup>, cabe perfeitamente perquirir o grau de deformação impingindo nesse processo, a fim de verificar se esses conceitos, categorias, institutos e diretrizes foram, em maior ou menor medida, contrariados, mitigados ou preservados pelo direito positivo.

Em relação à não-cumulatividade, há uma clara redução de suas diretrizes econômicas no que tange ao que chamamos anteriormente de “plano horizontal”, com as proibições aos créditos nas hipóteses de isenção e não-incidência, proibições estas, é bom frisar, expressamente consignadas no texto constitucional.

No plano vertical, entretanto, não há qualquer redução dessa natureza.

A segunda parte do comando constitucional em apreço estabelece o modo de implementação da não-cumulatividade, que se dará por meio da compensação *do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores*.

Não há, no enunciado do artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, qualquer indicação de que o constituinte pretendeu restringir de alguma forma o leque de aquisições de mercadorias e serviços que rende direito ao crédito do imposto incidente em tais negócios jurídicos.

O termo “anteriores” utilizado no enunciado em tela denota todas as operações mercantis e prestações tributadas que resultaram na aquisição de mercadorias e serviços por determinado contribuinte. Não é possível depreender do texto constitucional qualquer comando no sentido de que esse termo refere-se apenas e tão-somente às operações e prestações com mercadorias ou serviços destinados à venda ou fisicamente incorporados a novos bens tributados.

Diante da inexistência de tal restrição, pode-se concluir que o enunciado normativo da não-cumulatividade preserva a matriz econômica deste princípio e, nesta medida, consagra o critério dos créditos financeiros como uma diretriz a ele inerente.

### *III.2 - Três hipóteses de incidência em um mesmo regime de compensação*

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, os Estados e o Distrito Federal receberam competência tributária sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de comunicação e, ainda, operações com energia elétrica.

Referidos fatos econômicos não deram ensejo à criação de impostos específicos, mas, ao contrário, foram acrescentados ao campo de incidência do antigo ICM, ficando submetidos ao mesmo regime tributário das operações com mercadorias, com incidências plurifásicas e não cumulativas.

<sup>13</sup> Segundo Alfredo Augusto Becker, “Mesmo no caso de o Direito Tributário, aparentemente, ter aceito e consagrado um princípio (ou conceito ou categoria ou instituto ou diretriz) da Ciência das Finanças Públicas ou de qualquer outra ciência pré-jurídica, todavia, sempre e necessariamente, houve uma deformação daquele princípio (ou conceito ou categoria ou instituto ou diretriz) quando entrou no mundo jurídico, passando a ter um conteúdo jurídico que não é e nem pode ser mais aquele conteúdo original e peculiar da Ciência das Finanças ou de outra ciência pré-jurídica.” (*op. cit.*, p. 83)

Eis a gênese do atual ICMS, imposto que hospeda três hipóteses de incidência<sup>14</sup>, que, por sua vez, se submetem a um único regime de compensação de créditos e débitos, independentemente de esses créditos e débitos originarem-se de operações mercantis, serviços de transporte ou de comunicações.

Essa qualidade do ICMS foi muito bem apreendida por Roberto de Siqueira Campos, para quem:

“A clareza da norma constitucional<sup>15</sup> não permite qualquer tipo de indagação ou questionamento na medida em que dispõe ser a ‘compensação’ do imposto devido, na operação mercantil ou na prestação de serviços ‘com o montante cobrado nas anteriores (operações ou prestações).

Assim, a Constituição de 1988 ao outorgar aos Estados a competência para instituir o ICMS dentre de seus respectivos territórios estipulou a não-cumulatividade única, na qual, de maneira indiscriminada, todo e qualquer imposto devido pelo contribuinte em suas operações mercantis, ou mesmo nas prestações de serviços de transporte e de comunicação que realiza, será sempre compensado com o montante desse imposto incidente nas operações mercantis anteriores (independentemente do destino dos bens objeto dessas operações) ou pelas prestações de serviços que eventualmente tenha tomado.

A toda evidência, portanto, a Constituição Federal elege hipóteses de incidência distintas, com uma única forma de apuração do imposto devido pelo contribuinte, ou seja, a compensação plena de todas incidências anteriores, quer elas tenham sido em operações mercantis ou em prestação de serviços.”<sup>16-17</sup>

Com efeito, as normas constitucionais acerca da não-cumulatividade prevêm a possibilidade de um contribuinte do ICMS compensar créditos referentes a todos os negócios antecedentes sujeitos à incidência do imposto, sendo que tais negócios podem advir tanto da aquisição de matérias primas como de serviços de transporte e comunicação.

Assim, combinando-se as hipóteses de incidência do imposto, obtêm-se as seguintes modalidades de compensação entre créditos e débitos de ICMS, todas elas compatíveis com o princípio da não-cumulatividade: i) operações mercantis contra operações mercantis; ii) prestações de serviço de transporte contra prestações de serviço de transporte; iii) prestações de serviço de comunicação contra prestações de serviços de comunicação; iv) operações mercantis contra prestações de serviço de transporte; v) operações mercantis contra prestação de serviços de comunicação; vi) prestações de serviços de transporte contra operações mercantis; vii) prestações de serviço de transporte contra prestação de serviços de comunicação; viii) prestações de serviços de comunicação contra operações mercantis; e ix) prestações de serviços de comunicação contra prestação de serviços de transporte.

<sup>14</sup> Dissemos três, e não quatro hipóteses de incidência porque a eletricidade é juridicamente equiparada a uma mercadoria, de modo que os fornecimentos de energia podem perfeitamente ser qualificadas operações mercantis.

<sup>15</sup> Artigo 155, § 2º, inciso I.

<sup>16</sup> *Op. cit.*, p. 201.

<sup>17</sup> Na mesma linha de raciocínio, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli aponta todas as relações jurídicas possivelmente realizáveis entre todos os contribuintes do ICMS, que dariam direito ao crédito do imposto (*op. cit.*, p. 189).

Constata-se, portanto, que quaisquer restrições ao direito ao crédito de ICMS, em função da ausência de integração física ou consumo efetivo de bem adquirido pelo contribuinte no processo de geração de operações e prestações, não se coadunam com a estrutura constitucional de um tributo não cumulativo cuja incidência não se restringe às circulações de bens tangíveis (mercadorias), mas compreende também prestações de serviços.

Vale dizer que não se pode conciliar um critério de compensação baseado em absorção física de um insumo ao produto final com um tributo que atinge também bens intangíveis, como os serviços de transporte e de comunicações.

Daí decorre que o único critério razoável para definição dos contornos constitucionais da não-cumulatividade no plano vertical é aquele que condiciona à apropriação de créditos a existência de um vínculo utilitário e financeiro entre os negócios jurídicos subseqüentes e conseqüentes sujeitos à tributação.

Dito isso, resta analisar se a norma disposta no retromencionado inciso XII, alínea “c”, do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal tem o condão de atribuir à lei complementar a função de alterar os contornos da não-cumulatividade e, por conseqüência, estabelecer restrições ao direito ao crédito de ICMS não previstas no texto constitucional.

#### **IV - Papel da Lei Complementar em relação à Disciplina do Regime de Compensação do ICMS**

A medida que a própria Constituição Federal define os contornos da não-cumulatividade e a conseqüente extensão do direito ao crédito de ICMS, ficam significativamente reduzidas as funções da lei complementar no regramento deste princípio, porquanto a ela foi reservado tão-somente o papel de “disciplinar o regime de compensação do imposto”, nos termos do supracitado artigo 155, § 2º, inciso XIII, alínea “c”.

Note-se que o legislador constituinte cometeu à lei complementar “disciplinar” e não “restringir”, “limitar”, “amputar” ou, ainda, conforme determinava a antiga Constituição de 1967, “fixar os termos” do regime de compensação do ICMS.

A título de esclarecimento, a Constituição de 1967 não cuidou de estabelecer a própria forma da não-cumulatividade, fato este que se observa quando se nota no texto de seu artigo 23 a expressão “o abatimento será feito nos termos do disposto em lei complementar”.

Significa dizer que o legislador complementar da época estava livre para fixar os possíveis métodos da não-cumulatividade, pois referida norma tinha eficácia contida, isto é, não era auto-aplicável.

Em razão disso, haveria sempre a necessidade de uma complementação por parte do legislador infraconstitucional para que a não-cumulatividade se incorporasse ao ordenamento jurídico e, conseqüentemente, viabilizasse a instituição do imposto em cada um dos Estados da Federação.

Dentro desta liberdade, a legislação infraconstitucional regulamentou o princípio da não-cumulatividade de acordo com o critério do crédito físico, conferindo o direito a crédito de ICMS apenas em relação ao imposto embutido no custo de aquisição de matérias-primas, materiais secundários, materiais de embalagem e produtos de revenda.

Essa concepção restritiva ao aproveitamento de créditos estava em perfeita consonância com a Constituição pretérita. Ocorre que, ao criar o ICMS, imposto concebido a partir da ampliação do campo de incidência do antigo ICM, a Constituição Federal definiu novos contornos à não-cumulatividade, moldando-a em conformidade com os postulados subjacentes ao critério do crédito financeiro.

Acrescente-se a isso que a Constituição atual não atribui à lei complementar competência para disciplinar a não-cumulatividade em si, mas para disciplinar o regime de compensação do imposto, o que é essencialmente diferente.

Competência para disciplinar<sup>18</sup> a não-cumulatividade significaria estabelecer regras nucleares deste princípio, regras que definem suas feições, da mesma forma que era feito no passado.

Por outro lado, a competência para disciplinar somente o regime de compensação do imposto restringe-se à tarefa de estabelecer regras instrumentais que permitem operacionalizar o princípio.

Como bem assinala Roque Antonio Carrazza<sup>19</sup>

“a própria lei complementar, prevista no artigo 155, § 2º, XII, ‘c’, da Constituição Federal, ao disciplinar o regime de compensação do imposto, deve limitar-se a dispor sobre o procedimento de efetivação do abatimento constitucional. Absolutamente não pode interferir no conteúdo e no alcance do princípio da não-cumulatividade. Aclarando o assunto, deve apenas adotar uma fórmula matemática que reflita documentalmente num sistema de escrituração em que, considerado certo lapso de tempo, de um lado é registrado o imposto devido e, de outro, a expressão financeira do abatimento correspondente.”

Apenas para exemplificar, as regras de compensação de ICMS sujeitas à disciplina de lei complementar são aquelas que definem i) periodicidade da apuração de créditos e débitos; ii) possibilidade de centralizar a apuração de diversos estabelecimentos de um mesmo titular; iii) critérios operacionais para o estorno de créditos sobre mercadorias empregadas em produtos isentos ou não tributados; iv) critérios operacionais para controle e estorno proporcional de créditos sobre aquisição de ativos permanentes relacionados com atividades tributadas e isentas.

À vista do exposto, conclui-se que o legislador complementar possui, perante a Constituição de 1988, poderes para definir o *modus operandi* do regime de compensação entre créditos e débitos de ICMS, mas não a capacidade de restringir o princípio da não-cumulatividade e definir que tipo de mercadoria ou serviço dará direito a crédito.

Ressalte-se que a rigidez dos contornos constitucionais da não-cumulatividade do ICMS comporta uma exceção, segundo a qual as restrições ao aproveitamento e à manutenção de créditos em operações isentas ou não tributadas podem ser afastadas por expressa determinação legal.

<sup>18</sup> No entender de Roberto de Siqueira Campos, o termo “disciplinar” já traz em si a idéia de que a lei complementar não pode modificar os contornos da não-cumulatividade: “A ação de disciplinar contém em si uma inexorável relação de submissão e as regras disciplinadoras devem sempre estar contidas nos limites da norma fundamental disciplinada. Disciplinar é fazer obedecer, é especificar em detalhes, não é impor vedações que afrontem a regra maior a ser disciplinada.” (*op. cit.*, p. 202)

<sup>19</sup> “ICMS - Aproveitamento de Créditos - Inconstitucionalidades na Lei Complementar 87/96”, *Revisita Dialética de Direito Tributário* nº 25, p. 155.

Além de permitir a flexibilização do princípio da não-cumulatividade apenas para ampliar o direito ao aproveitamento de créditos, o referido comando constitucional é veiculado por norma constitucional específica, enunciada no inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, que nada tem a ver com a função disciplinadora da lei complementar, que é tratada no inciso XII, alínea “c” do mesmo § 2º do artigo 155.

Analisada sob este prisma, a exceção ora apontada corrobora o entendimento de que a função disciplinadora atribuída à lei complementar não compreende a prerrogativa de impor ou retirar quaisquer restrições à não-cumulatividade, sendo defeso a este diploma legal contrariar a opção constitucional por sistema de aproveitamento de créditos inspirado pelo critério do crédito financeiro.

Em resumo, a concepção que se tinha até a promulgação da Constituição de 1988 da não-cumulatividade ancorada nos créditos físicos está absolutamente superada, pelo simples motivo de que se alterou profundamente o regime jurídico sobre o qual este princípio se escora.

### **Conclusões**

Tendo logrado abordar todas as questões a que nos propusemos no início desse estudo, sem contudo nutrir esperança de ter esgotado o tema, esperamos ter lançado algumas idéias a fim de incrementar o debate sobre os contornos constitucionais do princípio da não-cumulatividade em relação ao ICMS e, por extensão, do direito ao crédito deste imposto.

Neste contexto, identificamos que as diretrizes econômicas subjacentes à não-cumulatividade são melhor implementadas pelo crédito financeiro, ao passo que eventuais restrições inerentes ao crédito físico acabariam por amputar a matriz econômica desse princípio.

A partir dessa constatação, investigamos se, ao ingressar no plano do direito positivo, a não-cumulatividade sofre alguma redução em relação à sua dimensão “pré-jurídica”, chegando à conclusão de que, afora as hipóteses de isenção e não-incidência, o conteúdo econômico e financeiro inerente a esse princípio foi preservado na Constituição Federal.

Com efeito, o direito ao crédito de ICMS é orientado por regras coerentes com o que se convencionou chamar de crédito financeiro, em detrimento do modelo mais restritivo, conhecido como crédito físico.

Corrobora essa conclusão o fato de que a Constituição Federal contempla a criação de um imposto que reúne três possíveis hipóteses de incidência distintas - operações mercantis, serviços de transporte e de comunicação - e, ao mesmo tempo, prescreve um regime de compensação comum a todas elas. Dentro desta sistemática, não é logicamente possível condicionar o direito ao crédito à existência de um vínculo de integração física entre as aquisições de mercadorias e serviços e os negócios jurídicos sujeitos à tributação do ICMS.

Partindo do pressuposto que a Constituição Federal delimita inteiramente os contornos do direito ao crédito de ICMS, vimos que não cabe à lei complementar restringir o alcance desse direito.

Na verdade, a legislação infraconstitucional só pode flexibilizar o princípio da não-cumulatividade de modo a ampliar os seus contornos, admitindo o aproveitamento de créditos em hipóteses de isenção e não-incidência. Mesmo assim,

essa atribuição é dirigida ao legislador ordinário e nada tem a ver com a função disciplinadora delegada à lei complementar.

A função de disciplinar o regime de compensação do ICMS, atribuída à Lei Complementar pelo artigo 155, § 2º, XII, “c” da Constituição Federal de 1988, restringi-se à prescrição de regras instrumentais, que permitem operacionalizar a não-cumulatividade sem, contudo, desnaturar as suas feições.