

**NÃO CUMULATIVIDADE E AUTO CRÉDITO NO ICM  
A CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS ESCRITURAIS  
PARECER**

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**

Professor de Direito Econômico da  
Faculdade de Direito da  
Universidade Mackenzie

**CONSULTA**

A consulente, entidade que congrega inúmeras indústrias, importadoras de matérias-primas para os produtos de sua fabricação, pede, em aditamento a parecer que lhe elaboramos e no qual entendíamos legítimo o direito de crédito escritural do ICM, não obstante a isenção daquele tributo quando da importação, que nos manifestemos, embora perfunctivamente, sobre duas outras questões, a saber: 1) seria o mandado de segurança o veículo correto à pretensão de tutela jurisdicional, inclusive para reconhecer o direito à recuperação do passado; 2) tal recuperação, se positiva a primeira resposta, poderia ser realizada com correção monetária.

**RESPOSTA**

Em relação à primeira questão, a resposta deverá ser dividida em duas partes, ou seja, inicialmente, deve-se perguntar se o veículo hábil seria o mandado de segurança e, em o sendo, se o crédito passado poderia ser reconhecido, por esse remédio judicial.

No concernente ao primeiro aspecto, dúvida nenhuma mais parece existir. A relação jurídica, que tem sido levada ao Judiciário, é suficien-

temente clara, afastando qualquer interpretação menos avisada a respeito (1).

Têm as empresas impetrantes comprovado sua condição de importadoras de matéria-prima, assim como de fabricantes de produtos que as utilizam. Essa simples prova da condição de importador de matérias-primas para industrialização já torna a relação fática perceptível de plano (2).

-----

1) Após o parecer anterior (Resenha Tributária, Secção 1.3 n. 19/82), a 2a. Turma do Supremo Tribunal Federal adotou idêntica postura àquela da 1a. Turma, hospedando o direito ao crédito de ICM pretendido, via mandado de segurança, sendo a seguinte a ementa do acórdão:

“RE n. 96.862-8-SP

Recorrente: Remy Com., Ind., Imp. e Export. Ltda.

Recorrida: Estado de São Paulo

*EMENTA:*

Havendo isenção do imposto de circulação de mercadoria importada, não se pode, na operação subsequente, cobrar o valor do imposto, que seria devido, não fora a isenção tributária. Tem, assim, o revendedor direito ao ato de destaque do valor isento, nas notas fiscais.

RE conhecido e provido”.

(Tribuna da Justiça – 10/08/82 – pg. 16).

A nitidez do ponto litigioso e a adequada exegese ofertada pelo Supremo Tribunal Federal entra na linha da lição sempre atual de Ruy Barbosa Nogueira, quando afirma:

“Há regras e critérios para a interpretação e a aplicação das leis estabelecidos pelo legislador, ou elaborados pela doutrina, com alcance universal quando decorrem dos caracteres gerais da norma jurídica, tendo por isso relevância em todos os campos do Direito”.

(Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias, Ed. Revista dos Tribunais – 2a. ed. – pg. 125).

2) Hely Lopes Meirelles admite inclusive o mandado de segurança para fatos complexos, ao dizer:

“Quanto à complexidade dos fatos e à dificuldade da interpretação das normas legais que contém o direito a ser reconhecido ao impetrante, não constituem óbice ao cabimento do mandado de segurança, nem impedem o seu

A relação jurídica é decorrencial. Se a isenção permite o nascimento da obrigação tributária, mas exclui tão somente o crédito tributário, só realizável através do lançamento, à evidência todas as conseqüências legais decorrentes do surgimento da obrigação devem ser projetadas para o plano de concreção da hipótese de incidência ao fato imponible.

No caso em tela, o surgimento da obrigação, cujo crédito tributário foi excluído, mas não o crédito escritural vinculado à primeira (art. 114 do CTN) e não ao segundo (art. 139 do CTN), por força do tratamento tributário dado à isenção no Brasil (art. 175 do CTN), provoca, por via conseqüencial, o direito a se utilizar deste crédito escritural para que a isenção não venha ser eliminada pela tributação final.

A relação jurídica, portanto, como já vimos, em longo parecer anterior, permite um enunciado simples, a saber: se o industrial comprovar sua condição de importador de matérias-primas para utilização nos produtos de sua fabricação, terá direito ao crédito de ICM em relação aos componentes importados com sua isenção, e se for impedido de aproveitá-lo poderá recorrer ao Judiciário, pois seu direito líquido e certo a agir daquela forma terá sido agredido (3).

A relação, assim sendo, fática e jurídica é de simples contextu-

-----

-----  
julgamento de mérito. Isto porque, embora emaranhados os fatos, se existente o direito, poderá surgir líquido e certo a ensejar a proteção reclamada". (Mandado de Segurança e Ação Popular — 4a. edição — Ed. Revista dos Tribunais, pg. 17).

3) É ainda Hely Lopes Meirelles quem afirma:

"Direito líquido e certo é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. Por outras palavras, o direito invocado, para ser amparável por mandado de segurança, há de vir expresso em norma legal e trazer em si todos os requisitos e condições de sua aplicação ao impetrante: se a sua existência for duvidosa; se a sua extensão ainda não estiver delimitada; se o seu exercício depender de situações e fatos ainda indeterminados, não rende ensejo à segurança, embora possa ser defendido por outros meios judiciais" (ob. cit. pg. 16).

ra e demonstração, razão pela qual a ela se aplica, por inteiro, o disposto no art. 1º da Lei 1.533, de 31/12/51, assim redigido:

*“Art. 1º. Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus, sempre que, ilegalmente ou com abuso do poder, alguém sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça”.*

Theotônio Negrão, citando a RT 83/130 e 855, compila a seguinte e meridiana afirmação:

*“direito líquido e certo é o que resulta de fato certo, e fato certo é aquele capaz de ser comprovado de plano, por documento inequívoco” (4).*

Por ser a pretensão mencionada de estrutura linear e de fácil captação, como na citação acima, de perceber-se porque têm os tribunais admitido o remédio heróico, como o veículo hábil para a salvaguarda dos interesses dos contribuintes afetados por exigência estadual contrária à lei.

A própria manifestação do Supremo Tribunal Federal favorável à exegese dos sujeitos passivos da relação tributária, por suas duas Turmas, em mandados de segurança impetrados, demonstra ser este o caminho processual adequado para restabelecer-se a ordem jurídica violada em relação à situação fática e legal questionada (5).

-----

4) RT – Legislação – Código de Processo Civil e Legislação Processual em vigor, 8a. edição, pg. 585.

5) O Supremo Tribunal Federal, por seus ministros, tem inclusive denegado o seguimento de agravos pretendendo veicular recursos extraordinários em mandados de segurança dos Erários Estaduais, como se pode ler no despacho de S. Excia. Ministro Cunha Peixoto:

“Ag. 84.826-6-SP

Agte: Estado de S. Paulo

Agda: Vulcabrás S/A Ind. e Com.

A segunda parte da primeira indagação merece uma explicação preambular.

Há um engano quando se afirma que o mandado de segurança se permitisse o crédito de ICM de período não abrangido pela prescrição (admitindo-se só para argumentar que a relação extintiva fosse dessa natureza, pois tem sido essa a alegação dos diversos Erários), estaria retroagindo além dos 120 dias permitidos pelo art. 18 da Lei 1.533/51, assim redigido:

-----

*DESPACHO:*

1 – Trata-se de mandado de segurança impetrado por Vulcabrás S/A Ind. e Com. contra o Estado de S. Paulo pleiteando o direito de creditar-se daquele imposto, incidente sobre operações isentas (importação de matérias-primas utilizadas na fabricação de produtos que saem tributados), a partir de setembro de 1974, e com correção monetária. Ambas as instâncias concederam, em parte, a segurança, para determinar ao Estado de S. Paulo que admita o lançamento do crédito de ICM incidente sobre as importações de matéria-prima que a impetrante realizar, remetendo-a, porém, as vias ordinárias relativamente ao pedido de utilização do crédito correspondente ao quinquênio não atingido pela prescrição.

2 – Irresignado, o Estado de S. Paulo interpôs recurso extraordinário com fundamento na letra a do permissivo constitucional, apontando como violados os arts. 23, II; 150, § 29 da Constituição Federal; 1º, § 4º, V do DL 406/68; 1º, V da Lei Complementar 4/69; e III e II do CTN.

3 – Não merece prosperar o recurso extraordinário do Estado de S. Paulo. Com efeito, o caso é de isenção e, assim, se não se creditasse a importância que deveria ser paga, o benefício desapareceria. O produto industrializado fica sujeito ao pagamento do tributo na saída do estabelecimento da empresa, mas, na apuração do quantum do imposto devido deve ser deduzido o valor da isenção que beneficia a importação da matéria prima.

O caso sub judice é de isenção e não de diferimento e, conseqüentemente, em virtude do princípio da não-cumulatividade do tributo, tem a recorrida direito ao crédito que reclama, sob pena de tornar ineficaz a isenção.

4 – Nego provimento ao agravo e determino o arquivamento do processo. Publique-se.

Brasília, DF, 13/09/81, Cunha Peixoto – Ministro Relator”.

(DJU, 25/9/81 – pg. 9483 – STF).

*“Art. 18. O direito de requerer mandado de segurança extingui-se-á decorridos cento e vinte dias contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado”*

transformando-se, por outro lado, em verdadeira ação de repetição do indébito.

Aqueles que afirmam ser esta a realidade desconhecem o mecanismo próprio do princípio da não-cumulatividade adotada pelo país no concernente ao ICM.

Reza o art. 23, item II da Constituição Federal que:

*“Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

.....  
*II. operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado” (os grifos são nossos)*

reproduzido no artigo 3<sup>o</sup> do Decreto-lei 406/68:

*“Art. 3<sup>o</sup>. O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado” (6).*

-----  
6) Sobre o princípio da não-cumulatividade, já nos manifestamos mais demoradamente em dois trabalhos, a saber:

- 1) Natureza Jurídica do ICM – Seção 1.4, n. 50/80, Resenha Tributária;
- 2) A Hipótese de Incidência do ICM, Vox Legis, abril de 1981, sobre termos coordenado o 3<sup>o</sup> Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária dedicado ao tema “O fato gerador do ICM”, tendo as 14 teses apresentadas, todas abordando a técnica não cumulativa, no Caderno n. 3 de Pesquisas Tributárias, Ed. Resenha Tributária.

Por outro lado, o § 1º do artigo 3º faz clara menção a que:

*“§ 1º. A lei estadual disporá de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente às mercadorias saídas do estabelecimento e o pago relativamente às mercadorias nele entradas. O saldo verificado em determinado período a favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes”.*

A explicitação da lei complementar, exteriorizada pelo Decreto-lei 406/68, à falta de Poder Legislativo em atividade na época (7), esclarece, de forma inequívoca, que o

*“saldo verificado em determinado período a favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes”.*

Ora, o comando legal indica hipótese pela qual o saldo favorável ou créditos escriturais favoráveis verificados transferir-se-ão para os períodos seguintes, independente de autorização.

Sendo a técnica não cumulativa fórmula de, por períodos, compensar-se o tributo a recolher do tributo creditado, à evidência, pela referida técnica, ora se pode ter saldos credores, ora saldos devedores (8).

-----  
7) Luciano da Silva Amaro, no estudo “A eficácia de Lei Complementar do Código Tributário Nacional” em “Direito Tributário 5”, Ed. Bushatsky, 1976, justifica o veículo excepcional, em época da inatividade legislativa.

8) “Com efeito, no Brasil, ao final de cada período mensal o contribuinte deve lançar, de um lado o crédito de ICM que veio destacado nos documentos fiscais de entradas de mercadorias em seu estabelecimento, mais o eventual saldo credor de imposto que possuía em seus livros, de período anterior; de outro, deve lançar o montante do ICM devido pelas saídas tributadas que promoveu. Deste cotejo pode surgir: ou o montante de tributo a recolher (Créditos menores que o ICM devido pelas saídas) ou o saldo credor a transferir para o exercício seguinte (créditos maiores que o ICM devido pelas saídas)”

(Comentários ao CTN – vol. 5 – pg. 239 – Ed. Resenha Tributária, 1979).

Por outro lado, os créditos devidos existem independentemente de sua formalização escritural. Se se tiver um crédito de tributo não utilizado, por qualquer motivo — inclusive por esquecimento — e o crédito for incontestável, poder-se-á, perfeitamente, escriturá-lo nos livros fiscais, porque o direito ínsito permanece, com ou sem escrituração. Não é a escrituração que cria o direito, mas a ocorrência do fato gerador da hipótese de incidência.

O legislador complementar, explicitando a intenção constitucional, esclarece que a utilização do crédito legal poderá ser realizado quando se desejar, podendo, inclusive, gerar saldos credores favoráveis, por mais de um período.

Por esta razão, o legislador de São Paulo, na Lei 440/74, artigo 28, § único, declara que:

*“Art. 28. O lançamento de qualquer crédito do imposto relativo a mercadorias entradas ou adquiridas será feito no período em que se verificar a entrada da mercadoria ou a aquisição de sua propriedade.*

*§ único. O lançamento fora do período referido no “caput” somente será admitido na forma em que dispuser o regulamento”.*

Ora, o regulamento (Decreto 5.410, de 30/12/74) afirma em seu artigo 45 que:

*“Poderá, ainda, o contribuinte creditar-se, independentemente de autorização”,*

completando o art. 47 a equação com o seguinte comando normativo:

*“Art. 47. A escrituração fora dos momentos aludidos no artigo anterior somente poderá ser feita quando:*

*I. tenham sido anotadas as causas determinantes da escrituração extemporânea:*

*a) na hipótese de crédito previsto no art. 42 — no documento fiscal respectivo e na coluna “Observações” do Registro de Entradas;*

*b) nas demais hipóteses – no quadro “observações” do Registro de Apuração do ICM;  
II. decorrente de reconstituição de escrita fiscal”.*

O que se exige, portanto, como única condição para a utilização de um crédito extemporâneo, é que seja anotada, na coluna “observação” do Registro de Apuração do ICM, a razão do crédito extemporâneo (9).

A escrituração extemporânea de um crédito de ICM independe, por via de consequência, de autorização, pois que, pelo princípio da não cumulatividade, o lançamento do crédito a tempo ou destempo, é privilégio do sujeito passivo da relação tributária, em seus livros.

Como se percebe, a matéria é de mero exame da legislação em vigor, que permite, sempre que haja direito ao crédito, que este seja feito exclusivamente pelo sujeito passivo da relação tributária, independente da autorização fiscal (10).

-----

9) Todas as consultas da Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda sobre o direito a crédito de insumos para os contribuintes realçam que poderão utilizar-se deste direito apenas sobre os períodos não abrangidos pela prescrição. A matéria, inclusive, já fora decidida, sob a égide de direito pretérito, em que a comunicação era exigida, pelo Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo da seguinte forma:

“CRÉDITO FORA DO PERÍODO – Exportação – Lançamento sem prévia comunicação ao Fisco.

Inobstante não tivesse havido comunicação escrita dirigida ao órgão fiscalizador (art. 44, inc. I do RICM), pode-se, por medida de economia processual e nos moldes do disposto nas instruções GR n. 20/67, convalidar o procedimento do contribuinte, como se fosse uma situação de fato consumada, sem qualquer prejuízo para o Erário. Processo: DRT-1-60465/69

1a. Câmara – Decisão de 30/11/72

Relator: José Manoel da Silva”.

(Ementário do TIT 1974 – pg. 87 – n. 0360).

10) O Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo já decidiu hipótese mais polêmica, ou seja não de lançamento posterior de créditos legítimos, mas o lançamento antecipado, como se pode ler:

Ora, por este raciocínio, claro fica que a petição ao Poder Judiciário para que este se manifeste, em mandado de segurança, pelo direito líquido e certo de impetrantes no sentido de creditarem-se do ICM correspondente às matérias-primas importadas, sempre que deferida implica no assegurar o direito ao crédito de ICM não só em relação às operações vincendas, mas em relação a todas aquelas cujo crédito ainda não foi lançado e cuja oportunidade de lançamento é de exclusiva responsabilidade e faculdade do sujeito passivo.

Em outras palavras, reconhecido o direito legítimo ao crédito, este crédito poderá ser lançado, por força da Constituição Federal, da lei complementar e das leis ordinárias estaduais, no momento em que o sujeito passivo desejar, abrangendo, o lançamento por decorrência, todo o crédito legitimado (11).

-----  
"CRÉDITO EXTEMPORÂNEO – Por lapso de tempo insignificante

Havendo registro normal de todas as operações pela data da emissão das Notas Fiscais, e considerando que a antecipação do crédito não causou prejuízo ao Fisco, considera-se legítimo o crédito.

Processo: DRT-1-8350/69

6a. Câmara – Decisão de 04/02/72

Relator: Fábio Romeu Canton"

(Ementário do TIT 1974 – pg. 87 – n. 0359).

11) O Ementário TIT 1979 –0258– encampa decisão que oferta o desenho correto do aproveitamento de crédito em que a técnica de cobrança sobrepõe-se ao aspecto temporal, pois representando aquela elemento fundamental da estrutura do tributo e não este:

"CRÉDITO DO TRIBUTO – Correta apropriação, quando se tratar de notas fiscais destinadas a outro estabelecimento da mesma empresa – Pedido de revisão do contribuinte provido, quanto à infração.

O crédito procedido pelo recorrente é legítimo, uma vez que correspondeu à efetiva entrada das mercadorias em seu estabelecimento, pois entendimento contrário fere o princípio constitucional, que sobreleva a qualquer disposição legal ou regulamentar, da não-cumulatividade do ICM.

Processo DRT-1-1589/72, julgado em sessão de CC. Reunidas de 12/09/77 – Rel. Dario Ranoya"

(Ementário TIT 1979 – pg. 87 – n. 0258).

A decisão judicial não cria direitos, mas apenas os reconhece. E, uma vez reconhecidos, tais direitos são tidos por existentes desde que foram criados por lei. Ora, se a lei é que autoriza a escrituração extemporânea, independentemente de autorização administrativa, à evidência, sempre que a medida judicial garantir o direito ao crédito de ICM, o beneficiário da medida poderá utilizar-se de todos os seus créditos, sem outorga do Erário, desnecessário sendo o requerimento administrativo ou a conseqüente ação de repetição do indébito.

O Estado não necessita devolver qualquer quantia passada, pois é o próprio tratamento legal do princípio da não-cumulatividade que faculta o direito de aproveitamento do crédito extemporâneo ao próprio sujeito passivo da relação tributária (12). Crédito esse que já se encontra em sua titularidade.

Não entraremos aqui na discussão se o período concessivo de aproveitamento de crédito pertiniria a direitos não extintos por prescrição ou por decadência, esta não juridicizada pelo CTN no concernente às pretensões do sujeito passivo, e aquela pelo art. 168. Poderíamos fazê-lo, pois o art. 168 cuida de hipótese correspondente ao uso do direito de pedir algo que está em mãos do Erário e não do sujeito passivo, à evidência não tendo tratado daquela outra hipótese em que a situação se coloca em termos inversos (13).

-----

12) Sendo o ICM sujeito ao denominado lançamento por homologação (art. 150 do CTN), sua modalidade constitutiva do crédito tributário implica a transferência de todos os atos preparatórios para o contribuinte ou responsável, inclusive a da antecipação de pagamento, podendo o lançamento completar-se inclusive de forma fictícia (decurso do prazo de 5 anos). Está assim o dispositivo redigido:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

13) O artigo 168 está assim redigido:

“O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 anos, contados:

Se, entretanto, a consulente, em interpretação conservadora e cautelosa, pretender enquadrar seus filiados, nos limites do período quinquenal, nem por isto o direito irrestrito de seus filiados ao aproveitamento do crédito, que já detém, estará afastado para período maior (14).

Por todo o exposto, percebe-se claramente que não só o mandado de segurança é o veículo hábil para assegurar o direito ao crédito de ICM na importação de matérias-primas isentas, como o aproveitamento desse crédito assegurado é faculdade outorgada, independente de qualquer autorização administrativa, apenas ao sujeito passivo, que poderá utilizá-lo plenamente, sem limitações temporais (15).

-----  
I. nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II. na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória”.

Ruy Barbosa Nogueira, embora não examinando especificamente a hipótese, adota postura que permite supor entendimento idêntico no excelente parecer sobre ICM publicado em “Direito Tributário Atual n. 1” de sua coordenação, às pgs. 31/56 (Ed. IBDT – Resenha Tributária, 1982).

14) Sendo o direito de acionar punido por força de inércia com a prescrição (direito adjetivo), à evidência, o desenho legal inexistente na hipótese, onde a detenção dos créditos legítimos pertence ao sujeito passivo, que poderá lançá-los, no momento em que desejar, em seus livros. Necessário esclarecer que este lançamento contábil ainda não é o lançamento constitutivo do crédito tributário de exclusiva alçada do sujeito ativo da relação tributária (arts. 142 e 150 do CTN). Ora, se o crédito é detido, desde o seu nascimento, pelo sujeito passivo, à evidência não se pode falar em um direito à ação impossível, para o tipo de relação referida. José Carlos Faleiro defende inclusive que, em matéria tributária, a prescrição é na relação inversa (sujeito passivo contra sujeito ativo) instituto de direito substantivo e não adjetivo (Direito Tributário n. 5 – Ed. Bushatsky – 1976 – pgs. 71/112).

15) Por essa razão, entendemos inaplicável à espécie a Súmula 271, do STF, assim formulada:

“Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais, em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria”

(pg. 295 – Referências da Súmula do Supremo Tribunal Federal – Jardel Noronha e Odaléa Martins – 1969).

Passemos, agora, ao exame da segunda questão:

O aproveitamento do crédito escritural poderia ser feito com correção monetária.

Lê-se no último Ementário TIT 1981, a ementa 0220:

*“De acordo com a orientação fixada pela CT, na Resposta à Consulta n. 7162, denegada a segurança, o impetrante pode recolher o imposto (ou efetuar o estorno) dentro de 30 dias, contados da data da intimação da sentença denegatória, com o acréscimo e a correção monetária previstos nos arts. 553 e 554 do RICM”. (os grifos são nossos).*

Ora, entende o Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo que a correção monetária é devida, quando se deva estornar crédito concedido e denegado pela Justiça.

Em verdade, outra coisa não fez o Tribunal Administrativo do que reconhecer que o Brasil, hoje, eliminou, em face da alta inflação indebelada, o conceito tradicional de “dívida de dinheiro”, substituindo-o por de “dívida de valor” (16).

Não entraremos, nessas rápidas linhas, a tecer considerações a respeito do instituto da correção monetária, que já, no passado, criticamos, mas que, em Congressos, Cursos, Simpósios e livros publicados no Brasil e fora, temos reconhecido como constitucional e legítima, principalmente nos períodos de alta inflação (17).

-----

16) Alberto Xavier em seu estudo “Validade das Cláusulas em moeda estrangeira nos Contratos Internos e Internacionais”, pgs. 1/22, em Estudos Jurídicos do Investimento Internacional, coordenação dele e nossa, Ed. Revista dos Tribunais, 1980, refere-se a três cláusulas clássicas de indexação (de escala móvel, de correção monetária e obrigações valutárias).

17) A crítica surgiu no opúsculo de Bernardo Ribeiro de Moraes e nosso intitulado “A correção monetária dos débitos fiscais perante o ordenamento jurídico brasileiro” Ed. Resenha Tributária – 1976.

Em palestra pronunciada na sede do Sistema da Reserva Federal, em Kansas City, em 25 de novembro de 1980, sobre "Indexation and Inflation", procuramos justificar para economistas daquela entidade o mecanismo brasileiro, o mesmo fazendo, em 1976, na Argentina, quando abrimos as 1<sup>as</sup>. Jornadas sobre Indexación no Direito Argentino y Comparado, vice-presidindo aquele Evento.

Gilberto de Ulhôa Canto e nós mesmos, coordenando equipe de eminentes juristas brasileiros, estamos editando com a participação do Professor Van Hoorn, pelo Bureau International of Fiscal Documentation na Holanda, um livro explicativo da correção monetária no Brasil.

Não é, entretanto, este o aspecto que devemos tratar, pois partimos do princípio que, não obstante as críticas de Bernardo Ribeiro de Moraes e Rubens Gomes de Sousa, a correção monetária é legal, não havendo, sob este aspecto, razões para atingi-la.

O que pretendemos deixar claro é que o princípio da correção monetária examinado pelos Tribunais, muito antes da Lei 6.899/81, no concernente ao direito tributário, tem merecido a aplicação da integração analógica. Vale dizer, sempre que o sujeito ativo da relação tributária for beneficiado, por força da lei, pela incidência da correção monetária, mesmo que não haja lei para fazê-lo aplicável quando o beneficiário da prestação devida for o sujeito passivo, têm os tribunais suprido a lacuna e a feito incidir, pelo princípio exegético da integração analógica. O mesmo ocorre em todos os casos em que o depósito judicial para discutir gere correção monetária.

Tal entendimento era pacífico em qualquer ação de repetição de indébito, mesmo antes do advento da Lei 6.899/81, como se pode ler, a título meramente exemplificativo, no acórdão abaixo transcrito:

*"RE 84.350-SP – Rel. Min. Leitão de Abreu. Recte: Fabril S/A. Recdo: Estado de São Paulo.*

*Decisão: conhecido em parte e nesta parte provido nos termos do voto do Relator. Unânime. 2a. T. 4/6/76.*

**EMENTA:**

*Correção monetária na repetição de indébito fiscal.*

*É devida, seja por via, de interpretação extensiva, seja*

*por aplicação analógica (CTN, art. 108, I) quando prevista em lei para o caso em que o contribuinte, ao invés de pagar para repetir, deposita para discutir.*

*Os juros moratórios na restituição do indébito fiscal contam-se a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar (CTN, art. 67, § único).*

*Honorários de advogado fixados de acordo com a lei processual (art. 22, § 3º do C.F.C.).*

*Recurso conhecido e provido, em parte” (18).*

Ora, o mesmo princípio é o aplicável à hipótese em questão, pois se o crédito concedido e estornado gera direito à correção monetária, pelo princípio da integração analógica, idêntico direito deve ser concedido ao sujeito passivo, quando a hipótese for inversa.

Entendemos, pois, que a correção monetária, pelos índices da ORTN, é aplicável no aproveitamento dos créditos realizados a destempo (19).

Essa matéria, todavia, como tem sido discutida apenas pelos Tribunais Judiciários, leva-nos a sugerir que, se se pretendesse lançar o crédito não aproveitado tempestivamente, com a incidência de correção monetária, que se pleiteasse tal direito judicialmente, a fim de que não fosse contestada sob qualquer alegação, a legitimidade de fazê-lo (20).

-----

18) “A Correção Monetária dos Débitos Fiscais Perante o Ordenamento Jurídico Brasileiro” pg. 41 – Ed. Resenha Tributária, 1976.

19) No trabalho que escrevemos para o Bureau International of Fiscal Documentation defendemos o princípio de que a correção monetária vinculada aos índices das ORTNs obriga apenas ao sujeito ativo da relação tributária. Sempre que tais índices sejam manipulados, como aconteceu em 1980, não podem prevalecer contra o sujeito passivo, pois, nas poucas vezes em que a Constituição Federal elege a correção monetária como garantia da propriedade, utiliza-se do adjetivo “exata” (art. 153, § 22), com o que proíbe ao legislador ordinário manipulá-la contra os direitos fundamentais dos cidadãos ou residentes no Brasil.

20) O crédito poderia inclusive ser feito com as anotações exigidas pela legislação de regência e a observação de que a correção monetária seria pleiteada judicialmente, restringindo, portanto, a matéria a ser levada aos tribunais.

Entendemos que, apesar de legítimo o aproveitamento de crédito extemporâneo, por faculdade outorgada em diplomas existentes, com correção monetária, embora não vedada esta pelos mesmos, poderia tal procedimento gerar autuações fiscais, que desaguardariam no Poder Judiciário, o que, evidentemente, não acontecerá se o aproveitamento dos créditos for feito por seus valores nominais e não indexados, conforme tem admitido os Erários Estaduais, na esteira dos diplomas maiores que o facultam.

Isto posto, respondemos também afirmativamente à segunda questão, apenas sugerindo, por medida de prudência, seja o auto-aproveitamento do crédito por seus valores nominais, independentemente de autorização administrativa, recorrendo-se às vias judiciais, se se buscar — o que é legítimo e jurídico — o referido aproveitamento com a correção monetária pertinente. E, hoje, não apenas por integração analógica, mas por força da própria Lei 6.899/81 (21).

Estas rápidas considerações complementam o parecer que apresentamos à consulente, entendendo legítimo o crédito de ICM nas importações de matérias-primas isentas (22).

S. M. J.

-----

21) Uma edição brasileira do livro sobre correção monetária a ser editado pelo Bureau está sendo preparada pela Editora Saraiva, com um estudo do Professor Roberto Rosas não utilizado na edição inglesa, por referir-se à matéria processual. Cuida o renomado autor da interpretação da Lei 6.899/81 nos Tribunais Superiores, em linha não distinta da ora apresentada.

22) O referido parecer foi também publicado pela LTR Suplemento Tributário 66/82 e pelo DCI em 8 edições de 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7, 16 e 17 de junho.