

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

André Felix Ricotta de Oliveira

A REGRA-MATRIZ DO DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2010

André Felix Ricotta de Oliveira

REGRA-MATRIZ DO DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS

MESTRADO EM DIREITO

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário sob a orientação da Profa. Doutora Fabiana Del Padre Tomé.

SÃO PAULO

2010

BANCA EXAMINADORA:

RESUMO

O presente trabalho cuida do estudo do princípio da não cumulatividade como vetor do imposto sobre operações de circulação de mercadorias, sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, verificando o seu forte conteúdo axiológico e a influência que exercer na sistemática do ICMS.

Como a norma da não cumulatividade está devidamente positivada na Constituição Federal, utilizamos os ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho para construir a regra-matriz do direito ao crédito do ICMS para organizar o texto bruto constitucional e propor uma melhor compreensão da mensagem presente no princípio constitucional da não cumulatividade.

A regra-matriz de incidência é um instrumento metódico que organiza o texto bruto do Direito positivo e concebe uma compreensão estruturada da norma jurídica, através dos critérios presentes na hipótese e no conseqüente da norma, sendo um subproduto da teoria da norma jurídica, que traz significantes resultados para o interprete e para o aplicador do direito.

Assim utilizando este instrumento metódico e científico, estabelecemos não só a regra-matriz do direito ao crédito do ICMS como também a regra-matriz do crédito do ICMS, o que nos permitiu demonstrar que ocorrem em momentos distintos, geram efeitos jurídicos diferentes, mas sendo esta última essencial para a incidência da primeira.

Com a construção destas duas normas constitucionais, aplicamos-as sobre questões práticas referentes ao crédito de ICMS, para podermos analisar quais os critérios e conteúdos constitucionais estavam sendo observados e respeitados pelo legislador infraconstitucional e pelo fisco.

Palavras-chave: Princípio da não cumulatividade. Regra-matriz de incidência. ICMS. Crédito. Compensação.

ABSTRACT

The present study deals with the principle of non-cumulative tax as a guide for the tax on Circulation of Goods and Services (ICMS), on Interstate and Intercity transport services – assessing its strong axiomatic content and the influence it presents on ICMS systematic.

As the non-cumulative basis is dully guaranteed by the Federal Constitution, we have used the teachings by Professor Prof. Paulo de Barros Carvalho to build the head-rule of being entitled to ICMS credit to organize the raw constitutional text and to propose a better understanding of the message that is present in the constitutional principle of the non-cumulative tax.

The head-rule of incidence in a methodological instrument that organizes the raw text of the positive law and forms a structured understanding of the rule of law, through the criteria present in the assumptions and in the consequent rule, it is a sub product of the theory of the rule of law, which brings significant outcomes to those interpreting and applying law.

Thus, using the present methodical and scientific instrument, we have established not only the head-rule of the right to ICMS credit but also the head-rule of ICMS credit, which enabled to demonstrate that at different times, they lead to different legal effects, and for the first to occur, the last is essential.

After building these two constitutional rules, we apply them on practical issues referring to ICMS credit so we can assess which criteria and constitutional contents have been observed and respected by the legislator and by the Tax Administration.

Key words: Non-cumulative principle, Head-rule of incidence. ICMS. Credit. Compensation.

Sumário

1. Introdução	8
2. Norma jurídica e regra-matriz de incidência tributária	11
2.1. Norma no sistema do Direito.....	13
2.2. Teoria da norma jurídica segundo Norberto Bobbio.....	17
2.3. Teoria da norma jurídica segundo Paulo de Barros Carvalho.....	21
2.4. Conclusões sobre normas jurídicas.....	24
2.5. A regra-matriz de incidência.....	27
3. Validade da norma.....	33
3.1. Validade segundo Kelsen.....	34
3.2. Validade no sistema constitucional brasileiro.....	36
3.3. Conclusão de validade.....	42
4. ICMS no sistema tributário nacional.....	44
4.1. ICMS sobre operações de circulação de mercadoria.....	55
4.2. ICMS sobre prestações de serviços de transporte interestadual/intermunicipal... 63	
4.3. ICMS sobre serviços de comunicação.....	69
4.4. ICMS sobre Importação.....	72
4.5. Do subsistema nacional do ICMS.....	76
4.5.1. Do princípio da Seletividade e do estabelecimento das alíquotas.....	80
4.5.2. Das matérias de competência da legislação complementar de caráter nacional.....	86
5. O princípio da não cumulatividade do ICMS.....	88
5.1. A não cumulatividade como princípio.....	88
5.2. Princípio da não cumulatividade.....	96
5.3. A regra-matriz do direito ao crédito de ICMS.....	107
6. Conceito do Direito ao crédito – teoria crédito financeiro e do crédito físico....	124
6.1. Teoria do crédito financeiro.....	125
6.2. Teoria do crédito físico.....	135
7. Créditos de bens de uso e consumo.....	142
8. Créditos de bens do ativo permanente.....	155
9. Crédito inidôneo.....	165
10. Benefício Fiscal.....	175

11.	“Guerra Fiscal”	180
11.1.	Concessão unilateral de benefício fiscal unilateral e glosa dos créditos advindos de mercadorias de unidades da Federação com benefício fiscal.....	180
11.2.	Do benefício fiscal concedido pelo Distrito Federal.....	183
11.3.	Da glosa unilateral dos créditos pelo estado de São Paulo.....	188
11.4.	Dos direitos e garantias do contribuinte perante a “Guerra Fiscal”.....	190
11.5.	Da competência do Supremo Tribunal Federal.....	195
11.6.	Do princípio do pacto federativo.....	198
11.7.	Do desrespeito ao princípio da não cumulatividade.....	200
11.8.	Conclusões sobre a Guerra Fiscal.....	206
12.	Saldo credor e as glosas dos créditos.....	209
13.	Conclusões.....	218
14.	Bibliografia.....	230

1. Introdução

O presente trabalho tem como escopo traçar a regra-matriz do direito ao crédito do ICMS, presente no princípio da não cumulatividade. A ideia é utilizar este instrumento metódico que seria a construção da regra-matriz do crédito do ICMS para organizar o texto bruto do direito positivo sobre o assunto, reciprocamente com uma interpretação sistemática e princípio-lógica das normas jurídicas, para compreender melhor a mensagem constante nessa norma constitucional ante as diversas problemáticas que envolvem o crédito do ICMS.

Sendo a não-cumulatividade uma norma constitucional, primeiramente analisamos as teorias das normas jurídicas, tendo em vista que o Direito é um sistema de normas, um conjunto de normas válidas, num determinado território e em um preciso momento.

Por isso, necessário estudo da estrutura das normas jurídicas, como unidades do sistema, pois é o elemento principal do ordenamento jurídico.

As normas jurídicas são proposições prescritivas, construídas por um conjunto de palavras que geram um significado, utilizamos o Constructivismo lógico-semântico com o objetivo de analisar e discutir todos os termos do discurso positivo, em especial do positivado no subsistema do ICMS, respeitando e buscando a unidade mínima e irreduzível da mensagem deontica da norma, para evitar as ambigüidades, vaguidades e de outro lado garantir segurança jurídica aos cidadãos através do respeito do mínimo e irreduzível do conteúdo semântico das proposições presentes no texto constitucional.

Como a não-cumulatividade é considerada um princípio, verificamos se realmente pode ser considerada como um primado constitucional que rege toda a sistemática do ICMS, estando as quatro hipóteses de incidência do imposto sujeitos as suas determinações.

Analisamos seu conteúdo axiológico e se como princípio apresenta-se como valor ou como limite objetivo, quais as valorações que podem ser extraídas deste mandamento constitucional que influenciam na fisionomia e nas características do ICMS.

O ICMS é considerado como o tributo de maior arrecadação no País, sendo um imposto sobre consumo que incide sobre todas as fases de cadeia produtiva. Só para se ter uma idéia “o ICMS - imposto que responde por cerca de 90% da arrecadação estadual de impostos - recolhido pelos 27 Estados e pelo Distrito Federal avançou 3% no ano passado,

atingindo R\$ 229,35 bilhões. Para efeito de comparação, a arrecadação tributária e previdenciária da União teve um crescimento de 1,8%, para R\$ 698,3 bilhões”.¹

O Estado de São Paulo, que responde por 1/3 de toda a arrecadação do tributo estadual, ficou dentro da média. Sua arrecadação de ICMS somou R\$ 78,6 bilhões no ano passado, com crescimento de 2,8% ante 2008.²

O princípio da não-cumulatividade tem seu forte conteúdo axiológico advindo de interesses econômico visando desonerar a cadeia produtiva, a circulação de mercadorias e a prestação de serviços tributáveis pelo imposto.

Em razão dos interesses econômicos envolvidos e das conseqüências que podem trazer na arrecadação a curto prazo, o princípio constitucional da não-cumulatividade foi deturpado e interpretado de forma diversa a prevista na Constituição Federal. Não foi respeitado seu forte conteúdo axiológico, bem como o mínimo irredutível da mensagem deôntica da norma constitucional da não-cumulatividade,

O forte conteúdo do princípio da não-cumulatividade do ICMS não só advém de interesses econômicos, mas também tem cunho jurídico como da justiça tributária, da capacidade contributiva e da uniformidade da distribuição da carga tributária.

Se as regras e limites da não-cumulatividade do ICMS fossem observados não teríamos uma carga tributária tão alta, os custos da produção, da circulação de mercadorias e da prestação de serviços tributáveis pelo imposto seriam reduzidos, diminuindo consequentemente o custo Brasil e auxiliaria no aquecimento da economia e em uma melhor movimentação financeira.

Contudo, o presente trabalho não visa verificar as influencias do principio da não-cumulatividade do ICMS na economia, mas sim pela ótica jurídica, como construído pela Constituição Federal de 1998 e os limites objetivos estabelecidos para o Estado.

Para melhor análise e compreensão da norma constitucional da não-cumulatividade, utilizamos a teoria da norma do Prof. Paulo de Barros Carvalho, adotando que normas jurídicas são fatos, vertidos em linguagem competente, que visam normatizar as condutas humanas em determinado território.

Consideramos também que a norma jurídica é dividida pela hipótese e conseqüente, levando este ultimo como sendo uma proposição relacional, que entre laça dois

¹ Notícia publicada no site “folha on line” em 14 de março de 2010, sob o título “Apesar da crise, arrecadação do ICMS avança em 2009. <http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u706472.shtml>

² Folha on line citada.

ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória.

No presente estudos, foi aproveitada a regra-matriz de incidência criada pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho, como instrumento metódico para melhor compreensão do texto constitucional, servindo como orientação para a construção da regra-matriz do direito ao crédito de ICMS.

Com a construção da regra-matriz de direito ao crédito de ICMS obtivemos uma melhor compreensão da mensagem constitucional do princípio da não-cumulatividade, verificando que todos os critérios já estavam previstos na Constituição Federal, somente cabendo ao legislador infraconstitucional disciplinar sobre o critério temporal da regra-matriz.

Podemos verificar a exata incidência da regra-matriz do direito ao crédito de ICMS e quando se opera o princípio da não-cumulatividade, bem como que existe um momento anterior a compensação do crédito e débito, que muitos confundem com a própria não cumulatividade, porém se trata da regra-matriz do crédito do imposto.

Utilizando a construção destas duas normas jurídicas verificamos a aplicação prática, seus efeitos, os requisitos e critérios que devem ser observados pelo contribuinte, pelo legislado, pelo interprete e pelo aplicador do direito.

Analisamos a teoria do crédito físico e do crédito financeiro diante da regra-matriz de direito ao crédito e as situações dos créditos advindos das mercadorias destinadas para uso e consumo e para o ativo imobilizado do estabelecimento do contribuinte.

Estudamos a condição da nota fiscal como requisito necessário para o contribuinte obter o crédito ICMS e também a situação da inidoneidade do fornecedor e do documento fiscal.

Analisamos a “guerra fiscal” entre as Unidades Federais, que concedem incentivos fiscais sem autorização do CONFAZ, realizam glosas unilaterais dos créditos advindos de operações interestaduais como forma de retaliação e o contribuinte fica no meio sendo bombardeado de todos os lados.

Por fim, utilizamos da regra-matriz do crédito de ICMS e da regra-matriz do direito ao crédito de ICMS para discutir a questão da autuação do contribuinte por ter se creditado indevidamente, quando possui saldo credor do imposto. Definindo assim o que realmente pode ser considerado como crédito indevido e o que é erro de forma e de escrituração de documentos fiscais.

2. Norma Jurídica e a Regra-Matriz de Incidência Tributária

O presente capítulo objetiva analisar, estudar e conceituar as normas jurídicas, verificar algumas teorias sobre a norma jurídica, tendo em vista os ensinamentos do prof. Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 126) que a norma jurídica é ponto de referência para importantes construções interpretativas do direito.

Como dispõe o citado professor titular da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e da Faculdade de Direito do Largo São Francisco “se o direito é tomado como conjunto de normas válidas, num determinado território e num preciso momento do tempo histórico, tudo dentro dele serão normas, em homenagem ao princípio epistemológico da uniformidade do objeto” (CARVALHO, 2008, p. 144).

Já Niklas Luhmann (1983, p. 109-123) entende o Direito como um sistema de normas, as quais são as expectativas mantidas mesmo em caso de desapontamento e que são menos importantes por sua verdade do que por sua função, que é reduzir a complexidade e a contingência social. Nesse sentido o Direito não é tanto um regulador de condutas, mas um regulador de expectativas.

E conclui o mestre germânico que o Direito é a estrutura de um sistema social baseado na generalização congruente das expectativas comportamentais normativas. Estas precisam passar por generalização temporal, social e prática. As três modalidades de generalização se limitam reciprocamente, delimitando o campo de expectativas que podem ser bem-sucedidas em todas as expectativas comportamentais normativas.

Hans Kelsen (1999, p. 56-65) entende que o Direito em geral é definido como norma e os atos constitucionalmente produzidos são expressos em palavras, que podem adotar qualquer forma e estabelecer conteúdos juridicamente relevantes. Assim, as normas podem ser definidas como de forma legal e de conteúdo legal, em vez de lei em sentido formal e sentido material.

Por isso a importância do estudo e do desenvolvimento da teoria das normas jurídicas, tanto na sua função como veículo introdutor de normas no sistema e como referencial para estabelecer a hierarquia do conjunto normativo.

Conforme lecionou o prof. Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 127), é

imprescindível a investigação estrutural das unidades do sistema, vale dizer, as normas jurídicas, nas instâncias semióticas a que já me

referi. A doutrina atual do Direito Tributário vive, abertamente, esse momento histórico de sua evolução: começou, tendo por núcleo de sustentação a chamada “obrigação tributária”; em seguida, ocupou-se do “fato gerador”; e agora encontrou na norma jurídica a fonte de especulações.

A norma jurídica é o elemento principal do Direito e do ordenamento jurídico, pois este é formado por um conjunto de normas que têm de ser observadas por todos e principalmente pelos aplicadores do Direito. Assim é o nosso objeto de estudo, que está além da simples interpretação do teor literal da norma.

O direito positivo, enquanto objeto cultural, só é conhecido por meio do método empírico-dialético, pois se trata de objeto que pode ser valorado positiva ou negativamente. O sujeito, portanto, não poderá dele se aproximar na condição de sujeito puro.

A norma jurídica é formada por proposições prescritivas e por enunciados de condutas que visam regulamentar as condutas intersubjetivas, por meio de mensagens deônticas para seus receptores e para os aplicadores do Direito.

Assim, utilizaremos o construtivismo lógico-semântico, além das opiniões de renomados e respeitados doutrinadores que se debruçaram sobre o assunto, um dos métodos pra analisar e fazer ciência do Direito sobre o objeto de estudo, a norma jurídica.

Construtivismo lógico-semântico ou “construtivismo lógico” é o método de trabalho hermenêutico que objetiva discutir e analisar os termos do discurso positivo e da ciência do direito, tendo uma das categorias do projeto semiótico, especificamente para as dimensões lógico-semânticas do texto normativo, buscando a unidade mínima e irreduzível da mensagem deôntica da norma, para evitar as ambiguidades e vaguidades.

A utilidade do emprego desse método no estudo do Direito positivo é que não se de sentidos normativos totalmente vagos, desconsiderando o mínimo de conteúdo semântico que contém o texto prescritivo.

Tal instrumento é importante para que a interpretação jurídica seja mais legítima e mais fiel às determinações do Direito posto, inclusive sendo de suma importância para os aplicadores do Direito, para que não tenham inclusive discricionariedade para interpretar as normas prescritas, uma vez que têm que observar pelo menos “a unidade mínima redutível” da mensagem deôntica constante no texto, para buscar ter coerência com a mensagem normativa.

Com o construtivismo lógico-semântico, o aplicador ou intérprete da norma pode examinar a estrutura interna normativa e as relações lógicas existentes na integração das normas com outras unidades do sistema, podendo fazer tanto na perspectiva estática, isolando as proposições normativas, como dinâmica, abrangendo o processo de positivação do Direito.

O construtivismo enfatiza a intencionalidade dos atos humanos, tendo como conceito básico que o cientista tem que assumir o papel de observador distanciado, para minimizar o seu contato com objeto, para que não seja influenciado pelas suas teorias e pelo *a priori* cultural. Os construtivistas buscam assumir uma neutralidade em relação ao objeto.

O construtivismo lógico-semântico como método de elaboração de elaboração, por meio da sintática e semântica do Direito, pode e estabelece uma teoria das normas jurídicas bem estruturada em termos lógicos, discutida e esquematizada no nível semântico e com boas indicações para um desdobramento pragmático, ou seja, para a aplicabilidade do Direito.

2.1. Norma no Sistema do Direito

O sistema jurídico ou do Direito é formado pelo conjunto de normas que se relacionam segundo um princípio unificador, e estas normas estão dispostas numa estrutura hierárquica, disciplinada pela fundamentação ou derivação, tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, conferindo ao sistema a possibilidade dinâmica de autorregular sua criação e suas transformações.

Por conta de sua estrutura hierarquizada, o sistema do Direito é analisado de cima para baixo e cada norma se fundamenta, material e formalmente, em normas superiores. Assim, pode-se dizer que das regras superiores derivam as de menor hierarquia, e todas as normas do sistema convergem para a norma fundamental, que dá fundamento de validade à constituição positiva.

O sistema do Direito, admitindo que tem como ponto inicial de validade a norma fundamental, traz-lhe a característica de ser um conjunto unitário e homogêneo, apesar da multiplicidade de normas.

Kelsen admite que a norma fundamental não é norma do Direito positivo, mas sim uma criação, uma ficção para dar fundamento de validade das demais normas do ordenamento sem determinar o seu conteúdo.

A norma fundamental não tem conteúdo e não estabelece o conteúdo das demais normas do ordenamento jurídico, somente disciplina que a partir dela as demais normas inferiores são válidas.

A norma fundamental simplesmente dá condição de validade para se iniciar um ordenamento jurídico é o pressuposto de validade para o Poder Constituinte ter competência para outorgar a Constituição, iniciando o processo de positivação do Direito.

Para Kelsen existe uma homogeneidade normativa dentro do Sistema, porém a norma jurídica não tem essa homogeneidade, ela não é homogênea. No entanto, admite que existe uma estrutura normativa com o mínimo irreduzível deôntico completo para ser norma jurídica, pois as normas deônticas referem-se a condutas.

Kelsen entende que para ser norma jurídica as proposições prescritivas têm de ter o caráter sancionatório, e o que se aplica é a norma sancionatória. O professor utiliza o critério de relevância da norma sancionatória e do fato, sendo o antecedente mero pressuposto da norma.

No sistema jurídico existem várias classificações para as normas jurídicas, vários tipos e as sobrenormas e a hierarquia das normas.

Neste ponto é importante falar das sobrenormas ou princípios que são os vetores do sistema jurídico, bem como para a interpretação e aplicabilidade das normas, tanto que no preâmbulo de nossa Constituição Federal está instituído “um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade”.

Isso demonstra claramente que o Estado de Direito está fundamentado nos princípios e nas garantias constitucionais como os maiores valores do ordenamento jurídico.

Desse modo, nunca podemos esquecer que os princípios constitucionais são vetores também para os operadores, intérpretes e aplicadores do direito.

Princípios são normas jurídicas impregnadas com forte valor, e seu componente axiológico exerce significativa influência sobre as demais normas do sistema, sendo verdadeiros vetores de compreensão do ordenamento jurídico.

Os princípios têm quatro usos distintos: como norma de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; como norma jurídica em plano hierárquico superior que

estipula limites objetivos; como os valores presentes em normas jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e como o limite estipulado em regras de forte hierarquia.

Nos dois primeiros os princípios encontram-se como norma e nos dois últimos como “valor” ou como “critério objetivo” ou “limite objetivo”.

Limites objetivos são regras, metas e fins, de forma clara e objetiva, estabelecendo regras e condutas que deve ser observadas.

Valores têm como característica a bipolaridade, pois onde houver um valor, haverá como contraponto o desvalor; a implicação de valores positivos e negativos mutuamente; a referibilidade, pois sempre importa em uma tomada de posição do ser humano perante a que está referido; a preferibilidade, pois apontam uma direção determinada; incomensuráveis; graduação hierárquica, pois exprimem a inclinação de se acomodarem em ordem escalonada; objetividade; historicidade; e inexauribilidade, pois os valores sempre excedem os bens em que se objetivam.

Valores sempre estão no campo da subjetividade, e se entrelaçam formando redes cada vez mais complexas, que dificultam a percepção hierárquica. São núcleos de preferibilidade acerca do objeto sobre análise.

No esteio do magistério do professor Paulo de Barros Carvalho, percebemos que são dez as características dos valores: bipolaridade; implicação; referibilidade; preferibilidade; incomensurabilidade; tendência à graduação hierárquica; objetividade; historicidade; inexauribilidde e atributividade.

No que pertine à indagação de valores serem, ou não, normas, cremos exatamente o contrário. As normas são sentidos mínimos de manifestação deôntico; é a significação que se instala na mente do intérprete após entrave com um dado suporte físico. E, por assim ser, está impregnada de valores.

Logo, o valor está na norma e não a norma está no valor. Por ser o Direito positivo suporte físico à espera de um preenchimento interpretativo, em nosso entendimento não há direito positivo sem valor.

Feitas essas digressões, os princípios aparecem ora como valores ora como limites objetivos, mas sempre como linhas diretas que iluminam a compreensão de setores normativos, imputando-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Atraem em torno de si regras jurídicas influenciadas pela sua presença. Nesta seara, os princípios podem estar explícitos de forma clara e determinada, ou implícitos que precisam de esforço de deito indutivo para percebê-los. Não há supremacia

entre os princípios implícitos e explícitos. A supremacia entre os princípios existe, em razão do conteúdo intrínseco que representam para a ideologia do intérprete.

Nos sistemas jurídicos as normas são encontradas e classificadas de várias formas como normas constitucionais, normas legais e normas infralegais, ou normas gerais e normas específicas, e ainda como normas de estrutura e normas de comportamento.

Classificar é distribuir em classes, dividindo os termos conforme a ordem da extensão ou separando os objetos em classes de acordo com as semelhanças existentes entre eles, mantendo-os em posição fixas e exatamente determinadas em relação às demais classes.

Essa divisão de classes pode ser feita nos mais diversos critérios e classificações, sendo que os diversos grupos de uma classificação recebem o nome de espécies e de gêneros, sendo que espécies designam os grupos contidos em um grupo mais extenso, enquanto gênero é o grupo mais extenso que contém as espécies. Porém, tais palavras são termos relativos aplicados a certos predicados para melhor explicar sua relação com dado sujeito.

Não existem limites para podar a liberdade de fazer classificações que na verdade se funda e, separar em classes ou grupos, formando, conseqüentemente, subclasses, subdomínios, subconjuntos.

Ao cientista é reservado o direito de fundar a classe que melhor lhe convier e conforme a particularidade que se mostra mais conveniente aos propósitos almejados.

A não utilização do processo de classificar os termos pode provocar erros inevitáveis ao cientista, que prejudicam o raciocínio e comprometem a manifestação do pensamento.

A importância da teoria das classes para a ciência do Direito é que o objeto desta ciência é o ordenamento jurídico, o qual é composto pela linguagem do Direito, que nada mais é que um sistema sógnico, unido por nomes gerais e próprios que são classes que exprimem gêneros ou espécies, e por isso são passíveis de distribuição em outras classes.

Desse modo, o operador do direito pode reordenar seu objeto de estudo com os recursos da classificação para aumentar ou para se aprofundar mais a esta realidade, conforme seus interesses e necessidades.

Independente dessas denominações e classificações, as normas jurídicas têm função, conteúdo, estrutura lógica, expectativa de comportamento, gera conseqüências e sanções.

2.2. Teoria da norma jurídica segundo Norberto Bobbio

Norberto Bobbio realizou estudo que analisou a norma jurídica formal, independentemente do seu conteúdo, mas considerando, sim, sua estrutura. Ou seja, independente de seu conteúdo ou se é uma norma de comportamento ou de estrutura, toda norma jurídica ou proposição apresenta problemas estruturais.

A norma tem uma estrutura lógico-linguística que deve ser observada e pode ser preenchida pelos diversos tipos de conteúdo.

Assim, considerou que verificando a estrutura lógico-linguística da norma pode se verificar que tipo de proposição corresponde, se são proposições prescritivas ou descritivas e quais classes compreendem.

O estudo formal das normas jurídicas objetiva verificar qual é a oportunidade, conveniência ou justiça das normas jurídicas que compõem determinado sistema, ou a eficácia social que certas normas exercem. Ou seja, o estudo formal das normas jurídicas não está atrelado apenas à estrutura ou à forma da norma.

Sob o nome formalismo jurídico imagina-se logo o estudo do direito enquanto forma, porém hoje existem três teorias sob este manto:

Formalismo ético: o que está na lei é justo, a justiça está prescrita nas leis positivadas. O foco é “o que é justiça”?

Formalismo jurídico: o Direito prescreve o modo que cada um deve agir para alcançar seus objetivos. Não cabe ao Direito disciplinar as condutas intersubjetivas, mas sim sua forma para atingir determinadas consequências. O objeto de estudo é “o que é Direito”?

Formalismo científico: objetiva conceber o modo de fazer ciência jurídica e como deve ser feito o trabalho do jurista para interpretar o sistema. Tem como questão “como deve comportar-se a ciência jurídica”?

Bobbio não exclui e nem utiliza uma das três teorias formalísticas, simplesmente procura estudar o Direito em sua complexidade, de modo que entende que deve utilizar os três pontos de vistas formalistas.

Para o professor Bobbio, sob o ponto de vista forma, uma norma é uma proposição, sendo um Código ou uma Constituição um conjunto de proposições, e as normas jurídicas são proposições prescritivas. Assim, para estudar as normas jurídicas utiliza-se

quatro fases para a investigação: 1) estudo das proposições prescritivas e sua distinção dos outros tipos de proposições; 2) exame e crítica das principais teorias sustentadas sobre a estrutura formal da norma jurídica; 3) estudo dos elementos específicos da norma jurídica enquanto prescrição; 4) classificação das prescrições jurídicas.

Proposição é um conjunto de palavras que possuem um significado, uma proposição é composta de um sujeito e de um predicado, unidos por uma cópula (S é P). As proposições estão sujeitas aos critérios de verdade e falsidade.

Normas jurídicas são proposições formadas por conjuntos de palavras que têm um significado. Pouco importa para os juristas quantas proposições e enunciados formam uma norma jurídica, mas sim o seu significado. Diferente das proposições, as normas jurídicas estão sujeitas aos critérios inválidas ou injustas e válidas ou justas.

Existem vários tipos de proposições que podem ser distinguidas com base na forma gramatical e na função. Pela forma gramatical as proposições podem ser classificadas em declarativas, interrogativas, imperativas e exclamativas.

Com relação à função, as proposições se distinguem em asserções, perguntas, comandos e exclamações.

Normalmente a forma gramatical e a função da proposição se correspondem, por exemplo, proposição formal declarativa e função asserção, respectivamente. No entanto, os dois critérios se distinguem, porque o primeiro refere-se ao modo com o qual a proposição é expressa, e a última visa alcançar aquele que a pronuncia.

Para o estudo da norma jurídica interessam as proposições cuja função comando influi sobre o comportamento alheio para modificá-lo. E a forma gramatical mais comum é a imperativa. Porém, é comum encontrar no ordenamento jurídico um comando expresso na forma declarativa.

A linguagem tem três funções fundamentais: descritiva, expressiva e prescritiva. Estas três funções dão origem às linguagens científica, poética e normativa.

A função prescritiva é a linguagem das normas, a função descritiva é da linguagem científica e a função expressiva é própria da linguagem poética.

A linguagem científica não está adstrita apenas à função descritiva, ela pode se utilizar da função prescritiva e expressiva sempre que estas tiverem o ideal científico.

As proposições prescritivas e descritivas se distinguem em três pontos: 1) em relação à função; 2) em relação ao comportamento do destinatário; 3) em relação ao critério de valoração.

Com relação à função, a prescritiva tem a de modificar comportamento e a descritiva a de informar outrem. Às vezes a função descritiva pode modificar um comportamento, mas sempre de forma indireta, enquanto a prescritiva é direta.

No tocante ao comportamento do destinatário a um consentimento deste quanto à proposição descritiva, quando achar que esta é verdadeira e com relação à proposição prescritiva o consentimento do destinatário se manifesta pela execução.

Quanto ao critério de valoração, as proposições declarativas estão sujeitas aos valores verdade ou falsidade e as proposições prescritivas aos critérios válidas ou inválidas e enquanto normas jurídicas segundo a justiça ou injustiça.

É possível reduzir a proposição prescritiva em proposição descritiva, no entanto, esta última será uma proposição que descreverá o que sucederá. A redução de uma proposição em outra descritiva sempre implicará em ordenar mediante ameaça de sanção.

Contudo, a simples proposição descritiva é incapaz de reduzir as proposições prescritivas, pois sempre é necessário que a descrição venha acompanhada de uma ameaça de sanção ou consequência.

Deste modo, conclui-se que a redução de um comando em proposição descritiva mediante o expediente da alternativa não funciona, pois já alterou o caráter da descritiva.

É normal formular um comando exprimindo vontade ou desejo, porém esse estado de espírito do interlocutor é incapaz de alterar o sentido das proposições prescritivas.

O que importa para o destinatário executar o comando é o seu objeto e sua ordem, e não os sentimentos e anseios do interlocutor. Para a lei ou para as proposições o que importa é que sejam obedecidas independentemente dos valores transmitidos. A norma jurídica tem uma função própria que é a de exercer uma influência sobre o comportamento dos cidadãos.

Segundo Bobbio, o que importa à norma jurídica para que seja um comando é que seja executada independentemente dos valores que determinem a execução, pouco importando se há a transmissão de valores e de sentimentos formadores desses valores.

A categoria das prescrições prende-se tanto às regras morais quanto às regras gramaticais, tanto às normas jurídicas como às prescrições médicas, por isso existem três critérios fundamentais para distinção: 1) com respeito à relação entre sujeito ativo e passivo da prescrição; 2) com respeito a forma; 3) com relação a força obrigante.

Com relação aos sujeitos ativos e passivos, os imperativos podem ser autônomos ou heterônomos, sendo os primeiros aqueles que uma mesma pessoa é quem

formula e executa a norma, e os últimos aqueles que a norma é elaborada por um e executada por outro.

Essa definição é importante para Kant, porque entende que somente os imperativos morais são autônomos, pois seria comando que o homem dá para si mesmo, sem interferência de qualquer autoridade. Conseqüentemente os imperativos heterônomos são as normas jurídicas.

A distinção entre imperativos autônomos e heterônomos tem importância para o estudo do Direito, pois constitui um dos critérios utilizados para distinguir a norma moral da norma jurídica.

No campo do Direito encontram-se tanto imperativos heterônomos como autônomos. Exemplos destes últimos são os contratos, os tratados internacionais, o Estado democrático etc.

Os imperativos categóricos seriam da legislação moral, pois são aqueles que prescrevem uma ação boa que deve ser cumprida incondicionalmente.

Os imperativos hipotéticos são normas que prescrevem uma ação que não é boa em sentido absoluto, mas é boa para determinado fim, e divide-se em duas subespécies de acordo com o fim que a norma se refere, um fim possível e um fim real.

Outro critério de distinção no âmbito das proposições descritivas é quanto à força vinculante. Imperativos ou comandos são as prescrições que têm maior força vinculante para realização do comportamento exigido na norma, utilizando o modal obrigatório. Imperativo e obrigação são dois termos correlatos, onde existe um, tem o outro.

Porém, nem todas as prescrições são imperativas, que exigem determinado comportamento, existem as mais brandas ou menos vinculantes que são denominadas de conselhos e instâncias.

Nem todas as prescrições no ordenamento jurídico são comandos, existem os conselhos que são atos que não emanam ordens e são editados pelos órgãos deliberativos ou consultivos.

Os atos consultivos ou pareceres têm apenas a função de guiar ou informar como deve ser realizado determinado comportamento previsto nas normas ou no comando, assim não são vinculantes. Ou seja, têm a mera função informativa de como realizar o comando.

Nessa seara, a contrassenso existe a extorsão que são conselhos distorcidos, que expressa a ideia de exortar e endereçada a uma multidão pacífica.

Nem todas as prescrições encontradas no ordenamento jurídico são comandos, em razão de que existem no sistema os órgãos consultivos, que têm como objetivo emanar conselhos. Os atos destes órgãos caracterizam-se pela função de guiar ou dirigir o comportamento alheio, no entanto, não é tão eficaz como os comandos, uma vez que às pessoas que são dirigidos não têm a obrigatoriedade de seguir. Às vezes o conselho tem mera função informativa sobre a norma jurídica e seu conteúdo.

Existe outra categoria de proposições também com menor força vinculante que são as instâncias. As instâncias são proposições que objetivam que alguém faça algo em nosso favor, mas sem vinculá-la. Como exemplo temos as rezas, as implorações etc.

A instância é expressa no interesse da própria pessoa e como ela gostaria que fossem as coisas.

As instâncias estão presentes no ordenamento jurídico por meio dos atos que buscam provocar uma melhor deliberação para o interlocutor. Seria, por exemplo, o poder de petição um poder de mover instância.

2.3. Teoria da norma jurídica segundo Paulo de Barros Carvalho

Paulo de Barros Carvalho entende que a expressão “normas jurídicas” é ambígua e pode provocar dúvidas semânticas difíceis de serem suplantadas nos primeiros desdobramentos, como, por exemplo, a célebre questão norma jurídica *lato sensu*, em sentido amplo, ou *stricto sensu*, em sentido estrito.

Nesse sentido, define normas jurídicas em sentido amplo ou utiliza essa expressão “para aludir aos conteúdos significativos das frases do direito posto, vale dizer, aos enunciados prescritivos, não enquanto manifestações empíricas do ordenamento, mas como significações que seriam construídas pelo intérprete” (CARVALHO, 2008, p. 128). A norma jurídica *stricto sensu* seria a composição articulada dessas significações, que produz mensagens com sentido deôntico-jurídico completo, ou seja, aquelas que demandam mensagem jurídica com sentido completo (se ocorrer o fato F, instalar-se-á a relação deôntica R entre os sujeitos S’ e S’”).

Entende que as normas jurídicas não estão positivadas no texto jurídico, o que estão positivados são os enunciados prescritivos que têm a função de prescrever condutas.

As normas jurídicas estariam na mente do intérprete, ou melhor, “o intérprete produz a norma”.

As normas jurídicas seriam assim as significações construídas pelo intérprete a partir dos enunciados prescritivos devidamente estruturadas conforme a forma lógica dos juízos hipotéticos condicionais, que geralmente são compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.

As normas jurídicas têm uma estrutura lógica composta por duas peças, ou seja, tem uma feição dual, sendo as proposições ligadas e unidas pelos modais deônticos que aparecem modalizados nas formas “proibido”, “permitido” e “obrigatório”. Essas duas peças seriam proposições que unidas pela mensagem deôntica trazem um sentido completo à norma jurídica.

A primeira proposição seria o antecedente da norma que funciona como descritora de um evento possível de ocorrer no mundo fenomênico, os eventos da realidade tangível nem recolhidos terão de pertencer no campo do possível.

Se a hipótese da norma prescrever fato imponível impossível de ser realizado no mundo real-social, estaremos diante de uma norma que peca por ineficácia social, pois a consequência que prescreve uma relação deôntica entre dois ou mais sujeitos nunca se instalará, e como isso ficaria comprometida semanticamente a norma, sem sentido deôntico, ainda que pudesse satisfazer a critérios de organização sintática, mas inoperante para a regulação das condutas intersubjetivas.

Entende que o antecedente ou suposto normativo não tem o fim de reger os acontecimentos do mundo fenomênico, uma vez que seria um absurdo obrigar, permitir ou proibir a realização de determinado fato. Os funtores deônticos estariam no prescritor da norma. A hipótese ou antecedente tem uma relação de cunho descritivo com os fatos e com a realidade.

Se de um lado o antecedente é descritor de fato de possível ocorrência, de outro temos o conseqüente da norma que funciona como prescritor de condutas intersubjetivas.

O conseqüente que teria a força de imputação normativa para estabelecer vínculo entre o sujeito ativo que tem o direito subjetivo de exigir de outra o cumprimento de certa prestação, denominada sujeito passivo, o qual tem o dever jurídica de responder pela obrigação.

Para que instaure a relação jurídica é necessário que seja realizado no mundo fenomênico e convertido em linguagem competente o enunciado pela qual irrompe a relação jurídica, por intermédio do surgimento de dois elementos: o subjetivo e o prestacional.

O elemento subjetivo é onde se encontram os sujeitos de direito posto na relação jurídica e ao lado deste elemento encontra-se o prestacional que contém uma prestação como conteúdo do direito, que estabelece diretamente a conduta modalizada como obrigatória, proibida e permitida, de que é titular o sujeito ativo e do dever a ser cumprido pelo sujeito passivo.

Paulo de Barros Carvalho tem a concepção da norma como “hilética”, que toma as unidades normativas de modo semelhante as proposições, conforme os significados linguísticos de seus prescritivos. Só a observação do conteúdo semântico das relações jurídicas pode-se formar e estabelecer o objeto.

As normas teriam homogeneidade interna e dentro de seus conjuntos (normas de estrutura e de comportamento). Essa homogeneidade será sob o ângulo sintático, entretanto, nos planos semântico e pragmático há heterogeneidade devido a imensa e variável gama de situações sobre o que deve incidir e regular o Direito.

Na esquematização formal da norma, tem-se a hipótese que se refere a um fato de possível ocorrência, enquanto no consequente tem-se a prescrição da relação jurídica que surge, quando realizado o fato previsto no antecedente da norma. Assim, a consequência prescreve os efeitos que o acontecimento irá provocar, os limes da relação jurídica, enquanto a hipótese descreve um fato.

Dentro da premissa de que a norma é a construção feita no juízo hipotético do intérprete, a construção da norma é feita por meio dos sentidos dos enunciados prescritivos dentro e no contexto de seu sistema jurídico. A norma sempre surge das proposições decorrentes de todo o ordenamento jurídico, e nunca de forma isolada, sempre tem que ser feita a interpretação e criação de forma sistemática.

As normas jurídicas sempre estão interligadas com outras normas de forma a integrar e determinar o sistema jurídico, e para dar essa completude do sistema as regras jurídicas têm feição dúplice. A primeira, a norma primária que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; a outra, a norma secundária que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, quando for descumprida a conduta prevista na norma primária.

A norma secundária está ligada à primária, em razão de que o antecedente da secundária aponta para um comportamento violador de dever previsto na primária. Porém,

como consequência da norma secundária ocorre a alteração do sujeito passivo, que passa a ser ocupado pelo Estado, em sua função jurisdicional. O sujeito ativo é o mesmo da norma primária, uma vez que este não teve o seu direito subjetivo adimplido.

A norma primária seria de índole material, a secundária seria de direito formal, e as duas juntas estabelecem a norma completa, por expressarem a mensagem deôntica-jurídica em sua integridade.

Paulo de Barros Carvalho classifica a norma jurídica em quatro espécies: abstrata e geral; concreta e geral; abstrata e individual; e concreta e individual.

Abstrata seria conforme é previsto o fato descrito no antecedente ou na hipótese da norma, se a previsão dos fatos é realizada de forma abstrata, um enunciado hipotético. Concreta se a conduta prevista no antecedente está específica quanto ao espaço e o tempo em que foi realizado.

A relação jurídica prevista no consequente da norma pode ser geral, sendo aquela que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados ou pode ser individual, quando referir-se a certo indivíduo ou grupo identificado de pessoas.

2.4. Conclusões sobre normas jurídicas

O Direito corresponde a um sistema de normas dotadas de referência objetiva, uma vez que se referem aos fatos naturais e fatos de conduta. Essa referência a objetos e situações manifesta-se por meio de três modais: proibido, obrigatório e permitido. Apenas aos fatos naturais ou ainda aos fatos já ocorridos no tempo é que não cabe vedar, obrigar ou permitir.

Desse modo, a relação jurídica em sentido amplo refere-se aos efeitos jurídicos ocasionados quando realizado no mundo fenomênico o evento previsto na norma, ou na hipótese de incidência, que capacita verificar os critérios para identificação do vínculo jurídico.

A relação jurídica em sentido estrito corresponde a uma estrutura com termos e um operador que possui a função de relacionar e surge mediante o preenchimento dos requisitos necessários previstos na hipótese de incidência da norma a atuarem com sujeitos ativos ou passivos, em determinada relação, quando da ocorrência do fato tipo.

Uma relação jurídica sempre está prevista em uma norma geral e abstrata, ao se realizar o fato previsto no antecedente da norma, ocorre a subsunção do fato a norma, que faz surgir uma norma individual e concreta, ou seja, um fato jurídico, desse modo uma relação jurídica pode configurar-se como fato jurídico.

Para pertencer ao mundo jurídico o fato tem que ser jurisdicizado ou tem de estar previsto na norma jurídica. Sendo a norma jurídica composta pela hipótese ou pelo consequente, é na hipótese que se prevê os fatos do mundo fenomênico que se tornam jurídicos.

Normas jurídicas são fatos vertidos em linguagem que visam normatizar as condutas humanas umas com as outras em determinado território ou país, ou seja, suas relações intersubjetivas vertidas em linguagem competente devidamente jurisdicizadas.

A norma jurídica é dividida ou composta pelo descritor ou antecedente e o prescritor ou consequente. Considera o prescritor da norma uma proposição relacional, que entrelaça dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória.

Por sua vez, o descritor seria o fato previsto na norma que, realizado no mundo fenomênico, ocorre a incidência da norma.

A estrutura formalizada da linguagem lógica da norma surge com a redução das múltiplas modalidades verbais, obtendo-se a fórmula: “se dado um fato F qualquer, então o sujeito S deve fazer ou deve omitir ou pode fazer ou omitir conduta C ante outro sujeito S ,”, representando o primeiro membro da proposição jurídica completa.

A relação entre o antecedente e o consequente é deôntica neutra, na tese se encontrará uma conduta modalizada em obrigatória, permitida, ou proibida, representada pelo functor deôntico no interior da norma proposicional da tese. Esse functor deôntico tripartido se encontra compondo a estrutura interna da tese, relacionando um sujeito-de-direito com outro sujeito-de-direito.

Desse modo, o operador deôntico surge com a incidência sobre a relação-de-implicação entre hipótese e tese e mais outro functor deôntico no interior da estrutura proposicional.

Os professores Paulo de Barros Carvalho e Lourival Vilanova adotam a estrutura dual da norma jurídica, ou seja, a teoria da composição dúplice da norma jurídica: a norma primária, a que estatui direitos/deveres. Enquanto a norma secundária seria a que preceitua consequências sancionadoras em função do descumprimento da conduta devida e estabelecida na norma determinante.

A norma primária, realizado evento nela previsto no mundo fenomênico, faz incidir a relação jurídica com sujeitos ativo e passivo, com direitos e deveres recíprocos, porém essa relação surge com força da causalidade que o ordenamento institui.

Na norma secundária, a hipótese é o não cumprimento do dever constituído na norma primária, cujo efeito é de exigir coativamente, perante o órgão estatal a efetivação desse dever.

A norma completa seria a primária mais a secundária e existe a norma jurídica sem sanção, que seria a norma primária.

A proposição jurídica completa (norma primária e norma secundária), tomada em sua primeira parte, é formada pela hipótese e tese. A hipótese descreve um fato de possível ocorrência, enquanto a tese, na qualidade de proposição prescritiva, estabelece uma relação entre dois sujeitos (S' e S''), na qual o primeiro é obrigado, permitido ou proibido em face do segundo.

A relação entre o antecedente e o consequente é deôntica neutra, na tese se encontrará uma conduta modalizada em obrigatória, permitida ou proibida, representada pelo functor deôntico no interior da norma proposicional da tese.

O operador deôntico incide sobre o nexos entre a hipótese e a tese ou consequência, nexos que é a *relação formal da implicação* e se encontra compondo a *estrutura interna da tese*, relacionando um sujeito-de-direito com outro sujeito-de-direito nas modalidades deônticas: “facultado”, “obrigatório” e “proibido”.

Assim, não pode existir norma sem o caráter deôntico, pois não estabelecerá o nexos entre a hipótese e a consequência.

Existe uma regra técnica para estabelecer ou construir a norma jurídica, que pode ser quanto ao conteúdo da norma: dado o fato F, então deve ser o consequente C.

O dever ser estabelece o princípio da imputação que determina a relação do dever ser entre o fato social e a conduta. Se a norma jurídica atribuir a uma pessoa ou a um grupo de pessoas determináveis ou não o “dever ser” de realizar determinada conduta, desta feita a norma começa a estabelecer expectativas de comportamentos na sociedade, estabelecendo um nexos causal, uma relação de causa e efeito entre fato e conduta.

2.5. A regra-matriz de incidência

Existem muitas ideias distorcidas e fazem várias confusões sobre a regra-matriz de incidência, que seria uma teoria da norma jurídica ou estabeleceria todos elementos necessários da norma jurídica.

Por isso, estabelecem premissas falsas e equivocadas, como, por exemplo, que a regra-matriz de incidência tributária estabeleceria todos os elementos e critérios necessários para que ocorra a incidência do tributo, a subsunção do fato à norma. Com isso algumas pessoas criticam a regra-matriz, dizendo que estão faltando elementos ou critérios para caracterizar a norma jurídica completa, ou que os critérios estão equivocados, há falta a previsão da sanção, onde está a sanção, em qual critério? Entre outras situação, o mesmo falam sobre o prazo de recolhimento do tributo, que a data do pagamento deveria constar na regra-matriz de incidência.

O descritor ou hipótese da regra-matriz de incidência é o antecedente da norma e tem a função de juridicizar o evento que ocorrido no mundo fenomênico faz surgir uma relação jurídica, o descritor que relata quais os critérios que identificam a ocorrência do fato.

De outro lado o prescritor ou o consequente da regra-matriz de incidência tem a função de estabelecer a obrigação que surgirá caso ocorrido o fato previsto na antecedente, ou seja, estabelece os critérios para identificação do vínculo jurídico.

Ora, ocorrendo o fato previsto na hipótese da norma, pelo modal deôntico, dever-ser, une o consequente que, e este por sua vez, automática e infalivelmente faz surgir a obrigação tributária, estabelecendo quem tem o direito subjetivo de exigir o crédito tributário e quem tem o dever de pagar.

Desse modo, a norma jurídico tributária incide automática e infalivelmente quando o fato previsto no antecedente da regra-matriz de incidência ocorre no mundo fenomênico, que vertido em linguagem competente, devendo ser a consequência, que prescreve a relação jurídico-tributária.

Importante salientar que a norma tributária em sentido estrito é uma construção do cientista do Direito, apresentando-se como um juízo hipotético-condicional.

Existirá sempre uma hipótese, suposto ou antecedente que devido a uma forma associativa do deôntico, dever-ser, que faz gerar uma consequência. Com efeito, para

se ter a norma tributária em sentido estrito ou montar a regra-matriz de incidência tributária tem-se que isolar as proposições para formar a estrutura sintática.

Nesta análise a hipótese trará a previsão de um evento ou fato, e a consequência prescreverá a obrigação tributária que se vai instaurar, assim a hipótese está relacionada a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá irradiar, por isso o primeiro é denominado descritor e o outro prescritor.

Na hipótese ou descritor encontramos o critério material (comportamento de uma pessoa) critério temporal (condicionado no tempo) e critério espacial (no espaço), já no consequente ou prescritor encontram-se o critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjugação de todos esses critérios exhibe o núcleo lógico-estrutural da norma padrão de incidência tributária.

A norma padrão de incidência tributária nada mais é que a norma tributária em sentido estrito, todas as demais regras que dispõem sobre o mesmo tributo, porém não tratam sobre o fenômeno da incidência ficam sobre a rubrica de normas tributárias em acepção ampla.

Porém, a regra-matriz de incidência é apenas um instrumento metódico que organiza o texto bruto do direito positivo, propondo a compreensão da mensagem normativa. É um subproduto da teoria da norma jurídica, não podendo ser considerada uma teoria das normas jurídicas.

Nesse sentido, as palavras de Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 146), que literalmente fez escola ao desenvolver a regra-matriz de incidência, são:

A construção da regra-matriz de incidência, como instrumento metódico que organiza o texto bruto do direito positivo, propondo a compreensão da mensagem legislada num contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado, é um subproduto da teoria da norma jurídica, o que significa reconhecer tratar-se de contribuição efetiva da Teoria Geral e da Filosofia do Direito, expandindo as fronteiras do território científico. É claro que nesse percurso vai um reposicionamento do agente do saber jurídico que assume uma cosmo-visão situada, declaradamente, no âmbito do chamado “giro-linguístico”. De qualquer modo o esquema da regra-matriz é um desdobramento aplicativo do “constructivismo lógico-

semântico” sugerido com tanta precisão na obra e no pensamento de Lourival Vilanova.

Somam-se, hoje, centenas de textos que empregam essa orientação epistemológica para aprofundar a investigação em matéria de tributos, certamente pelo seu vigor analítico e pela fecundidade das notações semânticas e pragmáticas que suscita, valendo ressaltar que têm sido auspiciosos os resultados práticos dessa proposição elaborada, originalmente, no plano teórico. Sua utilização nos conduz àquele momento decisivo em que a teoria e a prática se encontram para propiciar o domínio das mente humana sobre o mundo circundante, particularmente, no nosso caso, a propósito das complexidades do fenômeno jurídico da incidência tributária.

A ciência do Direito é uma ciência de aplicabilidade do ordenamento jurídico, deve ensinar ou auxiliar os operadores do direito na solução de casos, aplicação de normas e os conteúdos normativos do ordenamento jurídico.

Assim, utilizando a regra-matriz de incidência, como um instrumento metódico que organiza o texto bruto do direito positivo, propondo a compreensão da mensagem legislada num contexto comunicacional, constrói-se o fato previsto na norma, e nessa construção apenas surge e existe uma norma que pode ser compostas por vários enunciados prescritivos.

O operador do Direito pode estabelecer a regra-matriz de incidência, conforme suas necessidades e com os critérios que achar úteis para a melhor compreensão da mensagem legislada e para facilitar a operacionalidade do entendimento do fenômeno jurídico. É um método inicial de investigação científica que possibilita ao operador mecanismos e ferramentas para compreender melhor o campo semântico e pragmático da norma jurídica.

A regra-matriz de incidência objetiva estabelecer ou reduzir a estrutura formal da norma com critérios capazes de identificar a ocorrência do evento para que possa ser concretizado e vertido em fato jurídico tributário.

Consideram fatos jurídicos tributários instantâneos os quais se verificam em determinada unidade de tempo, cada ocorrência dando origem a uma obrigação tributária autônoma. Entendem por continuados os que estão consubstanciados em situações duradouras através de intervalos no tempo. Por fim, a doutrina classifica como fatos

jurídicos tributários complexivos aqueles que o processo de implementação pela integração de vários fatores durante o transcurso do tempo.

Contudo, os fatos jurídicos tributários somente podem ser instantâneos, tendo em vista que o evento ou fato ocorre em certas condições de espaço e tempo, em determinado instante.

Os fatos jurídicos previstos na hipótese da norma são escolhidos pelo legislador de acordo como a realidade social que deseja disciplinar.

Para que ocorra a hipótese da norma, pela regra-matriz de incidência estabeleceram-se e conceituaram-se critérios de identificação que permitem identificar os fatos toda vez que ocorrem. São eles os critérios material, espacial e temporal.

Critério material é o elemento previsto no antecedente da regra-matriz de incidência tributária que descreve um comportamento ou conduta humana por meio de um verbo seguido de seu complemento. Estes verbos podem exprimir ação, bem como estado, para através do encontro de expressões designe o comportamento humano que pode acarretar em consequências tributárias.

Contudo, para definição do antecedente da regra-matriz de incidência tributária os verbos impessoais não podem ser utilizados para compor o critério material, porque comprometem a aferição da subsunção do fato à norma, bem como para designar o consequente normativo.

O critério espacial da hipótese tributária se confunde com a vigência territorial da lei, quando a norma não especificar um local específico para a ocorrência do fato jurídico e, desse modo sendo o fato realizado dentro do campo de eficácia e competência da norma, ocorre a incidência de seus efeitos.

O critério temporal está consubstanciado nos elementos previstos no antecedente da regra-matriz de incidência tributária capazes de indicar o exato momento que acontece o fato descrito, que faz gerar a obrigação jurídica.

A hipótese da regra-matriz de incidência tributária funciona como descritor, elenca os critérios necessários para o reconhecimento do fato jurídico. Por sua vez, o consequente, como prescritor, estabelece os critérios que identificam o vínculo jurídico, determinando o sujeito portador do direito subjetivo de exigir o crédito tributário, quem é o sujeito passível responsável por adimplir com a obrigação.

Ao surgir os fatos que estipulam a conduta, surgem os direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos, e o consequente normativo estabelece a relação jurídica por intermédio de seus critérios, que se instalam automática e infalivelmente.

São dois os critérios necessários para identificar o surgimento de uma relação jurídica: o pessoal e o quantitativo. No critério pessoal define-se o sujeito ativo, credor ou pretensor, e, de outro lado, o sujeito passivo ou devedor. Por sua vez, o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária determina e estabelece a prestação, através da base de cálculo e alíquota.

O estudo do critério quantitativo define o perfil da relação jurídica tributária imputada ao fato.

No conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, os critérios pessoal e quantitativo lá contidos oferecem informações aptas para identificação dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

No critério pessoal ao estabelecer o sujeito ativo, elege aquele que é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, que, pelo direito tributário brasileiro, pode ser tanto uma pessoa jurídica de direito público como de privado. Entre as pessoas jurídicas públicas estão aquelas com capacidade política, dotadas de poder legislativo e habilitadas a editar normas para inovar a organização jurídica.

No critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária que se colhem informações sobre o sujeito passivo, podendo ser este tanto pessoa física com jurídica, de quem se exija o cumprimento da prestação pecuniária.

A exata quantia de quanto é devido a título de tributo, ou o valor patrimonial que o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir e o sujeito passivo o dever jurídico de pagar, faz-se possível através das informações contidas no critério quantitativo das normas tributárias, que sempre há de vir explícito pela conjugação da base de cálculo e alíquota.

Existem casos que denominam de tributos fixos, que o valor devido já está devidamente determinado nas expressões da lei, afastando a necessidade da verificação da base de cálculo e da alíquota.

O Direito tributário brasileiro elegeu o binômio hipótese normativa e base de cálculo para diferenciar os tributos e dimensionar o fato tributado. A base de cálculo tem entre suas funções a de verificar a intensidade do núcleo factual previsto na norma e sua aplicação conjunta com a alíquota, a de definir o *debitum* tributário, com efeito, não cabe no nosso sistema a figura dos tributos fixos.

Nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 341) “a base de cálculo é a grandeza instituída na conseqüência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato

jurídico, para que combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”.

A base de cálculo também é o núcleo da regra-matriz de incidência, que tem também a finalidade de estabelecer ser o gênero do tributo, que conjuntamente com os demais elementos que integram a hipótese de incidência estabelecem a espécie tributária.

Por fim, a base de cálculo tem a função de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese normativa.

Desse modo, este elemento do critério quantitativo presente no consequente da regra-matriz tem três funções específicas: a de medir as proposições reais do fato; compor a específica determinação da dívida; e confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese de incidência.

Na sua última função, a comparativa, a base de cálculo confirma o critério material da hipótese normativa quando houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e núcleo do fato dimensionado. Ela infirma o critério material, quando este for manifestamente incompatível com a base de cálculo. Por fim, afirma o critério material, quando este for obscuro prevalece como critério material da hipótese o tipo ou ação previsto na base de cálculo.

Sendo assim, a base de cálculo tem três funções: 1) função mensuradora; 2) função objetiva; 3) função comparativa.

A base de cálculo nunca vem determinada no plano normativo *lato sensu*. Na norma geral existem referências abstratas. É com o lançamento do crédito tributário que se aplica a lei ao caso individual e concreto, estabelecendo a quantia líquida e certa devida, a base de cálculo.

Portanto, tendo que a norma jurídica é a expressão mínima e irreduzível de manifestação do deontico mínimo a regra-matriz de incidência, como instrumento metodológico de compreensão da norma, através de seus critérios previstos na hipótese e consequente auxiliam na montagem do arquétipo da norma jurídica, obtendo-se um juízo hipotético da norma, bem como estabelece os requisitos para que ocorra a subsunção do fato à norma.

3. Validade da norma

A questão da validade das normas no ordenamento jurídico traz inúmeras discussões, questionamentos e consequências práticas. Desse modo, objetivam analisar o conceito de validade das normas no sistema jurídico brasileiro, tendo em vista que os conceitos jurídicos de validade podem ser distintos conforme determinação e disposição do ordenamento.

Como, por exemplo, o conceito de validade no Direito alemão pode não servir ou ser o mesmo para o Direito brasileiro, português ou italiano, e o conceito de validade da norma no Direito brasileiro não será aplicado nos ordenamentos jurídicos estrangeiros.

O conceito de validade não é um conceito filosófico que pode ser aplicado em qualquer ordenamento. O sistema jurídico determina o que é uma norma válida.

Primeiramente, entendo ser importante trazer as palavras de Friedrich Müller (2000, p. 50-70), que ensina que os métodos da prática jurídica e da ciência do Direito têm que ir além da interpretação do teor literal da norma. Não pode ser a norma analisada e interpretada isoladamente, pois ela sempre deve ser estudada aplicada a um caso. Uma norma isolada pode ser clara, mas aplicada no caso concreta se afigura destituída desta clareza. E isso somente se evidencia na tentativa efetiva de concretização.

A subsunção é apenas aparentemente um procedimento lógico formal; na verdade, é um procedimento determinado no seu conteúdo pela respectiva compreensão de dogmática jurídica. Toda e qualquer norma somente faz sentido em vista a um caso a ser solucionado por ela. A solução é a concretização da norma jurídica em norma de decisão e do conjunto de fatos, juridicamente ainda não decidido, em caso jurídico decidido deve comprovar a convergência material de ambos, publicá-la e fundamentá-la.

E concluiu o ilustre professor germânico que a ciência do Direito tem como objetivo a racionalidade da aplicação do Direito e como postulado de adequação do Direito. A ciência do Direito é uma ciência prática.

A citação dessas palavras é importante para o presente estudo, uma vez que acredito que a ciência do Direito é uma ciência de aplicabilidade do ordenamento jurídico, deve ensinar ou auxiliar os operadores do Direito na solução de casos, aplicação de normas e os conteúdos normativos.

Desse modo, como a ciência do Direito tem como função a aplicação do Direito, deve ter como objeto o ordenamento jurídico, e como estamos estudando o conceito de validade, temos que auxiliar a aplicação de validade no sistema jurídico brasileiro.

3.1. Validade segundo Hans Kelsen

Para Hans Kelsen, a norma é válida quando guarda relação de pertencibilidade com o sistema, uma vez que entende que o ordenamento jurídico, como sistema de normas que regulam as condutas humanas, para a norma pertencer a este sistema ou a ordem normativa tem que ter seu fundamento de validade através de outra norma, ou seja, o fundamento de validade de uma norma só pode ser a validade de outra norma.

A validade de uma norma é verificada se ela foi expedida por autoridade competente para estabelecer normas válidas no sistema. A competência da autoridade deve estar escorada em uma outra norma e mais elevada que a expedida pela autoridade.

A norma que determina a criação de outra norma é considerada norma superior e a que observou a regulamentação para ser criada é a inferior. Assim, a ordem jurídica é uma hierarquia de diferentes níveis de normas.

A harmonia e a unidade da ordem jurídica advêm da hierarquia das normas, sempre a inferior buscando fundamento de validade na superior e assim por diante, até finalizar na norma fundamental, a mais superior, que é o fundamento de validade do ordenamento jurídico.

Kelsen admite que a norma fundamental não é norma do Direito positivo, é uma criação, uma ficção para dar fundamento de validade das demais normas do ordenamento sem determinar o seu conteúdo.

A norma fundamental não tem conteúdo e não estabelece o conteúdo das demais normas do ordenamento jurídico, somente disciplina que a partir dela as demais normas inferiores são válidas.

A norma fundamental simplesmente dá condição de validade para se iniciar um ordenamento jurídico é o pressuposto de validade para o poder constituinte ter competência para outorgar a Constituição, iniciando o processo de positivação do Direito.

As normas têm fundamento de validade por intermédio da norma fundamental, que atribuiu poder para criação de outras normas, ou seja, ela dá validade às

normas não pelo seu conteúdo, mas sim por determinar quem é competente para expedir e criar normas.

Uma norma pertence a uma ordem jurídica quando é criada de acordo com as determinações da norma fundamental. Para pertencer ao ordenamento jurídico basta ser a norma criada por ente competente, pouco importando o conteúdo.

A norma fundamental refere-se a uma Constituição determinada e mediadamente, uma vez que se refere à ordem coercitiva criada por esta Constituição.

Desse modo, a norma fundamental pressupõe-se de uma Constituição inteiramente determinada, pouco importando se a Constituição é justa ou injusta, pois na pressuposição da norma fundamental não é afirmado qualquer valor transcendente ao Direito positivo.

Pela teoria pura do Direito pouco importa os fatos nos sentido da lei natural e a metafísica, mas sim o que está prescrito na Constituição, a norma fundamental tem que estar em harmonia com o sentido subjetivo do ato de vontade constituinte e em harmonia com as prescrições da Constituição.

A função da norma fundamental é fundamentar a validade objetiva do ordenamento jurídico ou do direito posto.

A fundamentação da validade de uma norma jurídica é determinada por um processo silogístico, cuja premissa maior é uma norma considerada como objetivamente válida e por isso deve ser respeitada.

Para Kelsen, invalidade é muito parecido com revogação. Quando a norma é declarada inválida pelo Poder Judiciário, ela está sendo revogada, retirada do sistema. A norma somente perde sua validade quando for retirada por outra norma do sistema.

A lei começa a existir a partir do momento em que o presidente do legislativo promulga a lei ou quando está é sancionada pelo chefe do executivo.

Com a publicação da lei, não necessariamente ocorre sua incidência, mas começa a fazer parte do ordenamento jurídico e é comunicada a sua existência ao povo e é válida.

Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho comungam deste entendimento, que basta a norma existir no sistema que é válida, existência é igual a validade. A norma que seguiu os procedimentos corretos para sua edição e foi proferida por ente competente é válida, pouco importando seu conteúdo.

Tácio Lacerda Gama (2009, p. 319) defende que

O observador do sistema jurídico pode afirmar se uma norma existe ou não; ii. existir significa pode ser apreciada pela jurisdição – este é o critério de efetividade ou de relevância jurídica; iii. o juízo de existência com algo distinto de validade só é possível para quem observa o sistema jurídico; iv. Para quem é participante (i.e, órgãos jurisdicionais), só existem normas válidas ou inválidas; v. válida é a norma produzida de acordo com a norma de competência; o efeito da validade é a vigência e a eficácia, nos termos previstos pela própria norma; vi. Invalidez é a relação da norma com a norma sancionadora de competência; vii. A aplicação dessa norma sancionatória pode ensejar suspensão da vigência, e com ela a eficácia, quando a decisão for geral, de forma plena (ex tunc) ou parcial (ex nunc); viii. A sanção pelo descumprimento da competência pode projetar, tão somente, a suspensão da eficácia da norma se os efeitos da decisão se restringir as partes do processo.

3.2. Validade no sistema constitucional brasileiro

O Direito regula sua própria realidade e sua criação, uma vez que existem normas jurídicas que estabelecem como devem ser criadas outras normas e até mesmo o conteúdo que devem conter. A norma jurídica é válida quando observa as determinações da norma que regulou sua criação.

Importante salientar que o próprio Hans Kelsen admite que existam dois tipos de sistemas jurídicos: o estático e o dinâmico.

Pelo sistema dinâmico das normas, não se estabelece o conteúdo que devem ter as normas, para que o legislador tenha liberdade para regular e criar o Direito de uma forma livre e, como o próprio nome diz, mais dinâmica.

Nesse sistema, a Constituição não teria o objetivo de estabelecer conteúdos do ordenamento jurídico, somente estabeleceria as competências para editar normas. A validade da norma é relacionada se foi editada por quem tem competência para expedir e proferir.

O sistema estático é um sistema de normas, cujo fundamento de validade e conteúdo de validade são deduzidos de uma norma pressuposta. O princípio segundo o qual se opera o fundamento de validade das normas deste sistema é o princípio estático.

É um sistema rígido que já estabelece o conteúdo das normas ao legislador, já existe uma predeterminação do conteúdo das normas a serem criadas.

A Constituição Federal de 1988 tem como característica conferir poder legislativo aos entes políticos conforme a matéria, bem como estabelecer determinar o conteúdo das normas que podem ser editada pelos entes com competência legislativa. Com efeito existem o sistema dinâmico e estático no nosso sistema constitucional.

No sistema tributário nacional previsto na Constituição Federal, fica clara essa situação, pois estabelece os princípios norteadores da tributação, as competências tributárias dos entes políticos para instituir tributos e dentro das competências já estão estabelecidos os arquétipos tributários dos tributos e os vetores e conteúdos que devem ser seguidos e obedecidos pelos entes com competência para instituir e legislar sobre a exação.

Não tem o ente político com competência tributária liberdade para instituir o tributo como bem entender, de uma maneira dinâmica. Tem que observar as diretrizes constitucionais quanto à forma para instituição tributo e o conteúdo da norma tributária a ser editada.

A Constituição Federal, em seu art. 145, § 1º, ao estabelecer o princípio da capacidade contributiva, que disciplina que

sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte,

está estabelecendo ao agente competente para editar normas o conteúdo que esta deve conter.

Ou também no caso do art. 155, § 3º, incs. I e II, da CF, que estabelece que a União Federal institui o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o qual “será seletivo, em função da essencialidade do produto e será não cumulativo, compensando-se o que for

devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”, a Carta Magna está determinando o conteúdo que deve conter a norma que instituir o IPI.

Neste diapasão, a Constituição Federal determinou a competência tributária para instituir o tributo e também determinou o conteúdo que deve conter a norma que criar o imposto e os princípios que devem ser observados.

Desse modo, na Constituição Federal prevalece o sistema dinâmico, mas convive com o sistema estático em relação a determinadas matérias. Estão reunidos, na Constituição Federal, o sistema estático e dinâmico, pois além de conferir poder e estabelecer as autoridades legisladoras, também há normas constitucionais que prescrevem determinadas condutas dos sujeitos subordinados às normas e das quais podem ser deduzidos os conteúdos das novas normas.

No Direito Brasileiro a condição de validade está relacionada tanto com a questão se a norma foi colocada no ordenamento jurídico pelo ente competente e seguindo o procedimento correto, bem como se o seu conteúdo normativo está em consonância com as determinações constitucionais.

Pela teoria kelsiana, pode-se apenas afirmar e dizer que a Constituição Federal é válida por existir, pois seu fundamento de validade advém da norma fundamental que apenas se preocupa em dar condição de validade quanto a forma e o procedimento da norma.

Posteriormente à Constituição Federal, existência não é mais pressuposto de validade e sim também o conteúdo da norma. Para ser norma válida não basta apenas pertencer ao sistema.

A relação de pertinencialidade da norma é apenas aferida mediante confronto com a norma superior, dentro da hierarquia do sistema, culminando na norma hipotética fundamental, se obedeceu aos ritos e procedimentos determinados pela norma superior. Porém, o fato de a norma existir ou ser pertinente com o sistema não quer dizer que é válida.

Como muito bem asseverou o professor Marcelo Neves (1988, p. 41),

o ordenamento jurídico, por constituir espécie de sistema normativo dinâmico, tolera a incorporação irregular de normas jurídicas, que permanecerão no sistema enquanto não houver produção de ato jurídico ou norma jurídica destinada a expulsá-las, isto é, até que se manifeste o órgão competente desconstituindo-as. Portanto, ao passo que nos sistemas normativos estáticos, onde as normas são

explicitadas mediante processos de derivação lógico-dedutiva desenvolvidos a partir da norma básica, a pertinência da norma implica a sua validade interna e vice-versa, os sistemas jurídicos, construídos e desenvolvidos através dos processos políticos e técnicos de produção-aplicação normativa, caracterizam-se por uma nítida distinção entre pertinência e validade das normas.

Como a Constituição Federal discrimina a competência, o conteúdo e o alcance que devem ter as normas infraconstitucionais, a condição de validade das normas está atrelada também se o seu conteúdo e sua disposição coadunam-se com as determinações constitucionais, se a norma é constitucional ou inconstitucional, se é válida ou inválida.

A fundamentação da norma não é aleatória, advém de determinação constitucional e do ordenamento jurídico. Assim, se a norma foi expedida desrespeitando a fundamentação ou conteúdo que deveria conter, está viciada, não é válida.

Ora, a discussão de validade da norma jurídica não fica presa e atrelada somente sobre a questão se foi expedida por agente competente ou não, mas também quanto ao seu conteúdo.

Norberto Bobbio (2003, p. 47) ensina que para verificar se uma norma é válida deve-se fazer três verificações:

- 1) averiguar se a autoridade de quem ela emanou tinha poder legítimo para emanar normas jurídicas, isto é, normas vinculantes naquele determinado ordenamento jurídico (esta investigação conduz inevitavelmente a remontar até a norma fundamental, que é o fundamento de validade de todas as normas de um determinado sistema);
- 2) averiguar se não foi ab-rogada, já que uma norma pode ter sido válida, no sentido de que foi emanada de um poder autorizado para isto, mas não quer dizer que ainda o seja, o que acontece quando uma outra norma sucessiva no tempo a tenha expressamente ab-rogado ou tenha regulado a mesma matéria;
- 3) averiguar se não é incompatível com outras normas do sistema (o que também se chama ab-rogação implícita), particularmente com uma norma hierarquicamente superior (uma lei constitucional é superior a uma lei ordinária em uma Constituição rígida) ou com

uma norma posterior, visto que em todo ordenamento jurídico vigora o princípio de que duas normas incompatíveis não podem ser ambas (assim como em um sistema científico duas proposições contraditórias não podem ser ambas verdadeiras).

Quando o jurista estabelece a validade da norma, consubstancia-se em averiguar se não é incompatível com outra norma e principalmente com a norma constitucional é justamente quanto ao conteúdo, se a disposição da norma obedece aos mandamentos constitucionais.

Nesse sentido muito bem salientou o professor Marcelo Neves (1988, p. 39) que “duas normas realmente antinômicas podem pertencer a um mesmo ordenamento jurídico, ou seja, a consistência internormativa não é condição necessária à pertinência de normas ao sistema jurídico”. E continua o brilhante professor: “não se confunde, porém, a pertinência com a validade das normas jurídicas”.

A questão da validade da norma é inerente ao Direito. Faz parte do mundo jurídico a discussão de validade ou invalidade da norma, se a norma é constitucional ou inconstitucional, se é legal ou ilegal. Esta binariedade do válido ou inválido é da essência do Direito.

Essa discussão alimenta o mundo jurídico e valoriza os operadores e aplicadores do Direito. É nesse prisma que movimenta e vive o mundo jurídico e as discussões jurídicas. Se não existisse essa discussão de validade ou invalidade da norma conforme seu conteúdo, se respeita ou não os primados e garantias constitucionais, não seria necessário o estudo do ordenamento jurídico e a existência de operadores e aplicadores do Direito, uma vez que simples máquinas ou robôs poderiam solucionar qualquer demanda, bastaria verificar se a norma existe ou não.

Uma coisa é a norma entrar no sistema e pertencer a este, outra coisa é verificar se ela entrou corretamente no sistema, se obedeceu aos ritos, às fundamentações e os conteúdos normativos corretos. Desse modo, não se pode confundir existência com validade.

É possível existir normas inválidas no sistema jurídico, são as normas ilegais ou inconstitucionais, que somente podem ser dimensionadas observando se seus respectivos conteúdos estão de acordo com o mandamento constitucional, e não somente por meio da análise se a norma foi editada pelo sujeito competente.

A norma pertence ao sistema se editada por agente competente, e a partir do momento que está no sistema faz-se a discussão se a norma é válida ou inválida. Dentro do sistema que se discute a validade ou invalidade da norma.

A categoria da validade ou invalidade da norma está em todo o Direito, quando o advogado questiona aplicabilidade de determinada norma por ser inconstitucional ou ilegal, até mesmo quando um juiz ou aplicador do Direito deixa de aplicar determinada norma por considerá-la inconstitucional ou viciada.

Se não fosse assim, as discussões jurídicas pautar-se-iam apenas se a norma existente é válida. Sendo válida tem de ser aplicada, só pode ser deixada de aplicá-la se retirada do sistema por agente competente.

Enquanto isso todos devem observar a norma e não podem questionar sua validade ou invalidade. As discussões ficariam somente em torno se a norma é vigente e eficaz.

Ora, a partir do momento que o particular sente-se atingido por determinada norma em seus direitos e garantias, ele já pode questioná-la e decidir se irá observá-la ou não, consultando juristas e advogados sobre a validade ou não da norma. É lógico que deixar de aplicar a norma ou não entender que a norma é inválida é um risco até o pronunciamento do poder judiciário, mas, conforme já salientado, essas discussões e decisões fazem parte do Direito.

Até por uma questão de justiça não pode subsistir a teoria de que a norma existente é válida e tem que se aguardar uma decisão do Supremo Tribunal Federal ou de outra autoridade competente para declarar a inconstitucionalidade da norma e retirá-la do sistema. Seja há as determinações preestabelecidas do conteúdo das normas, qualquer um pode fazer o juízo se estas são inconstitucionais ou inválidas e, com isso, se irão respeitá-las ou aplicá-las, não se necessita aguardar a retirada do sistema por outra norma.

Importante salientar que toda norma editada por ente competente que guarda relação de pertencimento com o sistema goza da presunção de validade, ou, como alguns preferem dizer, gozam da presunção de legitimidade, porém é da essência do Estado democrático de Direito a discussão se aquela norma é válida ou inválida, podendo o particular deixar de aplicá-la sem que tenha sido retirada do sistema, para resguardar seus direitos e garantias constitucionais ou legais.

O controle de validade ou invalidade da norma é fundamental para que se prevaleça o Estado democrático de Direito e os seus princípios constitucionais sejam respeitados, não pode ser considerada válida uma norma somente porque foi editada por

agente competente e inválida quando retirada do sistema por outra norma, uma vez que durante o tempo que permaneceu no sistema como supostamente válida irradiou efeitos injustos e inconstitucionais, lesando os direitos e as garantias dos cidadãos.

Portanto, a norma jurídica pode se submeter a dois critérios de valorações distintos, se é pertinente ou existente no sistema jurídico e se é válida ou inválida (lógico que existem outros critérios de valoração da norma que não pretende se afastar, apenas com essa afirmação pretende-se estabelecer que pertinencialidade e existência não se confundem com validade da norma).

3.3. Conclusão de validade

A ciência do Direito é uma ciência de aplicabilidade do ordenamento jurídico, deve ensinar ou auxiliar os operadores do direito na solução de casos, aplicação de normas e os conteúdos normativos do ordenamento jurídico.

Para a teoria pura do Direito a norma fundamental não tem conteúdo e não estabelece o conteúdo das demais normas do ordenamento jurídico, somente disciplina que a partir dela as demais normas inferiores são válidas.

Kelsen entende que a norma fundamental simplesmente dá condição de validade para se iniciar um ordenamento jurídico, é o pressuposto de validade para o Poder Constituinte ter competência para outorgar a Constituição, iniciando o processo de positivação do Direito.

As normas têm fundamento de validade através da norma fundamental que atribuiu poder para criação de outras normas, ou seja, ela dá validade às normas não pelo seu conteúdo, mas sim por determinar quem é competente para expedir e criar normas.

Portanto, para Kelsen a norma válida é a que pertence a uma ordem jurídica quando é criada de acordo com as determinações da norma fundamental. Para ser válida basta ser a norma criada por ente competente, pouco importando o conteúdo.

No entanto, Kelsen admite que existem dois tipos de sistemas jurídicos: o estático e o dinâmico. O primeiro sistema é rígido, estabelece o conteúdo das normas ao legislador, o conteúdo de validade e o fundamento de validade da norma são deduzidos de uma norma pressuposta. Já pelo sistema dinâmico das normas, não se estabelece o conteúdo

que devem ter as normas, para que o legislador tenha liberdade para regular e criar o Direito de uma forma livre e, como o próprio nome diz, mais dinâmica.

Na Constituição Federal prevalece o sistema dinâmico, mas convive com o sistema estático em relação a determinadas matérias. Estão reunidos, na Constituição Federal, o sistema estático e dinâmico, pois além de conferir poder e estabelecer as autoridades legisladoras, também há normas constitucionais que prescrevem determinadas condutas dos sujeitos subordinados às normas e das quais podem ser deduzidos os conteúdos das novas normas.

Pela teoria kelsiana, pode-se apenas afirmar e que a Constituição Federal é válida por existir, pois seu fundamento de validade advém da norma fundamental, que apenas se preocupa em dar condição de validade quanto a forma e o procedimento da norma.

Posteriormente a Constituição Federal, existência não é mais pressuposto de validade e sim também o conteúdo da norma. Para ser norma válida não basta apenas pertencer ao sistema.

A Constituição Federal discrimina a competência legislativa, o conteúdo e o alcance que devem ter as normas infraconstitucionais, a condição de validade das normas está atrelada também se o seu conteúdo e disposição coadunam-se com as determinações constitucionais, se a norma é constitucional ou inconstitucional, se é válida ou inválida.

A fundamentação da norma não é aleatória, advém de determinação constitucional e do ordenamento jurídico. Assim, se a norma foi expedida desrespeitando a fundamentação ou conteúdo que deveria conter, está viciada, não é válida.

O controle de validade ou invalidade da norma é fundamental para que se prevaleça o Estado democrático de Direito e os seus princípios constitucionais sejam respeitados, não pode ser considerada válida uma norma somente porque foi editada por agente competente e inválida quando retirada do sistema por outra norma.

Desse modo, as normas jurídicas se submetem a dois critérios de valorações distintos, que é a pertinencialidade no sistema jurídico e a validade da norma.

4. ICMS no sistema tributário nacional

O ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas dispostas hierarquicamente. Sendo a Constituição a norma suprema e a Lei Fundamental do Estado, para Gomes Canotilho (1991, p. 141) a superioridade hierárquica da Constituição revela-se de três modos:

- 1) as normas do direito constitucional constituem uma *lex superior* que recolhe o fundamento de validade em si própria (autoprimazia normativa);
- 2) as normas de direito constitucional são normas de normas (*norma normarum*), afirmando-se como fontes de produção jurídica de outras normas (normas legais, normas regulamentares, normas estatutárias etc.);
- 3) a superioridade normativa das normas constitucionais implica o princípio da conformidade de todos os actos dos poderes políticos com a Constituição.

O sistema jurídico tributário brasileiro tem uma peculiaridade: sua estrutura, princípios, competências e arquétipos tributários estão previstos na Constituição Federal, por isso que se denomina sistema constitucional tributário.

Por sistema podemos entender o conjunto de porções que se vinculam sobre a referência de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Todo conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada é considerado sistema.

O sistema jurídico ou do Direito é formado pelo conjunto de normas que se relacionam segundo um princípio unificador e estas normas estão dispostas numa estrutura hierárquica, disciplinada pela fundamentação ou derivação, tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, conferindo ao sistema a possibilidade dinâmica de autorregular sua criação e suas transformações.

O sistema do direito como tem ponto inicial de validade a norma fundamental, traz-lhe a característica de ser um conjunto unitário e homogêneo, apesar da multiplicidade de normas.

O ordenamento jurídico brasileiro é um sistema de normas de comportamento e de estrutura para regulamentar as condutas intersubjetivas e é composto por diversos

subsistemas que se cruzam em várias direções, mas que se afunilam em busca da Constituição Federal que dá seu fundamento de validade semântica.

Normas de comportamento regulam as condutas das pessoas nas relações intersubjetivas e as normas de estrutura são as que regulam os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, regulando as condutas interpessoais nos órgãos, procedimentos de criação de regras, transformação ou expulsão do sistema.

As normas em geral e as proposições jurídico-normativas se expressam por intermédio do conectivo *dever-ser*.

Nas regras de estrutura para que ocorra a regulamentação das condutas são necessárias as edições de outras normas com conteúdo de disciplinar competência, a qual fará surgir a norma de conduta dela derivada, que regerá os comportamentos interpessoais.

Na Constituição Federal há predominância das regras de estrutura, tendo em vista que é do texto constitucional que saem as linhas gerais de organização do Estado, das instituições e das competências legislativas.

A Constituição Brasileira é da categoria rígida, sendo necessário para sua alteração procedimento solene e complexo e ainda contém o sistema nacional, sistema federal, sistemas estaduais e sistemas municipais devidamente relacionados.

Sendo um sistema de proposições normativas, a Constituição Federal é composta de vários subsistemas, subclasses ou subconjuntos, entre eles o subsistema constitucional tributário, que é formado pelo conjunto das normas que versam sobre matéria tributária, em nível constitucional.

Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo (2008, p. 20) também entendem que o sistema tributário nacional é um subsistema presente no sistema constitucional, dispondo que

subsistema é, na verdade, um conjunto de princípios e normas constitucionais que traduzem uma autorização dada pela sociedade para que o Estado invada o patrimônio daquele e dali colete a receita necessária à realização dos seus objetivos. Ora, sendo um conjunto de princípios e normas jurídicas elas, em que pese representarem uma autorização para o Estado, também constituem uma limitação à atuação deste sobre o patrimônio dos contribuintes. Vale dizer, se o Estado pretender arrecadar mais do que lhe está autorizado pelo

Sistema Constitucional Tributário, estará se arvorando no patrimônio das pessoas de forma confiscatória e arbitrária.

O grupo de normas que compõe o subsistema constitucional tributário é homogêneo em razão da natureza lógica do assunto que dispõe, por estarem legitimadas pela norma hipotética fundamental e terem como ponto de confluência do direito positivo, tratarem de matéria tributária. Estão no mesmo grau hierárquico. Apesar de predominarem neste subsistema as regras de estrutura, também existem as normas de conduta que prescrevem nos modais deônticos permitido, obrigatório e proibido.

A Constituição Federal não cria tributos, concede aos entes políticos competência tributária que é aptidão para instituir tributos. A instituição de tributos dá-se por lei, conforme determina o art. 150, I, da CF.

Importante salientar que nada impede que a Constituição Federal crie ou institua tributos, prevendo todos os elementos necessários para sua instituição. Temos no nosso ordenamento o caso da CPMF que sua exigência foi prorrogada através da edição de emendas constitucionais.

A Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) foi instituída pela Lei nº 9.311/1996, com fundamento no artigo 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para ser cobrada por um prazo de 2 (dois) anos.

Posteriormente, por meio da Emenda Constitucional nº 21/1999, foi editado o artigo 75 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que prorrogou o prazo de exigência da CPMF para 36 (trinta e seis) meses.

Desta feita, a contribuição em tela seria exigida até 18 de junho de 2002, porém para que o fisco continuasse a exercer seu poder legiferante sobre as movimentações financeiras dos contribuintes, foi publicada a Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002, que acrescentou o artigo 84 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o qual determinou que a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira seria cobrada até 31 de dezembro de 2004, *“in verbis”*:

Art. 84. A contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, prevista nos arts. 74, 75 e 80, I, deste Ato das Disposições

Constitucionais Transitórias, será cobrada até 31 de dezembro de 2004.

§ 1º Fica prorrogada, até a data referida no caput deste artigo, a vigência da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, e suas alterações.

§ 2º Do produto da arrecadação da contribuição social de que trata este artigo será destinada a parcela correspondente à alíquota de:

I - vinte centésimos por cento ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde;

II - dez centésimos por cento ao custeio da previdência social;

III - oito centésimos por cento ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, de que tratam os arts. 80 e 81 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 3º A alíquota da contribuição de que trata este artigo será de:

I - trinta e oito centésimos por cento, nos exercícios financeiros de 2002 e 2003;

II - oito centésimos por cento, no exercício financeiro de 2004, quando será integralmente destinada ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, de que tratam os arts. 80 e 81 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Contudo, voltando à regra geral, a competência legislativa é a aptidão que as pessoas políticas têm para expedir regras jurídicas no ordenamento respeitando todo o procedimento legislativo. Devido ao princípio da legalidade as regras jurídicas inaugurais que os entes político têm competência para expedir devem ser feitas através de lei em sentido *lato*, que criam direitos e deveres correlatos.

O legislador constituinte concedeu aos entes políticos o poder de editar normas de direito tributário, e esta prerrogativa legiferante de que são portadoras as pessoas políticas, consubstancia na possibilidade de legislar a produção de normas jurídicas sobre tributos denomina-se de competência tributária.

Desse modo, competência tributária como a significação de legislar em matéria de tributo, de traçar o perfil jurídico de um tributo, o que não se confunde com capacidade tributária ativa que é ter credenciais para exigir a obrigação tributária.

A competência tributária está em um momento anterior à instituição do tributo, no plano constitucional, já a capacidade tributária ativa surge com a instituição do

tributo, sendo a eleição do sujeito ativo da regra-matriz tributária. A competência tributária esgota-se com a edição da lei, após somente se fala em capacidade tributária.

É normal o ente político cumular a competência tributária e a capacidade tributária ativa, colocando-se como sujeito ativo da obrigação tributária. A competência tributária é intransferível e a capacidade tributária não pode ser indicada para qualquer pessoa. Trata-se do princípio da indelegabilidade da competência tributária, que está implícito no art. 2º da Constituição Federal. A capacidade tributária não está albergada por este princípio podendo ser transferida.

A Constituição Federal estabeleceu elementos suficientes para traçar os arquétipos dos tributos que os entes políticos têm competência para instituir. Ficando assim estipulados quais os impostos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios, e ficando estabelecido que a União Federal tem competência residual.

Ou seja, foram previstas as competências tributárias dos estados, do Distrito Federal (ICMS, IPVA e heranças e doações) e para os municípios (ISS, IPTU e transmissão intervivos), todos os demais são de competência da União Federal.

Porém, devido à determinação do art. 154, II, da Constituição Federal que “a União Federal poderá instituir na iminência de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”, pode se afirmar que somente a União tem impostos privativos ou competência tributária privativa e exclusiva.

Os entes políticos devem observar os limites jurídicos para exercitar a suas respectivas competências tributárias, como respeitar as normas e princípios constitucionais, legalidade, da anterioridade, do não confisco, da segurança jurídica, da capacidade contributiva etc., uma vez que não estando a norma legal em consonância com estes ditames, será considerada inconstitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza estabeleceu seis qualidades para as competências tributárias, sendo elas privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício.

Privativa em razão de que só os entes políticos com poder legislativo podem instituir tributos e a Constituição aponta a competência privativa de cada pessoa política.

A competência tributária habilita a pessoa política a instituir tributo e proíbe as demais de virem a instituí-lo.

A *indelegabilidade* porque cada pessoa que recebeu a competência tributária não pode renunciá-la e nem delegar a terceiros. Assim, a indelegabilidade e

irrenunciabilidade são prerrogativas inafastáveis do exercício da competência tributária, tendo em vista que a Constituição Federal foi rigorosa ao estabelecer as competências aos entes políticos para que não existissem conflitos entre as subordens jurídicas, pois não há sentido em ser rigorosa na delegação das competências para que depois o ente político a delegue o renuncie.

A *incaducabilidade* advém que a pessoa que não exerceu sua competência não fica impedida de exercer a qualquer tempo. Ademais, está relacionada ao tempo que durar a Constituição Federal, não podendo ficar as competências tributárias perecíveis conforme o interesse dos governantes e problemas da sociedade.

Inalterabilidade, pois a competência tributária não pode ser ampliada pela própria pessoa política que a detém, somente pode alterar através de emenda constitucional.

Facultatividade porque os entes políticos não estão obrigados a exercer suas competências tributárias.

Entende o professor Paulo de Barros Carvalho que a privatividade será insustentável diante das determinações do art. 154, II, da CF, conforme já abordado, no Brasil somente se pode afirmar que os impostos federais são privativos da União Federal.

A inalterabilidade não guarda consonância com o ordenamento jurídico, pois faz parte do regime jurídico a reforma constitucional, a alterabilidade, podendo o poder constituinte derivado modificar o esquema discriminativo das competências tributárias, devendo somente respeitar os limites constitucionais do princípio da federação e da autonomia dos municípios.

A facultatividade do exercício apresenta-se como irresistível as críticas, pois a União Federal tem competência para instituir o imposto sobre grandes fortunas, porém exerceu a faculdade de não o fazer, bem como vários municípios têm a faculdade de não instituir o ISS. Os termos fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade são usualmente utilizados pela ciência do Direito para representar valores finalísticos que legislador imprime a lei tributária, contudo são poucas as referências no Direito positivo. São assim meras construções doutrinárias.

Fiscalidade seria a organização jurídica do tributo para sua instituição está voltada exclusivamente para abastecer e angariar recursos aos cofres públicos, sem que outros interesses interfiram no direcionamento da atividade impositiva.

Independente desse caráter, o tributo sempre está consubstanciado em privilegiar outras situações tidas como sociais, políticas ou econômicas. A esta figura de

manejar os elementos jurídicos dos tributos com o fim alheio ao meramente arrecadatório, denomina-se extrafiscalidade.

No entanto, não se pode dizer que tal tributo tem o caráter puramente fiscal ou extrafiscal, pois os dois objetivos, tanto da fiscalidade como da extrafiscalidade convivem de forma harmônica, sendo apenas legítimo que às vezes predomina um sobre o outro.

Somente a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios dispõem de competência tributária, em razão de que são os únicos entes dotados de poder legislativo e exercer competência tributária é a capacidade de editar leis que instituem tributos ou regulem sua funcionabilidade.

Competência tributária pressupõe capacidade tributária ativa, o mesmo ente que institui o tributo atribui-se o poder de ser sujeito ativo da relação jurídico-tributária. Caso o legislador omita quem é o sujeito ativo da obrigação tributária fica subentendido como a pessoa jurídica de Direito público com competência tributária.

Em alguns casos a legislação indica como sujeito ativo da obrigação tributária pessoa distinta da que tem a competência tributária. A pessoa que não é titular da competência tributária recebe as atribuições de arrecadar e fiscalizar o tributo (art. 7º, § 1º, do CTN), mas não fica com o produto arrecadado, transferindo os recursos para o ente político. Outro caso que pode ocorrer é o sujeito ativo recebe as mesmas atribuições, mas fica com os valores arrecadados, para que os apliquem no desempenho de suas atividades específicas, nesta última hipótese temos o fenômeno jurídico da parafiscalidade.

O exercício de a competência tributária dar-se com o processo de edição de lei em matéria tributária tanto nos planos federal, estadual e municipal. Terminado o processo legislativo e expedida a norma tributária no sistema jurídico tem-se como exercida a competência tributária.

Quanto à *facultatividade*, o ICMS é uma exceção, em razão de seu caráter de universalidade, estando todos os estados e o Distrito Federal obrigados a instituir o imposto, devido seu caráter nacional.

Caso existisse uma unidade da Federação que deixasse de exigir o ICMS, quebraria a consistência do sistema, fazendo aumentar a chamada “Guerra Fiscal”. Impera no sistema do ICMS o princípio da solidariedade nacional ou da homogeneidade de sua incidência.

O ICMS é totalmente diferente dos outros tributos, pois tem uma ordem nacional que exige sua regulamentação homogênea, fazendo parte das normas que pertencem ao sistema nacional.

Existem vários preceitos constitucionais que dispõem que o ICMS pertence ao sistema nacional e suas determinações valem indistintamente para todo território nacional. Ressaltando que nesse imposto não existe a facultatividade para sua instituição, estão todos os estados e o Distrito Federal obrigados a instituí-lo.

O professor Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 234) escreveu sobre a obrigatoriedade da instituição do ICMS, em parecer jurídico sobre “ICMS – princípio da solidariedade nacional ou da equiponderância ou, ainda, da homogeneidade de sua incidência”, dispondo que:

o caráter nacional do ICMS é outra máxima que sobressai do sistema com grande vigor de juridicidade. Não se aloja na formulação expressa de qualquer dos dispositivos constitucionais tributários, mas está presente nas dobras de inúmeros preceitos, irradiando sua força por toda a extensão da geografia normativa deste imposto. Sua importância é tal que, sem atinarmos a ele, fica praticamente impossível a compreensão da regra-matriz do ICMS em sua plenitude sintática e em sua projeção semântica. Os conceitos de operação interna, interestadual e de exportação; de consumidor final, de contribuinte, de responsável e de substituição tributária; de compensação do imposto. De base de cálculo e de alíquota, bem como de isenção, estão diretamente relacionados com diplomas normativos de âmbito nacional, válidos, por mecanismo de integração, para todo território nacional.

Portanto, dentro do sistema nacional tributário que conforme acima exposto trata-se de um subsistema presente no sistema constitucional, existe outro subsistema que é que o subsistema do ICMS, que está previsto e bem disciplinado no art. 155 da Carta Republicana.

Conforme exposto, a Constituição Federal confere aos estados e ao Distrito Federal em seu artigo 155, II, a competência para instituir o imposto sobre 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 – ICMS, *in verbis*:

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;

O professor Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 645), analisando o disposto no art. 155, II, da Constituição Federal verifica no ICMS a existência de três regras-matriz:

No caso do ICMS, temos três regras-matriz, o que implica admitir que existem três hipóteses de incidência e três consequências. Vejamos os três antecedentes normativos que a legislação constitucional consagra para , de seguida, tratarmos dos consequentes:

- a) realizar operações relativas;
- b) prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior, prestações essas que deverão concluir-se ou ter início dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal, identificadas as prestações no instante da execução, da geração ou da utilização dos serviços correspondentes;
- c) prestar serviços de transporte inter estadual ou intermunicipal.

Já o professor Roque Antonio Carrazza (2006, p. 37) entende que

a sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber:

- a) impostos sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadoria), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior;
- b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) o imposto sobre serviço de comunicação;
- d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica;
- e) o imposto sobre extração, circulação distribuição ou consumo de

minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.

Em nota de rodapé explicativa, ele ainda dispõe:

Dizemos pelo menos cinco impostos diferentes, porque juridicamente nada nos impediria de considerar, v.g., o imposto sobre a produção de lubrificantes diferente do imposto sobre o consumo de energia elétrica. Neste caso seriam mais de 20 impostos diferentes (justamente pro terem hipóteses de incidência e/ou base de cálculo diferentes).

O que distingue um tributo de outro é seu binômio hipótese de incidência/base de cálculo. A base de cálculo, além de colaborar na determinação da dívida tributária, dimensionando o fato imponible, afirma o critério material da hipótese de incidência do tributo, confirmando-a. Do contrário, o tributo terá sido mal instituído e, por isso mesmo, será inexigível. Donde podemos concluir que a base de cálculo é absolutamente indispensável, para qualquer tributo. (CARRAZZA, 2006, p. 37).

Percebemos que ambos juristas utilizam formas de raciocínio semelhantes, utilizando o binômio hipótese de incidência e base de cálculo, ou hipótese e consequência para construir os arquétipos tributários ou as regras-matriz existentes no art. 155, II, da CF, porém diferem na construção das normas em seus respectivos juízos hipotéticos.

No entanto, o professor Paulo de Barros Carvalho faz apenas a distinção em três regras-matriz distintas na sigla ICMS por constar apenas a diferença entre a hipótese de incidência de realizar operações mercantis com a de prestar serviço de comunicação e de prestar serviços de transporte interestadual e/ou intermunicipal.

Por sua vez, o professor Roque Antonio Carrazza faz essa distinção e a constatação de vários impostos na sigla ICMS porque operações mercantis, serviços de transporte interestadual e intermunicipal, serviço de comunicação e produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de

energia elétrica, bem como de extração e circulação, distribuição ou consumo de minerais, têm hipóteses de incidência e bases de cálculos distintas.

Roque Antonio Carrazza (2006, p. 234), ao interpretar o § 2º, inc. X, e § 3º, ambos do art. 155 da CF, explica o motivo da incidência do ICMS sobre operações relativas à energia elétrica e sobre operações relativas a lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, dispondo que:

Esta é a conclusão a que facilmente chegamos com a só leitura do art. 155, §§ 2º, X, “b”, e 3º, da CF:

“Art. 155. (...)

“(…)”.

“§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte: “(…)”

X – não incidirá: (...) b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; (...)”;

“3º. À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Ora, se o ICMS “não incidirá sobre operações que destinem, a outros Estados energia elétrica”, segue-se, a *contratio sensu*, que incidirá em outros tipos de operações relativas à energia elétrica.

O art. 155, § 3º, da CF também dispõe que somente o ICMS e os impostos de exportação e importação incidam sobre operações relativas a minerais do país, com isso traça o professor Roque Antonio Carrazza a sexta hipótese de incidência no presente tributo, que seria o ICMS sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

No entanto, ousou discordar dos ilustres professores que tive a honra de ter aulas magníficas de Direito Tributário e os conhecer melhor no curso de mestrado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, a PUC, uma vez que pelo princípio da tipologia tributária, verificando o binômio hipótese de incidência e base de cálculo ou utilizando os critérios da regra-matriz tributária incidência tributária vislumbro quatro impostos na sigla ICMS.

Ora, uma vez que operações com combustíveis, energia elétrica e minerais estariam contempladas em operações com circulações de mercadoria, ou seja, todos são considerados bens e encontrando-se em estado de mercancia são consideradas mercadorias, assim o ICMS somente incide sobre combustíveis, energia elétrica e minerais, quando foram realizadas operações mercantis que envolvam estes no ato de comércio.

Desse modo, vislumbro três regras-matriz de incidência do ICMS na leitura do *caput* do art. 155 da CF que seria realizar operações mercantis, prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior, prestações essas que deverão concluir-se ou ter início dentro dos limites territoriais dos estados ou do Distrito Federal, identificadas as prestações no instante da execução, da geração ou da utilização dos serviços correspondentes e prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal.

A quarta regra-matriz de incidência tributária ou arquétipo constitucional do tributo existente na sigla ICMS estaria na alínea “a” do inc. IX do § 2º do art. 155 da CF, ou melhor, foi criada mais uma hipótese de incidência do imposto, com o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, que deu nova redação à norma em comento, criando o ICMS-Importação.

Passaremos a explicar de forma sucinta, pois não é objeto do trabalho debater em profundidade o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, porém não é possível estudar e descrever sobre a não cumulatividade do imposto sem estabelecer as premissas e características do tributo.

4.1. ICMS sobre operações de circulação de mercadorias

Tratando do ICMS apenas como o imposto que incide sobre operações de circulação de mercadorias, ou operações mercantis, nos termos do art. 155, inc. II, da Constituição Federal, “compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as operações se iniciem no exterior”, tem-se como critério material da sua regra-matriz de incidência realizar operações de circulação de mercadorias.

Sempre lembrando que critério material é o elemento previsto no antecedente da regra-matriz de incidência tributária que descreve um comportamento ou conduta humana

através de um verbo seguido de seu complemento. Estes verbos podem exprimir ação, bem como estado, para através do encontro de expressões designe o comportamento humano que pode acarretar consequências tributárias.

Então no caso o verbo que exprime a ação é realizar e o complemento é operações de circulação de mercadorias ou operações mercantis.

O ICMS é descendente do antigo ICM e desde a época do antigo imposto discutia-se se a hipótese de incidência seria a mera circulação ou saída de mercadoria ou se era a realização de operação mercantil.

Tanto que o ministro César Asfor Rocha, ao apreciar demanda do antigo ICM entrou no debate da questão do fato gerador do imposto citando o ministro Aliomar Baleeiro, decidindo que

a questão foi muito tratada pelo eg. Tribunal a quo e adoto, como razão de decidir, as bem lançadas fundamentações constantes do irretorquível voto do ilustre Des. Accioli Freire, cujos trechos reproduzo: “É bem verdade que o Decreto-lei nº 406, de 31/12/68, define como fato gerador do ICM, simplesmente, a saída de mercadorias do estabelecimento comercial, industrial ou produtor”, mas tal saída deve ter um conteúdo econômico ou jurídico para haver subsunção desse fato à norma jurídica. Se o referido diploma legal cuida de imposto sobre “operações” relativa à circulação de mercadorias, deve-se concluir que só ocorre o fato gerador se a saída da mercadoria representar uma operação, ou seja, uma transferência que tenha efeitos de natureza econômica ou jurídica. Ao comentar o art. 1º do sempre citado decreto-lei, observa Aliomar Baleeiro que “a saída das mercadorias para voltar ou para outro estabelecimento do dono no mesmo local não é operação, reiterando, ao estudar o motivo jurídico da saída, que não pode ser, em nossa opinião, fato material ou físico a simples deslocação da mercadoria para fora do estabelecimento, permanecendo na propriedade e posse direta do contribuinte seja para depósito, custódia, penhor, comodato ou reparos”. Se admitida interpretação contrária, diz o mestre, “até o furto da mercadoria seria fato gerador

do ICM". (*Direito Tributário Brasileiro*, 10. ed. Forense, 1990, p. 219 e 223). (fls. 203/204) (IOB / jurisp 7552/1)

Só que não se pode admitir que qualquer circulação de bens realizada pelo sujeito passivo da obrigação tributária seja considerada hipótese de incidência do ICMS, como tivemos no caso do art. 1º do Decreto-lei nº 406/1968, ou de situação mais absurdas ainda em que o legislador determinou como hipótese de incidência do ICMS o uso e consumo de matérias-primas, bens ou materiais produzidos pelo próprio contribuinte, conforme previsto no art. 2º, § 1º, II do Convênio nº 66/1988, de 14.12.1988, que fixava normas para regulamentar provisoriamente o imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, *in verbis*:

Artigo 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

I - na entrada no estabelecimento destinatário ou no recebimento pelo importador de mercadoria ou bem, importados do exterior;

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou a ativo fixo;

III - na utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto;

IV - na aquisição, em licitação, promovida pelo Poder Público, de mercadoria ou bem, importados do exterior e apreendidos;

V - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

VI - na saída de mercadoria do estabelecimento extrator, produtor ou gerador, para qualquer outro estabelecimento, de idêntica titularidade ou não, localizado na mesma área ou em área contínua ou diversa, destinada a consumo ou a utilização em processo de tratamento ou de industrialização, ainda que as atividades sejam integradas;

VII - no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, por qualquer estabelecimento, incluídos os serviços prestados;

VIII - no fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definida em lei complementar;

§ 1º Para efeito destas normas, equipara-se à saída:

I - a transmissão de propriedade de mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente;

II - o consumo ou a integração no ativo fixo de mercadoria produzida pelo próprio estabelecimento ou adquirida para industrialização ou comercialização.

Ainda bem que neste caso o Egrégio Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional a incidência do ICMS sobre bens produzidos para consumo próprio e, conseqüentemente, foi suspensa a execução da expressão “ou a integração no ativo fixo de mercadoria produzida pelo próprio estabelecimento”, contida no inciso II do § 1º do art. 2º do Convênio nº 66/1988 pelo art. 1º da Resolução nº 11 de 28.09.2007, em razão da declaração de inconstitucionalidade em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 158.834-9.

Por isso, é importante entender, interpretar e respeitar o arquétipo constitucional dos tributos, bem como a unidade mínima e irredutível da mensagem deôntica da norma, em especial no caso o ICMS, sendo a regra-matriz de incidência tributária um belo instrumento para tal, justamente para evitar estas aberrações jurídicas e o desvirtuamento da hipótese de incidência traçada pela Constituição Federal.

Até porque o Sistema Constitucional Tributário é um sistema tanto dinâmico como estático, uma vez que confere competência para os entes políticos instituírem tributos, poderes as autoridades legisladoras, bem como estabelece princípios constitucionais tributários que são vetores para as normas infraconstitucionais e ainda prescreve os arquétipos tributários ou as regras-matriz de incidências tributárias, dos quais se deduzem, ou melhor, impõem os conteúdos das normas que instituirão ou disciplinarão sobre os tributos.

O art. 155, inc. II, da CF ao estabelecer que o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, nas palavras do já citado Marcelo Neves, está explicitando mediante processo de derivação lógico-dedutiva, qual hipótese de incidência e as circunstâncias que as normas ordinárias deverão respeitar para guardar relação de pertinência com a norma básica e serem, conseqüentemente, consideradas válidas.

Desse modo, passamos desenhar e analisar melhor a regra-matriz de tributária de incidência do ICMS traçada pela Constituição Federal, quando determina que o imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, não tenho dúvidas que institui como critério material (o núcleo da hipótese de incidência) realizar operações mercantis.

O professor Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 648) explica muito bem a essência dos três vocábulos: “operações”, “circulação” e “mercadorias, dentro do contexto do ICMS, dispondo que:

“Operações, “circulação” e “mercadorias” são três elementos essenciais para a caracterização da venda de mercadorias. Tenho para mim que o vocábulo “operações”, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a circulação de mercadorias. “Circulação”, por sua vez, é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, com a conseqüente mudança de patrimônio. Já o adjunto adnominal “de mercadorias” indica que nem toda a circulação está abrangida no tipo proposto, mas unicamente aquelas que envolvam mercadorias.

Ora, operações de circulação de mercadorias nada mais são do que realizar atos de comércio, mercancia com bens ou objetos. O termo mercadoria vem do Direito Comercial, como sendo bem destinado ao ato de comércio e circulação de mercadoria, ou seja, seria no sentido de transferência do bem através de ato mercantil, negócio jurídico que ocorre a mudança da propriedade devido à mercancia.

Estabelecer que o critério material da hipótese de incidência do ICMS é realizar operações mercantis advém justamente do termo mercadoria, pois somente é considerada mercadoria a coisa móvel destinada ao comércio, conforme ensina Hugo de Brito Machado (1999, p. 29):

Mercadoria, em sentido amplo, é tudo quanto possa ser objeto de comércio. Até os imóveis cabem neste conceito. Em sentido estrito, acepção em que empregada na Constituição Federal, para fins tributários, “mercadorias são coisas móveis. E destinadas ao comércio.

José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 16) também entende que

mercadoria, tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para o consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente.

Neste sentido, Roque Antonio Carraza (2006, p. 41) ensina a noção de mercadoria no contexto da hipótese de incidência do ICMS, o que copio na íntegra, pois não teria condições de explicar e fazer melhor:

É o caso de rememorarmos que a mercadoria, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeitos à mercancia. É se preferirmos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial.

Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão só aquele que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.

Estamos percebendo que nada é mercadoria “pela própria natureza das coisas”. De fato, como aguisadamente observa Paulo de Barros Carvalho, a natureza mercantil de um bem não de flui de suas propriedades intrínsecas, mas de sua destinação específica. Assim, um jogo de xadrez será mercadoria, se colocado à venda pelo comerciante, em seu estabelecimento, mas não o será se ele trazer para sua casa, para seu deleite intelectual. Também uma máquina operatriz é mercadoria quando a pessoa que a fabrica a vende ao industrial, para sua empresa. Nesta, porém, a máquina passa a ser bem de capital fixo, deixando de ser mercadoria, já que, mudando

de finalidade, sai da circulação na produção. Portanto, é a destinação do objeto que lhe confere, ou não, o caráter de mercadoria.

Para que um bem móvel seja havido por mercadoria, é mister que ele tenha por finalidade a venda ou revenda. Em suma, a qualidade distinta entre bem móvel (gênero) e mercadoria (espécie) é extrínseca, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial.

Hipótese de incidência do imposto que prevê a materialidade do ICMS como sendo a operação jurídica (ato jurídico mercantil), cujo objeto seja uma mercadoria, quando praticada por produtor, comerciante ou industrial que promove a circulação com transferência de propriedade e o que diferencia o bem móvel (gênero) de mercadoria (espécie) para fins de incidência do ICMS é a destinação comercial dada a ele.

Portanto, o critério material da regra-matriz de incidência tributária do ICMS é realizar operações mercantis, pois quando está prescrito operações de circulação de mercadorias, nada mais é do que praticar atos de comércio com bens destinados a venda e revenda, onde ocorra transferência de titularidade da mercadoria, entre o comprador e o vendedor.

A transferência da titularidade da mercadoria pode ser real, através da saída do estabelecimento vendedor e a entrada no comprador, como simbólica, que tem como suporte físico apenas a documentação que garante a operação jurídica.

No entanto, apesar de a Constituição Federal estabelecer claramente a hipótese de incidência tributária do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias, o legislador infraconstitucional elegeu situações diversas como hipótese de incidência do imposto, desrespeitando seu arquétipo tributário constitucional, como exemplo o disposto no inc. I. do art. 12 da Lei Complementar nº 87/1996, *in verbis*:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Na minha humilde opinião, o fato de considerarem a simples saída de um bem, como hipótese de incidência do ICMS, ou elegerem como critério material da regra-

matriz de incidência realizar saída de “mercadoria”³ é por interpretarem isoladamente o vocábulo “circulação”, considerando como movimentação, algo semelhante, ou dando maior ênfase a este vocábulo em relação aos outros dois.

Por isso, é importante realizar uma interpretação sistemática, princípio lógica e buscando a unidade mínima e irreduzível da mensagem deontica da norma, para evitar as ambiguidades e vaguidades.

Respeitando o mínimo de conteúdo semântico que contém o texto prescritivo, “realizar operações de circulação de mercadorias”, sempre se chegará à interpretação jurídica mais legítima e mais fiel às determinações do direito constitucional posto e que somente pode ser considerado como hipótese de incidência do ICMS as práticas de operações mercantis, evitando assim situações totalmente dispares ao arquétipo constitucional do tributo estabelecido.

Ora, o que parece claro e está implícito na Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, que tem status da lei complementar com competência para dispor sobre normas gerais de Direito Tributário, nos termos do art. 146, III da CF, reforça ao estabelecer em seu artigo 110 que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições do Estado, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Portanto, as controvérsias estabelecidas pela legislação do ICMS surgem muitas vezes por desrespeito a regra-matriz de incidência tributária prevista na Constituição Federal, que estabelece como critério material realizar operações mercantis, e se fosse respeitado a unidade mínima irreduzível deste comando, dentro do contexto do imposto, estariam pacíficas as discussões sobre a transferência de “mercadorias” (estoque) entre filiais de uma mesma empresa não é fato jurídico tributável

Também não ocorreria a impropriedade, que decorre da ficção legal, da “autonomia dos estabelecimentos” instituída pelo art. 6º, § 2º do Decreto-lei 406/1968 e atualmente prevista no art. 11, §3º, inc. II, da LC 87/1996 que equipara a filial a uma empresa autônoma, *in verbis*:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

³ O vocábulo está entre aspas em razão de que nada é mercadoria, o que se tem são bens, tornam-se mercadoria pela destinação e fins empregados.

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular.

4.2. ICMS sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal

O ICMS como o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que as prestações se iniciem no exterior, também previsto no inc. II do art. 155 da CF, tem como critério material regra-matriz de incidência tributária prestar serviços de transporte inter estadual ou intermunicipal.

Sendo assim tem como hipótese de incidência um evento baseado em uma obrigação totalmente distinta do imposto mais importante da sigla ICMS, pois este último tem como hipótese de incidência realizar operações mercantis, que têm natureza jurídica de obrigação de dar, enquanto o ICMS-transportes tem como hipótese de incidência uma obrigação de fazer.

Serviço é definido como a própria obra a ser executada, ou que se executou. Constitui serviço não somente o desempenho de atividade ou de trabalho intelectual, como a execução de trabalho ou de obra material. Onde quer que haja um encargo a cumprir, obra a fazer, trabalho a realizar, empreendimento a executar, ou cumprido, feito, realizado ou executado, há um serviço há fazer ou que já se fez.

Por isso, prestar serviço de transporte interestadual ou intermunicipal é uma obrigação de fazer, sendo um encargo de transportar algo ou alguém para determinado lugar, sendo este o encargo a cumprir conforme contratado, pouco importando se o transporte for aéreo, terrestre ou marítimo. A Constituição Federal apenas estabeleceu como critério material da hipótese de incidência prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, competindo ao legislador infraconstitucional estabelecer as modalidades que

pretende deste tipo de serviço tributar.

Apesar disto, o Egrégio Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional a incidência do ICMS sobre transporte aéreo de passageiros, porém foi por entenderem que existiram omissões na lei complementar sobre assuntos fundamentais para instituição e exigência da exação, *in verbis*:

Ementa: constitucional. tributário. lei complementar 87/96. icms e sua instituição. arts. 150, ii; 155, § 2º, vii 'a', e inciso viii, cf. conceitos de passageiro e de destinatário do serviço. fato gerador. ocorrência. alíquotas para operações interestaduais e para as operações internas. inaplicabilidade da fórmula constitucional de partição da receita do icms entre os estados. omissão quanto a elementos necessários à instituição do icms sobre navegação aérea. operações de tráfego aéreo internacional. transporte aéreo internacional de cargas. tributação das empresas nacionais. quanto às empresas estrangeiras, valem os acordos internacionais - reciprocidade. viagens nacional ou internacional - diferença de tratamento. ausência de normas de solução de conflitos de competência entre as unidades federadas. âmbito de aplicação do art. 151, cf é o das relações das entidades federadas entre si. não tem por objeto a união quando esta se apresenta na ordem externa. não incidência sobre a prestação de serviços de transporte aéreo, de passageiros - intermunicipal, interestadual e internacional. inconstitucionalidade da exigência do icms na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas nacionais, enquanto persistirem os convênios de isenção de empresas estrangeiras. ação julgada, parcialmente procedente.

(ADIn 1.600-8, Rel. p/ acórdão ministro Nelson Jobim, maioria, j. em 26.11.01., DJU de 1 de 20.06.03, p. 85)

A prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, anteriormente a Constituição Federal de 1988, era matéria tributável de competência da União Federal, que instituiu o imposto sobre serviços de transporte, sendo conhecido como ISTR – imposto sobre serviço de transporte rodoviário.

Agora, pela atual Carta Política, a competência para instituir imposto sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal é dos Estados e do Distrito Federal e da análise da Constituição Federal é fácil traçar todos os elementos da sua regra-matriz de incidência tributária, sendo a hipótese de incidência prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ainda que iniciado no exterior, porém está fora da hipótese de incidência quando o serviço de transporte termina no exterior, conforme dispõe a alínea “a” do inc. X do § 2º do art. 155 da CF.

Ou seja, incide ICMS sobre a prestação de serviço de transporte internacional de lá para cá, iniciado no exterior e finalizado aqui, e nunca de cá pra lá, em razão de gozar de imunidade tributária.

A base de cálculo somente pode ser o valor correspondente à prestação do serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, pois deve confirmar a hipótese de incidência do imposto. Tem que guardar relação de pertinência com o critério material da regra-matriz de incidência do imposto, assim, no transporte de passageiros, a base de cálculo só pode ser o preço da passagem e, no caso de cargas, o valor do frete.

Assim, fica evidente que não incide ICMS no caso de transporte de mercadorias ou carga por frota própria ou no autotransporte em razão de que não existe conteúdo econômico para eleger a base de cálculo, bem como pelo fato de que ninguém presta serviço a si mesmo. Prestar serviço é sempre uma obrigação de fazer para outrem.

O sujeito passivo da obrigação tributária somente pode ser o prestador do serviço de transporte, tanto pessoa física ou jurídica, pois o imposto está subsumido unicamente na prestação do serviço de transporte.

Nesta esteira, Roque Antonio Carrazza (2006, p. 150) definiu que “a hipótese de incidência do possível do ICMS em questão é a circunstância de uma pessoa prestar, a terceiro, um serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, com conteúdo econômico, sob o regime de Direito Privado (em caráter negocial, pois)”.

E continua dispondo que

esta prestação de serviço só pode ser tributada, por meio de ICMS e pelo Estado em cujo território o transporte principiou (ainda que sua prestação venha a se concluir no território de outro Estado). A mesma ordem de raciocínio vale se o serviço teve início no Distrito Federal: ele – e mais ninguém – poderá tributá-lo por via de ICMS.

José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 110) com a mesma maestria entende que

o ICMS incide sobre serviços prestados em regime de direito privado (por particular, empresas privadas, empresas públicas ou sociedades de economia mista), que não se confundem com aqueles outros – ditos serviços públicos, submetidos, em sua prestação, a regime jurídico diverso, ou seja, a “prestação de utilidade material, fruível individualmente, sob regime de direito público” (Roque Carrazza e C.A. Bandeira de Mello). Ademais, os serviços públicos são remunerados por taxas (art. 145, II, da CF).

A Lei Complementar nº 87/1996 em consonância com a Constituição Federal prescreve a hipótese de incidência do imposto em seu art. 2º, inc. II, e art. 12, incs. V, VI e XIII, *in verbis*:

Art. 2º O imposto incide sobre:

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

...

Par. 1º O imposto incide também:

...

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

Primeiramente, não posso deixar passar o absurdo jurídico contido no inc. II, do § 1º do art. 2º da LC 87/1996 que dispõe que o ICMS incide também sobre o serviço prestado no exterior, ora tal determinação fere o princípio da territorialidade, pois somente o Estado ou País em que foi prestado o serviço tem condições de tributar e pode exercitar a tributação de tal fato jurídico ocorrido em seu território.

Seguindo o que dispõe a Lei Complementar, Aroldo Gomes de Matos (2006, p. 72) confirma o disposto acima estabelecendo que

a incidência desses impostos (ICMS e ISS) só pode recair sobre a prestação de serviços em regime comercial de direito privado, excluídas, portanto, as hipóteses de autotransporte e de serviços públicos, mesmo que estes tenham sido autorizados, concedidos ou permitidos a empresas privadas, na forma prevista pela Constituição Federal, art. 21, incs. XI e XII, porquanto seria inadmissível o Estado tributar por si próprio.

Portanto, não há maiores dúvidas ou discussão da hipótese de incidência do ICMS sobre serviços de transportes interestadual ou intermunicipal que tem no antecedente da regra-matriz de incidência tributária como critério material prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal, como critério espacial no território nacional e critério temporal a efetivação do serviço de transporte, ou melhor, a entrega da pessoa ou bem ao destino contratado.

Neste sentido ensina o Paulo de Barros Carvalho (2006, p. 72) que

o critério espacial é qualquer lugar em que o serviço seja prestado, desde que situado sob o manto da lei estadual. O critério temporal está fixado no átimo da entrega do serviço executado. De nada adiantaria o desenvolvimento do trabalho, sem que fosse direcionado ao seu destinatário, sendo-lhe entregue. Óbvio está que na hipótese de serviço encomendado por um sujeito, mas entregue a outro, que o aceita, este último será o destinatário, constituindo-se a prestação. Restaria ao primeiro reivindicar os danos porventura ocorridos ou formular nova encomenda. Para os fins da regra-

matriz, aconteceu a incidência e nasceu a obrigação tributária.

Apesar do ICMS incidir sobre serviços de transporte intermunicipal, talvez por influência do antigo imposto sobre serviço de transporte rodoviário, e a idéia de que para ir de um município ao outro pegasse estrada rodoviária, pelo menos para mim que sou nascido e bem criado no interior de São Paulo, na cidade de São José dos Campos, toda vez que íamos para outro município somente era possível através de estradas de rodagem.

No entanto, com o crescimento das cidades, das regiões metropolitanas, não existindo mais divisas perceptíveis entre os municípios, estando muitos interligados, unidos, formando uma região só surgindo as regiões metropolitanas ou formando uma região urbana só também denominado de região conurbada ou conurbação que surge devido à unificação da malha urbana de duas ou mais cidades, em decorrência do crescimento geográfico e demográfico.

Desse modo, neste tipo de região o transporte intermunicipal perde sua característica e se assemelha ao serviço de transporte urbano, transitando e prestam o serviço de transporte de passageiros pelo mesmo conglomerado urbano, não existindo mais as distinções anteriores.

Por isso, para o serviço de transporte intermunicipal de passageiros nessas regiões conurbadas o CONFAZ, nos termos do art. 155, § 2º, alínea “g”, da CF, autorizou os estados e o Distrito Federal a concederem isenção do imposto na prestação de serviços de transporte de passageiros com características de transporte urbano ou metropolitano, com a edição do Convenio ICMS 37/89m de 24.04.1989, *in verbis*:

CONVÊNIO

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção do ICMS, até 31 de dezembro de 1989, nas prestações de serviços de transporte de passageiros, desde que com características de transporte urbano ou metropolitano, conforme estabelecido em legislação estadual.

Cláusula segunda Este Convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, retroagindo seus efeitos a 1º de maio de 1989.

Importante salientar que este convênio foi prorrogado por tempo indeterminado pelo Convênio ICMS CONFAZ 151/94.

4.3. ICMS sobre serviços de comunicação

O ICMS sobre serviços de comunicação tem seu arquétipo constitucional traçado no art. 155, inc. II, da CF que estabelece que “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre (...) prestações de serviços de comunicação, ainda que as prestações se iniciem no exterior”.

Da interpretação do texto constitucional extraísse como critério material da regra matriz de incidência tributária prestar serviços de comunicação. Ainda é possível estabelecer como critério espacial as prestações realizadas em território nacional, mesmo que se iniciem no exterior, prestações essas que deverão concluir-se ou ter início dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal, e como critério temporal o momento da execução, da geração ou da utilização dos serviços correspondentes a comunicação.

O critério material da hipótese de incidência deixa claro que o ICMS que não incide sobre comunicação, mas sim sobre a prestação de serviço de comunicação.

Nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 660),

prestação de serviço de comunicação, por seu turno, consiste na atividade de colocar à disposição do usuário os meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens, distinguindo-se, nessa medida, da singela realização do fato comunicacional. “Comunicação” e “prestação de serviços de comunicação” são realidades distintas.

Como conseqüente da norma tributária, tem-se no critério quantitativo da regra-matriz a base de cálculo e a alíquota, sendo que o primeiro tem o dever de confirmar o critério material e estar em consonância com o mesmo, por isso somente pode ser o preço pactuado da prestação do serviço de comunicação e no critério pessoal, tem-se como sujeito passivo da prestação do serviço de comunicação é o prestador e como sujeito ativo os Estados e o Distrito Federal.

Desse modo, por isso que não incide ICMS sobre serviço de comunicação gratuita, como radio e televisão dita aberta, uma vez que são serviços gratuitos de comunicação, que os prestadores obtêm receitas através de publicidade, marketing ou vendendo horário das grades de transmissão e não com a venda ou recebimento de preços pela prestação de serviço de comunicação, com efeito, não há base de cálculo para se exigir o tributo, faltando um dos elementos da regra-matriz de incidência tributária.

Apesar de não existir possibilidade de ser exigido ICMS sobre serviços de comunicação de transmissão gratuita, na Constituição Federal esclarece o óbvio dispondo em seu art. 155, § 2º, X alínea “d”, dispõe que o imposto “não incidirá nas prestações de serviço de comunicação e nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”.

Sendo assim, o ICMS sobre prestação de serviço de comunicação tem como hipótese de incidência, o contrato a título oneroso que o prestador coloca a disposição de terceiros, condições para que haja comunicação entre ambos e o imposto incide quando ocorrem as condições de comunicação efetiva, quando o serviço foi prestado e não sobre a simples contratação.

Roque Antonio Carrazza (2006, p. 169) explica bem

que a comunicação se complete, porque, afinal, o que se tributa, no caso, não é a simples contratação do serviço. De fato, o ICMS sobre serviços de comunicação – como, de resto, qualquer imposto nasce da prestação de serviços (v.g. o ISS) – só incide depois da concreta (real, efetiva) prestação do serviço. Serviço potencial de comunicação não permite tributação por meio de ICMS. O que faz nascer o dever de recolher este tributo é a concreta (real, efetiva) prestação do serviço comunicacional.

Como no caso de ligações telefônicas, que o ICMS incide sempre quando uma pessoa liga e a outra atende a chamada, pois as condições para estabelecer a comunicação foram atendidas e o serviço foi realizado ou executado.

Neste sentido, mandou bem o legislador complementar ao dispor no art. 2º, inc. III, da LC 87/96 que “o imposto incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

Portanto, resta claro que o ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação incide sobre as atividades que somente ocorre quanto a relação comunicacional é estabelecida por qualquer meio, quando um terceiro realiza o serviço de comunicação para que duas ou mais pessoas a possibilidade de trocar e receber mensagens. Contudo, as atividades meio para consecução do serviço de comunicação não são tributáveis pela ICMS-comunicação, repita-se, somente a prestação do serviço de comunicação que é tributável.

É de bom tom trazer a sábia lição do professor Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 661):

a prestação de serviço de comunicação só se verificará quando houver a junção simultânea dos elementos constitutivos da prestação de serviço, de um lado, e do processo comunicacional, do outro, de tal forma que a atividade exercida pelo prestador tenha por objetivo realizar a comunicação entre o tomador do serviço e a terceira pessoa, mediante pagamento de um valor. Pode falar-se em prestação de serviço de comunicação quando o emissor da mensagem aparece como tomador do serviço, que, mediante pagamento de remuneração, contrata o prestador para que este exerça a função de canal, proporcionando meios que tornem possível a transmissão de mensagens ao destinatário.

Colocar a disposição materiais e meios para a realização do serviço de comunicação não se enquadra na hipótese de incidência do ICMS sobre a prestação do serviço de comunicação.

Em razão deste fundamento jurídico o Egrégio Superior Tribunal de Justiça sumulou que o ICMS não incide no serviço de provedores da internet e sobre o serviço de habilitação de telefone celular, nos termos das súmulas 334 e 350, *in verbis*:

Súmula 334. O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

Súmula 350. O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular.

4.4. ICMS sobre importação

A quarta regra-matriz de incidência tributária ou arquétipo constitucional do tributo existente na sigla ICMS estaria na alínea “a” do inc. IX do § 2º do art. 155 da CF, ou melhor, foi criada mais uma hipótese de incidência do imposto, com o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, que deu nova redação à norma em comento, criando o ICMS-importação, em razão do disposto:

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

Digo que foi criada uma nova hipótese de incidência do ICMS que seria entrar bem ou mercadoria importada, e pela redação original da alínea “a” do inc IX do § 2º do art. 155 da CF/88 o ICMS sobre importação somente incidia sobre a entrada de mercadoria importada, *in verbis*:

Redação anterior: "a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;"

Na redação original da alínea “a” do inc. IX do § 2º do art. 155 da CF o critério material da regra-matriz de incidência tributária era importar mercadoria, ou combinado com a parte final do inc. II do art. 155 da CF seria a operação mercantil iniciada no exterior, ocorrendo a hipótese de incidência do ICMS quando a mercadoria importada do exterior entrava no território nacional, sendo devido o imposto no Estado onde está localizado o destinatário final da mesma.

Vemos que o ICMS-importação tinha como cunho a importação da mercadoria com o fito de entrar para revenda no mercado interno ou ainda para consumo ou integração do ativo fixo do estabelecimento industrializar.

Pela redação anterior a Emenda Constitucional 33/2001, já poder-se-ia dizer que na sigla ICMS alberga quatro regras-matriz distintas de incidência tributárias distintas, tendo em vista que o critério material era importar mercadoria, sendo distinto da hipótese de incidência realizar operações mercantis ou operações de circulação de mercadoria, sendo que importar mercadoria pode ser considerado uma das espécies de circulação de mercadorias, pois, para que ocorra a importação é necessária a transação mercantil entre o vendedor do exterior e o comprador brasileiro.

O cunho mercantil estava claro na redação original tanto que institua que o imposto era devido na Unidade da Federação onde o estabelecimento importador estivesse localizado, ou seja, estabelecimento tem o mínimo de conteúdo semântico que somente tem estabelecimento quem comercializa ou realiza atividades mercantis, com efeito, admitia com sujeito passivo da obrigação tributária somente contribuinte do ICMS, quem possuía estabelecimento.

Neste sentido entende o professor Roque Antonio Carrazza (2006, p. 61) que

este ICMS é sobre operações mercantis, já que sua hipótese de incidência é importar, sendo comerciante, industrial ou produtor, uma mercadoria ou um bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento. Não se trata de um mero adicional estadual do imposto sobre a importação, mas de um tributo que só nasce quando a importação tem por escopo atividades mercantis. Daí ele se conectar, como antecipamos no início do capítulo, com o próprio ICMS incidente sobre operações mercantis.

Tanto que o Egrégio Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 660 que dispunha:

Súmula nº 660 do SFT

Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”

Com a edição da Emenda Constitucional 33/2001, ocorreram alterações no arquétipo constitucional, tentando afastar o cunho comercial ou mercantil da hipótese de incidência do ICMS-importação, estabelecendo que o imposto incide sobre a entrada de bem ou mercadoria importadas por pessoa física ou jurídica e que o tributo é devido ao Estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário.

Foi ainda acrescentado que o imposto incide sobre o serviço iniciado no exterior, no caso o transporte internacional e o serviço de comunicação, cabendo o imposto ao Estado em que está situado o destinatário do serviço.

Interessante estabelecer que o signo importar não está relacionado simplesmente a bens ou mercadorias, mas também serviços e usado corriqueiramente para outras situações, como bem explicado nos dicionários *Michaelis* e *Houaiss*, respectivamente:

importar

im.por.tar

(*lat importare*) **vtd 1** Mandar vir ou trazer de país estranho; introduzir: *Importaram para o nosso idioma grande número de termos e expressões estrangeiras.* **vtd e vti 2** Dar em resultado, ter como conseqüência: *Isso importa um sacrifício de consciência. Seu mau proceder importou em expulsão da escola.* **vti e vint 3** Convir, ter importância ou interesse: *Isso pouco me importa. O que vai ser não importa.* **vti 4** Atingir ou subir a tal preço, chegar a tal quantia; ter importância: *As despesas importaram em milhares de cruzeiros.* **vpr 5** Dar importância, fazer caso, ter em consideração: *Eles nem se importaram. Só se importa com os filhos. Não se importou da injustiça que lhe fizeram.* **vti e vint 6** Ser conveniente, ser necessário: *Direi tudo que importar à sua defesa. Falemos apenas do que importa.* **vtd 7 Inform** Trazer alguma coisa de fora de um sistema: *Importamos tabelas da planilha para o processador de texto.* **8 Inform** Converter um arquivo gravado num formato para um formato pré-definido usado por um programa.

■ verbo transitivo direto e transitivo indireto

1 ter como conseqüência ou resultado; causar, implicar Ex.: <a dissidência de uns poucos importou a discórdia geral> <as provocações do amigo importaram numa inimizade definitiva entre

ambos> transitivo direto **2** trazer em si; envolver, implicar
 Ex.: o trabalho seduz quando importa um grande desafio à
 inteligência transitivo indireto
3 (sXVI) montar a ou atingir determinada quantia Ex.: o total
 dos gastos importou em mil reais intransitivo e transitivo indireto
4 (sXVI) ter utilidade ou proveito para (alguém ou para si
 mesmo); interessar(-se) Ex.: importa(-me) saber o que está
 acontecendo pronominal
5 dar importância a; fazer caso de Ex.: não se importa com nada
 transitivo indireto
6 ter importância para (alguém); interessar Ex.: afinal, que te
 importa o julgamento dela? transitivo direto e intransitivo **7** (1813)
 trazer de fora (esp. de fora do país, mas também de outro estado
 ou município) Ex.: <i. mercadorias, mão-de-obra, artistas, idéias
 etc.> <o governo queria i. menos e exportar mais> transitivo direto
8 Rubrica: informática. Regionalismo: Brasil. alterar as
 características referentes ao formato de (um arquivo de dados
 gerado por outro aplicativo), visando permitir que ele seja aberto e
 editado pelo aplicativo que está sendo us. ■ fraseologia

Etimologia

lat. *impórtó,ás,ávi,átum,áre* 'trazer para dentro, importar', fig.
 'introduzir, trazer para si, causar, suscitar'; ver *port(a)-*; f.hist. 1501
importar, 1531 *ymportar*.

Portanto, importar é um processo comercial e fiscal que consiste em trazer um bem, mercadoria ou serviço, do exterior para o país de referência. O procedimento deve ser efetuado via nacionalização do produto ou serviço, que ocorre a partir de procedimentos burocráticos ligados à Receita Federal ou da alfandega do país de destino durante o descarregamento, o desembaraço aduaneiro e a entrega, que pode ser tanto por via transporte aérea, transporte marítimo, transporte rodoviário como transporte ferroviário. Quando há mais de um tipo de transporte envolvido e utilizado para entrega, denomina-se de transporte multimodal.

Assim tanto pelo mínimo de conteúdo semântico presente na palavra importar como pelo *a priori* cultural admite-se ou possibilita a construção do raciocínio que importar pode ser para bens, objetos e serviços.

Com isso ressaltamos que a EC 33/2001 estabeleceu enunciados prescritivos para afastar as características mercantis existentes e enraizadas no imposto, para alargar a hipótese de incidência e base de cálculo estabelecendo como critério material simplesmente importar bens ou serviços.

O ICMS-importação, apesar de ter distinção entre imposto de importação de competência da União Federal, previsto no art. 153, II, da CF, e o imposto estadual o critério material estabelecido pela regra-matriz é o mesmo realizar importação ou importar bens ou serviços.

Sempre lembrando que segundo os ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho, o critério material é o elemento previsto no antecedente da regra-matriz de incidência tributária que descreve um comportamento ou conduta humana através de um verbo seguido de seu complemento. Estes verbos podem exprimir ação, bem como estado, para através do encontro de expressões designe o comportamento humano que pode acarretar consequências tributárias.

Por isso, visualizo quatro regras-matriz de incidência tributária traçadas pela Constituição Federal para o ICMS, uma vez que existem quatro critérios materiais diferentes estabelecendo comportamento e condutas distintas que acarretarão como consequência a exigência do imposto estadual.

4.5. Do subsistema nacional do ICMS

O ICMS, por ser um imposto de âmbito nacional de competência de todas as unidades da Federação, conforme já salientado, tem uma série de conteúdos normativos que pertencem ao sistema nacional e que valem para todos os estados e para o Distrito Federal, para que haja uma integração tributária e uma uniformização jurídica sobre os assuntos que repercutem na federação referente a este tributo.

Por isso, a Constituição Federal trata e disciplina rigidamente o ICMS em 12 incisos em seu art. 155, para que seja uniforme em todas as unidades da Federação e para manter o Pacto Federativo, tendo as seguintes características, *in verbis*:

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;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no artigo 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e XI - não compreenderá, em sua base

de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a;
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Apesar de constar quatro hipóteses de incidências e quatro regras-matriz de incidência tributárias diferentes na sigla ICMS e até mesmo dentro do subsistema do ICMS na Constituição Federal existem os aspectos comuns determinados pela Carta Magna a todos os impostos contidos neste subsistema.

As quatro regras-matriz de incidência tributária do ICMS têm como aspectos comuns que todas devem ser não cumulativas (CF, 155, §2º, I), anulando-se os créditos das operações anteriores em casos de isenção e não incidência, salvo disposição legal em contrário (CF, 155, §2º, II); podem ser seletivos em função da essencialidade dos produtos e

serviços (CF, 155, §2º, III); as alíquotas das operações e prestações, interestaduais e de exportação, são fixadas pelo Senado Federal, por resolução (CF, 155, §2º, IV); nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor localizado em outro Estado, quando este for contribuinte do imposto, será adotada a alíquota interestadual e a alíquota interna quando não for (CF, 155, §2º, VII, *a e b*); incidirá sobre o total da operação quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência dos municípios (CF, 155, §2º, IX, *b*); não incidirão sobre exportação de mercadorias de serviços a destinatário no exterior, assegurado, entretanto, crédito do imposto cobrado nas operações anteriores (CF, 155, §2º, X, *a*); o ICMS não incidirá sobre operações interestaduais com petróleo, combustíveis e energia elétrica (CF, 155, §2º, X, *b*), bem como, sobre o ouro quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (CF, 155, §2º, X, *c*); não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do IPI, quando a operação realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure a hipótese de incidência dos dois impostos (CF, 155, §2º, XI); a lei complementar *definirá* seus contribuintes, *regulará* a substituição tributária, *disciplinará* o regime de compensação, *fixará* o local das operações e prestações de serviço (para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável), *preverá* os casos de manutenção de crédito com relação às operações e prestações para outro estado, *regulará* a forma como concessão de isenções e benefícios fiscais serão concedidos, por deliberação dos estados e Distrito Federal, *definirá* os combustíveis e lubrificantes incidirá uma única vez, *fixará* a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, inclusive nas importações (CF, 155, §2º, XII, *a a i*); e por fim, é facultado ainda ao Senado Federal fixar alíquotas mínimas para as operações internas e fixar alíquotas máximas também para as operações internas, para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados.

Antes de adentrar no cerne do trabalho de dissertação que é a regra-matriz do crédito de ICMS que será extraída do princípio da não cumulatividade, faz-se necessário dispor sobre o tratamento que a Constituição Federal deu para o ICMS analisando o princípio da seletividade e as matérias que foram determinadas a competência ao legislador nacional, para serem tratadas mediante lei complementar.

4.5.1. Do princípio da seletividade e do estabelecimento das alíquotas

Apesar de todo tributo ter como finalidade a fiscalização e arrecadação, o mandamento constitucional caracterizou o ICMS como um imposto extrafiscal, para ser utilizado na tributação dos produtos industrializados incentivando e amenizando a carga tributária conforme a essencialidade do bem, sempre levando em consideração a seletividade do produto no momento de tributação.

Disciplina o inciso III do § 2º do art. 155 da CF que o ICMS “poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Logo, da leitura da norma em comento verifica-se distinção ao princípio da seletividade também aplicado ao IPI, previsto no inc. I do § 3º do art. 153 da CF, que dispõe que o imposto “será seletivo, em função da essencialidade do produto”.

Roque Antonio Carraza (2006, p. 150) não faz distinção entre o “poderá” na aplicabilidade as seletividade no ICMS e o “será” presente no mandamento constitucional do IPI:

O atual ICMS, pelo contrário, deve ser um instrumento de extrafiscalidade, porquanto, a teor do art. 155, par. 2º, III, da CF, “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Convém salientarmos, desde logo, que, a nosso ver, este singelo “poderá equivale, na verdade, a um peremptório “deverá”. Não se está aí, diante de uma mera faculdade do legislador, mas de uma norma cogente, de observância obrigatória. Ademais, quando a Constituição confere a uma pessoa política um “poder”, ela, *ipso facto*, lhe impõe um “dever”. É por isso que se costuma falar que as pessoas políticas têm poderes deveres (Celso Antônio Bandeira de Mello).

De outro lado, José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 279) não entende que a seletividade do ICMS seja obrigatória, e, sim, permitida e facultativa, porém não pode ser usado como mero critério de conveniência e oportunidade:

Note-se que a essencialidade consiste na distinção entre cargas tributárias, em razão de diferentes produtos, mercadorias e serviços, traduzidos basicamente em alíquotas descoincidentes.

Embora permitida (e não obrigatória), penso que a seletividade do ICMS também deverá obedecer as diretrizes constitucionais que nortearão o IPI. As únicas diferenças de tributação consistirão no elemento espacial (território nacional, como unidade; e território estaduais e distritais isoladamente), e no tipo de coisa (produtos industrializados e mercadorias/serviços).

Conquanto a facultatividade constitua elemento impulsionador da edição do ICMS seletivo, não poderá haver, propriamente, mero critério de conveniência e oportunidade, porque impõe-se obediência a inúmeros postulados constitucionais (como já apontado para o IPI).

Independentemente da aplicação da seletividade no ICMS ser obrigatória ou facultativa, o que vemos que é totalmente desrespeitada e distorcida pelo legislador, e negada a eficácia pelo Poder Judiciário, tornando o princípio letra morta no nosso ordenamento.

Quando a seletividade é aplicada somente pode ser feita em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços para a sociedade, o fato de a Constituição Federal estabelecer que no caso do ICMS o imposto poderá ser seletivo, não quer dizer que o legislador tem poderes de estabelecer alíquotas diferenciadas aos produtos e serviços como bem entender.

Repita-se adotando o critério de diferencial de alíquotas dos produtos e serviços este somente pode e deve ser feito em respeito ao princípio da seletividade e observando a essencialidade das mercadorias e serviços, com isso estabelece uma tributação inversamente proporcional à essencialidade do produto e do serviço, sendo que quanto mais essencial o produto ou o serviço menor deve ser sua alíquota em relação aos demais e em compensação quanto mais supérfluo for o produto maior deverá ser sua alíquota.

Hugo de Brito Machado (s/d) reforça este entendimento estabelecendo que “a seletividade é facultativa para o ICMS, mas o critério desta, uma vez adotada, só pode ser o da essencialidade das mercadorias ou dos serviços sobre os quais esse imposto incide”.

Segundo os ensinamentos do professor José Eduardo Soares de Melo (1991, p. 83),

é de se compreender que a seletividade constitui um superior princípio constitucional tributário a ser rigorosamente obedecido pelo legislador federal, não traduzindo mera recomendação. E a essencialidade decorre dos valores captados pelo legislador constitucional e inseridos na Constituição, como é o caso do salário-mínimo que toma em consideração as necessidades vitais básicas como moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência (art. 8º, IV da CF).

Por sua vez, o festejado Roque Antonio Carrazza (2007, p. 87) leciona que o princípio da seletividade deve ser sempre observado e respeitado pelo legislador, *in verbis*:

O IPI e o ICMS, pelo contrário, devem necessariamente ser instrumentos de extrafiscalidade, a teor dos já citados arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da CF. Salientamos que estas normas constitucionais, mandando que tais impostos sejam seletivos, não estão dando uma mera faculdade ao legislador, mas, pelo contrário, estão lhe impondo um inarredável dever, de cujo cumprimento ele não se pode faturar.

(...)

Evidentemente, o princípio da seletividade tem por escopo favorecer os consumidores finais que são os que, de fato, suportam a carga econômica do IPI e do ICMS. Daí ser imperioso que sobre produtos. Mercadorias e serviços essenciais haja tratamento fiscal em brando, quando não total exoneração tributária, já que em relação a eles o adquirente, em rigor, não tem liberdade de escolha.

Do exposto podemos concluir que toda e qualquer manipulação do IPI e do ICMS que importe modificação ou variação do valor a pagar (*quantum debeatur*) deve, sob pena de irremissível inconstitucionalidade, ser direcionada de modo a garantir-lhes o caráter de imposto seletivos, em função da essencialidade dos produtos industrializados (no caso do IPI) ou da essencialidade das mercadorias ou serviços (no caso do ICMS). Qualquer outro objetivo visado pelo legislador ordinário que importe

descaracterização do IPI ou do ICMS como impostos seletivos viola esta diretriz constitucional obrigatória.

Portanto, resta claro que o princípio da seletividade, conforme a essencialidade do produto é uma obrigação do legislador e sempre deve ser observado, em razão de que o princípio constitucional é o vetor na incidência do imposto.

Porém, conforme salientamos na prática o princípio da seletividade não é observado pelo legislador, como por exemplo o estado de São Paulo, em que a alíquota interna é de 18%, porém a energia elétrica pode ter a alíquota até de 25%, conforme dispõe o inc. V do art. 52 do RICMS/00:

Art. 52. - As alíquotas do imposto, salvo exceções previstas nos artigos 53, 54, 55 e 56-B, são: (Lei 6.374/89, art. 34, "caput", com alterações da Lei 10.619/00, arts. 1º, XVIII, e 2º, IV, § 1º, 4, e § 4º, Lei 6.556/89, art. 1º, Lei 10.706/00, art. 1º, Resoluções do Senado Federal nº 22, de 19-05-89 e nº 95, de 13-12-96 e Lei Complementar nº 123/06):

(...)

V - Nas operações com energia elétrica, no que respeita aos fornecimentos adiante indicados:

- a) 12% (doze por cento), em relação à conta residencial que apresentar consumo mensal de até 200 (duzentos) kWh;
- b) 25% (vinte e cinco por cento), em relação à conta residencial que apresentar consumo mensal acima de 200 (duzentos) kWh;
- c) 12% (doze por cento), quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros;
- d) 12% (doze por cento), nas operações com energia elétrica utilizada em propriedade rural, assim considerada a que efetivamente mantiver exploração agrícola ou pastoril e estiver inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Parágrafo único - O imposto incidente sobre o serviço prestado no exterior deverá ser calculado mediante aplicação da alíquota prevista no inciso I.

Outro desrespeito ao princípio da seletividade encontra-se na tributação do ICMS sobre o serviço de comunicação que é aplicada a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), ou também no caso dos protetores solares que evitam o câncer de pele que também é tributado a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) a mesma utilizada para a tributação do fumo e para bebida alcoólica, nos termos do art. 55 , do RICMS/00:

Art. 55. - Aplica-se a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) nas operações ou prestações internas com os produtos e serviços adiante indicados, ainda que se tiverem iniciado no exterior, observada a classificação segundo a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH vigente em 31 de dezembro de 1996 (Lei 6.374/89, art. 34, § 1º, itens 1 e 8, este acrescentado pela Lei 7646/91, art. 4º, I, e § 5º, com alteração da Lei 9.399/96, art. 1º, VII, Lei 6556/89, art. 2º, e Lei 7646/91, art. 4º, II):

I - nas prestações onerosas de serviço de comunicação;

II - bebidas alcoólicas, classificadas nas posições 2204, 2205 e 2208, exceto os códigos 2208.40.0200 e 2208.40.0300;

III - fumo e seus sucedâneos manufaturados, classificados no capítulo 24;

IV - perfumes e cosméticos, classificados nas posições 3303, 3304, 3305 e 3307, exceto as posições 3305.10 e 3307.20, os códigos 3307.10.0100 e 3307.90.0500, as preparações anti-solares e os bronzeadores, ambos classificados na posição 3304;

V - peleteria e suas obras e peleteria artificial, classificadas nos códigos 4303.10.9900 e 4303.90.9900;

VI - motocicletas de cilindrada superior a 250 centímetros cúbicos, classificadas nos códigos 8711.30 a 8711.50;

VII - asas-delta, balões e dirigíveis, classificados nos códigos 8801.10.0200 e 8801.90.0100;

VIII - embarcações de esporte e de recreio, classificadas na posição 8903;

IX - armas e munições, suas partes e acessórios, classificados no capítulo 93;

X - fogos de artifício, classificados na posição 3604.10;

- XI - trituradores domésticos de lixo, classificados na posição 8509.30;
- XII - aparelhos de sauna elétricos, classificados no código 8516.79.0800;
- XIII - aparelhos transmissores e receptores (do tipo "walkie-talkie"), classificados no código 8525.20.0104;
- XIV - binóculos, classificados na posição 9005.10;
- XV - jogos eletrônicos de vídeo (video-jogo), classificados no código 9504.10.0100;
- XVI - bolas e tacos de bilhar, classificados no código 9504.20.0202;
- XVII - cartas para jogar, classificadas na posição 9504.40;
- XVIII - confetes e serpentinas, classificados no código 9505.90.0100;
- XIX - raquetes de tênis, classificadas na posição 9506.51;
- XX - bolas de tênis, classificadas na posição 9506.61;
- XXI - esquis aquáticos, classificados no código 9506.29.0200;
- XXII - tacos para golfe, classificados na posição 9506.31;
- XXIII - bolas para golfe, classificadas na posição 9506.32;
- XXIV - cachimbos, classificados na posição 9614.20;
- XXV - piteiras, classificadas na subposição 9614.90; (Lei 6.374/89, art.34, §5º, item 24, com alteração da Lei 12.294/06, art. 1º, V).

4.5.2. Das matérias de competência da legislação complementar de caráter nacional

Dispõe a Constituição Federal que, no caso do ICMS, compete a lei complementar definir seus contribuintes, regular a substituição tributária, disciplinar o regime de compensação, fixar o local das operações e prestações de serviço (para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável), prever os casos de manutenção de crédito com relação às operações e prestações para outro estado, regular a forma como concessão de isenções e benefícios fiscais serão concedidos, por deliberação dos Estados e Distrito Federal, definir os combustíveis e lubrificantes que incidirá uma única vez, fixar a

base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, inclusive nas importações , tudo nos termo do art. 155, §2º, XII, da CF.

Assim, além das questões de competência da legislação complementar prevista no art. 146 da Constituição Federal que determina que cabe à lei complementar três funções: 1 – dispor sobre conflitos de competências entre as entidades tributantes; 2 – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e 3 – estabelecer normas gerais de direito tributário.

Na terceira função da legislação complementar existem três alíneas no inciso III do art. 146, que dão o tom de esclarecimento para dispor que além das normas gerais de direito tributário, competiria a lei complementar disciplinar sobre: a) a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos gerados, bases de cálculo e contribuintes; e b) obrigação, crédito, prescrição e decadência tributária.

Nestes termos preceituou o legislador constitucional que toda matéria de direito tributário está contida no âmbito da legislação complementar. Desse modo, o que não estaria no campo da especificidade, seria generalidade e competiria a legislação complementar dispor sobre o assunto.

Assim, no caso do ICMS além de competir a legislação complementar tratar das questões gerais, cabíveis a quaisquer tributos previstos na Constituição Federal, também compete a este diploma legal dispor sobre questões específicas deste imposto justamente para que uma legislação de caráter nacional trate do tributo de maneira uniforme para todas as unidades da Federação, tendo com isso manter uma unidade no sistema jurídico do ICMS e uma segurança para o contribuinte para não ser surpreendido com legislações muito dispares em cada estado ou no Distrito Federal.

5. O princípio da não cumulatividade no ICMS

5.1. A não cumulatividade como princípio

Os incisos I e II do § 2º do art. 155 da CF dispõem sobre o instituto da não cumulatividade do ICMS, dispondo, no inc. I, que o imposto “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”.

O inciso II, alíneas “a” e “b”, da norma supra citada determinam que “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, e (b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”.

Por fim, a alínea “c” do inc. XII do § 2º do art. 155 da CF estabelece que a não cumulatividade do ICMS será tratada por lei complementar, dispondo que “cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto”.

Diante dessas disposições constitucionais, seria a não cumulatividade um princípio para o Sistema Tributário Nacional, devendo ser um norteador para a instituição e exigência do ICMS, sendo um direito e garantia do contribuinte?

Apesar de a Constituição Federal ser a norma fundamental, ou melhor, suprema, na própria Constituição, existem normas mais importantes que outras, uma vez que umas têm maior grau de relevância que outras

As normas constitucionais de maior relevância são os princípios, os quais norteiam e dão as diretrizes do ordenamento jurídico.

Princípio é o ponto de partida, o fundamento é o feixe do sistema jurídico, e José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo, citando Celso Antonio Bandeira de Mello, entendem que

a partir deles é que ficam definidas a estrutura das instituições e a estrutura do Governo de um País. Eles inauguram integralmente o Estado, e, por isto mesmo, não podem jamais ser violados. Princípios é, palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello,

“mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Para Roque Antonio Carrazza (2007, p. 33), “princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.

Paulo de Barros Carvalho (RDT 55) define que “princípios são normas jurídicas carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica”.

A importância do princípio vai depender do seu âmbito de abrangência e não pelo fato de estar implícito ou explícito. Importante salientar que os princípios estão em todo o ordenamento jurídico e não apenas na Constituição Federal, assim existem os princípios constitucionais, legais e infralegais.

Desse modo, princípios são normas jurídicas impregnadas com forte valor, e que seu componente axiológico exerce significativa influência sobre as demais normas do sistema, sendo verdadeiros vetores de compreensão do ordenamento jurídico.

Os princípios constitucionais decorrem de normas constitucionais ou de desdobramentos dos fundamentos constitucionais e existe uma hierarquia entre estes. Esta hierarquia entre os princípios constitucionais considera os valores propostos pelos legisladores constituintes.

Conforme já salientado, os princípios têm quatro usos distintos, quais sejam: como norma de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; como norma jurídica em plano hierárquico superior que estipula limites objetivos; como os valores presentes em normas jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e como o limite estipulado em regras de forte hierarquia.

Nos dois primeiros os princípios encontram-se como norma e nos dois últimos como “valor” ou como “critério objetivo” ou “limite objetivo”.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, valores têm como característica a bipolaridade, pois onde houver um valor, haverá como contraponto o desvalor; a implicação de valores positivos e negativos mutuamente; a referibilidade, pois sempre importa em uma tomada de posição do ser humano perante a que está referido; a preferibilidade, pois apontam uma direção determinada; incomensuráveis; graduação hierárquica, pois exprimem a inclinação de se acomodarem em ordem escalonada; e objetividade; historicidade; inexauribilidade, pois os valores sempre excedem os bens em que se objetivam.

Valores sempre estão no campo da subjetividade, que se entrelaçam formando rede cada vez mais complexas que dificultam a percepção hierárquica.

Limites objetivos são regras metas e fins, de forma clara e objetiva, estabelecendo regras e condutas que devem ser observadas.

Portanto, os princípios aparecem ora como valores ora como limites objetivos, mas sempre como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imputando-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Atraem em torno de si regras jurídicas influenciadas pela sua presença. Nesta seara, os princípios podem estar explícitos de forma clara e determinada, ou implícitos que precisam de esforço de deito indutivo para percebê-los. Não há supremacia entre os princípios implícitos e explícitos. A supremacia entre os princípios existe, em razão do conteúdo intrínseco que representam para a ideologia do interprete.

No entanto, porque a não cumulatividade seria um princípio ou introduz um valor relevante para a sistemática do ICMS, influenciando vigorosamente sobre as normas que tratam do imposto? Não está escrito na Constituição “artigo 155, § 2º, estabelece o princípio da não cumulatividade”.

José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo (2008, p. 99) consideram que a regra da não cumulatividade um princípio em razão de que

os princípios constitucionais são vetores, são balizas, são regras de conduta constituídas de forte conteúdo axiológico. Tem origem na evolução cultural, social, econômica e jurídica do povo. Sendo essenciais, a sua supressão do texto inevitavelmente causaria um sério e enorme abalo em toda a estrutura do Estado. No caso da não cumulatividade, a sua supressão abalaria de maneira profunda a

estrutura econômica sobre a qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre o preço de bens e serviços de transportes e de comunicação, a sua eliminação os tornariam artificialmente mais onerosos.

E continuam que

a não cumulatividade tributária, de fato, é um princípio jurídico constitucional. É um comando normativo repleto de valores extraídos dos anseios da sociedade constituída e permeado de forte conteúdo axiológico. Foi a partir da vontade do povo brasileiro que o legislador constituinte encontrou argumentos necessários para disciplinar a instituição de tributos cuja característica essencial para a apuração do ‘quantum debeatur’ deve ser o confronto matemático entre a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação correspondente as mercadorias, produtos e serviços adquiridos pelo mesmo contribuinte, em um dado período. (p. 100)

Quem estabelece se o princípio da não cumulatividade é um princípio são os interpretes do direito, a jurisprudência, os cidadãos, comunidades e grupos envolvidos com a vigência e eficácia da norma, verificando o forte conteúdo axiológico da norma constitucional e a influência que tem no sistema tributário, no caso o subsistema do ICMS.

Esta linha de raciocínio advém tanto do construtivismo lógico semântico, bem como da concretização constitucional citada pelo professor Marcelo Neves (2007, p. 83, 85, 91) utilizando os ensinamentos de Müller e Härberle:

Portanto, a concretização da norma jurídica, sobretudo da norma constitucional, não pode ser reduzida à “interpretação aplicadora” do texto normativo, o qual oferece diversas possibilidades de compreensão e constitui apenas um aspecto parcial do programa normativo; ela inclui, além do programa normativo, o âmbito normativo como “o conjunto dos dados reais normativamente relevantes para a concretização individual.

(...)

Com a perspectiva de Müller, “referente a matéria”, compatibiliza-se a orientação de Häberle, “relativa a pessoas e grupos”. Através do ensaio “A Sociedade Aberta dos Interpretes da Constituição”, Häberle, além de indagar os fins e métodos da interpretação constitucional, levanta sobre tudo a “questão dos participantes”, para propor a tese: “Nos processos de interpretação da Constituição, estão potencialmente envolvidos todos os órgãos estatais, todos os poderes públicos, todos os cidadãos e grupos.

(...)

Parte-se aqui do pressuposto da metódica jurídica normativo-estruturante (Müller) de que “do texto normativo mesmo – ao contrário da opinião dominante – não resulta nenhuma normatividade”. Por outro lado, não faço uma distinção entre realização e concretização constitucionais. Tal distinção só teria sentido se não incluíssemos no processo concretizador todos os órgãos estatais, cidadãos e organizações privadas, restringindo-o à construção de norma jurídica e da norma de decisão pelos órgãos encarregados estritamente da “interpretação-aplicação” normativa. A concretização constitucional abrange, contudo, tanto os participantes diretos do procedimento de interpretação-aplicação da Constituição quanto o “público”. Nesse sentido, ela envolve o conceito de realização constitucional. Mas não se trata simplesmente de um conceito sociológico, relevante apenas em uma perspectiva externa, pois tem implicações internas, ou seja, do ponto de vista da auto-observação do sistema jurídico. E pode-se afirmar que a falta generalizada de concretização das normas constitucionais, como no caso da constitucionalização simbólica pode significar a própria impossibilidade de uma distinção entre abordagens internas e externas.

Nesta linha de raciocínio também apontam Klaus Tipke e Joachim Lang (2008, p. 170), dispondo que

desenvolve-se apenas com base em valorações ajustadas ao caso um sistema jurídico justo, aceito em geral pela comunidade jurídica, ou sejam valorações, que por um lado dão expressão ao consenso ético-jurídico da comunidade jurídica e por outras ajustadas à lógica material do objeto do regramento, por isso referidas ou adequadas ao caso. Quanto ao objeto da regulamentação econômica da tributação a racionalidade econômica é um fator significativo da justiça do caso concreto.

E continuam os citados tributaristas germânicos que

princípios jurídicos dessa ordem ou máximas jurídicas, também conhecidas por pensamento jurídico (geral), expressões da idéia jurídica, necessitam, sem exceção, de concretização, eles não prescrevem nenhuma consequência jurídica, por esse modo distinguem-se das valorações e disposições jurídicas (normas, regras). (p. 171)

Se a norma jurídica é o juízo hipotético que o interprete ou aplicador do direito faz ou tem quando da leitura do texto jurídico e através da construção dos sentidos dos enunciados prescritivos, fazendo significações estruturadas, diante da compreensão dos textos legais, ou no plano da contextualização ou concretização da norma jurídica.

O princípio também está no juízo do intérprete, no entanto, é mais complexo, pois o princípio não surge somente do juízo da leitura do texto legal em nosso espírito, existe todo contexto para sua verificação e significação, sendo necessária a interpretação dada também por todos envolvidos: os poderes públicos, a comunidade jurídica, os aplicadores do Direito, cidadãos e setores da economia.

Verificam-se o conteúdo axiológico, os valores impregnados e a influência que exerce no sistema jurídico como vetor deste, como instrumento do cidadão contra o Estado e existindo esse reconhecimento pelos envolvidos na interpretação constitucional, encontra-se o princípio.

Hugo de Brito Machado (2007, p. 33), ao dispor sobre princípios jurídicos tributários, trata-os mais como limites objetivos, ensinando que “princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o

intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte”.

E continua, que pelas belas palavras faço questão de transcrever: “aliás, o Direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado. Não pode ser invocado pelo Estado contra o cidadão” (MACHADO, 2007, p. 33).

O Egrégio Supremo Tribunal Federal já se pronunciou neste sentido, que os princípios constitucionais são garantias dos contribuintes e servem para limitar o poder do Estado, no caso o de tributar, conforme julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 712-DF, relator Ministro Celso de Melo:

Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições.

(Pleno – STF, julg. 07.10.1992, DJU 19.02.1993, p. 2032)

Nesta esteira entendemos que a não cumulatividade é um princípio que estabelece limites, que devido ao seu forte valor axiológico é um mandamento nuclear do subsistema do ICMS, limitando o poder de tributar do fisco ao estabelecer que o imposto não incide sobre cascata e garante ao contribuinte o direito de compensar o imposto incidente nas operações anteriores com o devido na posterior.

Exerce forte influência no subsistema do ICMS estabelecendo que a incidência plurifásica do imposto não tributo duas vezes o mesmo valor, assim não aumentando o custo da cadeia produtiva e o preço final ao consumidor.

A norma da não cumulatividade é reconhecida como princípio por toda a comunidade jurídica, sua influência sobre o ICMS no caso e seu forte conteúdo axiológico para traçar a fisionomia e estabelecer características do imposto de competência estadual e do Distrito Federal é pacífica na jurisprudência e no posicionamento do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

Agravo regimental em recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. Prestador de serviços. Exigência de pagamento do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro. Impossibilidade. 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada. Inexigibilidade do imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física ou por entidade prestadora de serviço. 2. Princípio da não cumulatividade do ICMS. Importação de bens realizada por entidade que, sendo prestadora de serviço, não é não-contribuinte do tributo. Inocorrência do fato gerador do tributo e, conseqüentemente, inexigibilidade da exação. 3. Hipótese anterior à promulgação EC 33/2001, que, embora tenha previsto a possibilidade de cobrança do ICMS na importação nas operações efetuadas por quem não seja contribuinte habitual do imposto, não prescinde de integração legislativa para disciplinar a realização da compensação do tributo, de modo a conferir efetividade ao princípio constitucional da não cumulatividade da exação. Agravo regimental não provido.

(AgR RE 401.552/SP - 1ª T. – Rel. Min. Eros Grau – v.u. – julg. 21.09.2004 – DJ 15.10.2004 – p. 12)

Tributário. ICMS. Estado do Rio Grande do Sul. Pretendida correção dos créditos acumulados, em homenagem aos princípios da isonomia e da não cumulatividade. O sistema de créditos e débitos, por meio do qual se apura o ICMS devido, tem por base valores certos, correspondentes ao tributo incidente sobre as diversas operações mercantis, ativas e passivas realizadas no período considerado, razão pela qual tais valores, justamente com vista à observância do princípio da não cumulatividade, são insuscetíveis de alteração em face de quaisquer fatores econômicos ou financeiros. De ter-se em conta, ainda, que não há falar, no caso, em aplicação do princípio da isonomia, posto não configurar obrigação do Estado, muito menos sujeita a efeitos moratórios, eventual saldo

escritural favorável ao contribuinte, situação reveladora, tão-somente, de ausência de débito fiscal, este sim sujeito a juros e correção monetária, em caso de não recolhimento no prazo estabelecido. Recurso não conhecido.

(RE 195.643/RS - 1ª T. – Rel. Min. Ilmar Galvão – v.u. – julg. 24.04.1998 – DJ 21.08.1998 – pag. 16)

ICMS - princípio da não cumulatividade - mercadoria usada - base de incidência menor - proibição de crédito - inconstitucionalidade. Conflita com o princípio da não cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas "a" e "b" do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão.

(RE 161.031/MG - Pleno. – Rel. Min. Marco Aurélio – por maioria – julg. 24.03.1997 – DJ 06.06.1997 – pag. 24881)

Portanto, há consenso na comunidade jurídica, da sociedade e todos envolvidos que a não cumulatividade influencia a sistemática do ICMS, com seu forte conteúdo axiológico, limitando o poder de tributar dos entes competentes, garantindo uma desoneração do imposto sobre operações de circulação de mercadorias, transporte interestadual e intermunicipal e no serviço de comunicação.

5.2. Princípio da não cumulatividade

Apesar do princípio da não cumulatividade ter forte valor axiológico advindo de interesses econômicos para não elevar o custo da cadeia produtiva e das mercadorias, como também assevera Paulo Celso Bergstrom Bonilha (1979, p. 140), que “assegura,

portanto, a diretriz da não cumulatividade fins precipuamente econômicos, traduzindo-se em normas que constituem diretrizes da política fiscal”.

Interessa-nos apenas analisar o princípio da não cumulatividade sob a ótica jurídica, como ensinaram Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (RDT 29), dispondo que

no estudo da não cumulatividade típica do ICM – tal como construída pela Constituição brasileira – é, portanto, não só inconveniente como censurável a invocação de raciocínios e terminologia econômica, como ainda a adoção de elaborações decorrentes do direito comparado. De nada serve recorrer à experiência legislativa, jurisprudencial ou doutrinária estrangeira a esse respeito. Para o intérprete, o direito comparado, no caso, é exclusivo fator comprometedor de um límpida exegese jurídica.

O princípio constitucional da não cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, inc. I e II da CF, assegura ao contribuinte o direito de abatimento do imposto que incidiu na aquisição das mercadorias ou prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal ou de comunicação com o imposto devido nas operações ou prestações de serviços realizadas pelo sujeito passivo do imposto.

A norma constitucional garante ao Contribuinte o direito de creditar se do montante do imposto devido nas operações anteriores com o montante devido nas operações posteriores ou futuras.

Ao princípio da não cumulatividade aplicável ao ICMS, a Constituição Federal deu especial tratamento, dispondo sobre nos incisos I e II, na alínea “a” do inc. X e na alínea “c” do inc. XII, todos do § 2º do art. 155 da CF, *in verbis*:

§ 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;

(..._

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/03)

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto.

Pelo inciso I, do § 2º do art. 155 da CF, o princípio da não cumulatividade cria o sistema de crédito e débito no ICMS, estabelecendo o direito subjetivo para o contribuinte ou sujeito passivo da obrigação tributária aproveitar o imposto que incidiu na aquisição de mercadorias e serviços de transporte e comunicação, com o devido nas operações de venda ou serviços tributáveis pelo ICMS, bem como determinando uma obrigação do Estado observá-lo e respeitá-lo.

Com a maestria que lhe é peculiar Paulo de Barros Carvalho (no prelo, p. 377) também entende que

o primado da não cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Pública. E tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICM e ao IPI consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo “contribuinte”, de considerar-lhe os créditos, ainda que contra a sua vontade.

E estabelece também que apesar de seu forte valor advindo da justiça

tributária ou fiscal, da capacidade contributiva e da uniformidade da distribuição da carga tributária, é um limite objetivo que visa diminuir o impacto da percussão tributária e o efeito da incidência em cascata:

O princípio da não cumulatividade dista de ser um valor. É um “limite objetivo”, mas que se volta, mediante, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária.

Apresenta-se como técnica que opera sobre o conjunto das operações sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, para que o impacto da percussão tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeito danosos na apuração dos preços e crescimentos estimulado na aceleração inflacionária. E entre as possibilidades de disciplina jurídicas neutralizadoras daqueles desvios de natureza econômica, nosso constituinte adotou determinado caminho, mediante a estipulação de um verdadeiro limite objetivo. (CARVALHO, RDDT 33)

Alcides Jorge Costa (1978, p. 155) comunga do mesmo entendimento de que quem adquire algo com a incidência do ICMS, adquire o direito de levar em conta o crédito e aproveitar na apuração do imposto, ao dispor que “por fim, quem recebe a mercadoria não adquire, por isso, qualquer direito de crédito contra o Estado. Adquire, isto sim, o direito de levar em conta, no caçulo do imposto que vier a dever, o montante do ICM relativo às operações anteriores”.

E neste sentido também leciona José Eduardo Soares de Melo (1978, p. 155) expondo que “a cláusula da “não cumulatividade” não consubstancia mera norma programática, nem traduz recomendação, sequer apresenta cunho didático ou ilustrativo, caracterizando, na realidade, “diretriz constitucional imperativa”. E continua: “trata-se de uma autêntica obrigação a ser cumprida tanto pelo Poder Público, como pelo contribuinte”.

A não cumulatividade cria a sistemática da compensação do ICMS que o contribuinte pode (direito subjetivo) compensar o montante do imposto que incidiu nas

operações com o imposto devido nas operações posteriores.

Assim, o princípio da não cumulatividade estabelece limite objetivo ao poder de tributar do Estado, somente podendo exigir o ICMS sobre a apuração do crédito e débito ao poder de tributar.

Roque Antonio Carrazza (2006, p. 302) disciplina que “facilmente podemos perceber, tal princípio está todo voltado contra os Estados e o Distrito Federal, porquanto a incidência do ICMS em cada operação ou prestação determina o surgimento de uma relação de crédito, em favor dos contribuintes”. E explica que

a dicção constitucional “compensando-se o que for devido” confere, de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS o direito de abatimento, oponível, *ipso facto*, ao Poder Público no caso de este agir de modo inconstitucional, seja na instituição (providencia legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do tributo.(p. 302)

Percebe-se que o princípio da não cumulatividade previsto para ICMS objetiva o encontro de contas entre a diferença do imposto devido na saída de mercadorias ou dos serviços tributáveis pelo imposto em comento e o pago na entrada de produtos e serviços no estabelecimento.

Ou seja, tem como corolário abater no momento da apuração do imposto devido, o montante pago a título de imposto na aquisição ou entrada de bens, do quanto é incidente na saída de bens produzidos ou comercializados pelo contribuinte, por isso se diz que a sistemática da não cumulatividade do ICMS é “imposto contra imposto”.

Nesta esteira, concorda Paulo Celso Bergstrom Bonilha (1979, p. 146) ao estabelecer que

quanto à forma de cálculo do valor acrescido, também não houve alteração no sistema escolhido pela legislação do antigo impo de consumo. Remanesce o método baseado na variante imposto sobre imposto (cálculo sobre a base financeira), sistema que se afigura obrigatório, por força da redação atribuída aos dispositivos constitucionais que consagram o princípio da não cumulatividade.

O princípio da não cumulatividade estabelece a sistemática de “imposto contra imposto” que reflete no quanto de imposto incidido na aquisição de mercadorias e serviços com o quanto devido de ICMS nas saídas de mercadorias ou realização de serviços em determinado período.

Cleber Giardino e Geraldo Ataliba (RDT 46) simplificam a sistemática da não cumulatividade aplicável ao ICMS:

O esquema constitucional, portanto, ao mencionar constitucional, o montante do ICM devido é o “minuendo” e o montante do ICM anteriormente cobrado é o “subtraendo”. Não é de surpreender, assim, que tenham prosperado as expressões “débito”, “crédito”, “conta corrente” etc. para indicar este fenômeno, todas elas tradutoras, numa linguagem leiga, do procedimento jurídico da compensação.

Segundo os autores, “o próprio texto constitucional que outorgou ao Estado o poder de exigir o ICM deu ao contribuinte o direito de abatimento.”

A sistemática da não cumulatividade estabelece o direito subjetivo do contribuinte oponível contra o Estado de abater do imposto devido o montante do ICMS que incidido na aquisição de mercadorias e serviços tributáveis pelo imposto, instituindo a relação crédito e débito.

O professor Roque Antonio Carrazza (2006, p. 302) com sua peculiar expertise definiu que

o ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao princípio da não cumulatividade, que tendo sido considerado, pela Constituição, um dos traços característicos deste tributo, não de ter seu alcance nem diminuído nem, muito menos, anulado por normas infraconstitucionais. (...) tal princípio está todo voltado contra os Estados e o Distrito Federal, porquanto a incidência do ICMS em cada operação ou prestação determina o surgimento de uma relação de crédito, em favor dos contribuintes.

Recebeu a denominação de crédito os valores referentes ao ICMS que incidiu nas operações de entrada de mercadorias ou prestações de serviços contratados pelo contribuinte e assim utilizado corriqueiramente até que a Constituição Federal reconheceu ou recepcionou o termo, uma vez que o inciso II , alíneas “a” e “b”, do § 2º do art. 155 da CF, com essa denominação “crédito” intitulou o montante do imposto “cobrado” nas operações ou prestações anteriores, como podemos perceber quando a expressão é utilizada no texto constitucional que “não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes”, e “acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores” .

Gera uma pequena confusão com a figura do crédito tributário, porém este é uma figura distinta que nasce no exato momento que surge a obrigação tributária, relatada e, linguagem competente para a identificar, sendo o direito, correspondendo ao direito subjetivo do sujeito ativo de exigir o objeto da obrigação tributária, que tem de outro lado o dever jurídico do sujeito passivo de pagar.

Já o crédito do ICMS advém da aquisição de mercadorias e serviços que sofreram a incidência do imposto, são as entradas que fazem nascer o crédito, que poderá ser abatido quando o sujeito passivo realizar seu dever jurídico de pagar o ICMS, que é denominado débito.

Alcides Jorge Costa (1978, p. 154) reconhece a impropriedade na utilização do termo crédito, ao dispor que

na verdade, o vocábulo “crédito” é usado em sentido impróprio porque a entrada de mercadoria no estabelecimento não cria, para o contribuinte nenhum direito de crédito contra o fisco. O chamado “crédito” de ICM é, como foi demonstrado, apenas um elemento a considerar no cálculo do montante de ICM a pagar. Crédito propriamente, o contribuinte só o adquire quando se verificam as condições previstas em lei, como, por exemplo, a interrupção do fluxo dos diferimentos.

Ricardo Lobo Torres (2007, p. 300) também entende que o termo crédito é controvertido, mas são infrutíferas as críticas, porque a palavra crédito já ganhou prestígio na linguagem técnica e explica a origem da expressão:

A utilização do termo crédito é controvertida. Nem as normas constitucionais anteriores, nem o Código Tributário Nacional o empregavam; a legislação do IPI, as leis estaduais do ICMS e os Convênios é que consagraram; finalmente ingressou na CF 88 (art. 155, § 2º, II). Alcides Jorge Costa critica o emprego do vocábulo, afirmando ser o crédito apenas um elemento a considerar no cálculo do montante de ICMS a pagar. Berliri, entretanto, considera adequada a expressão ‘credito d’imposta’, explicando que, no direito italiano, a palavra crédito ingressou através dos impostos diretos, nos quais servia para reduzir do imposto devido o que se pagava antecipadamente; daí passou a ser empregada nos impostos não-cumulativos, para nominar o benefício correspondente aos incentivos à exportação; chegou, finalmente, a ser empregada no imposto não-cumulativo, com referência ao montante pago nas operações anteriores, pois tal pagamento importaria numa antecipação e, por analogia com os impostos diretos, num crédito.

Com efeito, créditos do ICMS decorrem da incidência do imposto sobre operações anteriores. São créditos que gozam da prerrogativa constitucional de constituírem moeda de pagamento do imposto devido na operação subsequente e os fatos jurídicos que lhes dão legitimidade são as operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços tributáveis pelo ICMS anteriores, noticiadas pelos enunciados na condição de antecedente de norma individual e concreta, posto que previstos em norma geral e abstrata.

No entanto, o direito ao crédito somente é verificado no momento da apuração do ICMS ou no dito creditamento e conforme as condições previstas na Constituição de 1988.

Aroldo Gomes de Mattos define muito bem a natureza do crédito do ICMS utilizando-se da lição de Alcides Jorge Costa (2006, p. 284):

Todavia, Alcides Jorge Costa contesta, com inteira razão, que o crédito do ICMS seja “meramente escritural”, com os seguintes argumentos:

“Este entendimento equivocado leva a outra afirmação também destituída de qualquer fundamento: a de que o crédito do

contribuinte é meramente escritural ou é moeda escritural. Como diz De Plácido e Silva e, seu Vocabulário Jurídico (Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1963, vol. II, vb. Escrituração): ‘Escrituração, derivado de escrever, quer significar o processo pelo qual se promove o registro sistemático e metódico de todos os fatos ocorridos em uma organização, a fim de que se fixem permanentemente, e possam, a qualquer momento, fornecer os dados que se tornem necessários para qualquer verificação a respeito deles’. Não há nada meramente escritural, uma vez que a escrituração registra fatos econômicos, portanto não se pode falar em créditos meramente escriturais.”

Assim, o crédito do ICMS tem natureza econômica, mais precisamente financeira, como também, jurídica, porquanto consiste em direito do contribuinte oponível à obrigação tributária devida à Fazenda Estadual. Não sendo, pois, “meramente escritural”, diz-se, em linguagem contábil, que, como qualquer outro, é crédito escriturável.

Neste sentido, também o entendimento de Roque Antonio Carrazza (2006, p. 302) de que

o contribuinte tem o direito incontornável de lançar em sua escrita fiscal o “crédito financeiro” decorrente das aquisições de mercadorias, bens ou serviços tributados (ou tributáveis) pelo ICMS para, no momento oportuno (em geral, a cada trintas dias), utilizá-lo como “moeda de pagamento” deste tributo.

O Crédito do ICMS é uma moeda⁴ que o contribuinte pode utilizar para se debitar do imposto devido, utilizando sua escrita fiscal. Lançando seus créditos e débitos na chamada “conta gráfica”, sendo esta uma conta corrente do ICMS, em que no seu livro registro de entradas o contribuinte escritura todas as notas fiscais de compra com destaque do crédito de ICMS e no seu livro registro de saídas, escritura as notas fiscais de operações

⁴ Apesar de a doutrina reconhecer a natureza financeira do crédito do ICMS, o STF posicionou-se no sentido de que estes créditos tem natureza meramente contábil, quando analisou a questão da correção monetária dos créditos, conforme julgamento do RE nº 238.116-0/RS - 1ª T. – Rel. Min. Moreira Alves – j. 13.04.99 – DJU de 06.08.98 e RE nº 234.917-8/RS - 2ª T. – Rel. Min. Maurício Corrêa – j. 21.9.98 – DJU 1 de 04.12.98, PP. 32 2 33.

que tiveram débito do ICMS, e no final do período de apuração, que geralmente é mensal, faz o encontro dos créditos e débitos no livro registro de Apuração do ICMS, e no final recolhendo o imposto no prazo corresponde se o débito for maior que o crédito.

Caso ocorra dos créditos de ICMS serem superiores ao débito no final do exercício mensal de apuração, o contribuinte transporta este saldo para o período seguinte e assim subseqüentemente sempre que isso ocorrer. Este saldo é denominado de saldo credor, o acúmulo de créditos maiores que os débitos, que geralmente ocorre quando o contribuinte tem estoque enorme de mercadorias, as entradas foram maiores que as saídas ou, por exemplo, por ter realizado exportações de mercadorias com a não incidência do imposto, mas com a manutenção do crédito do ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, inc. X, alínea “a”, da CF.

Desse modo, o princípio da não cumulatividade como vetor influente no subsistema do ICMS, ao estabelecer a compensação, através do crédito e débito, possibilita ao contribuinte o direito subjetivo de pagar o ICMS apenas sobre a diferença entre seus créditos e débitos, ou somente com seus créditos do imposto, caso estes sejam maiores que os débitos.

Raciocínio similar tem o sempre citado Roque Antonio Carrazza (2006, p. 302) estabelecendo que:

Registramos que o pagamento do ICMS é habitualmente feito parte em créditos, parte em moeda. Nada impede, porém, seja feito só em créditos (quando estes equivalem ou excedem os débitos nascidos no mesmo período de apuração) ou só em moeda (quando não há créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações anteriores).

De qualquer modo, havendo créditos de operações ou prestações anteriores, o direito de abatimento é inafastável, sendo inconstitucionais as leis (complementares ou ordinárias) ou os atos administrativos que dispuserem em sentido diverso.

(...)

Em suma, o princípio da não cumulatividade operacionaliza-se por meio da compensação, feita pelo próprio contribuinte, entre débitos e créditos, na escrituração fiscal. Aceitar que o fisco é que vai disciplinar o desfrute deste direito, implica reconhecer,

equivocadamente, que a Administração Pública pode moldar, a seu gosto, o princípio da não cumulatividade do ICMS.

No entanto, entendo que o fisco quando está realizando sua atividade de fiscalização e constituindo o crédito tributário pelo lançamento, ao verificar que o contribuinte deixou de pagar o ICMS, somente deve analisar a ocorrência do fato jurídico tributário e constituir o crédito do imposto que lhe é devido.

Está obrigado apenas a exercer seu direito subjetivo de exigir o imposto que lhe é devido, não está obrigado a fazer apuração do crédito e débito do contribuinte, pois o princípio da não cumulatividade estabelece uma faculdade para contribuinte abater o crédito da entrada das mercadorias e serviços do imposto devido na saída.

Não desrespeita o princípio da não cumulatividade o fato do fisco não apurar os créditos que o contribuinte tem direito, quando realiza o lançamento do imposto que entende devido, a uma, porque não está anulando o direito a crédito de ICMS do contribuinte que poderá utilizar na apuração mensal do imposto, a duas, o direito a crédito do ICMS é um direito subjetivo do contribuinte, não é automático e objetivo, o fisco somente deve observá-lo quando o contribuinte exercer seu direito de abater o crédito com o débito.

Portanto, o fisco ao lavrar autos de infrações por falta de pagamento de ICMS não necessita observar as contas correntes dos contribuintes e realizar antes do lançamento a compensação do crédito e débito, sendo esta uma atividade do contribuinte que a realiza e apresenta contra o Estado.

Sendo assim, o princípio da não cumulatividade estabelece o método de apuração do imposto a pagar (o débito) em determinado período de apuração (geralmente mensal), concedendo ao contribuinte o direito de compensar o crédito advindo da entrada de mercadorias e serviços com o débito, sendo oponível ao fisco, quando apresentada esta sistemática pelo contribuinte nos termos da lei, quais seja, através dos devidos registros contábeis, lançamento em GIA – Guia de Informação e Apuração do ICMS e o recolhimento da diferença apurada no prazo correspondente.

Apesar de Roque Antonio Carrazza (2006, p. 313) não concordar expressamente com este raciocínio, suas palavras ajudam o nosso entendimento, *in verbis*:

A compensação em tela efetiva-se por meio de simples operações de encontro de contas de crédito/débito.

Conforme já acenamos, o princípio da não cumulatividade outorga ao contribuinte o direito público subjetivo de pagar, à guisa de ICMS, apenas a diferença apurada, no encerramento do período, entre seus créditos e débitos.

De fato, a compensação a que estamos aludindo efetiva-se por intermédio da chamada “conta corrente fiscal”, em que o saldo, se devedor, é pago pelo contribuinte e, se credor, é transferido para aproveitamento em períodos subseqüentes.

O contribuinte tem o direito incontornável de lançar em sua escrita fiscal o “crédito fiscal” decorrente das aquisições de mercadorias, bens ou serviços tributados (ou tributáveis) pelo ICMS para, no momento oportuno (em geral, a cada trinta dias), utilizá-lo como “moeda de pagamento.

5.3. A regra-matriz do direito ao crédito do ICMS

Tem-se também que o fato jurídico tributário do ICMS, o crédito do ICMS, e o direito a compensação, abatimento do imposto devido ou também denominado direito ao crédito ou ao creditamento surgem em momentos distintos.

Conforme já salientamos, existem quatro regras-matriz de incidência no ICMS, que seriam realizar operações mercantis, prestar serviços de transportes interestadual ou intermunicipal e prestar serviço de comunicação e importar mercadoria, bem ou serviço.

A partir do momento que é vertido em linguagem competente uma das quatro hipóteses de incidência do ICMS surge a obrigação tributária do imposto, na qual o vendedor da mercadoria, o prestador dos serviços ou o importador tem o dever de pagar o respectivo imposto devido.

Sendo assim, primeiramente ocorre a incidência do ICMS, em que o sujeito passivo da obrigação tributária tem o dever de pagar o imposto, para depois o adquirente da mercadoria, da prestação de serviço e do bem ou serviço importado⁵, desde que contribuinte do tributo em epígrafe, tenha direito ao crédito.

⁵ O importador de bem, mercadoria ou serviço é responsável pelo recolhimento do ICMS-importação e a partir do momento que registra esta operação no livro de entradas tem direito ao respectivo crédito do imposto.

Posteriormente, quando o adquirente das mercadorias, insumos ou matérias primas ou das prestações de serviços tributáveis pelo ICMS realizar operações mercantis ou prestações de serviços e for apurar no período o imposto devido, a partir deste momento surge o direito de realizar a compensação prevista pelo princípio da não cumulatividade ou o abatimento entre crédito e débito para apurar o quanto tem a pagar a título de ICMS.

Na prática para um comerciante ou prestador de serviço, primeiro surge o crédito do ICMS, uma vez que necessita adquirir mercadorias, insumos e/ou matérias-primas para desenvolver seu produto, formar estoque ou colocar a disposição do cliente a prestação de serviço, para posteriormente realizar operações mercantis ou prestações de serviço.

Porém, nesta aquisição inicial de mercadorias, insumos etc. ocorreu primeiramente a incidência do ICMS sobre as operações de aquisição.

Temos, portanto, que do mesmo suporte fático surgem duas relações jurídicas, qual seja, quando da realização da operação mercantil ou prestação de serviço tributável pelo ICMS, devidamente vertida em linguagem competente, surge a obrigação tributária que o fisco, como sujeito passivo, tem o direito subjetivo de exigir o imposto e fornecedor ou prestador do serviço o dever de pagar, e também ocorre a relação jurídica do direito a crédito do adquirente da mercadoria ou do serviço, na qual este aparece com sujeito ativo com direito subjetivo de exigir a compensação de seus créditos com os seus débitos, e o Estado de outro lado como sujeito passivo tem a obrigação de aceitar.

Nesta esteira, Paulo de Barros Carvalho (RDT 33) também entende que do mesmo suporte fático surgem duas relações jurídicas que abrem espaço para a percussão de duas normas jurídicas:

Eis aí, desde logo, uma observação que me parece preciosa para iluminar o cerne do problema formulado pelas consulentes: o direito ao crédito do contribuinte não decorre da regra-matriz de incidência tributária. Antes provém da eficácia legal de outra norma jurídica: aquela atinente ao direito de creditar-se que, tomando por base de incidência o mesmo fato social, determina o surgimento do direito ao crédito.

(...)

será possível perceber que não se trata, apenas, de uma regra de direito, porquanto dois foram os cortes conceptuais promovidos no suporte fático, como duas foram as relações jurídicas que se

propagaram pela ocorrência dos respectivos acontecimentos: a obrigação tributária e o vínculo no bojo do qual emergiu o direito ao crédito. Duas ocorrências no mundo físico-social, sendo uma de aquisição de insumos para o processo de industrialização e, outra, operação de compra e venda mercantil, entre Manaus e São Paulo, tendo por objeto produtos industrializados, abriram espaço para a percussão de duas normas jurídicas: a da regra-matriz de direito ao crédito pelo valor do imposto pago nas compras para o processo de industrialização e a regra-matriz de incidência do IPI.

(...)

Posso resumir, dizendo que duas são as normas jurídicas – a regra-matriz de incidência do IPI e a regra-matriz de direito ao crédito – e, portanto, haverá duas hipóteses – a da venda realizada pelo comerciante “A” e a da compra efetuada pelo comerciante “B” - com duas conseqüências – a relação jurídica tributária entre “A” e “F”(ArjF) e a relação de direito ao crédito entre “B” e “F”(BrjF).

A Constituição Federal, no inc. I do § 2º de seu art. 155, estabelece que a não cumulatividade opera-se “compensando-se o que for devido em cada operação (...) com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Ora, da leitura da norma constitucional poderia ter-se a idéia que somente surge o direito a crédito do respectivo imposto devido quando esse é “cobrado” ou pago pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Porém, tal assertiva é equivocada e abusiva, uma vez que o adquirente não está e não pode ser obrigado a verificar se seus fornecedores estão recolhendo o tributo em questão e não tem Poder de Polícia ou competência para tal, ou seja, não tem competência para fiscalizar as atividades e obrigações tributárias de seus fornecedores ou contratados.

Tal atividade é única e privativa do fisco, conforme determina o art. 142 do CTN:

compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular

o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Não pode o contribuinte ter o seu direito ao crédito cerceado em razão de que o seu fornecedor ou prestador de serviço não recolheu o imposto devido, ou ainda que a autoridade administrativa não cobrou o que lhe era devido.

Por isso, o signo ou vocábulo “cobrado” previsto na Constituição Federal em razão até mesmo ao princípio da justiça e para que não haja restrições abusivas ao direito ao crédito é interpretado como incidido ou incidiu.

Ressalta-se, a redação constitucional estabelece a expressão “compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores”. Em nenhum momento ficou consignado pela norma supra que pode ser compensado com o montante pago ou recolhido nas operações anteriores.

Se fosse assim, o contribuinte somente teria direito ao crédito do ICMS, quando o Estado exercesse seu direito subjetivo de exigir o crédito tributário, ou seja, de cobrar o sujeito passivo. Caso o Estado permanecesse inerte, o adquirente da mercadoria ou da prestação de serviço não teria direito ao crédito do imposto.

O mestre da Pontifícia Universidade Católica Roque Antonio Carrazza (2006, p. 322) também entende desse modo, que a “interpretação cuidadosa do texto constitucional revela-nos que o direito de crédito em tela independe, para surgir, da efetiva cobrança do ICMS nas anteriores operações ou prestações”. Ou seja, basta incidência do imposto na operação anterior. A quitação do imposto cobrado no mais das vezes está fora do conhecimento do adquirente da mercadoria ou serviço.

Assim também entende Paulo Celso Bergstrom Bonilha (1979, p. 143), consoante suas palavras:

Parece-nos que a aceção “montante” (de imposto) “cobrado”, que vem de ser utilizada pelo legislador constitucional nos dois dispositivos acima transcritos, pressupõe, antes de mais nada, que se trata de (montante) de imposto que foi objeto de lançamento.

Este requisito, ínsito no próprio texto constitucional, não implica, para fins de abatimento ou dedução na prova do pagamento do imposto. Basta que haja formalização regular da obrigação correspondente.

Alcides Jorge Costa (1978, p. 156) corrobora este entendimento lecionando que “o vocábulo ‘cobrado’ não pode ser entendido no sentido de concretamente exigido. Seria irreal pretender que o adquirente soubesse se o Estado exigiu ou não, concretamente, o ICM que incidiu sobre a operação. O sentido de cobrar só pode ser o de incidido”.

O professor da Universidade de São Paulo apenas faz uma ressalva que “não é só a incidência na operação anterior que abre caminho ao direito de, nas operações subsequentes, abater a mesma quantia. É preciso que haja a incidência e que o ICM seja mencionado em documento fiscal” (COSTA, 1978, p. 156).

Tal afirmativa parece lógica dentro da teoria da linguagem e do que já escrevemos, em razão de somente faz parte do mundo jurídico e gera efeito o que está vertido em linguagem competente. A mera operação mercantil ou prestação de serviço é um evento ocorrido no mundo fenomênico, somente se torna fato jurídico quando vertido em linguagem competente.

No caso do crédito do ICMS, somente é constituído quando vertido em linguagem competente, ou seja, devidamente destacado o imposto no respectivo documento fiscal para que o contribuinte tenha condições de escriturar a nota fiscal em seu livro de entradas e o crédito referente em seu livro de apuração.

Realmente somente se pode falar da incidência do ICMS na operação anterior, se a operação mercantil ou a prestação do serviço de transporte ou comunicação é vertida em linguagem competente.

Desse modo, temos dois momentos distintos no mesmo suporte fático; o primeiro é quando ocorre a incidência do ICMS, quando uma das quatro hipóteses de incidência do imposto é realizada no mundo fenomênico e vertida em linguagem competente, ou seja, quando realizada a operação mercantil ou a prestação de serviço de transporte estadual, intermunicipal ou de comunicação e o fornecedor verte em linguagem competente emitindo o documento fiscal (nota fiscal), ou o fisco verificando a ocorrência no mundo fenomênico realiza o lançamento. O segundo momento é o surgimento do crédito do ICMS, que ocorre quando o adquirente da mercadoria ou da prestação de serviço recebe o documento fiscal que prescreve a operação e escritura o documento nos livros contábeis, ou seja, ao receber a mercadoria com seu respectivo documento fiscal adquire o direito subjetivo de lançá-lo em sua escrita fiscal e abater do imposto devido nas operações anteriores.

O terceiro momento é o direito ao crédito do imposto, da efetivação do encontro de contas, da compensação dos créditos de ICMS advindos das operações anteriores, com o montante devido nas posteriores, que ocorre no momento de apuração do imposto devido no exercício, realizando o abatimento dos créditos e débitos em conta gráfica e lançando em GIA. Tal momento também é conhecido como creditamento, consoante muito bem explica José Eduard Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo (2008, p. 132) esclarecendo que

quando a doutrina se refere ao “direito de abatimento” ou ao “direito de abater”, esses termos podem ser tomados como “direito de crédito” ou “direito de creditamento”. Sim, porque, como se extrai, por exemplo, do § 3º, II, do art. 153 e das letras a e b, do inc. II, do § 2º, do art. 155, da CF, o legislador constituinte referiu-se expressamente ao termo “crédito”, de sorte que neste aspecto particular, há sintonia entre aquelas locuções. Assim, estaremos utilizando preferencialmente os termos “direito de crédito” e “direito de creditamento”.

Esses três momentos do direito de crédito de ICMS, realização da operação mercantil do serviço sujeito ao imposto (suporte fático), escrituração da nota fiscal de entrada nos seus livros de registros fiscais e por fim a apuração do imposto devido a realização do crédito e débito, Paulo de Barros Carvalho (RDT 33) define como processo de formação do direito ao crédito:

De modo símile, no processo de formação do direito ao crédito, temos: (i) regra-matriz do direito ao crédito, (ii) ocorrência do evento previsto no antecedente da norma geral e abstrata; (iii) relato dos acontecimentos pela via da linguagem prevista no direito positivo (linguagem competente), com a emissão da norma individual e concreta, seja pelo contribuinte, seja pela autoridade fazendária, surgindo o fato jurídico e a respectiva relação que veicula o direito ao crédito do imposto; (iv) comunicação da norma individual e concreta ao órgão próprio da Fazenda ou, no caso de

expedição pelo fisco, a intimação do administrado; (v) aparecimento formal do direito ao crédito do imposto.

Com efeito, resta indubitável que a norma que prescreve a incidência do ICMS não guarda relação com o princípio da não cumulatividade, pois quando ocorre a incidência do imposto apenas surge a relação jurídica entre o sujeito ativo (Estado) e o passivo (contribuinte), onde o primeiro tem direito de exigir o crédito tributário e o segundo o dever de pagar, não se instaurando nessa relação jurídica o direito subjetivo do contribuinte ao crédito do ICMS.

O princípio da não cumulatividade somente opera e influencia o subsistema do ICMS no momento de que o contribuinte tem o direito subjetivo de lançar o crédito em sua escrita fiscal e o opor contra o Estado, surgindo uma nova relação jurídica em que o contribuinte passa a ser o sujeito ativo que tem o direito subjetivo de abater do imposto devido o montante do ICMS que incidiu na aquisição de mercadorias e serviços tributáveis pelo imposto e, de outro lado, o Estado passa a ser o sujeito passivo que tem o dever de acatar o abatimento e este momento ocorre na apuração do tributo.

Tanto é verdade que o momento de incidência do ICMS é um e o do direito de abater o crédito de ICMS é outro, que o direito subjetivo do contribuinte ao crédito do imposto não está instalado na regra-matriz do ICMS, uma vez que se estivesse o crédito estaria atrelado a respectiva mercadoria ou ao mesmo serviço que o gerou.

Como já citado Paulo de Barros Carvalho defende essa tese, e José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo (2008, p. 141) acompanham que

a não cumulatividade encontra-se fora da regra-matriz de incidência tributárias observamos também que a não cumulatividade se circunscreve no âmbito de extinção do crédito tributário. Sendo esta, indubiosamente, parte integrante do ciclo de cumprimento do iter, que vai do nascimento da obrigação tributária até a final satisfação da mesma pela entrega de dinheiro ao Erário Público, não se trata, aqui, de mera inserção do princípio no interior do Sistema Tributário Nacional. A natureza tributária do princípio da não cumulatividade está exatamente aí: na fase de extinção do crédito tributário. Ao mesmo tempo em que uma parte do crédito tributário é liquidada por

meio da compensação estipulada no Texto Constitucional, outra há de ser satisfeita em dinheiro.

Portanto, resta claro que além da regra do direito ao crédito ser uma norma distinta da norma de incidência tributária do ICMS, somente tendo em comum o mesmo suporte físico, também ocorrem em momentos distintos, a última surge com a ocorrência do fato jurídico estabelecendo o crédito tributário e a primeira somente se opera no momento de extinção do crédito tributário.

Heron Arzua (RDT 64) explica bem o que crédito do ICMS não está preso ao fato jurídico do imposto estabelecendo que

a Constituição alude a cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços e compensação do montante cobrado nas (operações ou prestações) anteriores, sem registrar, em nenhum momento, que ditas operações ou prestações devem estar ligadas ou dizer respeito à mesma mercadoria ou ao mesmo serviço que o contribuinte impulsiona em direção ao consumo ou ao uso.

Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 649) concorda com esta distinção de momentos e explica bem como ocorre:

O ICMS, consoante o disposto no art. 155, § 2º, I, da Carta Magna, deve atender ao princípio da não cumulatividade e, para tornar efetivo esse princípio, conduzindo a tributação aos valores que pretende realizar, exige-se, em cada elo da cadeia produção ou circulação, a compensação entre a relação do direito ao crédito (nascida com a entrada jurídica do bem) e a relação jurídica tributária (que nasce com a saída da mercadoria).

Estão aí presentes, portanto, dois momentos distintos, duas situações diversas que dão a duas conseqüências diferentes: dois antecedentes e dois conseqüentes, ou seja, duas normas jurídicas, incidindo sobre fatos jurídicos independentes (embora participantes de uma mesma cadeia de circulação de mercadorias) e impondo comportamentos específicos no seio de relações jurídicas igualmente distintas.

Analisando a fenomenologia da não cumulatividade, verifica-se que o direito ao crédito do sujeito adquirente provém de uma norma jurídica instituidora do direito ao crédito, que denominamos “regra-matriz do direito ao crédito”. Sua incidência implica uma relação jurídica que tem como sujeito ativo o adquirente/destinatário de mercadorias, detentor do direito ao crédito do imposto, e como sujeito passivo o Estado”.

Portanto, temos que a regra-matriz de incidência do imposto ocorre em um momento e a do direito ao creditamento do crédito de ICMS em outro, ou seja, apesar de as duas relações jurídicas surgirem do mesmo suporte fático, são distintas, advém de normas diversas e ocorrem em momentos diferentes.

Para que ocorra o surgimento das duas normas jurídicas em comente, quais sejam a norma de incidência do ICMS e a do direito ao crédito do imposto, faz-se necessário a verificação do suporte fático que da origem a estas duas relações jurídicas, bem como analisar outra característica deste tributo, sua repercussão financeira, para que assim consigamos traçar a regra-matriz do crédito do ICMS. E como bem salientado, existem três momentos distintos, o da hipótese de incidência do ICMS, o crédito do ICMS e a do direito ao crédito ou abatimento do imposto.

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é considerado um tributo indireto, em razão de que o seu encargo financeiro é repassado ou fica para o adquirente da mercadoria, sendo este o contribuinte de fato, e o comerciante, fornecedor ou prestador de serviço o contribuinte de direito, o sujeito passivo do tributo eleito pela norma legal.

Tal assertiva foi criada pelo “pai” do Código Tributário Nacional, Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 170), que determinou que

impostos diretos seriam os suportados em definitivo pelo contribuinte obrigado por lei ao seu pagamento. Os indiretos são ou podem ser transferidos por aquele contribuinte para outra pessoa que por sua vez transferirá ou suportará em definitivo; por isso se diz que imposto indireto há dois contribuintes, o de direito (a pessoa obrigada por lei ao pagamento) e o de fato (a pessoa que arcará em

definitivo com o ônus do imposto). Essa transferência do ônus fiscal de uma pessoa para outra chama-se repercussão ou translação do imposto.

O artigo 166 do Código Tributário Nacional define tributos indiretos e quem tem direito a restituição dos mesmos, *in verbis*:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso em tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Desta feita, o ICMS é um tributo que claramente comporta a transferência do encargo financeiro, ao adquirente do produto ou do serviço e apesar de parte da doutrina entender que o conceito contribuinte de fato e de direito ser irrelevante para o Direito, penso de forma diversa e acho de suma importância para a questão do direito ao crédito do ICMS, mais especificamente a regra-matriz do crédito do ICMS.

Neste sentido também são as palavras de Paulo de Barros Carvalho (RDT 33) dispondo que

o problema, contudo, não é tão simples quanto parece, pois, não obstante seja correto afirmar que o contribuinte de fato não compõe a relação jurídica do imposto, este não chega a perder a relevância para o direito tributário, na medida que participa de outra relação jurídica específica, importantíssima para a concretização do primado constitucional da não cumulatividade: a relação jurídica dentro da qual surge o direito ao crédito do contribuinte em face da Fazenda Pública.

O contribuinte de fato por assumir o encargo financeiro do ICMS quando adquire mercadorias ou contrata serviços sujeitos ao imposto, por suportar este encargo é quem tem direito ao crédito do ICMS, ou seja, para ter direito ao crédito faz-se necessário arcar com ônus fiscal do imposto, repassando para o comerciante o valor do tributo que

incidiu na operação, pouco importando se recolherá ou não para os cofres públicos o crédito tributário.

Então dois pontos importantes para surgir o direito ao crédito são necessários, primeiro que ocorra uma operação mercantil ou prestação de serviço tributável pelo ICMS devidamente vertida em linguagem e segundo, que o adquirente da mercadoria ou do serviço arque com o ônus financeiro do tributo e seja contribuinte do imposto. Neste momento, temos que surgem a regra-matriz do crédito do ICMS, que é necessária para no momento de apuração do imposto posso incidir a regra-matriz do direito ao crédito do ICMS.

Como bem explicado por Paulo de Barros Carvalho, a não cumulatividade é um vetor do sistema do ICMS para evitar a tributação em cascata e diminuir o impacto da percussão tributária, por isso para que opere o direito a crédito faz-se necessário que o contribuinte de fato de continuidade na cadeia de produtiva ou de comercialização, *in verbis*:

Para realizar esse desígnio, imperativamente proposto pela Constituição da República, impende a edição de norma jurídica que instaure, de forma efetiva, o direito ao crédito daquele que adquire mercadoria ou insumo, com o fim de dar seqüência às várias etapas dos procedimentos de industrialização ou de comercialização. Mas o direito ao crédito não basta. Para tornar efetivo o princípio da não cumulatividade exige-se, em cada ciclo, a compensação entre a relação do direito ao crédito (nascida com a entrada do bem) e a relação jurídica tributária (que nasce com saída do bem). É por esse motivo que o direito ao crédito, daquele que participa das fases do ciclo da não cumulatividade, é tão necessário na consecução dessa técnica impositiva”. (RDDT 33)

Assim, o direito ao crédito começa a nascer quando o contribuinte de fato adquire mercadorias, insumos, matérias primas ou serviços sujeitos ao ICMS, para que possa utilizar o crédito, como moeda escritural para abater do débito, quando de saída de mercadorias. Desse modo, tem-se que para ter direito ao creditamento a ocorrência do crédito do ICMS, que surge quando o contribuinte adquire mercadorias, insumos, matérias-primas e/ou serviços tributáveis pelo imposto e arca com o encargo financeiro do tributo, devidamente destacado em nota fiscal.

Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (2008, p. 123)

expõem muito bem que o crédito de ICMS é um dos elementos necessários para o contribuinte pode se aproveitar do princípio da não cumulatividade, dizendo que:

o princípio da não cumulatividade realmente não cria para o contribuinte um direito de crédito contra o fisco. O denominado crédito de ICMS é apenas elemento a considerar no cálculo do imposto a ser pago. Da mesma forma, a saída das mercadorias não cria, por si mesma, um débito do contribuinte, um débito do fisco. Só depois de pago o imposto é que se pode falar realmente em crédito tributário, crédito do fisco, que é, este sim, um débito do contribuinte.

Assim, antes de realizar saídas, o contribuinte não tem, ainda, como exercer o seu direito ao crédito do ICMS relativo às entradas de mercadorias em seu estabelecimento. Esse direito nasce, é certo, das entradas, mas as saídas constituem condição indispensável ao exercício desse direito. Na linguagem de Pontes de Miranda, pode-se dizer que ocorridas as entradas o contribuinte tem o direito, mas não tem ainda a pretensão, que lhe confere exigibilidade.

No entanto, é importante lembrar que a apuração do ICMS é periódica e a não cumulatividade opera-se imposto sobre imposto, os impostos que o contribuinte como contribuinte de fato arcou com o ônus na entrada de mercadorias e/ou serviços com o imposto como contribuinte de direito que incidiu sobre suas operações de saída. Com efeito, o creditamento somente se opera nessa fase de apuração e pagamento do ICMS devido no período.

Nesta linha de raciocínio é também o entendimento de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (2008, p. 122) ao disporem que

a não cumulatividade do ICMS, prevista na Constituição, efetiva-se no momento da apuração do valor do imposto a ser pago. Sempre que entram mercadorias no estabelecimento do contribuinte, este credita-se do imposto incidente nas operações anteriores. Quando ocorrem saídas, o contribuinte debita-se do imposto respectivo. No final do período, o valor devido corresponde à diferença entre

créditos e os débitos, quando maiores estes últimos. Havendo saldo credor, será este transferido para o período seguinte.

Diante da complexidade existente no princípio constitucional da não cumulatividade, prescrito no art. 155, § 2º, da CF que dispõe que o ICMS “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal”, bem como na existência de três momentos necessários para realização do direito ao crédito do ICMS, utilizaremos e tentaremos construir a regra-matriz do direito ao crédito do ICMS para compreendermos melhor o texto bruto do princípio positivado e sua sistemática.

Portanto, a construção da regra-matriz do direito ao crédito do ICMS objetiva uma melhor compreensão da mensagem do princípio da não cumulatividade dentro do seu contexto comunicacional para a sua aplicação pragmática.

Importante ressaltar, o que já tratamos em capítulos passados, que estabelecer a regra-matriz tem como finalidade determinar a estrutura formal da norma com critérios capazes de identificar a ocorrência do evento para que possa ser concretizado e vertido em fato jurídico.

Para começar a montar a regra-matriz do crédito do ICMS temos primeiramente que estabelecer seu antecedente, uma vez que tanto a norma jurídica como a regra-matriz é separada em antecedente ou hipótese e conseqüente ou prescritor.

A relação entre o antecedente e o conseqüente é deôntica neutra, que se encontrará através de uma conduta modalizada em obrigatória, permitida, ou proibida, representada pelo functor deôntico no interior da norma proposicional da tese.

O operador deôntico incide sobre o nexos entre a hipótese e a tese ou conseqüência, nexos que é a *relação formal da implicação* e se encontra compondo a *estrutura interna da tese*, relacionando um sujeito-de-direito com outro sujeito-de-direito nas modalidades deônticas: “facultado”, “obrigatório” e “proibido”.

Não pode existir norma sem o caráter deôntico, pois não estabelecerá o nexos entre a hipótese e a conseqüência.

O antecedente da regra-matriz funciona como descritor dos fatos jurídicos e, por sua vez, o seu conseqüente como prescritor, que estabelece o vínculo jurídico, determinando o sujeito portador do direito subjetivo de exigir o crédito e quem é o sujeito passivo que tem o dever de responder pelo direito subjetivo.

A regra-matriz estabelece critérios identificadores para facilitar e permitir identificar toda vez que ocorrer os fatos previstos na hipótese da norma.

A regra-matriz de incidência tributária tem na sua hipótese ou antecedente os critérios material, espacial e temporal. O critério material descreve o comportamento ou conduta que designe o comportamento humano que pode acarretar em consequências tributárias. O segundo critério, o espacial, confunde-se com a vigência territorial da norma, seria o campo de eficácia e competência da norma que ocorre a incidência de seus efeitos. Por fim, o critério temporal é o momento capaz de indicar quando acontece o fato descrito na norma capaz de gerar a obrigação tributária.

Estes três critérios estabelecidos para o antecedente da regra-matriz de incidência tributária também servem para determinar o antecedente da regra-matriz do direito ao crédito do ICMS.

Ocorre que a regra-matriz do direito ao crédito do ICMS está em um terceiro momento no subsistema do ICMS, qual seja, no momento de apuração do imposto e de extinção do crédito tributário, quando este é extinto em parte ou totalmente através da compensação ou abatimento com os créditos do ICMS advindos das operações ou prestações de serviços anteriores.

A norma constitucional que prevê o primado da não cumulatividade estabelece que o direito ao abatimento do imposto ou o creditamento do ICMS ocorre com a compensação do que for devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária com o montante que ele, como contribuinte de fato, suportou com o ônus financeiro do imposto nas operações ou prestações anteriores.

Portanto, para que incida o direito constitucional do abatimento previsto no princípio da não cumulatividade, o contribuinte tem que ter créditos de ICMS, primeiramente incide a norma que dá direito ao contribuinte de ter os créditos do imposto referente às aquisições de mercadorias e prestações de serviços.

Esta norma seria: “dado o fato do contribuinte ter adquirido mercadoria e /ou serviços tributáveis pelo ICMS e arcado com o encargo financeiro do respectivo imposto, deve ser então lhe conferido o direito ao respectivo crédito”.

Importante ressaltar que esta norma refere-se ao momento que é permitido ao contribuinte escriturar os créditos de ICMS advindos das aquisições de mercadorias ou prestações de serviços tributáveis pelo imposto.

A partir da incidência desta norma, em posterior momento, quando os créditos de ICMS forem aproveitados para creditamento ou abatimento do imposto devido é que

incide a regra-matriz do crédito do ICMS.

Com efeito, para o surgimento da norma de incidência do direito ao crédito ou compensação do ICMS, ocorre primeiramente a incidência da norma que faz surgir o crédito em si do imposto, a qual tem como critério material da regra-matriz do crédito do ICMS adquirir mercadorias e/ou serviços tributáveis pelo imposto, o critério temporal o momento que ocorreu as operações mercantis ou as prestações de serviços.

Por fim, o último espacial seria o território nacional, pois os créditos de ICMS surgem para o contribuinte nas operações mercantis e prestações de serviços realizadas com outros contribuintes localizados em qualquer das unidades da federação.

Já a segunda norma, como o critério material descreve uma conduta ou comportamento através de um verbo seguido de seu complemento temos como critério matéria da regra-matriz do direito ao crédito do ICMS realizar a compensação ou abatimento entre crédito e débito, uma vez que o princípio não cumulatividade aplica-se na fase de extinção do imposto devido.

Como a apuração do ICMS não é por operação ou por mercadoria e, sim, periódica, usualmente mensal, o critério temporal da regra-matriz do direito ao crédito do ICMS seria então o momento de apuração do imposto.

Critério espacial seria o território estadual onde está situado o contribuinte, pois os créditos de ICMS são opostos contra o Estado em que está estabelecido o contribuinte e de onde realiza suas operações de saída.

Precisamos deixar bem claro que uma coisa é o crédito de ICMS, que o contribuinte de fato tem quando arca com o ônus financeiro da operação mercantil ou prestação de serviço devidamente vertida em linguagem, ou seja, com o destaque do imposto devido na respectiva nota fiscal e posteriormente sendo escritura o crédito no livros contábeis e outra coisa é o exercício do princípio da não cumulatividade, a regra-matriz do direito ao crédito do imposto ou do creditamento.

Ao ser realizado o evento previsto no antecedente que estipula a conduta, ocorre o direito subjetivo e os deveres jurídicos correlatos e o conseqüente da regra-matriz estabelece a relação jurídica através de seus critérios, que no caso são necessários dois para identificar o surgimento da relação jurídica, quais sejam o pessoal e o quantitativo.

O critério pessoal define o sujeito ativo e o passivo da relação jurídica e, no caso, já tratamos que o sujeito ativo é o contribuinte sendo considerado como de fato quando adquire mercadorias ou prestações de serviços e de direito quando realiza operações de saída e o sujeito passivo o Estado.

Importante ressaltar que se o contribuinte for apenas de fato e não realizar operações de saídas tributáveis pelo ICMS não faz jus ao crédito do imposto, sendo mero consumidor final, não se encontrando no meio do ciclo econômico ou de comercialização.

O critério quantitativo define o perfil da relação jurídica tributária ao fato. No caso da regra-matriz do direito ao crédito do ICMS, o critério quantitativo seria os créditos compensados com os débitos, desse modo estes confirmariam o direito ao crédito ou ao creditamento do ICMS.

Pedro Lunardelli, apesar de traçar uma regra-matriz diferente, estabelece que na hipótese normativa da não cumulatividade é composta pela relação crédito e débito, conforme afirmamos, dispondo que:

Fechado o cerco dos significados relativos ao inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal – “será não cumulativo, compensado-se o que for devido em cada operação (...) ou prestação (...) com o montante cobrado nas anteriores” – emerge a conclusão de que a hipótese normativa da não cumulatividade é composta unicamente pelas relações de crédito tributário do ICMS originadas de uma lado, das operações ou prestações realizadas pelo próprio sujeito passivo da regra-matriz deste tributo estadual que, agora, opera a regra da não cumulatividade e, de outro, por todas as demais relações de crédito deste tributo que, não obstante não se refiram a este sujeito passivo, são colhidas pela hipótese da não cumulatividade. (RDDT 103)

Assim, temos como norma do princípio da não cumulatividade ou do direito ao crédito: “dado o fato de realizar a compensação de créditos e débitos no momento da apuração do ICMS, deve ser então obrigado o Estado observar os créditos de ICMS do contribuinte na extinção do crédito tributário”.

Aproveitando a regra-matriz do crédito do ICMS tem como critério quantitativo os créditos advindos na aquisição de mercadorias e serviços correspondentes ao ICMS destacados nos competentes documentos fiscais, e no critério pessoal como sujeito ativo o contribuinte de fato e como sujeito passivo o Estado.

Portanto, temos a regra-matriz do crédito do ICMS e a regra-matriz do direito ao crédito do ICMS, sendo a primeira tem o modal deôntico “permitido” e a segunda

6. Conceito do Direito ao crédito - teoria do crédito financeiro e do crédito físico

Expomos que o princípio da não cumulatividade é um primado constitucional que limita o poder de tributar do Estado, que somente pode exigir o imposto sobre a diferença de créditos e débitos, quando o contribuinte fizer esse encontro de contas e apresentá-lo em linguagem competente.

A Constituição Federal disciplina claramente sobre o princípio da não cumulatividade, em seu art. 155, § 2º, incs. I, II, X, alínea “a” e inc. XII, alínea “c”, e por dar este tratamento especial ao primado existem divergências e conflitos sobre a amplitude e eficácia do direito ao creditamento no ICMS.

A divergência sobre o direito ao abatimento do ICMS existe, em razão do disposto na alínea “c” do inc. XII do § 2º do art. 155 da CF, que estabelece cabe a lei complementar disciplinar sobre o regime de compensação do imposto, com isso a corrente que defende a teoria do crédito físico entende que pode a legislação infraconstitucional diminuir as possibilidade de creditamento, somente sendo possível aproveitar o crédito das entradas que realmente foram utilizadas e necessárias para a comercialização posterior.

De outro lado a corrente que defende a teoria do crédito financeiro que se fundamenta que o princípio da não cumulatividade já está devidamente regulamentado pela Constituição Federal, sendo uma norma de eficácia plena, assim tudo que o contribuinte adquire para seu estabelecimento e para o exercício de sua atividade dá direito ao crédito, sendo as únicas vedações a este, as previstas pela própria Carta Magna.

Pelo crédito financeiro pode o contribuinte creditar-se de todas as despesas e custos para produção do bem e/ou manutenção de seu negócio ou atividade empresarial em que arcou com o ônus financeiro do ICMS na aquisição, de outro lado pela teoria do crédito físico o contribuinte somente pode aproveitar os créditos referentes aos impostos que incidiram, anteriormente, sobre as mercadorias, matérias, primas ou serviços empregados fisicamente na industrialização, comercialização ou na prestação de serviço.

Assim passamos a análise das duas teorias, a do crédito financeiro e a do crédito físico.

6.1. Teoria do crédito financeiro

A teoria do crédito financeiro advém da interpretação constitucional do princípio da não cumulatividade, que parte da ideia de que sendo devido ICMS na operação anterior surge o direito de abatimento do imposto nas subsequentes.

Leva-se em consideração que a norma constitucional da não cumulatividade é uma norma de eficácia plena, não necessitando de lei para sua aplicabilidade, bem como não pode ser restringido o direito de crédito.

Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (RDT 46) estão entre os maiores defensores da teoria do crédito financeiro e ensinam que

as disposições constitucionais dos chamados “créditos de IPI e ICM têm eficácia plena e aplicabilidade imediata, na classificação consagrada por José Afonso da Silva”, eficácia normativa plena significa aptidão incondicional para produzir imediatos efeitos jurídicos, quando cabível a incidência do preceito. De nenhuma lei depende a eficácia do sistema de abatimentos.

E concluem os nobres doutrinadores:

- a) o direito de crédito, tanto de IPI, é constitucional;
- b) como tal, não emerge da lei, nem dela depende;
- c) por isso mesmo, o legislador não pode condicionar o seu exercício;
- d) esse direito surge com a realização de operação tributável em benefício do adquirente;
- e) este (adquirente) passa a deter o título jurídico (crédito) que poderá ser usado para abatimento de imposto a pagar (forma de pagamento – total ou parcial – de débito de ICM ou IPI);
- f) o crédito e o débito são entidades distintas e inconfundíveis, emergentes de fatos diversos, submetidos a regimes autônomos.

Neste sentido, José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo (2008, p.

106) escrevem que

tomando como parâmetro a classificação de Celso Bastos e Carlos Ayres de Brito, podemos concluir com segurança que o princípio da não cumulatividade é norma de aplicação, eventualmente regulamentável, e que possui eficácia plena, porquanto não depende de qualquer outro comando de hierarquia inferior para emanar seus efeitos. O legislador infraconstitucional nada pode fazer em relação a ele, posto faltar-lhe competência legislativa para restringir o seu conteúdo, sentido e alcance.

Como seguidor de Geraldo Ataliba, Roque Antonio Carraza (2006, p 305) também defende a eficácia plena do princípio da não cumulatividade, uma vez que é o direito ao abatimento advém da Constituição Federal e não pode ser restringido pela Lei Complementar, pela Lei Ordinária e nem pelo Estado, ao dispor que

a garantia constitucional do abatimento – que deflui diretamente do art. 155, § 2º, I, da CF – é que, portanto, confere ao ICMS o chamado “caráter não-cumulativo”. Esta propriedade se perde quando, sob pretextos vários (salvo os apontados no art. 155, § 2º, II da mesma Lei Maior), é negada ao contribuinte a faculdade constitucional de realizar, in concreto, tal abatimento.

E continua com este raciocínio dizendo que:

O abatimento, pois, é, sem dúvida, categoria jurídica de hierarquia constitucional. Melhor dizendo, é direito constitucional reservado ao contribuinte do ICMS, que nenhuma lei, decreto, portaria, interpretação etc. podem amesquinhar.

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

Estamos, pois, diante de típica norma constitucional de eficácia

plena e aplicabilidade imediata, que, como quer José Afonso da Silva, independe, para irradiar efeitos, da edição de regras inferiores que lhe explicitem o conteúdo ou o alcance. (p. 307)

Pelas normas constitucionais não existem restrições e para que se tenha direito ao crédito, basta que existam créditos provenientes de operações mercantis ou prestações de serviços anteriores, pouco importando se as operações ou prestações estão ligadas ou dizem respeito a mesma mercadoria ou ao mesmo serviço que o contribuinte objetiva realizar.

Tudo que entra de mercadoria no estabelecimento ou prestação serviço tributável pelo ICMS, independente de sua finalidade, pouco importando a destinação dada a estes, dá direito ao crédito do imposto.

Pela teoria financeira o direito ao crédito advém da aquisição de todas as mercadorias, produtos ou serviços que ocorreu a incidência do ICMS, a Constituição Federal não estabelece que o crédito está ligado ao fim ou destino dado a mercadoria, produto ou prestação de serviço. O princípio da não cumulatividade não cria uma obrigação para o contribuinte que ele deva fazer o controle do imposto incidente nas aquisições de mercadorias e serviços, com o imposto incidente na saída de cada mercadoria ou serviço.

Neste sentido, o professor Roque Antonio Carrazza (2006, p. 308) afirma que

a Constituição atual, de revés, confere ao contribuinte o direito de abater, do montante de ICMS a pagar, tudo o que foi devido por outros contribuintes que lhe prestam serviços ou lhe fornecem mercadorias e outros bens tributados (máquinas, material de escritório, veículos etc.). Estabelece, portanto, uma relação de crédito/débitos (as entradas fazem nascer créditos; as saídas, débitos).

A regra-matriz do direito ao crédito tributário vem justamente confirmar esta teoria e a sistemática da não cumulatividade, demonstrando que todos os elementos de direito ao crédito já estão traçados na Constituição Federal e a mudança desta regra pelo legislador infraconstitucional estaria desobedecendo as determinações do princípio que estabeleceram limites para o Estado.

O critério material da regra-matriz do direito ao crédito é realizar

compensação entre crédito/débito, a Constituição Federal não estabeleceu quais mercadorias ou serviços dão direito ao crédito, não pode a lei fazer distinção do que é possível se creditar ou não, uma vez que tal regra não tem fundamento na Carta Magna e ataca um dos critérios da regra-matriz do direito a o crédito do ICMS.

O critério quantitativo é o núcleo da regra-matriz e tem como finalidade confirmar, afirmar o infirmar a hipótese de incidência da norma da não cumulatividade, da regra-matriz do direito ao crédito do ICMS, e este critério estabelece claramente que é o total dos valores do imposto em comento referentes as entradas de mercadorias e serviços, não existindo qualquer restrição ou vedação ao crédito.

Para ter direito ao crédito basta o sujeito ativo da relação do direito ao crédito ter adquirido mercadoria, matéria-prima, insumo ou serviço tributável pelo imposto e arcado com o ônus financeiro do tributo e posteriormente ter realizado operações ou prestações de serviços sujeitas ao ICMS, para realizar a apuração mensal e compensar ou abater o que for possível.

As únicas restrições ao direito ao crédito previstas na Constituição Federal estão no inciso II do § 2º de seu art. 155, que dispõe que “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; e (b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”.

Roque Antonio Carraza (2006, p. 328) defende que estas vedações constitucionais ao crédito são taxativas:

Apenas nas hipóteses de isenção ou não incidência (que podem, aliás, ser afastadas pela legislação ordinária) é que o princípio da não cumulatividade do ICMS cede passo. Não pode haver outras restrições aos ditames constitucionais que incidem sobre esta matéria (que, que como vimos, confere um direito público subjetivo ao contribuinte, oponível à própria pessoa política tributante). Este rol é taxativo (*numerus clausus*), não sendo dado nem ao legislador, nem ao julgador, nem ao intérprete, ampliá-lo, tanto mais porque as exceções devem ser interpretadas restritivamente, nos termos da conhecida parêmia *exceptio est strictissimae interpretationis*.

Quanto à determinação da alínea “a” da norma em comento, que a aquisição

de mercadorias e/ou serviços isentos ou que não incidu ICMS não dão direito ao crédito, no meu sentir e por tudo que já foi dito, parece óbvio e redundante, uma vez que para que nasça o crédito do imposto em comento faz-se necessário que ocorra a incidência do tributo na operação de aquisição ou contratação e que o adquirente (contribuinte) arque com o encargo financeiro do imposto.

Ora, no caso de isenção não há a repercussão do tributo, assim não se pode falar mesmo do direito ao crédito, ou seja, o adquirente da mercadoria ou do serviço não assumiu a figura de contribuinte de fato, em razão de que não existiu desembolso com valor correspondente ao ICMS na operação.

A não-incidência é claro que não dá direito ao crédito, pois, conforme já salientado, um dos requisitos básicos para que ocorra o direito ao crédito é que o imposto seja “cobrado” na operação anterior e este cobrado explicamos, que em verdade, refere-se a incidido, que haja a incidência do imposto na operação anterior.

Portanto, isenção e não incidência de forma alguma poderiam dar direito a crédito de ICMS, pois não houve a incidência do imposto na operação ou prestação de serviço anterior e conseqüentemente não existiu a repercussão do tributo.

Operação isenta ou que não houve a incidência do ICMS somente dará direito a crédito se previsto em lei, pois a regra-matriz do direito ao crédito não prevê essa hipótese, assim seria um benefício legal, ou conforme muito bem explicado por Ricardo Lobo Torres (2007, p. 307), “o direito ao crédito correspondente à mercadoria isenta seria ficção jurídica, e, por isso mesmo, só existirá quando autorizado por lei como incentivo fiscal sob a forma de crédito presumido”.

No entanto, a Constituição Federal estabelece uma real restrição ao direito ao crédito, tendo em vista que defendemos que se houver a incidência do imposto na entrada de mercadorias e serviços, tem o contribuinte o direito de se creditar deste, independentemente do destino ou da saída do produto ou serviço.

Ocorre que a alínea “b” do inc. II do § 2º do art. 155 da CF determina que a isenção ou não incidência acarretam a anulação do crédito relativo as operações anteriores. Portanto, independente da presença de todos os requisitos para o contribuinte escriturar em seus livros o crédito de ICMS, caso não tiver imposto a pagar na saída o crédito deve ser estornado, não podendo ser repassado para a competência posterior.

Percebe-se que esta vedação constitucional restringe realmente o direito ao crédito, cerceando o direito subjetivo do sujeito ativo da regra-matriz do direito ao crédito, uma vez que esse como contribuinte de fato teria direito a aproveitar o encargo financeiro do

imposto incidente na operação anterior como crédito, porém a restrição constitucional estabelece que o contribuinte assumirá este encargo, não podendo opor contra o Estado na figura de crédito do ICMS, cumulando assim este ônus fiscal com o contribuinte quando a saída não tiver a incidência do imposto ou isenta.

O disposto na alínea “b” do inc. II do § 2º do art. 155 da CF altera também o critério matéria da regra-matriz do direito ao crédito do ICMS, estabelecendo assim que este refere-se ao total dos valores de ICMS advindos das aquisições de mercadorias, insumos, matérias-primas e prestações de serviços, com exceção daqueles que a saída não houver a incidência do imposto ou forem isentas.

Nessa sistemática, se o contribuinte tiver na sua saída operações tributáveis pelo ICMS e não tributáveis deve cancelar somente os créditos referente às mercadorias das operações anteriores que estavam ligadas com as operações posteriores que não houve a incidência ou pagamento do imposto.

A exceção constitucional⁶ as restrições previstas no inc. II do § 2º do art. 155 da CF está no inc. X da norma em comento que estabelece que não incide ICMS nas operações mercantis ou prestações de serviço para exterior, porém, mesmo assim assegura a manutenção e o aproveitamento do crédito do imposto pelo exportador, *in verbis*:

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. (redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/03)

⁶ Digo constitucional tendo em vista que a Lei Complementar nº 87/96 ampliou o aproveitamento de créditos também para as operações com o papel destinado à impressão de livros e periódico, conforme dispõe o art. 21, § 2º, bem como a manutenção do crédito de bens para o ativo fixo ou uso e consumo envolvidos no processo de industrialização para exportação, nos termos do art. 32, inc. II, *in verbis*:

“art. 21 ...

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos”.

“art. 32 ...

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;”

Desse modo, os créditos referentes às mercadorias e serviços que forem objeto posteriormente de exportações são um benefício constitucional e tem o contribuinte exportador direito de aproveitá-los em qualquer apuração. Caso não consiga aproveitá-los para abater do ICMS devido e ficar com um saldo credor acumulado, nestes casos pode o contribuinte repassar para outro estabelecimento seu dentro do próprio estado ou transferi-lo para outros contribuintes do mesmo Estado.⁷

No tocante a lei complementar exigida pela alínea “c” do inc. XII do § 2º do art. 155 da CF, a esta somente competiria uniformizar para todos os entes federados o regime da compensação, objetivando evitar que cada Estado e/ou o Distrito Federal criassem regimes próprios e assim não desvirtuassem o princípio da não cumulatividade aumentando mais a chamada Guerra Fiscal entre os Estados.

Como a Constituição Federal estabeleceu todos os requisitos necessários para a aplicabilidade do princípio da não cumulatividade no sistema do ICMS, não teria a lei complementar maiores funções ou necessidade de complementar algo que estivesse faltando, ir de encontro ao mandamento constitucional ou estabelecer outras restrições ao direito ao crédito. Apenas, pode dispor efetivamente de como se aplicaria o regime na prática.

Ivez Gandra da Silva Martins (RDT 157) ensina que

sempre que a Constituição declara que determinado princípio deverá ser explicitado, “nos termos da lei complementar ou ordinária”, o faz para determinar a tais legisladores que o expliquem, mas que não o alterem, modifiquem. Criem ou amputem Situações nele Contidas ou Previstas, risco de macularem a Lei Suprema.

Em termos diversos: sempre que o constituinte determina que um princípio constitucional seja explicitado por legisladores infraconstitucionais, parte da certeza de que a explicitação não

⁷ “Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (redação dada pela LC nº 102/2000)

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito”.

alterará em nada o conteúdo ôntico de sua enunciação, devendo, rigorosamente, ser seguido que nela contido esteja.

E continua, citando os ministros do Supremo Tribunal Federal, Moreira Alves e Soares Muchoz, que,

como se percebe, suas Excelências claramente declaram a lei complementar ou lei ordinária podem exclusivamente, tão somente, apenas e nada mais do que transformar em lei infraconstitucional aquilo que está contido na Constituição, ôntica e completamente. Não há poder criador além ou aquém da Constituição, mas, exclusivamente, a atribuição de explicitar, esclarecer, tornar viável a aplicação do princípio constitucional, cuja supremacia não pode ser tisonada, maculada, ferida por amputações ou postergações de vigências, que a Lei Suprema presume imediatas”. (p. 119)

Explica Roque Antonio Carrazza (2006, p. 333) que, quanto à não cumulatividade, a lei complementar competiria disciplinar sobre procedimentos de constituição, registro e utilização ao crédito, inclusive citando Heron Arzua para fundamentar seu entendimento, conforme suas palavras abaixo transcritas:

De fato, a lei complementar, ao “disciplinar o regime de compensação do imposto” (art. 155, § 2º, XII, “c”, da CF), não pode interferir no conteúdo e no alcance da regra da não cumulatividade. Deve, apenas, operacionalizar documentalmente um sistema de escrituração em que, considerado certo lapso de tempo, é registrado, de um lado, o imposto devido e, de outro, a expressão financeira do abatimento correspondente.

No mesmo sentido o magistério de Heron Arzua: “Ora, o conteúdo do princípio da não cumulatividade está posto, rigidamente, na Constituição. A mesma Lei Maior, entretentes, incumbiu à lei complementar tão-só a fixação do mecanismo, do método, da forma pela qual se implementa o regime da compensação (período considerado, soma algébrica de fatos geradores ocorridos em um

período, v.g.).

É útil repisarmos que a eficácia do sistema de compensação de que aqui se cogita independe da edição de lei complementar, cujo alcance (evidentemente adjetivo) não pode interferir nos aspectos substanciais do “direito de abater”. A única condição para que o princípio irradie efeitos é a ocorrência dos pressupostos constitucionais pertinentes.

Portanto, a lei complementar, na melhor das hipóteses, disciplinará o procedimento de constituição, registro e utilização do crédito do ICMS.

Importante ressaltar que este entendimento advém de que a Constituição Federal estabeleceu todos os requisitos e critérios necessários para efetivação do princípio da não cumulatividade no ICMS.

Já José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo (2008, p. 106) fazem a análise de que a lei complementar só poderia disciplinar sobre o regime de compensação e explicam o que é e o alcance de regime de compensação, em razão de que o art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “c”, da CF determina que “XII - cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto”:

E qual o significado da expressão “regime de compensação do imposto”? Regime de compensação nada mais é do que a periodicidade e a forma com que o contribuinte deverá proceder a apuração do imposto. Foi com base neste dispositivo que o legislador infraconstitucional estabeleceu várias modalidades de regimes de apuração: regime de apuração mensal, regime de apuração por estimativa e regime especial de apuração. Cada qual é aplicável a um tipo específico de contribuinte.

O que é importante salientar, porém, é que esse regime de compensação (ou, como entendemos, regime de apuração), não altera o conteúdo nuclear do princípio da não cumulatividade. Esse “regime” comete apenas e tão-somente os aspectos temporal e pessoal da apuração do imposto devido. O núcleo do princípio permanece intacto. É aquele consistente do direito do contribuinte

de creditar-se do imposto incidente nas operações anteriores, e que deram entrada no seu estabelecimento, para compensação com o imposto incidente sobre as operações que realizar. O regime somente disciplinará a forma e a periodicidade dessa compensação, sem contudo, impor qualquer restrição ao direito do creditamento.

Desse modo, a lei complementar somente pode alterar o critério temporal da regra-matriz do direito ao crédito, ou seja, o período de apuração do ICMS, uma vez que este critério está diretamente envolvido com o regime de compensação do imposto e se mudasse o critério material ou quantitativo estaria alterando a regra constitucional.

Quanto ao critério pessoal, também só pode ser alterado o sujeito passivo da relação tributária do direito ao crédito do ICMS, uma vez que pode o legislador indicar como sujeito ativo da obrigação tributária pessoa distinta da que tem a competência tributária. A pessoa que não é titular da competência tributária recebe as atribuições de arrecadar e fiscalizar o tributo (art. 7º e § 1º do CTN), mas não fica com o produto arrecadado, transferindo os recursos para o ente político.

A competência tributária está em um momento anterior a instituição do tributo, está no plano constitucional, o que não se confunde com capacidade tributária ativa que é ter credenciais para exigir a obrigação tributária e que surge com a instituição do tributo, sendo a eleição do sujeito ativo da regra-matriz tributária.

É normal o ente político cumular a competência tributária e a capacidade tributária ativa, colocando-se como sujeito ativo da obrigação tributária. A competência tributária é intransferível e a capacidade tributária não é, por isso pode ser indicada para qualquer pessoa. Trata-se do princípio da indelegabilidade da competência tributária, que está implícito no art. 2º da Constituição Federal. A capacidade tributária não está albergada por este princípio podendo ser transferida.

Com efeito, a lei pode alterar o sujeito ativo da obrigação tributária do ICMS que por via reflexa, altera o sujeito passivo da regra-matriz do direito ao crédito do Imposto.

Não vislumbro a possibilidade de alteração do sujeito ativo do direito ao crédito de ICMS para pessoa distinta do “contribuinte de fato e de direito”, ou seja, sujeito ativo é o contribuinte sendo considerado como de fato quando adquire mercadorias ou prestações de serviços e de direito quando realiza operações de saída, alterando esta pessoa também desvirtuaria a regra da não cumulatividade, alterando requisitos necessários do

direito ao crédito que seriam a incidência do imposto na operação anterior e que o adquirente arque com o encargo financeiro do tributo.

6.2. Teoria do crédito físico

A teoria do crédito físico advém de uma interpretação restritiva do princípio da não cumulatividade e da disposição constitucional prevista no o art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “c, da CF.

Quando o inc. I do § 2º do art. 155 da CF estabelece que “compensando o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestações de serviços com o montante cobrado”, seria na verdade que a compensação dá-se entre o imposto devido na saída da mercadoria, com o imposto anteriormente cobrado referente àquela mercadoria ou seus insumos. Estando o direito ao crédito do ICMS vinculado ao destino ou fim dado a mercadoria ou serviço prestado.

Ricardo Lobo Torres (2007, p. 302) explica a teoria do crédito físico, utilizando-se de Cesare Cosciani:

No sistema do crédito físico deduzem-se do valor da produção unicamente os bens ou mercadorias que se incorporam fisicamente ao bem obtido, excluindo-se todos aqueles gastos que, embora indispensáveis para a produção do bem gravado, não se exteriorizam fisicamente no bem produzido (gastos com instalações, fábricas, imóveis, fontes de energia, transporte, investigações e estudos, patentes, publicidade etc.).

O Egrégio Supremo Tribunal Federal entende que o princípio da não cumulatividade visou evitar a bitributação na cadeia produtiva, por isso impera o sistema do crédito físico, conforme se pode observar no julgamento do RE 195.894/RS, relator ministro Marco Aurélio, *in verbis*:

Imposto de circulação de mercadorias e serviços - princípio da não cumulatividade - objeto. O princípio da não cumulatividade visa afastar o

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/RS, 2ª T. Rel. Min. Marco Aurélio, j. 14.11.00 – DJ 16.02.01, p. 140)

O voto proferido pelo ministro Marco Aurélio, enquanto relator do Recurso Extraordinário em comento, explica de forma clara a teoria do crédito físico, que os créditos de ICMS somente podem ser aproveitados se vier de mercadoria que foi ou possa ser comercializada:

O princípio alcança a matéria-prima adquirida e que venha a ser consumida ou integrada ao produto final, na condição. A óptica é imprópria em se tratando de materiais, tais como, segundo mencionado no item 4 da inicial, peças de reposição de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e o que despendido na manutenção destes, inclusive com a frota de veículos para transporte da mercadoria a clientes. Há de exigir-se correlação. No caso de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, bem como de material para manutenção de veículos, não se tem, a seguir, a comercialização. Não ocorre processo de transformação em nova mercadoria passível de vir a ser comercializada. Daí a impertinência de pretender-se lançar tributo pago na aquisição desses materiais como crédito, isso visando compensação com os débitos decorrentes da alienação das mercadorias produzidas.

Desta feita, muda-se a sistemática da não cumulatividade do ICMS, não sendo mais “imposto contra imposto”, e, sim, “mercadoria contra mercadoria”, o aproveitamento dos créditos relativos à mesma mercadoria que for objeto de posterior operação mercantil, tendo que os encargos financeiros de ICMS advindos das aquisições de mercadorias e serviços que não estejam diretamente ligados com o bem produzido para saída ou o serviço a ser prestado devem ser excluídos do sistema de creditamento, apesar de serem necessários para a realização do processo produtivo, de comercialização ou para a prestação

do serviço.

Meu colega de Tribunal de Impostos e Taxas, José Roberto Rosa, que tive o prazer de conhecer e tenho honra de conviver, defende que “o ordenamento jurídico nos conduz à possibilidade de crédito para as matérias-primas e insumos que integram o produto final e mais as mercadorias que se consomem imediata e integralmente no processo produtivo, além de mercadorias que sejam diretamente utilizadas na comercialização” (2008, p. 1145).

Oswaldo Bispo Beija, ex-juiz do Tribunal de Impostos e Taxas da Secretária da Fazenda do Estado de São Paulo, também entende que

o critério denominado crédito físico (“mercadoria contra mercadoria”) implica na soma do valor do imposto “cobrado” nas aquisições de mercadorias e nos serviços tomados vinculados às operações ou prestações de serviços subsequentes. Há por assim dizer, um “acompanhamento” da mercadoria do momento em que ingressa no estabelecimento do contribuinte ou do serviço tomado no momento de sua saída ou da mercadoria por ele produzida ou serviço prestado, abatendo-se do imposto “devido” na operação ou prestação subsequente o valor do imposto “cobrado” referente às operações ou prestações anteriores. (RDT 75)

Para os adeptos da teoria do crédito físico existem dois requisitos necessários para que o contribuinte possa se aproveitar do crédito, sendo o primeiro a entrada de mercadoria ou serviços com a incidência do ICMS, e o segundo seria o destino dado a mercadoria ou serviço, se for para revenda ou para integrar o produto final ou o serviço, da direito ao crédito, qualquer outra finalidade distinta perde-se o direito ao aproveitamento do crédito do imposto.

Esse segundo requisito não está no mandamento constitucional. Da regra-matriz do direito ao crédito do ICMS extraída da constituição federal não se verifica essa limitação ao direito de compensação, qual seja, que somente pode se aproveitar créditos de mercadorias que sejam diretamente utilizadas na comercialização.

O sujeito ativo que tem o direito subjetivo de realizar o creditamento, pode aproveitar todos os créditos advindo de operações mercantis ou prestações de serviços anteriores, nas quais ocorreram a incidência do ICMS e que respondeu com o encargo

financeiro do imposto, devidamente destacado nas notas fiscais de entrada.

Não se percebe na regra-matriz do direito ao crédito do ICMS nenhuma possibilidade de estabelecer que o direito ao crédito está relacionado com o fim ou destino da mercadoria ou da prestação de serviço tributável pelo imposto, que a mercadoria da entrada esteja relacionada com a operação posterior de saída, ou que o crédito é referente a cada operação, que está atrelado a cada operação e não sendo mais relacionado ao total das operações de entrada realizadas no período.

Ademais, o empresário ou administrador somente adquirem bens ou serviços para otimizar a sua atividade empresarial ou comercial, sendo todos os custos, que tem em sua atividade, estão ligados e relacionados com as saídas que realiza e integram o preço do produto vendido ou serviço prestado.

Assim, a vedação dos créditos do contribuinte advindos de bens ou serviços que não estejam ligados “diretamente” à operação mercantil ou à prestação de serviço final tributável pelo ICMS aumenta injustamente o custo Brasil, pois são gastos indispensáveis para a atividade empresarial que está cumulando indevidamente no empreendedor envolvido com o processo produtivo, comercial ou com a prestação de serviço de transporte ou de comunicação.

Insta salientar que, o sistema do crédito físico existia nas constituições pretéritas, em especial a de 1967, com posterior Emenda Constitucional em 1969, que ao dispor sobre o antigo ICM estabelecia que o imposto era não cumulativo, especificando que se abatia, em cada operação, o imposto cobrado nas anteriores, nos termos da lei.

Ou seja, sistemática distinta da prevista na atual Constituição Federal, que estabelece outra regra-matriz de direito ao crédito tributário e ainda conferia o sistema de abatimento à legislação infraconstitucional, delegando a esta a competência para estabelecer os requisitos e critérios necessários para instituir o sistema de creditamento do antigo ICM.

Nesta esteira, Roque Antonio Carrazza (2006, p. 308) dispõe que “esta, diga-se de passagem, é novidade da Constituição de 1988. A anterior (de 1967/1969), quando cuidava do ICM, vinculava o aproveitamento dos créditos à mesma mercadoria”.

Já avisava Alfredo Augusto Becker (1999, p. 99) que “quando o antigo sistema jurídico é substituído por um novo, o juiz deve ser esforçar para purificar sua atitude mental jurídica, eliminando as contaminações políticas que poderão distorcer e falsear a interpretação das novas leis que vieram substituir aquele antigo sistema jurídico”.

No entanto, os ensinamentos do mestre gaúcho não foram observados pelo Poder Judiciário, que confirmou (pelo menos por enquanto, pois sempre há uma esperança) a

aplicação do regime do crédito físico perante o sistema constitucional tributário previsto na atual Constituição Federal.

Outro ponto defendido pela teoria do crédito físico é que a legislação complementar pode disciplinar o regime de compensação do imposto como bem entender, tendo a Constituição Federal outorgada esta matéria para lei complementar, esta pode inclusive restringir o direito ao crédito. Conforme acima exposto, este entendimento é resquício da interpretação antiga que se fazia do princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal pretérita.

De fato a Lei Complementar nº 87/1996 assim o fez, restringiu o direito ao crédito nos termos do seu art. 20, § 5º, art. 21, incs. III e IV, arts. 23 e 33, incs., estabelecendo a vedação do direito ao crédito, como o aproveitamento fracionado na aquisição de bens para o ativo permanente, ou de uso e consumo a partir de 2011, restringindo o advindo da energia elétrica e de serviços de telecomunicação.

A aplicabilidade do crédito físico na prática foi utilizada pelo legislador infraconstitucional para estabelecer as condições de créditos advindos de energia elétrica, bem como dos referentes à aquisição de serviços de telecomunicação.

Quanto à energia elétrica, dispõe as alíneas “a” e “b” do inc. II do art. 33 da LC nº 87/1996 que “somente dará direito a entrada de energia elétrica no estabelecimento, quando for objeto de operação de saída ou quando consumida no processo de industrialização”.

Ou seja, o crédito de ICMS advindo da aquisição de energia elétrica segue a regra do crédito físico, uma vez que o somente podem ser aproveitados dos créditos relativos à esta mercadoria que for objeto de posterior operação mercantil, ou quando seja consumida no processo de industrialização, o que em tese demonstraria que está diretamente ligada com o bem produzido para posterior saída.

No caso do serviço de comunicação a regra do crédito físico é mais restrita somente conferindo direito ao crédito quando for prestado para execução de serviço de comunicação, ou seja, adquiriu serviço de comunicação e prestou serviço de comunicação tem direito ao correspondente crédito, nos termos do art. 33, inc. IV, da LC nº 87/1996.

Portanto, o legislador infraconstitucional não disciplinou apenas sobre o regime de compensação do ICMS, conforme determinava a Constituição Federal, mas inovou toda a sistemática do creditamento do imposto, estabelecendo formas, circunstâncias e restrições do direito ao crédito do imposto, não previstas pelo princípio constitucional da não cumulatividade.

Com base nas premissas do crédito físico, criou-se mais uma restrição ao direito ao crédito do ICMS, quando ocorre a “isenção parcial” na saída dos produtos, consoante entendimento do Egrégio Supremo Tribunal Federal, que se pode observar na ementa abaixo transcrita:

Ementa: tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra "b", da CF. Voto vencido. São constitucionais o art. 41, inc. IV, da Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, e o art. 32, incs. I e II, do Convênio ICMS nº 66/88. (RE 17478/SP – Rel. Min. Marco Aurélio – Rel. p/ Acórdão Cezar Peluso – Pleno – j. 17.03.05 – DJ 30.09.2005, p. 05)

Em verdade não foi o Egrégio Supremo Tribunal Federal que criou esta nova restrição do direito ao crédito do ICMS, este apenas definiu a figura da isenção parcial. Foram os entes tributantes, aqui no caso, o estado de São Paulo, que determinou em sua legislação, que no caso de existir um benefício de redução de base de cálculo na saída dos produtos e mercadorias, os créditos de ICMS relativos às entradas dos insumos envolvidos no processo produtivo devem ser estornados ou reduzidos na proporção do benefício.

Tal imposição demonstra flagrante desrespeito ao requisito do direito ao crédito do contribuinte/adquirente de ter direito a se creditar do quanto arcou de encargo financeiro do ICMS referente às aquisições de mercadorias e serviços.

Alterando assim o critério quantitativo da regra-matriz e os direitos do sujeito ativo da regra-matriz do direito ao crédito do ICMS.

Por fim, importante trazer ao presente capítulo, que parte da doutrina, a qual está muito bem acompanhada por Ricardo Lobo Torres (2007), entende que no Direito Pátrio a sistemática da não cumulatividade é uma mescla entre crédito físico com o financeiro:

A adesão do sistema da não cumulatividade ao regime do crédito

físico afastou o tributo brasileiro do modelo europeu. Mas a CF 88 alterou substancialmente a definição do fato gerador do ICMS e, por consequência, o sistema de aproveitamento dos créditos. O fato gerador, além das operações de circulação de mercadorias, entre estas compreendidas também a energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, passou a abranger “as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (art. 155, II). Houve, assim, a necessidade de se estender o direito à compensação aos créditos correspondentes às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (art. 155, II). Houve, assim, a necessidade de se estender o direito à compensação aos créditos correspondentes às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Mesclou-se, sem a menor dúvida, o sistema do crédito físico com o do financeiro, este último consubstanciado no imposto pago nas prestações anteriores de serviços, que fisicamente não se integram à mercadoria em processo de industrialização ou comercialização.(p. 303)

7. Crédito de bens de uso e consumo

Muito se discute sobre o direito aos créditos de ICMS advindos de materiais de uso e consumo, que somente dão direito a tais créditos aqueles utilizados no processo de comercialização, industrialização e na prestação de serviço, ou que sejam consumidos imediatamente na industrialização, na comercialização do bem ou na realização da prestação de serviço.

Primeiramente, importante salientar que, a Lei Complementar nº 87/1996 somente vetou o direito ao crédito dos serviços ou mercadorias que fossem utilizados em fins alheios a atividade empresarial ou objeto social do contribuinte, consoante determinação do art. 20, § 1º, determinando o estorno do referido crédito, conforme dispõe o seu art. 21, III, *in verbis*:

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento.

A Lei Complementar nº 87/1996, na questão da não cumulatividade veio a aproximar-se do mandamento constitucional, chegando próximo do regime do crédito financeiro.

É de bom alvitre trazer ao presente trabalho os ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins, que entende que a determinação do art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/1996, chega bem próximo do que determina o princípio constitucional da não cumulatividade:

Nitidamente, o constituinte, ao declarar, no art. 155, parágrafo 2º, inciso I, que:

“Art. 155. ...

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

Definiu que todos os bens e insumos necessários à produção de um bem destinado à circulação e ao consumo, necessariamente geram direito a crédito na operação posterior, em relação ao montante incidente sobre a operação anterior.

Definiu, portanto, claramente, que, tirante as despesas de administração de uma empresa, tudo aquilo que, direta ou indiretamente, entre tributado no processo produtivo de um bem destinado ao consumo final, gera crédito, que deve ser deduzido ou compensando com o débito do imposto incidente na saída desse bem.

Contudo, não encontramos essa vedação ao crédito de ICMS referente às despesas de administração ou fins alheios ao estabelecimento. A regra-matriz do crédito do ICMS dispõe que o contribuinte do ICMS que adquirir mercadoria ou serviço com a incidência do imposto tem direito de aproveitar o crédito, para no momento de apuração, compensar com o débito.

Tudo que o contribuinte adquire gera despesa ou custo para sua atividade empresarial e somente recuperará os valores despendidos em suas vendas ou prestações de serviços, então, independentemente, se o bem ou serviço adquirido seja para fins alheios ao estabelecimento ou para a administração, o custo deste será embutido de alguma forma no valor final da mercadoria ou do serviço, com efeito, vedação do aproveitamento do respectivo crédito oneraria a produção, a comercialização a e desrespeitaria as determinações constitucionais.

Apesar de Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Derzi (2004) também entenderem que as despesas para fins alheios ao estabelecimento não geram crédito, ao disporem que:

Como se sabe, para a realização do princípio da não cumulatividade, é possível a adoção de dos sistemas diferentes: - a concessão de crédito financeiro dedutível, que abrange o imposto pago relativo a

qualquer bem entrado no estabelecimento, essencial e imprescindível à atividade; - a concessão do crédito físico, o qual restringe o direito a compensação ao imposto de bens que fisicamente se incorporam ao produto final ou que se consomem no curso do processo de produção, dele se excluindo, as máquinas, ferramentas e outros integrantes do ativo fixo.

Não há dúvida de que a Constituição Federal não adota a posição restritiva, porque nenhuma limitação ou exceção impõe ao princípio da não cumulatividade. Não há dúvida de que os convênios interestaduais firmados após a Constituição de 1988, somente poderiam ter escolhido modelo, o único amplo e compatível com o ditado constitucional. Não obstante, o princípio foi amesquinhado em favor dos interesses arrecadatários dos Estados, senhores únicos que são dos convênios definitórios da extensão de princípio constitucional tão relevante, adotando-se o sistema do crédito físico, limitando e restritivo, onerador da produção e violador do ditame constitucional. (p. 112)

No entanto, fica claro que a Lei Complementar nº 87/1996 direcionou a aplicação da não cumulatividade para o sistema do crédito financeiro, estabelecendo como vedação ao crédito, além das hipóteses constitucionais, os advindos de mercadorias e serviços utilizados para fins alheios à atividade do contribuinte.

Temos que é pacífico que bens de uso e consumo são essenciais para a realização das atividades empresariais do contribuinte. Os bens destinados ao uso e consumo não são considerados alheios à atividade do estabelecimento, e tanto a teoria do crédito financeiro como do físico reconhecem que dão direito ao crédito do ICMS.

Importante estabelecer que materiais de uso são aqueles que direta ou indiretamente se fazem necessários para o processo produtivo, mas não se consomem durante a produção, e consumo são, como a própria palavra define, consumidos durante a produção, que desaparecem e são necessários para o processo produtivo ou para realização da atividade empresarial.

Portanto, os bens destinados para uso e consumo do contribuinte estão ligados diretamente à realização do objeto social do mesmo ou são necessários para realização dos negócios, sendo relativo à produção ou circulação de mercadoria, seja a prestação de

serviços de transportes interestadual e intermunicipal, ou prestação de serviço de comunicação, bem como, para a manutenção da atividade empresarial.

Contudo, o art. 31, II, do Convênio ICM-66/1988 determinava que “não implicará crédito para compensação com o montante devido à entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento”.

Vê-se claramente o desrespeito a regra-matriz do crédito de ICMS e a regra-matriz do direito ao crédito de ICMS, pois não existe nenhuma possibilidade de vedação a créditos advindos de mercadoria para uso e consumo.

Consoante já afirmamos, a única restrição efetiva ao crédito refere-se à situação na qual não há incidência do imposto ou isentas, em que o contribuinte é obrigado a estornar os créditos correspondentes, conforme dispõe a alínea “b” do inc. II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

No entanto, a legislação complementar prevista pelo art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “c” do CF, para disciplinar o regime de compensação do ICMS, reconheceu o direito ao crédito advindo de mercadorias destinadas para uso e consumo, porém não permite a utilização deste direito por um lapso temporal, ou seja, até 1º de janeiro de 2011, os créditos advindos das mercadorias destinadas ao uso e consumo não são aproveitáveis.

A Lei Complementar 87/1996 também dispõe que a compensação será devida em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores e o artigo 20 do mesmo diploma legal ratifica que é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica, *in verbis*:

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

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.

Aroldo Gomes de Mattos (2006, p. 274) enumera em dois grupos as operações e prestações anteriores que dão direito a crédito pelo que dispõe o art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996:

Já as operações e prestações anteriores, conforme consta do art. 20 e seguinte, que geram crédito, são:

- a) as de aquisição (1) de mercadorias para revenda, (2) de bens destinados ao ativo permanente e (3) de matérias-primas, insumos e produtos intermediários utilizados direta ou indiretamente no processo administrativo/comercial/industrial, ainda que não integradas fisicamente na mercadoria afinal revendida;
- b) a prestação de serviços (1) de transporte interestadual, intermunicipal e internacional, ainda que iniciados ou prestados no exterior, e (2) de comunicação.

O artigo 20 da Lei Complementar 87/1996 concedeu o direito ao crédito de bens destinados ao uso e consumo, conforme a determinação constitucional, porém, o artigo 33, I, do mesmo diploma legal estabeleceu prazo de início para utilização e exercício do direito sobre estes, que foi diversas vezes prorrogado pela edição das LC 92/97, 99/99, 114/2002 e finalmente agora pela LC 122/2006, que dispõe “que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011”.

Quer dizer que atualmente ninguém pode aproveitar dos créditos advindos da aquisição de mercadorias destinadas ao uso ou consumo, como se estivesse o legislador infraconstitucional dando um benefício fiscal para o contribuinte somente poderá utilizar a partir de 1º de janeiro de 2011.

Aroldo Gomes de Matos (2006, p. 293) explica o que seria mercadorias destinadas para uso e consumo para o legislador infraconstitucional, estabelecendo que

são aquelas, que, embora não consumidas ou utilizadas diretamente no processo comercial/industrial (v.g., material de expediente, de

manutenção, conservação, limpeza etc.), apenas se integram indiretamente no custo final das mercadorias comercializadas/industrializadas e dos serviços prestados.

Incluem-se também nessa hipótese os chamados produtos intermediários (lixa, broca, rebolo, lima, gás industrial etc.) quando consumidos no processo produtivo ou comercial, ao contrário do que ocorre na não cumulatividade do IPI que exige para efeitos de crédito o seu consumo de forma “imediate e integral”.

Também se incluem nesse rol os combustíveis e lubrificantes acionadores de máquinas, aparelhos, veículos e equipamentos utilizados na industrialização e comercialização.

Porém, como já salientamos, quando o contribuinte adquire mercadorias de vendedor com destaque do ICMS, ou seja, arca com o encargo financeiro do imposto tem direito a levar o este crédito para sua escrita fiscal.

Ocorrendo a hipótese de incidência do ICMS na realização de operação de circulação de mercadoria surge o direito do crédito do respectivo imposto ao adquirente do bem, por isso que a norma do crédito do ICMS dispõe: “dado fato do contribuinte ter adquirido mercadoria com a incidência do ICMS, deve ser-lhe permitido o direito ao respectivo crédito”.

Não é a destinação dada à mercadoria pelo contribuinte que irá vedar a posterior utilização deste crédito e nem mesmo desnaturá-la como mercadoria e torná-la um simples bem que não dá direito ao crédito.

O interessante ainda são despesas necessárias feitas pelo contribuinte do ICMS quando adquire mercadorias para uso e consumo, pois sem elas não pode realizar a produção ou comercialização, não consegue dar saída as suas mercadorias e o Estado, por sua vez, fica sem a possibilidade de arrecadar.

Mas mesmo assim sob a alegação da teoria do crédito físico, o Estado tenta impedir o aproveitamento dos créditos advindos da aquisição das mercadorias destinadas para uso e consumo, por entender que elas não integram o produto que será objeto de posterior operação mercantil.

Os bens de consumo teoricamente integram, pois para produção das mercadorias, eles se consomem durante o processo produtivo ou para a realização da atividade empresarial e os de uso são necessários para a realização da produção, pois sem

estes não seria possível a realização do processo produtivo e a posterior operação mercantil, ou a comercialização em si e a prestação de serviço.

Sendo uma injustiça enorme que o ICMS incidente sobre a aquisição de mercadorias destinadas para uso e consumo acumulem no produtor, comerciante ou prestador de serviço, onerando os custos da produção, comercialização e do serviço, por impedir o aproveitamento do crédito.

Não podem alterar os conceitos de insumo para prejudicar os direitos e garantias do contribuinte que para a economia é considerado o trabalho, matérias e bens de capitais.

Para as empresas de atividade comercial devem ser considerados insumos todos os custos e despesas que contribuam para geração de receita, e o art. 187, § 1º da Lei das S/A considera custos e despesas são os encargos relacionados para gerar as receitas e rendimentos gerados pela sociedade, *in verbis*:

Art. 187 ...

Par. 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondente a essas receitas e rendimentos.

Ademais, havemos, por apego a exatidão dos termos, de nos ater a amplitude significativa do vocábulo insumo. Este, o insumo (em inglês: *input*), é um termo técnico, usado nas ciências econômicas para referir-se a bens de consumo utilizados na produção de um outro bem. O indigitado termo, por seu turno, é substituído, imprecisamente, pelo termo

matéria-prima. Notemos que a nomenclatura insumo se mostra controvertida até mesmo nas ciências econômicas.

Há quem considere insumo todas as despesas e investimentos que contribuem para um resultado, ou para a obtenção de uma mercadoria ou produto, até o consumo final.

Nesta seara, percebemos que, num breve e apertado resumo, insumo é tudo aquilo que entra (*input*), em contraposição ao produto (*output*), que é o que sai.

Numa acepção mais ampla, insumo é a combinação de fatores de produção, diretos (matérias-primas) e indiretos (mão de obra, energia, tributos), que adentram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços.

Assim, a legislação veda o crédito advindo da aquisição, por exemplo, de ferramentas, partes e peças de máquinas, material de manutenção e material administrativo, tudo sob a desculpa que não integram o produto ou não se consomem integralmente no processo produtivo e de comercialização.

Infelizmente a jurisprudência predominante altera o conceito de bens destinados ao consumo e define como bens de uso e consumo aqueles que não são diretamente consumidos ou utilizados no processo de comercialização, industrialização ou na prestação de serviço, mesmo que integrem indiretamente o custo final das mercadorias comercializadas ou os serviços prestados, conforme se pode observar nas decisões proferidas pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal:

“A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de não reconhecer, ao contribuinte do ICMS, o direito de creditar-se do valor do ICMS, quando pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, ou de utilização de serviços de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração no ativo fixo do seu próprio estabelecimento. Precedentes.”

(Emb. Decl. no AI 487.960-9 – 2ª T. – Rel. Min. Celso Mello – v.u. – j. 26.04.05 – DJU 1 de 1.7.05, p. 86)

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS - PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - CRÉDITO - BENS INTEGRADOS AO ATIVO FIXO - INEXISTÊNCIA DE ELO CONSIDERADA MERCADORIA PRODUZIDA. A aquisição de equipamentos que irão integrar o ativo fixo da empresa ou produtos destinados ao uso e consumo não gera o direito ao crédito, tendo em conta o fato de a adquirente, na realidade, ser destinatária final. AGRAVO - ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL - MULTA. Se o agravo é manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil, arcando a parte com o ônus decorrente da litigância de má-fé.

(AgR no AI463.569/RS9 – 1ª T. – Rel. Min. Marco Aurélio – v.u. – j. 23.09.08 – DJ de 06.02.2009)

Portanto, resta evidente que o entendimento da jurisprudência do STF desrespeita a hipótese de incidência da regra-matriz do crédito de ICMS, uma vez que seu critério material é adquirir mercadorias e/ou serviços tributáveis pelo ICMS, pouco importando o destino dado à mercadoria, bem como mutila o critério quantitativo da regra-matriz do direito ao crédito de ICMS, pois limita a utilização de todos os valores referentes ao ICMS que incidiu na entrada ou aquisição das mercadorias e prestação de serviços tributáveis pelo impostos.

A jurisprudência também faz uma distinção entre bens destinados ao uso e consumo e materiais intermediários ou insumos, se a mercadoria desintegrar ou for consumida imediatamente no processo de produção não é considerado de uso e consumo e dá direito a crédito.

Neste sentido, a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Luiz Fux, que o direito de creditamento do ICMS pago somente ocorre quando tratar de insumo que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. ICMS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA ENTRADA DE BENS

INTERMEDIÁRIOS QUE NÃO INTEGRAM O PRODUTO FINAL NEM SÃO IMEDIATAMENTE CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. LEGALIDADE.

1. O creditamento do ICMS somente é factível nas hipóteses restritas constantes do § 1º, do artigo 20, da Lei Complementar nº 87/96, qual seja a entrada de mercadorias que façam parte da atividade do estabelecimento. Consectariamente, é de clareza hialina que o direito de creditamento do ICMS pago anteriormente somente exsurge quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização. (Precedentes: REsp 762.748/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJ 12.04.2007; REsp 626.181/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, DJ 16.05.2006; REsp 626.181/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04.04.2006, DJ 16.05.2006)

2. A análise fático-probatória conducente à reforma de acórdão baseado em laudo pericial que se propõe a comprovar a repercussão é insindicável pelo Eg. STJ, em face do óbice erigido pela Súmula 7 do STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial."

3. Precedentes: REsp 785.043/SP, DJ 16.04.2007; REsp 796.694/MG; DJ 07.05.2007; AgRg no Ag 334.569/RJ, DJ 28.08.2006.

4. Inexiste ofensa ao art. 535, I e II, CPC, quando o Tribunal de origem pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos, cujo decisum revela-se devidamente fundamentado. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

5. Recurso especial desprovido.

(REsp nº 889.414/RJ. 1ª T. do STJ. Rel. MIn. Luiz Fux.v.u. julg. 17.04.2008. pub. 14.05.2008)

A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo proferiu a Decisão

Normativa CAT nº 1, de 25.04.2001- DOE-SP de 27.04.2001, que exemplificou e estabeleceu os insumos que desintegram totalmente no processo produtivo de uma mercadoria ou são utilizados no processo produtivo e conferem direito ao crédito para o contribuinte, inclusive os utilizados na limpeza, identificação, desbastes e soldas, *in verbis*:

3. - Diante das normas legais e regulamentares atrás citadas, dão direito ao crédito do valor imposto as seguintes mercadorias entradas ou adquiridas ou os serviços tomados pelo contribuinte

3.1 - insumos

A expressão "insumo" consoante o insigne doutrinador Aliomar Baleeiro "é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...). "Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos 'produtos intermediários' que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214)

Nessa linha, como tais têm-se a matéria-prima, o material secundário ou intermediário, o material de embalagem, o combustível e a energia elétrica, consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte ou para terceiros, ou empregados na atividade de prestação de serviços, observadas as normas insertas no subitem 3.4 deste trabalho. Entre outros, têm-se ainda, a título de exemplo, os seguintes insumos que se desintegram totalmente no processo produtivo de uma mercadoria *ou são utilizados nesse mesmo processo produtivo para limpeza, identificação, desbaste, solda etc* : lixas; discos de corte; discos de lixa; eletrodos; oxigênio e acetileno; escovas de aço; estopa; materiais para uso em embalagens em geral - tais como etiquetas, fitas adesivas, fitas crepe, papéis de embrulho, sacolas,

materiais de amarrar ou colar (barbantes, fitas, fitilhos, cordões e congêneres), lacres, isopor utilizado no isolamento e proteção dos produtos no interior das embalagens, e tinta, giz, pincel atômico e lápis para marcação de embalagens -; óleos de corte; rebolos; modelos/matrizes de isopor utilizados pela indústria; produtos químicos utilizados no tratamento de água afluyente e efluente e no controle de qualidade e de teste de insumos e de produtos” (grifo nosso).

A legislação paulista também dá um tratamento interessante aos créditos advindo de mercadorias destinadas ao uso e consumo, dispondo no art. 66, inc. V do Regulamento do ICMS de 2000 - RICMS/2000, que é vedado o crédito relativo à mercadoria adquirida para uso e consumo do próprio estabelecimento, *in verbis*:

Art. 66. - Salvo disposição em contrário, é vedado o crédito relativo à mercadoria entrada ou adquirida, bem como ao serviço tomado (Lei 6.374/89, arts. 40 e 42, o primeiro na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XX):

(...)

V - para uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendida a mercadoria que não for utilizada na comercialização ou a que não for empregada para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização ou produção rural, ou, ainda, na prestação de serviço sujeita ao imposto.

A norma dispõe claramente que para o que for utilizado na comercialização dos produtos não é vedado o crédito, ou seja, tem o direito ao respectivo crédito de ICMS, pelo princípio da não cumulatividade, os bens utilizados para a realização da comercialização.

A norma jurídica é formada por proposições prescritivas e enunciados de condutas que visam regulamentar as condutas intersubjetivas, através de mensagens deônticas para seus receptores e para os aplicadores do Direito.

Ao analisar a estrutura da norma verifica-se que é permitido o crédito quando o bem for utilizado na comercialização dos produtos do contribuinte, não pode ser deturpada

essa mensagem ou essa determinação, uma vez que as determinações do direito posto têm um mínimo redutível da mensagem deontica constante no texto para buscar ter coerência com a mensagem normativa.

Não pode o intérprete ou aplicador do Direito desconsiderar o mínimo do conteúdo semântico dos signos presentes nos enunciados prescritivos. Se a norma estabelece que o que for usado na comercialização confere direito ao crédito de ICMS ao contribuinte, deve ser considerado que tudo que o comerciante utiliza para realizar suas vendas, confere-lhe este direito.

Quem sabe o que é necessário adquirir para realizar a comercialização de seus produtos é o empresário, não pode o Estado interferir e querer limitar ou interferir neste direito, não só por desrespeitar as determinações do princípio da não cumulatividade, bem como dos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência previstos no art. 170 da Constituição Federal.

Portanto, quer pela aplicação da regra-matriz do crédito de ICMS e posteriormente da regra-matriz do direito ao crédito do imposto, quer pela interpretação sistemática e princípio – lógica do ordenamento jurídico, respeitando o mínimo redutível do conteúdo deontico do texto, o contribuinte tem direito a crédito das mercadorias e serviços que entender necessárias para a realização da atividade empresarial.

8. Créditos de bens do ativo permanente

Falamos no capítulo passado, que a edição da Lei Complementar nº 87/1996 foi uma evolução para a aplicabilidade do princípio da não cumulatividade reconhecendo o direito dos contribuintes nos termos da teoria do crédito financeiro, diminuindo com isto os custos da produção, das mercadorias e dos serviços tributáveis pelo ICMS.

A Lei Complementar nº 87/1996 veio a permitir o aproveitamento dos créditos de ICMS advindos de bens destinados ao ativo permanente, porém com o advento da Lei Complementar nº 102/2000 o direito a estes créditos foi fracionado a 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, conforme determina a nova redação dada ao § 5º do art. 20 da LC nº 87/96, *in verbis*:

Art. 20. (...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; (redação dada pela LC nº 120/2005)

IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

Mais uma vez citamos Aroldo Gomes de Mattos (2006) para trazer a definição de bens do ativo permanente:

Ativo permanente, fixo ou imobilizado (expressões contábeis empregadas nesta Lei Complementar com sentido equivalentes), é uma parte do balanço patrimonial que registra bens, valores e direitos adquiridos com o objetivo de assegurar permanentemente a “manutenção das atividades da companhia e da empresa”(Lei das S/A 6.404./76, art, 179, inc. IV), como v.g., móveis, utensílios, salas, prédios, automóveis etc. Nas operações com esses bens constam alguns que incidem o ICMS, e que, pelo princípio da não cumulatividade, este deve ser aproveitado e lançado na escrita fiscal”. (p. 295)

Tudo que falamos a respeito dos créditos advindos de bens destinados para uso e consumo aplica-se também aos créditos de ICMS referente à aquisição de bens para o ativo permanente, uma vez que são mercadorias adquiridas pelo contribuinte, sob as quais incidiu o imposto em comento e por isso faz jus ao crédito, nos termos da regra-matriz do

crédito de ICMS e tem direito de opor o crédito contra a Fazenda do Estado no momento da apuração do tributo como bem entender, conforme determina regra-matriz do direito ao crédito de ICMS.

Não existe o requisito do destino dado pelo contribuinte a mercadoria adquirida para fazer jus ao respectivo crédito de ICMS. A Constituição Federal somente estabeleceu que o contribuinte que adquirir mercadorias ou serviços tributáveis pelo ICMS, que arcarem com o encargo financeiro do imposto devidamente destacado em documento fiscal, tem direito de aproveitar o respectivo crédito no momento de apuração do ICMS.

São bens essenciais para o exercício e manutenção da atividade empresarial sendo um custo indispensável para o contribuinte que arca com encargo financeiro do ICMS que incidiu na operação mercantil deste tipo de mercadoria.

O Convênio ICM 66/1988, em seu art, 31, inc. II, vedava o crédito advindo de mercadorias destinadas ao ativo fixo do estabelecimento e, conforme já salientamos, o Supremo Tribunal Federal considerou constitucional a vedação aos créditos das mercadorias adquiridas para o ativo permanente. Contudo, com a edição da Lei Complementar nº 87/1996, o contribuinte passou a ter direito ao crédito de ICMS advindo da aquisição de bens para o ativo permanente.

O art. 20, § 5º, incs. I a VII, da Lei Complementar nº 87/1996, com redação dada pela LC nº 102/2000, estabelece procedimento específico para apropriação dos créditos de ICMS advindos da aquisição de mercadorias destinadas ao ativo permanente.

A Apropriação do crédito deve ser feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, sendo que a primeira fração deve ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento do contribuinte.

No período de apuração do ICMS não é admitido o creditamento de que trata o inc. I do § 5º do art. 20 da LC 87/1996, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período.

Para aplicação do aproveitamento do crédito, o montante será obtido multiplicando-se o valor do respectivo crédito pelo valor igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às operações tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior.

Estabelece ainda que “o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês”.

E na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos da aquisição, não é admitido, a partir da data da alienação, o creditamento em relação à fração que corresponderia ao montante do quadriênio.

O lançamento dos créditos de bens do ativo permanente é feito em conjunto com os demais créditos, bem como em livro próprio ou outra forma que a legislação determinar.

Decorridos quatro anos da aquisição do bem para o ativo permanente, não sendo possível o aproveitamento do crédito conforme determina o § 5º do art. 20 da LC nº 87/1996, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

Ora, não existe justificativa jurídica para limitar ou fracionar o direito de aproveitamento dos créditos advindos dos bens do ativo permanente, e, sim, a razão para o aproveitamento do crédito a fração de um quarenta e oito avos por mês a partir da aquisição do bem seria econômica.

A justificativa econômica seria em razão de que as máquinas são adquiridas e participam do processo produtivo e de comercialização, e compõe o custo da mercadoria vendida ou o preço do serviço prestado.

Ocorre que as máquinas participam do processo produtivo, de comercialização e da prestação de serviços ao longo dos anos, assim seu custo seria diluído no preço de venda de várias mercadorias e prestações de serviço durante um lapso temporal e mais, as máquinas desgastam não serão eternamente pertencentes ao ativo permanente, quando não forem mais utilizáveis e estiverem totalmente depreciados serão retirados do ativo.

Neste sentido, as palavras de Aroldo Gomes de Mattos (2006, p. 297) que

integradas ao ativo permanente, tais máquinas não ficarão indefinidamente imobilizadas, estáticas, inertes, já que ou serão revendidas depois usadas, ou se desgastarão inexoravelmente na dinâmica do processo industrial. Esse desgaste (depreciação) é repassado no custo das mercadorias fabricadas ou dos serviços prestados. Isso significa dizer que elas integrarão, em partículas, por mínimas que sejam, as etapas seguintes da circulação das mercadorias e das prestações de serviços, até a completa exaustão.

Desse modo, o aproveitamento fracionado dos créditos de ICMS advindos de bens do ativo permanente de um quarenta e oito avos por mês seria com o intuito da equivalência e proporção da depreciação do bem.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou no sentido que o direito ao creditamento fracionado seria para recuperar o imposto que o contribuinte de fato arcou na aquisição de bens para o ativo permanente dentro do período de vida útil, *in verbis*:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. LEI COMPLEMENTAR N. 87/96. SUPERVENIÊNCIA DA LC N. 102/2000. CRÉDITO DE ICMS. LIMITAÇÃO TEMPORAL À SUA EFETIVAÇÃO. VULNERAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Crédito. Compensação. Aproveitamento integral do crédito decorrente das aquisições para o ativo permanente. Superveniência da Lei Complementar n. 102/2000. Limitação temporal para o aproveitamento ao longo do período de 48 meses. Restrição à possibilidade de o contribuinte recuperar o imposto pago, como contribuinte de fato, na aquisição de bens para o ativo fixo dentro do período de vida útil. Vulneração ao princípio da não cumulatividade. Inexistência. Precedente: ADI n. 2.325, Relator o Ministro Marco Aurélio, Sessão Plenária do dia 23.9.2004. Agravo regimental não provido.

(AgReg no RE 392.991-7, 1ª Turma do STF. Rel. Min, Eros Grau, v.u., DJU 1 de 29.04.05, p. 27)

Ocorre que se o contribuinte não aproveitar ou não conseguir aproveitar o crédito de ICMS de bens do ativo permanente “ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado”, nos termos do inc. VII do § 5º do art. 20 da LC nº 87/1996.

Ou seja, após quatro anos da aquisição do bem destinado ao ativo permanente perde-se o direito ao crédito, assim os créditos de ICMS advindos de mercadorias destinadas ao ativo permanente sofrem outra desigualdade com relação às demais aquisições feitas pelo contribuinte que dão direito ao crédito, uma vez que além de ter seu aproveitamento fracionado, seu prazo decadencial é de quatro anos contados a partir da aquisição da

mercadoria, passados quatro anos sem a utilização dos respectivos créditos, estes são cancelados.

Enquanto dos outros créditos o direito de lançar na escrita fiscal, ou seja, de escriturá-los no livro de entradas e lançar em GIA são de cinco anos contados da emissão do documento fiscal de aquisição da mercadoria ou da prestação do serviço tributável pelo ICMS, conforme dispõe o parágrafo único do art. 23 da LC n° 87/96, *in verbis*:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

Desse modo, os créditos de ICMS referentes às mercadorias destinadas ao ativo permanente extingue-se em quatro anos a contar da aquisição das mesmas, enquanto referente aos outros créditos, extingue-se o direito de escriturá-los em cinco anos a contar da emissão do respectivo documento fiscal.

Porém, uma vez devidamente escriturados permaneceram na escrita fiscal do contribuinte até que serem utilizados na compensação com os débitos, ou seja, o prazo é indeterminado para compensá-lo com os débitos de ICMS.

Mas não são somente estas restrições sobre o crédito advindo de bens do ativo permanente que sofreu o contribuinte quanto ao seu direito ao crédito de ICMS resguardado pelo princípio da não cumulatividade.

O inc. V do § 5° do art. 20 da LC n° 87/1996 estabelece que no caso de alienação de bem do ativo permanente antes de decorrido o prazo decadencial de quatro anos, cancela-se também o restante das frações que corresponderiam ao faltante do quadriênio.

Questão interessante referente aos créditos advindos dos bens do ativo permanente é que o inc. I do § 5° do art. 20 da LC n° 87/1996 determina que estes créditos somente podem ser aproveitados à razão de um quarenta e oito avos por mês e que a primeira fração dever ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada da mercadoria no estabelecimento.

Ou seja, mais uma restrição ao direito de crédito não previsto na Constituição Federal.

Ocorre que a legislação não estabeleceu uma sanção ou consequência, para quem aproveitar os créditos de ICMS advindos dos bens do ativo permanente de forma diferente ou em fração maior que um quarenta e oito avos por mês.

Os créditos advindos dos bens do ativo permanente, somente poderiam ser apropriados à razão de 1/48 por mês, conforme determina o art. 61, § 10, item 1 do RICMS/00 e o artigo 20, § 5º da Lei Complementar nº 87/96, com redação dada pela LC 102/2000.

Sendo assim, de forma alguma pode o contribuinte creditar-se de valor advindo de bens pertencentes ao seu ativo permanente sem observar as determinações do art. 20, § 5º, da LC nº 87/1996, com redação dada pela LC nº 102/2000.

Normalmente quando os contribuintes realizam o crédito de ICMS advindos de bens do ativo permanente em proporção maior a um quarenta e oito avos no mês são autuados pelo fisco por crédito indevido do imposto e a multa é capitulada no art. 527, inc. II, alínea “j” do RICMS/00 de São Paulo, que prevê as situações genéricas de crédito indevido, aplicando a multa de 100% (cento por cento) do valor do crédito.

Porém, a capitulação da multa empregada pela realização do creditamento está em dissonância com o ordenamento jurídico, por ser rigorosa demais proporcionalmente a infração cometida pelo contribuinte ao utilizar crédito superior a um quarenta e oito avos de bens do ativo permanente, tendo em vista que os créditos são legítimos e de natureza comprovada, porém a forma realizada é a única irregularidade cometida.

Ora, não se trata de crédito indevido o aproveitamento de crédito na proporção superior a um quarenta e oito avos ao mês na acepção da palavra, mas sim a forma irregular que foi feita desrespeitando as determinações legais para créditos advindos de bens do ativo permanente.

Existe situações que o contribuinte não utilizou o crédito correspondente a um quarenta e oito avos em determinado mês e na apuração subsequente do ICMS realizou a dois quarenta e oito avos, e assim sucessivamente não utilizou em vários meses de repente utiliza de uma vez só.

Como, por exemplo, realiza a aproveitamento do crédito a vinte cinco quarenta e oito avos, por não ter utilizado em meses anteriores ou não se aproveitar em meses posteriores.

A infração cometida, nestes casos, estaria relacionada à forma que foi realizado o crédito e o inciso II do art. 527 do RICMS/00 de São Paulo não dispõe em nenhuma de suas alíneas sobre a infração cometida pela Contribuinte de forma clara e precisa, ou seja, quando se aproveita do crédito de ICMS advindo de bens do ativo permanente em frações maiores que um quarenta e oito avos a consequência é tal multa ou a sanção é o estorno dos créditos.

Não existe a norma sancionatória para o não cumprimento do art. 20, § 5º da Lei Complementar nº 87/1996.

Existe apenas a previsão da citada alínea “j” do inc. II do art. 527 do RICMS/00, que corresponde a prevista no art. 85, inc. II, alínea “j” da Lei Paulista nº 6.374/89, que trata da penalidade genérica no caso de creditamento indevido:

Art. 85. O descumprimento das obrigações principal e acessórias, instituídas pela legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, fica sujeito às seguintes penalidades:

...

II- infrações relativas ao crédito do imposto:

...

j) crédito indevido do imposto, em hipótese não prevista nas alíneas anteriores, incluída a de falta de estorno-multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor do crédito indevidamente escriturado ou não estornado, sem prejuízo do recolhimento da respectiva importância;” (Esta alínea foi renomeada de "h" para "j" pela Lei nº 10.619 de 19.07.2000. Anteriormente fora renomeada de "g" para "h" pela Lei nº 9.329 de 26.12.1995).

Quando a Lei Complementar nº 102/2000 deu nova redação ao art. 20 da Lei complementar 87/1996, não previu ou tipificou como infração a não observância do creditamento referente à aquisição de bens do ativo permanente na parcela de 1/48 avos.

Posteriormente, a edição da Lei Complementar em comento a legislação do ICMS também não se adequou a essa inovação do ordenamento e previu uma sanção ou tipificou o creditamento superior a 1/48 avos estabelecendo uma sanção para tal ato.

Portanto, vejo que a capitulação da multa no art. 527, II, do RICMS não tipifica a situação em concreto do aproveitamento do crédito acima da fração de um quarenta e oito avos e entendo que a melhor que se coaduna com a situação seria a penalidade prevista no art. 527, inc. V, alínea “o” do RICMS/00, *in verbis*:

Artigo 527 - O descumprimento da obrigação principal ou das obrigações acessórias, instituídas pela legislação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços, fica sujeito às seguintes penalidades (Lei 6.374/89, art. 85, com alteração das Leis 9.399/96, art. 1º, IX, e 10.619/00, arts. 1º, XXVII a XXIX, 2º, VIII a XIII, e 3º, III):

(...)

V - infrações relativas a livros fiscais e registros magnéticos:

(...)

o) irregularidade de escrituração não prevista nas alíneas anteriores - multa equivalente a 1% (um por cento) do valor das operações ou prestações a que se referir a irregularidade.

No Direito Tributário impera o princípio da legalidade estrita e da tipicidade, ou seja, tem que existir total e plena subsunção dos fatos à norma.

Desse modo, em respeito às determinações do artigo 112, incs. I, II e IV, do Código Tributário Nacional que dispõe que “a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida, quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias matérias do fato, ou à

natureza ou extensão dos seus efeitos; e à natureza da penalidade aplicável, ou sua graduação” entendendo que a multa aplicada deve ser a prevista no artigo 527, inciso V, alínea “o” do RICMS/2000.

O art. 112 do CTN determina expressamente que existindo dúvida deve ser aplicada a pena mais favorável ao contribuinte e havendo divergência quanto a legislação aplicável deve ser respeitado o princípio do *in dubio pro reo*.

Mesmo assim os contribuintes que utilizarem de créditos advindos de bens do ativo permanente acima de um quarenta e oito avos por mês serão penalizados da forma mais gravosa do que as demais tipificações relativas ao crédito de impostos, que são de graus de condutas ilícitas mais elevada, o que demonstra uma incoerência e injustiça na capitulação da multa nos termos do art. 527, II, alínea “j” do RICMS/2000.

Sendo o direito de crédito de ICMS advindos de bens do ativo um direito constitucional, uma vez que o crédito para o contribuinte surge a partir do momento que adquire mercadorias e/ou serviços tributáveis pelo ICMS e arcar com o encargo financeiro do imposto, pouco importando a destinação que irá dar para a mercadoria em seu estabelecimento.

Desse modo, sendo o crédito de ICMS legítimo nestes casos, não pode ser o contribuinte penalidade com uma multa genérica para os casos de crédito indevido, quando realizou o aproveitamento em fração maior do que um quarenta e oito avos por mês.

9. Créditos inidôneos advindos de documentos fiscais inábeis

A Lei Complementar nº 87/1996 estabeleceu que o aproveitamento do crédito de ICMS está condicionado à idoneidade do documento fiscal, conforme dispõe o seu art. 23, *in verbis*:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Já estabelecemos anteriormente que para o contribuinte fazer jus ao crédito de ICMS tem que adquirir mercadorias e serviços com a incidência dos impostos, arcar com o encargo financeiro deste e que esteja devidamente mencionado em documento fiscal.

Realmente, o crédito do ICMS somente é constituído quando vertido em linguagem competente, ou seja, devidamente destacado o imposto no respectivo documento fiscal para que o contribuinte tenha condições de escriturar a nota fiscal em seu livro de entradas e o crédito referente em seu livro de apuração.

Somente se pode falar da incidência do ICMS na operação anterior, se a operação mercantil ou a prestação do serviço de transporte ou comunicação é vertida em linguagem competente. O que não está vertido em linguagem competente é um mero evento somente faz parte do mundo fenomênico, não é reconhecido pelo Direito e não gera efeitos jurídicos.

No entanto, condicionar o direito ao crédito à idoneidade do documento fiscal, ou seja, que o crédito de ICMS somente poderá ser aproveitado se a nota fiscal que estiver destacado o imposto seja hábil e idônea, tem que ser visto com cautela.

Entendo que assiste razão aos entes federados e ao legislador infraconstitucional preocuparem-se com a questão da inidoneidade dos documentos e dos contribuintes, para evitar a simulação de operações mercantis ou prestações de serviços, que tem como único objetivo simplesmente gerarem créditos escusos de ICMS, com o fito de para abater do imposto devido.

O problema do crédito inidôneo e da nota fiscal fria é considerado um câncer pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo, pois cria a indústria dos vendedores de notas fiscais frias para gerar créditos indevidos e com isso reduzem indevidamente o ICMS a pagar no momento da apuração.

Porém, essa preocupação não pode ser sobrepor aos princípios constitucionais e acima dos negócios jurídicos realmente efetivados, em que o contribuinte adquire a mercadoria e arca com o encargo financeiro do ICMS incidente sobre a operação.

A Regra-matriz do crédito de ICMS estabelece as condições para que o contribuinte possa aproveitar o crédito e a regra-matriz de direito ao crédito do imposto determina quando e como o respectivo crédito é aproveitado e compensado. Nenhuma das duas normas retiradas do texto constitucional exige como condicionante a responsabilidade do adquirente/contribuinte de fiscalizar os atos de seus fornecedores ou prestadores de serviços.

Nesta linha são as sábias palavras de José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 236) dispondo que:

Reputo necessária, obrigatória, louvável sob todos os aspectos, a preocupação fazendária em coibir os negócios ilícitos, espúrios, e, sobretudo, sonegatórios que tenham por escopo permitir transferências de créditos, simuladas em pseudas vendas de bens e prestações de serviços.

A superioridade do interesse público sobre o privado constitui princípio de Direito Administrativo, haurido pela compreensão dos inúmeros postulados constitucionais. A arrecadação dos tributos decorre da competência da pessoa de direito público, significando uma autêntico poder-dever, indispensável para atender à eficaz prestação de serviços públicos.

Todavia, demais princípios constitucionais também devem ser observados de modo coerente, harmônico e sistemático, para que a ação governamental não se torne desmedida, desrespeitando o estatuto do contribuinte.

Assim, não se pode colocar todas as operações mercantis acobertadas com documentos fiscais inábeis no mesmo balaio, tem que se respeitar os negócios efetivamente

realizados, onde o contribuinte de fato agiu de boa-fé na aquisição das mercadorias e/ou serviços, colocando estes em situação diferentes daqueles que realizaram negócios ilícitos e espúrios.

Determina-se que o crédito torna-se indevido quando a documentação de entrada de mercadoria ou da prestação do serviço é considerada inidônea, nos termos do art. 36 da Lei Paulista nº 6.374/1989, *in verbis*:

Art. 36. O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não-cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente a mercadoria entrada ou a prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.

§1º- Para efeitos deste artigo, considera-se:

- 1- imposto devido, o resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo de cada operação ou prestação sujeita a cobrança de tributo;
- 2- imposto anteriormente cobrado, a importância calculada nos termos do item precedente e destacada em documento fiscal hábil;
- 3- documento fiscal hábil, o que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco e esteja acompanhado, quando exigido, de comprovante do recolhimento do imposto;
- 4- situação regular perante o fisco, a do contribuinte que, à data da operação ou prestação, esteja inscrito no cadastro de contribuintes, se encontre em atividade no local indicado, possibilite a comprovação da autenticidade dos demais dados cadastrais apontados ao fisco e não esteja enquadrado nas hipóteses previstas nos artigos 20 e 21.

A norma supra considera documento fiscal idôneo ou hábil aquele emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco. E ainda considera como contribuinte em situação regular aquele que na data da operação mercantil ou prestação de serviço esteja devidamente inscrito no cadastro de contribuintes, se encontre em atividade no local indicado e possibilite a comprovação da autenticidade dos dados cadastrais e da realização das operações mercantis e/ou prestação de serviço.

Ocorre que a norma em comento não pode ser aplicada indiscriminadamente, pois existem situações em que o contribuinte realmente realizou a operação mercantil ou contratou a prestação de serviço, arcou com o encargo financeiro do tributo e por isso faz jus ao aproveitamento do respectivo crédito.

O fato de o fisco verificar, posteriormente, a realização de determinada operação mercantil ou prestação de serviço, a qual o vendedor da mercadoria ou o prestador do serviço tributável não se encontra em situação regular e cassa a sua inscrição estadual, não pode ter o condão de cancelar o direito constitucional do contribuinte de fato opor contra a Fazenda Pública os créditos advindos da aquisição regular de mercadorias e serviços que sofreram a incidência do ICMS.

Ora, a Constituição Federal ao estabelecer o princípio da não cumulatividade no ICMS, dispõe no inciso I do § 2º do artigo 155 que “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação nas operações relativas à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

A norma constitucional garante ao Contribuinte o direito de creditar-se o montante do imposto devido nas operações anteriores com o montante devido nas operações posteriores ou futuras.

A redação constitucional estabelece a expressão “compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores”. Em nenhum momento ficou consignado pela norma supra que pode ser compensado com o “montante pago ou recolhido nas operações anteriores”.

Não é responsabilidade do adquirente de mercadoria ou serviço verificar se seu fornecedor ou prestador de serviço está recolhendo corretamente o ICMS que incidiria na operação mercantil ou prestação de serviço.

A Lei Complementar 87/1996 também dispõe no mesmo sentido que a compensação será devida em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores e o artigo 20 do mesmo diploma legal ratifica que é assegurado ao sujeito passivo

o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica.

Tanto a determinação constitucional como a redação da norma geral do ICMS deixam claro que o direito a crédito está atrelado à realização da operação mercantil, pouco importando se o vendedor ou emissor da nota pagou ou não o imposto.

Neste sentido leciona o professor Roque Antônio Carraza (2006, p. 251) que “o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo. Basta que as leis do ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido”.

O creditamento do ICMS de bens adquiridos não está condicionado ao fato de que o Imposto tenha sido pago na operação anterior e sim que ele seja devido, que tenha incidido na operação anterior, devidamente vertido em linguagem competente para que o contribuinte de fato possa escriturar em seu livro de entradas.

Neste sentido José Eduardo Soares de Melo (2005) explica que o que importa é que a transação foi realizada, o negócio jurídico concretizado em documento fiscal, o adquirente tem direito de escriturar o respectivo crédito de ICMS:

Mediante a aquisição de um bem industrial, comercial, ou determinado tipo de serviço, nasce para o contribuinte o direito à não-cumulatividade tributária, operacionalizada por um crédito fiscal. Concretizando tal negócio jurídico, corporificado em nota fiscal (sempre que possível, o adquirente pode escriturar os respectivos créditos de ICMS, independentemente da situação empresarial e fiscal em que se encontra o fornecedor dos bens e serviços.

O que importa considerar é que se a transação foi realizada com pessoa inscrita na repartição pública (justificada pela exibição da respectiva ficha cadastral), mesmo porque o STF já consagra a diretriz de que “o comprador de café, ao IBC, ainda que sem expedição de nota fiscal, habilita-se, quando da concretização do produto, ao crédito do ICM que incidir sobre a operação anterior” (Súmula nº 571). (p. 16)

Roque Antonio Carrazza ainda complementa que

é flagrantemente inconstitucional condicionamento a fruição dos créditos de ICMS – que nasce da Carta Magna – a exigência formais concernentes à documentação.

Ora, a documentação, como é de comum sabença, tem função *ad probatione* e não *ad substantia*, do ato. Embora seja necessária, as falhas ou omissões nela contidas não têm o condão de impossibilitar o exercício do direito constitucional à compensação.

Se o contribuinte cumpriu devidamente com suas obrigações tributárias, a operação mercantil ou a prestação de serviço efetivamente aconteceu, não pode ser responsabilizado pelas obrigações de terceiros. Não tem o contribuinte o dever de fiscalizar as obrigações tributárias de seus fornecedores.

Não pode ser imputado ao Contribuinte o dever de fiscalizar e fazer às vezes da autoridade administrativa fiscal, em razão de que o artigo 142 do Código Tributário Nacional determina claramente que a competência para verificar a ocorrência da obrigação tributária e calcular o montante devido é ato privativo da autoridade administrativa, competindo a esta verificar se o imposto foi recolhido.

O adquirente não está e não pode ser obrigado a verificar se seus fornecedores estão recolhendo o tributo em questão e não tem Poder de Polícia ou competência para tal, ou seja, não tem competência para fiscalizar as atividades e obrigações tributárias de seus fornecedores ou contratados.

De fato não pode ser penalizado o contribuinte, que provada a boa-fé, adquiriu mercadoria seguida de documento fiscal emitido por empresa que somente venha ser declarada inidônea posteriormente à operação.

Neste sentido, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento que “as operações realizadas com empresa posteriormente declarada inidônea pelo Fisco devem ser consideradas válidas, não se podendo penalizar a empresa adquirente que agiu de boa-fé” (Resp 176.270/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 04.06.2001).

Está pacificado na Superior Corte que ocorrendo as operações mercantis, o contribuinte de boa-fé tem direito ao creditamento do ICMS destacado nas notas fiscais inidôneas, conforme se pode observar nas ementas abaixo transcritas:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO DO ICMS. COMPRA E VENDADE MERCADORIAS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. DEMONSTRAÇÃO DA EFETIVA OCORRÊNCIA DAS OPERAÇÕES MERCANTIS. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. SÚMULA Nº 07/STJ. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA Nº 211/STJ.

I - A ausência de prequestionamento, mesmo implícito, das matérias constantes nos dispositivos legais tidos como violados, embora opostos embargos declaratórios, impede a admissibilidade recursal, a teor da Súmula nº 211 do STJ.

II - Esta Corte já se manifestou no sentido de que cabe ao contribuinte provar a efetiva realização das operações de compra e venda de mercadorias, no caso da alegação de inidoneidade das notas fiscais pelo Fisco, a fim de obter o direito ao crédito do ICMS. Precedentes: REsp nº 556.850/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ de 23/05/05 e REsp nº 182.161/RS, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJ de 06/09/99.

III - Tendo a Corte de origem sufragado entendimento de que o contribuinte não efetuou a prova da existência de registros contábeis, os quais comprovariam a ocorrência da operação mercantil, não cabe a este Sodalício, com base no circunlóquio probatório dos autos, possibilitar o direito ao creditamento do tributo requerido pela recorrente, sob pena de infrigência à Súmula nº 07/STJ.

IV - Recurso especial conhecido em parte e, neste ponto, improvido. (RESP 649530/RS; Rel. Ministro Francisco Falcão – 1ª Turma – v.u. - julg. 21/02/2006 - DJ 13.03.2006 p. 197)

TRIBUTÁRIO - ICMS - CRÉDITOS RESULTANTES DE NOTA FISCAL - INIDONEIDADE DA EMPRESA EMITENTE - ENTRADA FÍSICA DA MERCADORIA - NECESSIDADE - VENDEDOR DE BOA-FÉ - INEXISTÊNCIA DE DOLO OU CULPA - PRECEDENTES.

- O vendedor ou comerciante que realizou a operação de boa-fé, acreditando na aparência da nota fiscal, e demonstrou a veracidade das transações (compra e venda), não pode ser responsabilizado por irregularidade constatada posteriormente, referente à empresa já que desconhecia a inidoneidade da mesma.
 - Recurso conhecido e provido.
- (REsp 112313/SP Rel. MIN. Francisco Peçanha Martins - 2ª Turma – v.u. – julg. 16/11/1999 - DJ 17.12.1999 p. 343)

Portanto, o direito ao crédito começa a nascer quando o contribuinte de fato adquire mercadorias, insumos, matérias primas ou serviços sujeitos ao ICMS, para que possa utilizar o crédito.

Desse modo, tem-se que para ter direito ao abatimento do crédito do ICMS, que surge quando o contribuinte adquire mercadorias, insumos, matérias-primas e/ou serviços tributáveis pelo imposto e que arca com o encargo financeiro do tributo, devidamente destacado em nota fiscal, não podendo ser o contribuinte responsabilizado ou ter seu direito ao crédito cerceado por irregularidades do seu fornecedor ou prestador de serviço.

Porém, isto tem que ser verificado caso a caso, verificando tanto a situação do comprador, como do vendedor e os documentos que comprovam ou tentam comprovar a realização da operação mercantil, a partir do processo de concretização da norma ao fato, conforme define Fredrich Müller:

Os métodos da prática jurídica e da ciência do direito têm que ir além da interpretação do teor literal da norma.

Não pode ser a norma analisada e interpretada isoladamente, pois ela sempre deve ser estudada aplicada a um caso. Uma norma isolada pode ser clara, mas aplicada no caso concreta se afigura destituída desta clareza. E isso somente se evidencia na tentativa efetiva de concretização.

A subsunção é apenas aparentemente um procedimento lógico formal; na verdade, é um procedimento determinado no seu conteúdo pela respectiva compreensão de dogmática jurídica.

Toda e qualquer norma somente faz sentido em vista a um caso a ser solucionado por ela.

A solução é a concretização da norma jurídica em norma de decisão e do conjunto de fatos, juridicamente ainda não decidido, em caso jurídico decidido deve comprovar a convergência material de ambos, publicá-la e fundamentá-la.

A ciência do direito tem como objetivo a racionalidade da aplicação do direito e como postulado de adequação do direito. Ciência do direito é uma ciência prática. No Estado Democrático de Direito não se pode abrir mão da discutibilidade ótima dos seus resultados e dos seus modos de fundamentação.

Concretização é o processo construtivo de aplicação da norma que se utiliza todos os instrumentos a disposição do aplicador do direito, como jurisprudências, a dogmática e a ciência do direito para melhor adequar a norma a ser aplicada no fato.

Ademais, verificando-se que o adquirente ou contribuinte de fato realizou efetivamente a operação mercantil narrada nas notas fiscais e estando de boa-fé, não pode ser responsabilizado solidariamente ou subsidiariamente pela irregularidade cometida por terceiros e nem mesmo pode ser considerado que nestes casos a responsabilidade seja objetiva, nos termos do art. 136 do CTN, uma vez que o artigo 137, I, do CTN dispõe que a responsabilidade é pessoal do agente quanto às infrações conceituadas como crime, *in verbis*:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

- a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Ora, caso de documento inidôneo está tipificado no artigo 1º, IV da Lei nº 8.137/1990 como crime de conduta por parte do contribuinte: “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato”.

Sendo assim, no caso em tela, somente o emissor do documento inidôneo pode ser responsabilizado, nos termos do artigo 137, I, do CTN. O contribuinte de boa-fé que não sabia que as notas fiscais padeciam de irregularidades no momento da operação mercantil ou da prestação de serviço, não pode ter seus créditos glosados.

10. Benefícios e incentivos fiscais

A Constituição Federal estabeleceu em seu art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “g”, que o ICMS atenderá que “cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

A Lei Complementar nº 24/1975 foi recepcionado pela atual Constituição Federal, nos termos do art. 34 da ADCT, como a legislação competente que disciplina a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais e o Supremo Tribunal Federal já reconheceu esta recepção pelo ordenamento constitucional vigente:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. "GUERRA FISCAL". BENEFÍCIOS FISCAIS: CONCESSÃO UNILATERAL POR ESTADO-MEMBRO. Lei 2.273, de 1994, do Estado do Rio de Janeiro, regulamentada pelo Decreto estadual nº 20.326/94. C.F., art. 155, § 2º, XII, g. I. - Concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, por Estado-membro ao arrepio da norma inscrita no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, porque não observada a Lei Complementar 24/75, recebida pela CF/88, e sem a celebração de convênio: inconstitucionalidade. II. - Precedentes do STF. III. - Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. (ADI 1179/SP – Pleno – Rel. Min. Carlos Velloso – v.u. – julg. 13.11.2002 – DJ 19.12.2002)

Desse modo a concessão de benefícios, incentivos fiscais e isenções do ICMS possuem uma sistemática própria cabendo a legislação complementar regulamentar, sendo exceção a regra prevista no § 6º do art. 150 da CF.

O art. 1º da LC nº 24/75 estabelece que as isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiro-fiscais serão concedidos ou revogados nos termos dos convênios celebrados pelos Estados e pelo Distrito Federal, *in verbis*:

Art. 1º As isenções do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias serão concedidas ou revogadas nos

termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segunda esta Lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica:

I – à redução da base de cálculo;

II – à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III – à concessão de créditos presumidos;

IV – a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto sobre Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V – às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Assim, faz-se necessário a edição de Convênio entre os Estados e o Distrito Federal, âmbito do CONFAZ para concessão ou revogação de isenções, redução de base de cálculo, devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não do ICMS, concessão de créditos presumidos e quaisquer outros incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro concedidos com base no ICMS que resulte redução ou eliminação direta ou indireta do respectivo ônus.

Robson Maia Lins (RDDT 106) faz uma ponderação interessante que para a concessão da isenção ou benefício fiscal do ICMS é necessário a celebração do Convênio pelo Confaz, porém a revogação pode ser feita pela Unidade da Federação interessada e por lei estadual:

Ora, se o Convênio nem concede nem retira direitos da Fazenda e do contribuinte, não é verossímil, por maior razão que altere a facultatividade de exercício de competência constitucional. Do contrário, o Estado que quisesse voltar a tributar determinada operação contemplada em Convênio autorizativo de isenção colocar-se-ia em situação equiparada à de um refém de sua própria competência. É dizer: somente depois de revogado o Convênio pela maioria de quatro quintos é solutamente inconstitucional, porquanto se estaria limitando a competência constitucional tributária por meio Convênio.

(...)

Assim, o Convênio/Confaz é condição necessária para que os Estados concedam isenção de ICMS, mas não o é para revogá-la, entendida a expressão “revogá-la” como revogação da legislação estadual (e não do Convênio/Confaz). E a razão é simples: a “guerra fiscal” que o Convênio visa combater ocorre exatamente na concessão do benefício fiscal e não na sua revogação. Esta, longe de gerar benefício fiscal, agrava a situação dos contribuintes, o que não resta vedado pela norma inserta no art. 155, § 2º, XII, “g” da Constituição Federal.

A legislação complementar em comento estabelece que incentivos ou benefícios fiscais seriam redução de base de cálculo, à devolução total ou parcial do tributo, à concessão de créditos presumidos e quaisquer outros que resulte uma diminuição do ônus do ICMS para o contribuinte, aqui se encontrariam parcelamentos, os programas especiais de parcelamento e as recuperações fiscais.

José Eduardo Soares de Mello (2005), citando Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves, disciplina que

o Poder Público estabelece situações desonerativas de gravames tributários, mediante a concessão de incentivos e benefícios fiscais, com o natural objetivo de estimular o contribuinte à adoção de determinados comportamentos, tendo como subjacente o propósito governamental à realização de diversificados interesses públicos.

Argutamente fora observado o seguinte:

“Os incentivos fiscais manifestam-se, assim sob várias formas jurídicas, dê de a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais – dentre eles os chamados créditos-prêmio – e outros tantos mecanismos, cujo fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair, os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como

prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores da concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados”. (p. 281)

A doutrina e a jurisprudência não fazem distinção entre incentivo fiscal e benefício fiscal, porém há uma pequena diferença.

O benefício fiscal seria uma vantagem concedida ou um favor concedido para o contribuinte reduzir sua carga tributária ou o valor dos tributos que tem a pagar, que pode ser através das formas estabelecidas no art. 1º e incs. da LC nº 24/745.

Incentivo fiscal seria um estímulo concedido através de benefício fiscal, para que o Poder Público recebesse algo em troca, que a parte que recebeu o incentivo por meio do benefício tributário invista parte do resultado em atividades ou projetos de interesse do ente político que concedeu a benesse, como, por exemplo, instalar um estabelecimento na região, mantendo um mínimo de empregos para gozar do benefício.

Podemos dizer então que o incentivo fiscal sempre é concedido através de um benefício ou surge tendo o benefício fiscal como instrumento para obter a contrapartida, onde o benefício é o meio da resultado fim que seria o incentivo.

Marcelo de Lima Castro Diniz e Felipe Cianca Fortes (2006) percebem também a distinção de incentivo e benefício fiscal e afirmam que

dentre as inúmeras espécies de incentivos, encontram-se os incentivos fiscais, ou seja, incentivos que alcançam as obrigações tributárias, a o alterar ou mutilar a regra-matriz de incidência, acarretando redução da prestação tributária, visando ao fomento geral, regional ou setorial, em busca do bem comum. Roberto Ferraz reitera a necessária promoção do bem comum, ressaltando que os incentivos devem ser efetivamente incentivos, isto é, devem “induzir um resultado diretamente e não apenas por via reflexa ou aleatória”, de forma que, caso não haja qualquer tipo de compromisso associado à concessão do incentivo fiscal, a única certeza que se terá é a de que o Estado abriu mão de receita. Assim, norma jurídica que não exija contrapartida diretamente vinculada à promoção do bem comum não institui incentivo fiscal, mas sim

benefício fiscal, gerando privilégio diretamente dirigido ao contribuinte. (p. 273)

Outra distinção que a Lei Complementar nº 24/75 faz é a de incentivos fiscais e incentivos financeiro-fiscais, porém são meras denominações, uma vez que estes últimos têm a questão do financiamento do pagamento do tributo por parte do Estado ou por de uma instituição financeira ligada ao ente político, que no fundo não passa de um incentivo fiscal, pois objetiva reduzir as despesas com imposto, no caso o ICMS.

Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli explica bem analisando o artigo 1º e incisos, da Lei Complementar nº 24/75, que o incentivo concedido pelas Unidades da Federação, independentemente do instrumento jurídico que dê suporte, estando vinculado ao ICMS, será sempre um incentivo fiscal, *in verbis*:

Note-se que todos os incisos transcritos apontam o critério tributário como ponto de partida para se reconhecer estar ou não um determinado incentivo inserido no conjunto dos denominados fiscais.

Note-se, também, que os incisos II e IV embora deixem transparecer características financeiras, na medida em que aludem a situações que ocorrem posteriormente à liquidação do crédito fiscal, não se afastam do já mencionado critério identificador tributário.

Com efeito, no inciso II, a devolução de valores pelos Estados-membros está marcadamente atrelada a um anterior recolhimento de determinado crédito fiscal próprio do ICMS.

No mesmo sentido visualizamos o inciso IV, porquanto refere-se claramente àquele estímulo que, inobstante configure o retorno financeiro do ônus arcado pelo contribuinte, está ligado à circunstância de uma anterior pagamento também relacionado ao ICMS.

O critério unificador dessas situações hipoteticamente vislumbradas pela LC 24/75 é sempre a existência de uma relação jurídica tributária atinente ao ICMS.

Depreende-se, desse modo, os significados desses dispositivos. Os incentivos outorgados pelos Estados, seja qual for o instrumento

jurídico que lhes dê suporte, mas que estejam vinculados a propriedades pertencentes ao ICMS, deverão ser qualificados como incentivos fiscais, submetendo-se aos rigores e forma que a legislação constitucional estabelece. (RDDT 16)

Para o presente estudo importa a figura do crédito presumido, pois tanto na forma de incentivo ou de benefício fiscal, em um crédito conferido ao contribuinte através de uma ficção jurídica para abater do imposto devido.

No caso do ICMS, a norma jurídica cria ou instituiu um crédito presumido para o contribuinte abater do imposto devido, tendo assim influência direta no princípio da não cumulatividade, como veremos a frente.

O crédito presumido é mais um componente que é utilizado no momento de apuração do imposto, alterando o critério material e quantitativo da regra-matriz de direito ao crédito de ICMS.

11. Guerra Fiscal

11.1. Concessão unilateral de benefício fiscal unilateral e glosa dos créditos advindos de mercadorias de unidades da federação com benefício fiscal

Como o ICMS é o tributo que gera maior arrecadação no país e ser de competência das Unidades da Federação é utilizado também para outros fins, estabelecendo assim a “Guerra Fiscal” entre os Estados Federados e o Distrito Federal no âmbito do imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

As unidades da Federação utilizando suas competências constitucionais para instituírem e legislarem sobre o imposto concedem benefícios fiscais e financeiros para atrair empresas para suas regiões, desenvolver-se economicamente, geram emprego e conseqüentemente aumentar suas arrecadações.

A famigerada “Guerra Fiscal” questão bem dificultosa e conturbada. Envolve a concessão de benefícios fiscais de forma unilateral, de outro lado à glosa de créditos de ICMS também unilateralmente e o contribuinte no meio disso tudo.

O Brasil não é um país homogêneo, é uma federação de características continentais, com regiões mais desenvolvidas economicamente que outras, e também com unidades da Federação mais atraentes para investimentos para negócios que outras.

Com isso as unidades federativas que tem características industriais e comerciais tem maior receita que as que não tem estes setores desenvolvidos.

É fácil perceber quais os estados da Federação tem maior receita proveniente de ICMS devido suas características.

Mas voltando ao tema em debate, como a Constituição Federal estabeleceu para os estados e para o Distrito Federal a competência tributária para instituir o ICMS, também previu regras e aspectos ao imposto para evitar que este fosse utilizado como tributo com características fiscais de arrecadação, mas sim extra fiscais para atrair e retirar determinado contribuintes de uma unidade da Federação para outra, ou que determinada região se desenvolve-se muito mais industrialmente que outra.

Para minimizar a “Guerra Fiscal” entre as unidades federativas no âmbito do ICMS, o art. 155, § 2º, inc. XII, “g”, da CF, estabeleceu que compete à legislação complementar disciplinar sobre a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal.

O legislador constitucional teve uma preocupação para evitar conflitos entorno do ICMS entre as Unidades de Federação e que o imposto fosse utilizado para outros fiscais que somente trariam prejuízos a economia brasileira e aos Estados.

Porém, estes dispositivos constitucionais não foram suficientes para evitar os conflitos dos Estados e do Distrito Federal no âmbito do ICMS, tanto que o Estado de São Paulo editou o Comunicado CAT-36 de 29.07.2004, informando que o aproveitamento de créditos provenientes de operações com benefício fiscal de ICMS não autorizados por convenio celebrado pelo CONFAZ, nos termos da Lei Complementar nº 24/75, estão impossibilitados de serem aproveitados e indicou quais eram as Unidades da Federação que concederam benefícios que impossibilitariam o direito de crédito no Estado Bandeirante, *in verbis*:

Considerando a necessidade de esclarecer o contribuinte paulista e de orientar a fiscalização quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos concessivos de benefício fiscal que não observaram a legislação de regência do ICMS para serem emanados, esclarece que:

- 1 - o crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, correspondente à entrada de mercadoria remetida ou de serviço prestado a estabelecimento localizado em território paulista, por estabelecimento localizado em outra unidade federada que se beneficie com incentivos fiscais indicados nos Anexos I e II deste comunicado, somente será admitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem;
- 2 - o crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria ou recebimento de serviço com origem em outra unidade federada somente será admitido ou deduzido, na conformidade do disposto no item 1, ainda que as operações ou prestações estejam beneficiadas por

incentivos decorrentes de atos normativos não listados expressamente nos Anexos I e II.

No presente estudo utilizaremos a situação do estado de São Paulo que tenta combater os incentivos fiscais concedidos pelas outras unidades da Federação, através da autotutela e da glosa unilateral dos créditos do ICMS, a situação das Unidades da Federação que concedem benefícios fiscais que o Estado de São Paulo entendem como inconstitucionais, sendo que no caso para facilitar o estudo utilizaremos o incentivo concedido pelo Distrito Federal denominado TARE e também a situação do contribuinte que a parte mais fraca e injustiçada no meio desta “Guerra”.

Portanto, o presente estudo visa analisar a concessão do benefício fiscal sem aprovação do Confaz, a glosa unilateral dos créditos de ICMS advindo de Unidades Federativas concedentes do benefício, como deveriam ser resolvidos estes conflitos e a situação do contribuinte.

11.2. Do benefício fiscal concedido pelo Distrito Federal

O Distrito Federal como não tem como forte da suas receitas o ICMS, criou o Termo de Acordo de Regime Especial – TARE para atrair as empresas atacadistas e distribuidoras para sua região e ainda conseguir arrecadar algo com o Imposto sobre circulação de mercadorias.

O incentivo fiscal em questão foi criado pelo Distrito Federal nos termos do art. 37, II, “b”, da Lei do Distrito Federal nº 1.254/96, com redação dada pela Lei do DF nº 2.381/99 e estabelecido pelo Decreto nº 20.322/99, alterado e consolidado pelo Decreto nº 23.256/2002, que estabelece em seu artigo 1º:

Art. 1º Em substituição ao regime normal de apuração do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, os contribuintes inscritos nas atividades de comércio atacadista ou distribuidor poderão ser autorizados a abaterem, a título de montante do imposto cobrado nas operações e

prestações anteriores, o equivalente aos seguintes percentuais sobre o montante das operações e prestações de saídas de mercadorias ou serviços com incidência do imposto:

I - de 7% (sete por cento) até 16% (dezesesseis por cento) nas operações ou prestações sujeitas à aplicação de alíquota de 17% (dezesete por cento);

II - de 2% (dois por cento) até 11% (onze por cento) nas operações ou prestações sujeitas à aplicação da alíquota de 12% (doze por cento);

III - de 15% (quinze por cento) até 24% (vinte e quatro por cento) nas operações ou prestações sujeitas à aplicação da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

(...)

§ 2º A opção pelo regime de apuração previsto neste artigo implicará:

a) em renúncia a quaisquer outros créditos, inclusive sobre as mercadorias em estoque na data da celebração do Termo de Acordo a que se refere o § 1º, observado o parágrafo seguinte;

b) na obrigatoriedade de destinar contribuição, mensalmente, conforme estabelecido no Termo de Acordo de Regime Especial a que se refere o § 1º, em favor de Fundo destinado ao desenvolvimento do esporte, da arte e da cultura.

§ 3º Quando em operações internas o contribuinte optante se revestir da condição de substituto tributário, bem como nas operações e prestações sujeitas ao regime normal de apuração, os créditos relativos a entrada de bens para uso, consumo ou ativo permanente, energia elétrica e serviços de comunicação ou de transporte interestadual e intermunicipal, serão apropriados na mesma proporção do total das saídas sujeitas ao regime de substituição tributária e de apuração normal, observadas as hipóteses de anulação e estorno de crédito.

O decreto em comento estabeleceu um novo regime de apuração do ICMS, substituindo a sistemática de praxe, no qual conforme dispõe seu artigo 1º, os contribuintes

atacadistas e distribuidores beneficiários do TARE recebem créditos presumidos do imposto relativo a entrada de mercadorias para abater com o ICMS devido na saída.

O § 2º do art. 1º do Decreto nº 20.322/99, alterado e consolidado pelo Decreto nº 23.256/2002, determina que para gozar deste benefício que substitui ao regime normal é necessária a renúncia de quaisquer créditos de ICMS.

As portarias nº 384, de 3 de agosto de 2001 e nº 556, de 3 de setembro de 2002 fixaram os percentuais de crédito sobre o montante de saídas de mercadorias com incidência do ICMS, a título do montante cobrado na anterior. Assim, se alíquota é de 12% do produto considera-se que na operação anterior foi de 11% e outras situações previstas nas portarias, com isso o contribuinte está obrigado apenas a recolher 1% de ICMS ao Distrito Federal.

A Resolução do Senado Federal nº 22/89 fixou a alíquota nas operações e prestações interestaduais do ICMS em 12% (doze por cento) e nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo a alíquota em 7% (sete por cento).

Quando se envia mercadoria para o Distrito Federal no regime normal de apuração do ICMS, recolhe-se o imposto a alíquota de 7% (sete por cento) e quando se vende a mercadoria para as regiões Sul e Sudeste, em específico São Paulo, tem que se recolher a alíquota de 12% (doze por cento). Pelo princípio da não cumulatividade, faz-se o encontro de ICMS cobrado na operação anterior com o devido na posterior, e o contribuinte recolhe apenas 5%

Desse modo, com o benefício do TARE o contribuinte ao enviar a mercadoria para o Distrito Federal recolhe 7% ao Estado de origem, renúncia este crédito e em troca o DF concede um crédito presumido de 11%, tendo assim o contribuinte apenas que recolher 1% de imposto quando realiza uma operação mercantil para o estado de São Paulo.

O Egrégio Supremo Tribunal Federal ao apreciar a Ação Cível Originária 541-1-DF proposta pelos Estados da Bahia e São Paulo, declarou inconstitucional o Termo de Acordo de Regime Especial nº 001/1998, por violar a Lei Complementar nº 24/75, trazendo prejuízos aos demais entes da federação, conforme se pode observar na ementa abaixo transcrita:

Ação Cível Originária. 2. Estados de São Paulo e Bahia. Termo de Acordo de Regime Especial no 01/98, celebrado entre o Distrito Federal e empresa particular. 3. Possibilidade de desconstituição dos

efeitos de acordo ou convênio administrativo após o término da vigência. Inocorrência de prejudicialidade. 4. Ação prejudicada, apenas, no período entre 1o.07.99 e 31.07.99, por celebração do TARE no 44/99, dispondo sobre o mesmo objeto. 5. Vício formal. Acordo firmado em desobediência à forma estabelecida na Lei Complementar no 24/75. Fixação de alíquota de ICMS diversa da fixada na Resolução no 22, do Senado Federal. 6. Passagem ficta de mercadorias. Inocorrência de fato gerador. Prejuízo na incidência do ICMS aos Estados requerentes. Violação do pacto federativo e princípios tributários. 7. Ação Cível Originária julgada procedente. (Pleno – STF – ACO 541-1 – DF – Rel. Min. Gilmar Mendes – v.u. – j. 19.04.2006 – DJU 30.06.2006, p. 06)

Porém, o ministro Gilmar Mendes, quando relator da ação em comento proferiu seu voto no sentido que o benefício econômico está na compensação do imposto à alíquota de 11% enquanto o correto seria a aplicação da alíquota de 7%, *in verbis*:

Preconizo que, a concessão do chamado “regime especial” feita pelo Distrito Federal em benefício de Martins Comércio e Distribuição S/A institucionalizaria a circulação apenas escritural de mercadoria com a finalidade de permitir a exigência de imposto sobre hipótese que não se consagra como fato gerador típico. Permitir-se-ia ainda, a compensação do imposto calculado sobre a alíquota de 11%, enquanto na operação anterior a alíquota aplicada foi de 7%, reduzindo a capacidade atribuída aos Estados-membros.

No julgamento da Ação em epígrafe, o I. Ministro Cezar Peluzo fez questão de proferir seu voto e consignar que nas operações com TARE o benefício fiscal é de 4% do valor da operação, *in verbis*:

O Termo de Acordo foi usado com o objetivo diverso do a que se propõe (benefício fiscal pessoal e específico em detrimento de regime especial de arrecadação), com a clara finalidade de atrair para o Distrito Federal uma filial da co-ré, apenas para efeitos

formais de trânsito de notas, concedendo-lhe um benefício de ordem de 4% do valor da operação em contrapartida.

A Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo realizou estudo de Análise de Impacto Financeiro do benefício Fiscal concedido pelo Distrito Federal, datado de 20 de abril de 2005 e já estabelecia o benefício econômico em 4% do valor da operação:

Quanto ao Distrito Federal, o Decreto 20.322/99 e alterações, permite aos seus contribuintes (dos segmentos atacadistas/distribuidor) a substituição do regime normal de apuração pela concessão de crédito de 2% a 11% (do valor das saídas) nas operações ou prestações sujeitas à alíquota de 12%, mediante celebração de TARE. Através do artigo 3º da Portaria 384/01, o Distrito Federal determinou que, nas transferências de mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa situados em outra Unidade Federada, aplica-se o percentual constante do item 1 do art. 1º, isto é 11%. Desta forma, o DF autoriza o seu contribuinte a substituir o crédito original de uma mercadoria (7% sobre o valor de entrada) por um valor maior, correspondente a 11% do valor de saída da mercadoria. O imposto apurado e recolhido para o DF, pelo estabelecimento lá situado, nas condições da TARE, é de apenas 1% sobre o valor de saída (débito de 12% menos crédito de 11% sobre a saída). O contribuinte paulista adquirente dessa mercadoria se creditará de 12% no valor da NF, embora no valor da mercadoria esteja embutido apenas 1% de imposto (recolhido para o Distrito Federal). Consideramos para efeito de avaliação do imposto financeiro que neste caso, o benefício fiscal é de aproximadamente de 4% sobre os valores transferidos do DF para SP entre os estabelecimentos da mesma empresa.

Ou seja, o contribuinte, com filial signatária do TARE, compra as mercadorias nas regiões Sul e Sudeste e enviam para o Distrito Federal à alíquota de 7%. Renunciando estes créditos, o DF concede incentivo fiscal para ser aplicado na remessa

dessas mercadorias ao Estado de São Paulo, um crédito de 11% e como a alíquota interestadual no retorno dessas mercadorias é de 12%, a Contribuinte recolhe apenas 1% ao Distrito Federal.

11.3. Da glosa unilateral dos créditos pelo estado de São Paulo

Com a instituição deste benefício fiscal, o estado de São Paulo perde arrecadação de ICMS, pois antes dele as operações que eram realizadas internamente e por isso o Estado recebia em seus cofres o ICMS a alíquota de 18%, com a criação do TARE passou a receber o imposto sobre circulação de mercadoria a alíquota de 12%.

Diante desta perda de arrecadação, o estado de São Paulo reagiu com a impossibilidade do contribuinte paulista poder aproveitar-se dos créditos de ICMS advindo de operações interestaduais realizadas com pessoa jurídicas estabelecidas ou com filiais no Distrito Federal.

O estado de São Paulo passou a glosar os créditos provenientes de operações amparadas pelo benefício fiscal do TARE do Distrito Federal e esta medida foi tomada por entender que o benefício concedido para o contribuinte através do TARE é inconstitucional, em razão de que não foi aprovado pelo Confaz, nem mesmo levado à apreciação.

Como o considerado benefício fiscal concedido pelo Distrito Federal não foi submetido ao Confaz, entende a FESP que desrespeita assim as determinações do artigo 155, § 2º, XII, “g” da Constituição Federal, o que torna os créditos aproveitados pela Recorrente indevidos segundo o Comunicado CAT 36/2004, que “esclarece sobre a impossibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS provenientes de operações e prestações amparadas por benefícios fiscais de ICMS não autorizados por convênio celebrados nos termos da Lei Complementar nº 24/75”.

O art. 1º da Lei Complementar nº 24/75 estabelece que “as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei”.

A Lei Complementar nº 24/75 determinou, em seus artigos 2º e 8º, que a concessão de benefício somente será válida através da aprovação dos estados e que caso não seja feito dessa forma acarreta na nulidade, ineficácia do crédito concedido e na exigência do

Imposto não pago, *in verbis*:

Artigo 2º - Os convênios que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal.

(...)

§ 2º - A concessão de benefício dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

(...)

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente: dos dispositivos desta Lei acarretará:

I – a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

II – a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

A Fazenda, nesta esteira, aplica o art. 36, § 3º da Lei Estadual nº 6.374/89, com redação dada pela Lei nº 9.359 de 18.06.1996, para glosar os créditos de ICMS advindos de operações mercantis realizadas com empresas que têm o benefício fiscal do Distrito Federal, *in verbis*:

Art. 36. O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente a mercadoria entrada ou a prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.

(...)

§ 3º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito

presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal.

Apesar dos fortes argumentos para cancelar os créditos do contribuinte que adquiriu mercadorias vindas do Distrito Federal de pessoa jurídica signatária do Termo de Acordo de Regime Especial – TARE, entendo que a glosa dos créditos advindos de operações mercantis realizadas com o Distrito Federal fere princípios e normas constitucionais.

11.4. Dos direitos e garantias do contribuinte perante a “Guerra Fiscal”

As Unidades da Federação para atrair investimentos e empresas para suas regiões concedem incentivos fiscais a minguada de propor autorização junto ao Confaz para a concessão do incentivo.

O contribuinte, por sua vez, tendo conhecimento do benefício fiscal concedido, no caso em tela pelo Distrito Federal, celebra acordo para poder usufruir as benesses do incentivo.

Ora, o benefício fiscal no Distrito Federal foi instituído pela Lei Distrital nº 1.254/1996, com redação dada pela Lei Distrital nº 2.381/99 e estabelecido pelo Decreto nº 20.322/1999, alterado e consolidado pelo Decreto nº 23.256/2002.

Sendo assim, temos a situação que o mercado obriga o contribuinte a diminuir sua carga tributária através da celebração do acordo com o Distrito Federal para otimizar seus custos e poder concorrer e sentir-se seguro em gozar do benefício, uma vez que as normas que o instituíram foram expedidas pelos entes competentes do Distrito Federal, gozam assim da presunção de legitimidade, existem e são dotadas da presunção *juris tantum*.

O mercado dita as regras para os contribuintes exercerem suas atividades empresariais, o Distrito Federal edita as normas competentes para a concessão do benefício, ou seja, ente político através de lei estimula o incentivo fiscal, o contribuinte sente-se seguro para aproveitar o benefício.

Nesta linha de raciocínio concluiu . Oswaldo Santos de Carvalho (2006), na sua tese de conclusão de mestrado , que

não é difícil perceber que os contribuintes que promovem operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços interestaduais estão atuando sobre solo minado quando falamos em “guerra fiscal” por conta dos benefícios fiscais concedidos sem amparo em Convênio. Mais que isso: estão muitas vezes encurralados, posto que premiados pela ordem concorrencial; uns se valem dos atrativos oferecidos e deslocam suas unidades fabris e comerciais para outras Unidades Federadas (com toda a insegurança de que tais benefícios serão mantidos pelos gestores políticos vindouros) e outros, às vezes, figuram como destinatários das mercadorias eivadas de benefícios fiscais (e por vezes até os desconhecem), e, por isso, não têm os créditos reconhecidos, e, portanto, são glosados, acrescidos de rubricas moratórias e multas. (p. 187)

Desta feita, não pode o contribuinte ser prejudicado e ter seus créditos glosados por entender o Estado de São Paulo ser inconstitucional o benefício concedido pelo Distrito Federal, o contribuinte não era obrigado a saber esta condição, a ele não cabe fazer o controle de constitucionalidade das leis editadas pelo Distrito Federal que instituíram o TARE.

Esta é uma realidade que dita a iniciativa privada, as unidades federativas criando benefícios, que influenciam na livre concorrência entre os contribuintes e estes ficam em uma encruzilhada entre a disputa de mercado, o exercício de sua atividade econômica e a glosa dos créditos das mercadorias advindas da unidade da Federação que concedeu o benefício.

Se o benefício fiscal concedido pelo distrito goza de presunção de legitimidade para o contribuinte, advém de uma norma existente, vigente e eficaz, a partir do momento que o contribuinte celebrou o acordo para uso e gozo do incentivo, não pode a lei de outro estado retirar a eficácia e a existência do ato jurídico estabelecido entre o contribuinte e o Distrito Federal em respeito ao princípio da segurança jurídica.

O princípio da segurança jurídica é considerado um sobreprincípio, uma vez que é voltado a todos e, principalmente ao aplicador da lei quer ao próprio legislador, sendo assim a todos devem prestigiar este princípio quando editarem, interpretarem ou executarem as normas jurídicas, não se tem notícia de nenhum ordenamento que o contenha como regra

expressa. Ele se efetiva através da aplicação dos princípios como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, irretroatividade e outros.

Está previsto na nossa constituição implicitamente em várias normas para que o Estado, reconheça, aplique e garanta os direitos constitucionais.

Muitos alegam que o princípio da segurança jurídica está no XXXVI, do artigo 5º da CF, mas também está previsto nos artigos 1º, 2º, 5º, 34 e 85, entre outros.

Estabilidade do Direito brasileiro através das cláusulas pétreas, artigo 60, § 4º, da CF também é imperativo do princípio da segurança jurídica.

A emérita professora e desembargadora federal Diva Malerbi⁸ brilhantemente definiu que o princípio da segurança jurídica é um ideário do Estado Democrático disciplinando que

há um sistema de garantias, que o ordenamento jurídico oferece, da sua própria eficácia, que é um direito certo. O Direito brasileiro visa essencialmente evitar a surpresa, o arbítrio que verificamos no dia a dia, colocando a segurança jurídica não só como um valor supremo a ser alcançado pelo Estado Democrático Brasileiro, mas como um direito fundamental, como um próprio sistema de garantias, porque diz assim: ‘garantindo-se nos seguintes termos’, e a todos os incisos do art. 5º vão dizer de que forma a segurança vem garantida. Podemos separar nesses incisos todas as formas que vêm garantidas. (RDT 47)

O princípio da segurança jurídica está implícito em todos os princípios e garantias constitucionais, tanto os que regem a tributação, como os que resguardam os cidadãos e os contribuintes, desse modo não pode o estado de São Paulo utilizar sua competência para legislar sobre o ICMS e desrespeitar os direitos e garantias da recorrente e anular os créditos advindos de mercadorias adquiridas de outra Unidade da Federação.

Até mesmo, em razão do que dispõe o art. 5º, inc. XXXVI, da CF que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

O Prof. Roque Antonio Carrazza (2003, p. 385) ensina que “o princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos

⁸ “Segurança jurídica e tributação”, RDT 47/206

etc.”.

E continua o cultuado professor:

O Direito, com sua positividade, confere segurança às pessoas, isto é, cria condições de certeza e igualdade que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros.

Portanto, a certeza e a igualdade são indispensáveis à obtenção da tão almejada segurança jurídica.

Com efeito, uma das funções mais relevantes do Direito é “conferir certeza à incerteza das relações sociais” (Becker), subtraindo do campo de atuação do Estado e dos Particulares qualquer resquício de arbítrio. Como o Direito é a imputação de efeitos a determinados fatos” (Kelsen), cada pessoa tem elementos para conhecer previamente as conseqüências de seus atos. (p. 386)

Desse modo, o princípio da segurança jurídica garante a todos a estabilidade das situações e relações jurídicas, protegendo-as também através da cláusula geral de boa-fé, da teoria da aparência e do princípio da confiança.

Como já salientado, o contribuinte quando adere ao Termo de Acordo de Regime Especial concedido pelo Distrito Federal através de lei existente, vigente e eficaz, acredita na competência do DF para editar normas e mais, esta norma goza de presunção de legitimidade e o acordo celebrado entre a contribuinte e o DF é um ato jurídico perfeito que não pode ser anulado por lei de outra unidade da Federação.

A norma foi editada pelo Distrito Federal, o contribuinte adere o regime especial, não pode vir uma norma de outro estado e tentar conferir incerteza a essa relação entre contribuinte-Lei-Estado.

Ou seja, o contribuinte não pode ser punido por ter observado a norma editada por unidade federativa com competência tributária para legislar sobre ICMS, devendo assim ser preservada a segurança jurídica nas relações tributárias.

Uma coisa é dizer que ninguém se escure de suas obrigações e/ou responsabilidades sob a alegação de desconhecimento de lei, outra coisa é querer imputar a responsabilidade ou ônus por não feito juízo de que o benefício concedido pelo Distrito Federal é inconstitucional, ou melhor, pode ser declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Portanto, não pode o Estado de São Paulo glosar unilateralmente os créditos do contribuinte advindo de mercadorias adquiridas do Distrito Federal, em respeito ao princípio da Segurança Jurídica, que é um sobreprincípio objetiva resguardar a estabilidade do ordenamento jurídico e das relações jurídicas.

A Constituição Federal ao dispor sobre os princípios e garantias da ordem econômica, assegura aos Contribuintes o direito o livre exercício de suas atividades econômicas e a livre concorrência, conforme dispõe seu art. 170.

Com a Guerra Fiscal tanto a Unidade da Federação que concede o benefício fiscal de forma unilateral desrespeita o princípio da livre concorrência, pois praticamente obrigada a todas as pessoas jurídicas visadas pelo programa que concede o benefício a aderirem ao mesmo e, de outro lado, a Unidade Federativa que glosa os créditos unilateralmente prejudica a atividade econômica das sociedades empresarias que também desobedece aos princípios que regem a ordem econômica.

O princípio da livre iniciativa é um princípio fundamental do Estado Democrático de Direito Brasileiro, conforme dispõe o art. 1º, IV, da Constituição Federal, que determina que “a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos estados e municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito e tem como fundamentos os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa”.

Não pode o contribuinte que está tentando trabalhar, gerando empregos e exercendo a livre iniciativa ter seus direitos e garantias desrespeitados e pagar a conta da “Guerra Fiscal” entre os Estados.

Ora, os Estados para desenvolverem-se, atraírem empresas e aumentarem suas arrecadações promovem a “Guerra Fiscal”, estabelecem a insegurança jurídica, incertezas para os contribuintes, criam tratamentos diferenciados, condições desiguais, ferem os princípios da legalidade, isonomia e da segurança jurídica, desrespeitando toda a ordem jurídica e ainda querem que o contribuinte arque com esse ônus.

Na “Guerra Fiscal”, o contribuinte está apenas lutando com a concorrência quando anuiu com as regras do programa que instituiu o benefício fiscal ou um terceiro de boa-fé quando adquire mercadorias da Unidade Federativa que concedeu o incentivo e acredita na legitimada das normas editada pelo Distrito Federal.

Não pode o contribuinte suportar o ônus de outrem, sendo uma tremenda injustiça ser penalizada, sendo que a discussão jurídica deve restringir-se às Unidades Federativas envolvidas, ou seja, a que concede o benefício e a que se sente prejudicada.

Ademais, a glosa unilateral dos créditos em questão por determinação do art.

36, § 3º, da Lei Paulista nº 6.374/89 fere as determinações do art. 152 da CF, uma vez que está estabelecendo tratamento diferenciado às mercadorias advindas de outras unidades da Federação, o que é vedado pela norma constitucional em comento.

11.5. Da competência do Supremo Tribunal Federal

A Fazenda do Estado de São Paulo, além de desrespeitar princípios e garantias constitucionais ao promover a glosa unilateral dos créditos oriundo, é incompetente para tal ato, uma vez que não tem competência para considerar inconstitucional ou válida legislação ou norma de outra Unidade Federativa.

Alguns Doutrinadores entendem que o fato do Estado de São Paulo não aplicar legislação de outra Unidade da Federação ou considerá-la inconstitucional seria o caso de intervenção da União Federal no Estado prevista no art. 34 e incisos da CF.

No entanto, entendo que não se encontra exposto nos casos de intervenção federal nas Unidades da Federação o caso de conflito de normas entre os entes federativos. Portanto, afasto esta hipótese extrema na questão da “Guerra Fiscal”.

É certo que o art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF estabeleceu que compete a lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais serão concedidos e revogados e, por sua vez, a Lei Complementar nº 24/75 disciplinou que a concessão de benefícios fiscais se não for celebrada através de convênios e ratificados pelos estados e Distrito Federal implica em nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria.

No entanto, isto não quer dizer que a Fazenda do Estado de São Paulo tenha competência para declarar indevidos os créditos referentes da aquisição de mercadorias advindas do Distrito Federal, apesar do § 3º do art. 36 da Lei Paulista nº 6.374/89, com redação dada pela Lei nº 9.359/96, dispor que não dá direito ao crédito de ICMS “o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal”.

O que a Fazenda do Estado de São Paulo está realizando, por via transversa, é o controle de constitucionalidade e validade de norma editada por outra Unidade da Federação, o qual é de competência exclusiva do Poder Judiciário e o controle de constitucionalidade de lei ou ato estadual compete ao Supremo Tribunal Federal.

Resta claro que com essa ação, a Fazenda do Estado de São Paulo está invadindo a competência do Poder Judiciário. No Estado Democrático de Direito há a tripartição dos Poderes no Legislativo, Executivo e Judiciário, que são independentes e harmônicos, conforme dispõe o art. 2º da CF.

A preocupação é tanta com a independência, separação e competência dos três poderes no Estado Democrático de Direito que a Constituição Federal estabeleceu como cláusula pétrea, sendo vetada qualquer proposta de emenda constitucional tendente a abolir a separação dos poderes, conforme dispõe seu o art. 60, § 4º, III.

Cada Poder tem sua competência privativa e independente devidamente estabelecida pela Constituição Federal, no caso o capítulo III da atual Carta Política, em seus arts. 92 a 126, estabelece a competência, prerrogativas e por que não dizermos os poderes do Poder Judiciário.

Por sua vez, o art.102, inc. I, alíneas “a” e “f”, da Constituição Federal determinam expressamente que compete ao Supremo Tribunal Federal principalmente julgar as inconstitucionalidades de lei ou ato normativo estadual e os conflitos entres os Estados e o Distrito Federal, *verbis*:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;

(...)

f) as causas e os conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta.

Nesta linha de raciocínio, que compete ao Poder Judiciário resolver a questão da “Guerra Fiscal”, somente o Supremo Tribunal Federal pode dirimir os conflitos entre as

Unidades da Federação e declarar inconstitucional lei ou ato estadual, o que demonstra a incompetência da Fazenda do Estado de São Paulo em considerar válido ou não lei ou benefício fiscal concedido por outra Unidade Federativa, tendo em vista que a própria Carta Magna disciplina como o Poder Executivo do Estado que se sentir prejudicado deve proceder nestes casos e quais as consequências.

O art. 103 da CF institui todas as diretrizes para o Estado que se sentir prejudicado com o benefício fiscal instituído por outra Unidade da Federação e tanto que, em seu inc. V, estabelece que o governador do estado ou do Distrito Federal pode propor ação direta de inconstitucionalidade, e seu § 2º determina que “declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder para adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias”.

Com efeito, o caminho e estratégia tomada pela Fazenda do Estado de São Paulo em glosar o crédito tributário de contribuinte que adquire mercadorias do Distrito Federal é totalmente equivocada e inconstitucional, e prejudica terceiro alheio a esta “Guerra Fiscal”, pois até mesmo como a Constituição Federal expressa: é um conflito entre as Unidades Federativas.

Ou seja, sendo a “Guerra Fiscal” um conflito entre as Unidades Federativas, mais especificamente os Estados e o Distrito Federal, compete ao Supremo Tribunal Federal processo e julgar essa demanda

Corrobora este entendimento a brilhante lição do professor José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 292), lecionando que:

Assim os Estados (e o DF) que se sentem prejudicados – em razão da fuga de empresas para outras regiões do país – possuem substancial fundamento para pleitear a invalidação dos incentivos outorgados unilateralmente.

Entretanto, a “Guerra Fiscal” não pode atingir terceiros estranhos aos benefícios, como é o caso dos adquirentes de mercadorias, ou dos tomadores de serviços (transporte interestadual, intermunicipal, e de comunicação), especialmente quando se encontrarem estabelecidos em distinta unidade da federação.

Os mencionados adquirentes de bens e serviços não podem sofrer a glosa de crédito fiscal, ou qualquer outra medida constritiva, por

parte do fisco estadual (ou distrital) de sua jurisdição, sob assertiva de que o Estado (ou o DF), da localidade do fornecedor da mercadoria, ou do serviço, concedera indevido incentivo fiscal.

Portanto, resta evidente que está sendo desrespeitado o princípio da tripartição dos poderes, uma vez que a Fazenda do Estado de São Paulo não tem competência para declarar e julgar a constitucionalidade e validade de uma lei ou norma jurídica editada por outra Unidade da Federação, sendo essa competência privativa do Poder Judiciário.

Neste sentido, dispôs o dr. Oswaldo Santo de Carvalho em sua tese de conclusão de mestrado que

o Estado que se ver prejudicado pelos demais com a concessão de benefícios fiscais sem prévio Convênio, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição de 1988 e na LC nº 24/75, deveria buscar o amparo da Ação Direta de Inconstitucionalidade, nos termos do art. 102 da Carta Maior, e não se valer indevidamente da autotutela, prejudicando terceiros, punindo-os com a glosa de seus créditos, sem o necessário concurso do Poder Judiciário.(p. 186)

11.6. Do princípio do pacto federativo

Além de o estado de São Paulo não ter competência para avaliar a validade de norma de outra unidade federativa, desrespeitando o princípio da tripartição dos poderes, tal ato também fere o pacto federativo que seria a igualdade dos estados e do Distrito Federal e autonomia.

O nobre colega de mestrado André Almeida Blanco, muito bem definiu sobre o Pacto Federativo em seu artigo “Invasão da competência tributária para instituição de ICMS e a glosa de créditos decorrentes de Aquisição de Mercadorias Coroadas com Incentivo Fiscal concedido à margem do Confaz”:

Observamos acerca do Pacto Federativo uma regra constitucional que deve ser considerada como um pilar essencial à estruturação da República, antes mesmo de serem conhecidos e analisados os limites de sua autonomia, as formas de financiamento do exercício de sua soberania, aí compreendida a faixa de competência para imposição de tributos.

A autonomia dos estados também é consagrada como princípio fundamental, constante do artigo 1º.

Trazemos à colação as lições de JOSÉ AFONSO DA SILVA, acerca do Pacto Federativo, em especial no que concerne aos Estados federados: “A federação consiste na união de coletividades regionais autônomas que a doutrina chama de Estados federados (nome adotado pela Constituição, cap. III, do tít. III), Estados-membros ou simplesmente Estados. (...) Os Estados-membros são entidades federativas componentes, dotadas de autonomia e também de personalidade jurídica de Direito Público interno. (...) Os Estados federados são titulares tão só de autonomia, compreendida como governo próprio dentro do círculo de competências traçadas pela Constituição Federal.(...) A autonomia federativa assenta-se em dois elementos básicos: (a) na existência de órgãos governamentais próprios (...); (b) na posse de competências exclusivas, um mínimo, ao menos, que não seja ridiculamente reduzido. Esses pressupostos da autonomia federativa estão configurados na Constituição.”

Acerca da competência dos Estados Federados dedicamos capítulo específico. Sem prejuízo de tal análise, resta firmada a premissa de que há competências a cargo dos Estados, como forma de assegurar sua autonomia e o pacto federativo. Entretanto, tal competência não pode suplantar as atribuições conferidas a cada ente da federação, sob pena de macular o próprio pacto federativo.

Se a Constituição Federal não atribui determinada competência ao Estado Federal, seus agentes (componentes do Poder Legislativo e do Poder Executivo, em especial importantes no presente caso) não

estão autorizados a tratar desta matéria, sob pena de desequilíbrio na federação.

Assim como a separação dos poderes, a autonomia dos Estados constitui em cláusula pétrea, imutável até mesmo por emenda constitucional, como prevê o artigo 60, §4º, da Constituição Federal”.

A partir do momento que o estado de São Paulo edita uma norma não reconhecendo a de outra unidade da Federação, ocorreu um conflito entre normas de mesma hierarquia, porém o Estado Paulista quer reconhecer que a sua é superior a da outra Unidade, pode e tem competência negar eficácia à mesma.

Tal situação é um completo absurdo jurídico, não tem como existir hierarquia entre leis estaduais e distritais, A norma de uma unidade da Federação objetivar negar eficácia a norma de outra unidade.

Portanto, resta evidente que a Fazenda do Estado de São Paulo não tem competência para realizar a glosa unilateral dos créditos advindo de mercadorias adquiridas do Distrito Federal, tal ato fere princípios e garantias constitucionais do Estado Democrático de Direito e da própria República Federativa.

Desta feita, as determinações do art. 8º, inc. I, da Lei Complementar nº 24/75 são inconstitucionais, sendo vedada a sua aplicabilidade imediata por parte do Estado, somente podem ser utilizadas no processo de concretização quando o Poder Judiciário for provocado para expedir uma norma individual e concreta, ou geral e concreta.

11.7. Do desrespeito ao princípio da não cumulatividade

O desrespeito ao ordenamento jurídico é tamanho com a “Guerra Fiscal”, que a glosa unilateral dos créditos também desrespeita o primado constitucional da não cumulatividade que é a essência do ICMS, é um traço característico e marcante do imposto, que se fosse observado conforme os mandamentos e aspectos constitucionais, ter-se-ia uma redução tremenda da carga tributária e ajudaria a alcançar a Justiça Fiscal. Porém, infelizmente este princípio vem sendo desrespeitado cotidianamente pelos três poderes.

Conforme já salientado, a Constituição Federal ao estabelecer o princípio da

não-cumulatividade no ICMS, dispõe no inciso I do § 2º do artigo 155 que “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação nas operações relativas à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

A norma constitucional garante ao Contribuinte o direito de creditar-se do montante do imposto devido nas operações anteriores com o montante devido nas operações posteriores ou futuras, ou seja, a norma constitucional estipula que “dado o fato de realizar a compensação de créditos e débitos no momento da apuração do ICMS, deve ser então obrigado o Estado a observar os créditos de ICMS do contribuinte na extinção do crédito tributário”.

O professor Roque Antonio Carrazza (2006, p. 302) com sua peculiar expertise definiu que

o ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao princípio da não-cumulatividade, que tendo sido considerado, pela Constituição, um dos traços característicos deste tributo, não de ter seu alcance nem diminuído nem, muito menos, anulado por normas infraconstitucionais. (...) tal princípio está todo voltado contra os Estados e o Distrito Federal, porquanto a incidência do ICMS em cada operação ou prestação determina o surgimento de uma relação de crédito, em favor dos contribuintes.

Ora, a redação constitucional estabelece a expressão “compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores”. Em nenhum momento ficou consignado pela norma supra que pode ser compensado com o montante pago ou recolhido nas operações anteriores.

A Lei Complementar 87/1996 também dispõe no mesmo sentido que a compensação será devida em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores e o artigo 20 do mesmo diploma legal ratifica que é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica.

Tanto a determinação constitucional como a redação da norma geral do ICMS deixa claro que o direito a crédito está atrelado à realização da operação mercantil, se há incidência da norma do ICMS sobre o fato jurídico tributário, pouco importando se o

vendedor ou emissor da nota pagou ou não o imposto.

Insta salientar que, a norma constitucional que prevê o primado da não-cumulatividade estabelece que o direito ao abatimento do imposto ou o creditamento do ICMS ocorre com a compensação do que for devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária com o montante que ele, como contribuinte de fato, suportou com o ônus financeiro do imposto nas operações ou prestações anteriores.

O surgimento da norma de incidência do direito ao crédito ou compensação do ICMS, ocorre primeiramente a incidência da norma que faz surgir o crédito em si do imposto, a qual tem como critério material da regra-matriz do crédito do ICMS adquirir mercadorias e/ou serviços tributáveis pelo imposto, o critério temporal o momento que ocorreu as operações mercantis ou as prestações de serviços

Incidu a regra-matriz do crédito do ICMS, o contribuinte faz jus ao crédito, pouco importando a situação do seu fornecedor e se ele goza de algum benefício fiscal, até mesmo porque não vem destacado em documento fiscal. O que consta na nota fiscal é o valor do ICMS que o adquirente suporta todo o encargo financeiro deste quando compra a mercadoria.

Quem se aproveita do benefício fiscal é somente o vendedor da mercadoria, este é que deixa de recolher parte do ICMS, o que pouco importa para o adquirente e contribuinte de fato do ICMS, permanecendo íntegro o seu direito de aproveitamento e compensação dos créditos e débitos do imposto em comento.

O creditamento do ICMS de bens adquiridos não está condicionado que o Imposto tenha sido pago na operação anterior e sim que ele seja devido. Está condicionado as determinações da regra-matriz do crédito de ICMS e da regra-matriz do direito ao crédito de ICMS.

Se o contribuinte cumpriu devidamente com suas obrigações tributárias, não pode ser responsabilizado pelas obrigações de terceiros. Não tem o contribuinte o dever de fiscalizar as obrigações tributárias de seus fornecedores e muito menos se o benefício fiscal que este faz jus é constitucional ou não.

Ou seja, ocorrendo a incidência da norma do ICMS sobre a operação mercantil surge o direito ao crédito, independentemente da existência de benefício fiscal, houve a incidência imposto sobre circulação de mercadorias sobre operações interestaduais, foi cobrado na operação em tela 12% sobre o valor da negociação das mercadorias, pouco importa se foi concedido pelo Distrito Federal um crédito presumido ou se abriu mão das receitas que lhe eram devidas, mas incidu as leis do ICMS sobre a operação interestadual,

pouco importando como será pago e sua forma de pagamento perante o sujeito ativo do imposto, que no caso é o DF.

As únicas hipóteses que a Constituição Federal veda o direito ao crédito e determina a sua anulação, são nos caso de isenção e não incidência, conforme dispõe alíneas “a” e “b” do inc. II do par. 2º do art. 155 da CF.

Temos claramente que a Constituição Federal somente estabeleceu duas hipóteses de restrição ao direito ao crédito de ICMS e, mais, somente estipulou duas situações que acarretam a anulação dos créditos, que é no caso de isenção ou não incidência.

Assim, verifica-se que o inc. I do art. 8º da Lei Complementar nº 24/75 não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, tendo em vista que prevê uma nova hipótese de vedação ou anulação do crédito de ICMS, qual seja, quando o contribuinte adquire mercadoria de Unidade Federativa que concedeu benefício fiscal sem a aprovação do Confaz.

Desse modo, o art. 8º, inc. I, da LC 24/75 não está em consonância com as determinações e restrições do princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, o qual é o primado norteador da natureza do imposto.

José Eduardo Soares de Melo (2005) leciona que

o preceito restritivo ao crédito de ICMS, aos exclusivos casos de isenção ou não-incidência (art. 155, par. 2º, II, CF, concede aos Estados e DF) a faculdade de dispor em sentido diverso, ao estabelecer a exceção seguinte: “salvo determinação em contrário da legislação”. Em decorrência, o que pode ocorrer é a legislação ordinário conceder o crédito, e não vedá-lo. (p. 235)

Ademais, como exaustivamente salientado, o contribuinte não pode ser penalizado com a glosa dos créditos, inclusive em razão de que o creditamento do ICMS de bens adquiridos não está condicionado que o Imposto tenha sido pago na operação anterior, sim que ele seja devido.

Não tem o contribuinte o dever de fiscalizar as obrigações tributárias de seus fornecedores e muito menos se o benefício fiscal que este faz jus é constitucional ou não.

Mais uma vez colacionamos as sábias palavras do professor José Eduardo Soares de Melo:

Ademais, o adquirente das mercadorias situado em outra unidade federativa, tendo amparo documental contendo todos os elementos do negócio mercantil, não tem a obrigação de pesquisar a respeito da situação tributária do vendedor das mercadorias, indagando sobre a concessão de incentivos, e eventual medida judicial que tenha sido proposta para suspender a sua eficácia etc. (p. 235)

De fato não pode ser penalizado o contribuinte que adere de boa-fé ao programa de unidade federativa que concede benefícios fiscais, pois conforme salientado não cabe a este fazer controle de constitucionalidade de normas editadas por ente competente.

Tenho para mim também que o art. 36, § 3º, da Lei Estadual nº 6.374/89, com redação dada pela Lei nº 9.359 de 18.06.1996, que confere a Fazenda o direito de glosar os créditos de ICMS advindos de operações mercantis realizadas com empresas que têm o benefício fiscal do Distrito Federal, não guarda relação de pertinência com o ordenamento jurídico, pois não se coaduna com as disposições constitucionais e as determinações da Lei Complementar nº 87/96 sobre o princípio da não cumulatividade.

Importante ressaltar que tanto a norma constitucional como a complementar estabelecem que dar-se-á direito ao crédito de ICMS, ou seja, que a compensação será devida em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Em nenhum momento ficou consignado pelas normas supra mencionadas que o ICMS poderá ser compensado com o montante pago ou recolhido nas operações anteriores.

Inclusive artigo 20 da LC 87/96 reforça o entendimento que é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica.

Tanto a determinação constitucional como a redação da norma geral do ICMS deixam claro que o direito a crédito está atrelado a realização da operação mercantil, se há incidência da norma do ICMS sobre o fato jurídico tributário pouco importando se o vendedor ou emissor da nota pagou ou não o imposto.

Desta forma, o art. 36 da citada Lei Paulista inovou no ordenamento jurídico estabelecendo outra diretriz ao princípio da não-cumulatividade por definir que imposto cobrado nas operações anteriores é imposto pago e mais que não se considera cobrado o imposto o quanto corresponder a vantagem econômica advinda de benefício fiscal, *in verbis*:

Art. 36. O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não-cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente a mercadoria entrada ou a prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.

(...)

§ 3º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal.

Ora, resta claro que as determinações da norma supra está em total desacordo com as determinações constitucionais e da própria lei complementar que disciplina o ICMS, conforme amplamente exposto.

Pela regra constitucional do ICMS imposto cobrado é o devido, basta a simples incidência da norma do imposto sobre circulação de mercadorias para que ocorra o direito subjetivo do sujeito ativo exigir o tributo e o dever jurídico do sujeito ativo de pagar.

Se o sujeito ativo não quis cobrar ICMS ou abriu mão do direito subjetivo de exigir o imposto, pouco importa para o contribuinte e não interfere no direito ao crédito disciplinado pelo princípio da não cumulatividade, que é inerente ao ICMS.

Neste sentido são as palavras do tantas vezes citado professor Roque Antonio Carraza (2006, p. 306):

Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido.

Inconstitucional, pois, o art. 36, par. 3º, da Lei 6.374/1989, do Estado de São Paulo, quando estabelece que “não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do

imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no art. 155, par. 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal.

Desse modo, entendo ser inconstitucional e ilegal as determinações do art. 36 da citada Lei Paulista que fundamenta a presente autuação fiscal.

11.8. Conclusões sobre a “Guerra Fiscal”

O imposto sobre 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 – ICMS é o tributo melhor disciplinado na Constituição Federal, que estabeleceu princípios, aspectos e características específicas ao tributo, deu tratamento especial prescrevendo uma série de regras para harmonizar sua cobrança pelas Unidades Federadas, inclusive criando instrumentos para impossibilitar a “Guerra Fiscal”, mas as determinações constitucionais não são suficientes para tal.

A “Guerra Fiscal” envolve a concessão de benefícios fiscais de forma unilateral por uma Unidade da Federação, de outro lado à glosa de créditos de ICMS também unilateralmente por outra e o contribuinte no meio disso tudo.

No caso o Distrito Federal utiliza a sua competência para legislar sobre ICMS institui o benefício fiscal sem aprovação do Confaz para atrair o contribuinte e arrecadar mais o imposto.

Como o considerado benefício fiscal concedido pelo Distrito Federal não foi submetido ao Confaz, entende a FESP que desrespeita assim as determinações do artigo 155, § 2º, XII, “g” da Constituição Federal, o que torna os créditos aproveitados pela Recorrente indevidos segundo o Comunicado CAT 36/2004, que “esclarece sobre a impossibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS provenientes de operações e prestações amparadas por benefícios fiscais de ICMS não autorizados por convênio celebrados nos termos da Lei Complementar nº 24/75”.

Tal entendimento advém das determinações do art. 155, XII, alínea “g”, da Constituição Federal que dispõe que cabe a lei complementar regular a forma de concessão dos benefícios fiscais e a legislação complementar seria a nº 24/75, que disciplina sobre a concessão de benefícios fiscais e financeiros.

A Lei Complementar nº 24/75, estabelece em seus artigos 2º e 8º que a concessão de benefício somente será válida através da aprovação dos Estados e que caso não seja feito dessa forma acarreta na nulidade, ineficácia do crédito concedido

O Estado São Paulo aplica as determinações do art. 2º c/c o art. 8º da LC nº 24/75 e promove a glosa unilateral dos créditos com base no art. 36, § 3º da Lei Paulista nº 6.374/89.

A glosa dos créditos do contribuinte paulista é totalmente indevida e inconstitucional.

As normas que instituem benefícios fiscais pelas Unidades Federativas gozam da presunção de legitimidade, existem no Ordenamento Jurídico e são dotadas da presunção *juris tantum*.

Se o benefício fiscal concedido pelo Distrito Federal goza de presunção de legitimidade para o contribuinte, advém de uma norma existente, vigente e eficaz, a partir do momento que o contribuinte celebrou o acordo para uso e gozo do incentivo, não pode a lei de outro Estado retirar a eficácia e a existência do ato jurídico estabelecido entre o Contribuinte e o Distrito Federal em respeito ao princípio da segurança jurídica.

O contribuinte não tem o dever e competência para fazer o controle de constitucionalidade dos benefícios fiscais, quando adere ou se faz valer de incentivos ou quando adquire mercadorias das unidades da Federação que os instituíram.

Não pode o contribuinte que está tentando trabalhar, gerando empregos e exercendo a livre iniciativa ter seus direitos e garantias desrespeitados e pagar a conta da “Guerra Fiscal” entre os Estados e o Distrito Federal. Não pode o contribuinte ser condenado a assumir o ônus da Guerra Fiscal.

A glosa unilateral dos créditos em questão por determinação do art. 36, § 3º, da Lei Paulista nº 6.374/89 fere as determinações do art. 152 da CF, uma vez que está estabelecendo tratamento diferenciado as mercadorias advindas de outras Unidades da Federação.

Não é de competência do Poder Executivo da Unidade da Federação que se sentir lesada pelo benefício fiscal, avaliar, julgar a validade e constitucionalidade de uma norma editada por outra Unidade Federativa, não podendo realizar autotutela das normas que

lhe prejudicam.

O Estado que se sentir lesado pela concessão de benefício fiscal sem prévio convênio deve recorrer ao Poder Judiciário e não fazer ou realizar autotutela glosando créditos e prejudicando terceiros.

A “Guerra Fiscal” é um conflito entre as Unidades Federativas, e conforme o art.102, inc. I, alíneas “a” e “f”, da Constituição Federal conflito entre lei ou ato normativo estadual e os conflitos entres os Estados e o Distrito Federal é de competência do Supremo Tribunal Federal.

A Constituição Federal somente estabeleceu duas hipóteses de restrição ao direito ao crédito de ICMS e, mais, somente estipulou duas situações que acarretam a anulação dos créditos, que é no caso de isenção ou não incidência e, por isso, o inc. I do art. 8º da Lei Complementar nº 24/75 não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, tendo em vista que prevê uma nova hipótese de vedação ou anulação do crédito de ICMS, qual seja, quando o contribuinte adquire mercadoria de Unidade Federativa que concedeu benefício fiscal sem a aprovação do Confaz.

A glosa unilateral dos créditos de ICMS provenientes de benefício fiscal é inconstitucional, uma vez que fere o princípio da não cumulatividade do ICMS que somente veda o direito ao crédito e determina a sua anulação nos caso de isenção e não incidência.

Pela regra constitucional do ICMS imposto cobrado é o devido, basta a simples incidência da norma do imposto sobre circulação de mercadorias para que ocorra o direito subjetivo do sujeito ativo exigir o tributo e o dever jurídico do sujeito ativo de pagar.

Se o sujeito ativo não quis cobrar ICMS ou abriu mão do direito subjetivo de exigir o imposto, pouco importa para o contribuinte e não interfere no direito ao crédito disciplinado pelo princípio da não cumulatividade, que é inerente ao ICMS.

O art. 36 da citada Lei Paulista é inconstitucional e inovou no ordenamento jurídico estabelecendo outra diretriz ao princípio da não cumulatividade por definir que imposto cobrado nas operações anteriores é imposto pago e mais que não se considera cobrado o imposto o quanto corresponder a vantagem econômica advinda de benefício fiscal.

12. Saldo credor e as glosas dos créditos

Para o contribuinte pode escriturar o crédito de ICMS em sua escrita fiscal e posteriormente aproveitá-lo no momento de apuração do imposto, é necessário que adquira mercadorias e serviços com a incidência do tributo devidamente destacado em nota fiscal.

O Crédito do ICMS que o contribuinte pode utilizar para se debitar do imposto devido, lançando-o na chamada “conta gráfica”, sendo esta uma conta corrente do ICMS, em que no seu livro registro de entradas o contribuinte escritura todas as notas fiscais de compra e prestações de serviços com destaque do crédito de ICMS e no seu livro registro de saídas, escritura as notas fiscais de operações e prestações de serviços que tiveram débito do ICMS.

No final do período de apuração, que geralmente é mensal, faz o encontro dos créditos e débitos no livro registro de Apuração do ICMS, recolhendo o imposto no prazo corresponde se o débito for maior que o crédito.

Caso ocorra dos créditos de ICMS serem superiores ao débito no final do exercício mensal de apuração, o contribuinte transporta este saldo para o período seguinte e assim subseqüentemente sempre que isso ocorrer, conforme dispõe o inc. III do art. 24 da Lei Complementar nº 87/96

Este saldo é denominado de saldo credor, o acúmulo de créditos maiores que os débitos, que geralmente ocorre quando o contribuinte tem estoque enorme de mercadorias, as entradas foram maiores que as saídas.

Importante destacar que, conforme bem explicou Aroldo Gomes Matos (2006, p. 373), saldo credor é diferente do denominado saldo credor acumulado ou crédito acumulado, este termo utilizado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo:

Esclarecido, assim, aritmeticamente, o que seja “saldo credor”, podemos definir “saldos credores acumulados” como aqueles que vão se acumulando gradual e constantemente com os dos períodos subseqüentes. Já s Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo diferencia “saldo credor” de “crédito acumulados” da seguinte forma:

“O saldo credor constitui a mera diferença favorável ao contribuinte verificada entre todos os créditos e débitos apurados em

determinado período. O crédito acumulado constitui espécie de crédito distinta dos demais quanto ‘as respectivas formas de geração, apropriação e utilização. O primeiro é apurado através do Livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS); o segundo, através do Demonstrativo de Geração de Crédito Acumulado, disciplinado na Portaria CAT – 53/96.’”

Tais saldos credores acumulados ocorrem com freqüência em pelo menos duas hipóteses: (1^a) com empresas dedicadas à exportação de mercadorias e serviços para o exterior, cujas entradas são tributadas sendo as respectivas saídas imunes; e (2^a) em decorrência da aplicação de alíquota e base de cálculo diversificadas em operações e prestações de entrada (maiores) e de saída (menores).

O princípio da não cumulatividade como vetor influente no subsistema do ICMS, ao estabelecer a compensação, através do crédito e débito, possibilita ao contribuinte o direito subjetivo de pagar o ICMS apenas sobre a diferença entre seus créditos e débitos, ou somente com seus créditos do imposto, caso estes sejam maiores que os débitos.

Conforme já estabelecido, a regra-matriz do direito ao crédito de ICMS estabelece o método de apuração do imposto a pagar (o débito) em determinado período de apuração (geralmente mensal), concedendo ao contribuinte o direito de compensar o crédito advindo da entrada de mercadorias e serviços com o débito, sendo oponível ao fisco, quando apresentada esta sistemática pelo contribuinte nos termos da lei, quais seja, através dos devidos registros contábeis, lançamento em GIA – Guia de Informação e Apuração do ICMS e o recolhimento da diferença apurada no prazo correspondente.

O princípio da não-cumulatividade somente opera e influencia o subsistema do ICMS no momento de que o contribuinte tem o direito subjetivo de lançar o crédito em sua escrita fiscal e o opor contra o Estado, surgindo uma nova relação jurídica em que o contribuinte passa a ser o sujeito ativo que tem o direito subjetivo de abater do imposto devido o montante do ICMS que incidiu na aquisição de mercadorias e serviços tributáveis pelo imposto e, de outro lado, o Estado passa a ser o sujeito passivo que tem o dever de acatar o abatimento e este momento ocorre na apuração do tributo.

O creditamento do ICMS previsto na regra-matriz do direito ao crédito do imposto é uma faculdade do contribuinte e que somente é realizada no momento de apuração

e extinção do imposto, e quando contribuinte exerce este direito constitucional para ser obrigatório ao Estado observar os créditos opostos para pagamento do tributo.

Importante ressaltar que existem três momentos distintos na sistemática do ICMS; o primeiro que se refere à incidência do imposto quando ocorre operação mercantil ou prestação de serviço tributável pelo tributo em comento; o segundo momento refere-se ao surgimento do crédito de ICMS, que ocorre quando o contribuinte adquire mercadoria ou prestação de serviço com a incidência do imposto, devidamente vertido em linguagem competente; e, por fim, o terceiro momento é o direito ao crédito de ICMS, da efetivação do encontro de contas entre crédito e débito do imposto, que ocorre no momento de apuração e extinção do imposto devido, sendo o pleno exercício do direito de crédito ou direito de creditamento.

Assim, no primeiro momento temos a regra-matriz de incidência do ICMS, no segundo a regra-matriz do crédito de ICMS e no terceiro a regra-matriz do direito ao crédito de ICMS.

Estabelecendo estas premissas, a pergunta que se faz é: no caso do contribuinte ter saldo credor em determinado período, pode ser autuado e penalizado por ter se creditado indevidamente quando o saldo é maior também é maior que o crédito indevido?

Como por exemplo, quando o contribuinte possui saldo credor e é autuado por ter se creditado indevidamente, por ter adquirido mercadorias com notas fiscais inidôneas, por ter lançado em sua escrita créditos advindos de uso e consumo, ou por ter adquirido mercadorias de estabelecimento de outra Unidade da Federação que usufrui de benefício fiscal sem autorização do Confaz?

Para mim causa estranheza autuar contribuinte por se creditar indevidamente, sendo que este apenas apurou o crédito em sua escrita fiscal, não se creditou efetivamente ou no sentido semântico da palavra, na sistemática crédito e débito, conforme determina a regra-matriz de direito ao crédito de ICMS.

Quando o contribuinte lançou em sua escrita fiscal créditos considerados indevidos, não cometeu nenhuma lesão ao erário, apenas realizou o conseqüente previsto na regra-matriz do crédito de ICMS, ele não está obrigado a nada e nem o Estado. Ele apenas realizou a primeira etapa para exercer realizar o creditamento.

Ora, “dado o fato do contribuinte ter adquirido mercadoria com a incidência do ICMS, deve ser lhe permitido o direito ao respectivo crédito”.

Em um momento posterior, o da apuração do ICMS o contribuinte tem a faculdade de opor os créditos contra o fisco e quando este tem saldo credor não necessariamente foram opostos os créditos indevidos para compensar com os débitos.

O art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 dispõe claramente que o momento que o contribuinte se credita é quando incide a regra-matriz do direito ao crédito, ao dispor que “para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado”.

Portanto, somente se pode falar que o contribuinte creditou-se indevidamente quando opôs os créditos contra o Estado no momento de apuração do ICMS. Quando o contribuinte possui saldo credor não se pode afirmar que utilizou dos créditos indevidos para abater do imposto extinto.

Nenhum prejuízo ao Fisco traz o contribuinte que possui saldo credor, pois efetivamente não se aproveitou dos supostos créditos considerados indevidos para compensar com o ICMS devido na operação posterior. Portanto não pode ser penalizado com as multas referentes a crédito indevido previstas no art. 527, II, do RICMS/00, que variam com a penalidade de exigência do imposto teoricamente abatido mais multa equivalente a 10% (dez por cento) a 100% (cem por cento) do valor indicado no documento como o da operação ou prestação.

Ressalta-se que a legislação prevê o pagamento das multas consignadas no artigo em comento, independente do pagamento do imposto, ou seja, exige-se o ICMS do contribuinte nas acusações de crédito indevido, pois se admite que o contribuinte utilizou o referido crédito para abater do débito no momento da apuração do ICMS, quando incide a regra-matriz do direito ao crédito do imposto.

Portanto, o simples fato do contribuinte ter escriturado créditos considerados indevidos não pode ser lhe imputada nenhuma das multas previstas no art. 527, inc. II do RICMS/00, pois ele apenas realizou o que está previsto na regra-matriz do crédito de ICMS, o verdadeiro creditamento indevido somente ocorre quando incide a regra-matriz do direito ao crédito de ICMS.

Ademais, o art. 37 da Constituição Federal estabelece que a administração pública deve obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade e eficiência e o art. 150, IV, da Carta Política expressa o princípio do não-confisco, que visa proteger o contribuinte de exauros do estado na usurpação do patrimônio do cidadão.

O juiz federal Leandro Paulsen (2008, p. 255) ensina que

são inadmissíveis as multas excessivamente onerosas, insuportáveis, irrazoáveis. O princípio da proporcionalidade impede se possa reconhecer validade, e.g., a uma multa moratória de 60%. O descompasso entre o ilícito e a punição cominada é gritante. Conforme se vê abaixo, o STF já reduziu multas desproporcionais. Note-se que tanto a instituição de tributos como a previsão de multas devem conformar-se não apenas ao princípio da legalidade mas também aos demais princípios, sob pena de invalidade. Não é o fato de a multa estar prevista em lei que dispensa a análise da validade do dispositivo. Veja-se, quanto a tal ponto, breve nota introdutória ao princípio da legalidade (art. 150, I), em que se destaca a supremacia da constituição e o controle jurisdicional da validade das leis. Cabe chamar atenção ainda para o fato de que não há impedimento a que se reduza multa excessiva, expurgando-a do excesso inconstitucional. Mas só se deve afastar a multa sob o argumento da desproporcionalidade quanto tal seja, efetivamente, a única solução, ou seja, quando não haja lei posterior mais benéfica, cuja aplicação, por força do art. 106, II, c, do CTN, seja suficiente para a redução da alíquota a patamar aceitável, dispensando, assim, a análise da questão constitucional.

Ora, se o contribuinte possui saldo credor resta evidente que no abatimento do ICMS, o imposto foi devidamente extinto, não existiu sonegação assim as multas previstas no art. 527, inc. II do RICMS/00 estão totalmente e tem caráter confiscatório, neste sentido, já se posicionou o Egrégio Supremo Tribunal Federal, pacificando que as multas punitivas não podem ser desproporcionais e confiscatórias, *in verbis*:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. § 2º E 3º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PÉLO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente.

(STF, ADIn 551, Informativo 297 do STF, fev/2003)

A contribuinte no caso de saldo credor, ressalta-se não deixa de recolher imposto e não traz nenhum prejuízo ao erário, o que torna totalmente desproporcional exigência de imposto mais as multas em questão sobre eventual dano trazido, não sendo assim mais uma punição e sim um desrespeito à propriedade e atividade econômica, que está sendo lesada indevidamente.

Apesar, da legislação não dispor expressamente acerca da necessidade de verificação de falta de recolhimento do imposto como condição à autuação, a cobrança da importância creditada somente tem sentido, e cabimento, nas situações em que se verifica, concretamente, prejuízo ao erário, ou seja, nas hipóteses em que o imposto, efetivamente, deixa de ser recolhido em razão do creditamento indevido.

Não se trata, assim, de ausência de previsão legal, mas sim da correta interpretação da norma tributária ao caso concreto, cumprindo lembrar que dentre as formas de interpretação existentes a mais adequada ao ordenamento jurídico brasileiro é, como sabido, a interpretação sistemática, que se contrapõe à interpretação literal.

Nesta esteira, a argumentação lançada pela fiscalização no sentido de que a única forma de obrigar o contribuinte a “retirar” o valor indevidamente creditado em sua escrita fiscal seria o lançamento de ofício, apenas tem sentido nas situações em que, de fato, o creditamento indevido importou em não recolhimento do imposto. Do contrário, estar-se-ia admitindo o enriquecimento ilícito por parte do Estado.

Desta feita, se no caso concreto, em razão da existência de saldos credores – situação que, obviamente, o dispositivo em comento não precisaria contemplar, por se tratar de exceção à regra geral – o creditamento indevido não ensejou a falta de recolhimento do

imposto, a exigência do “recolhimento da importância creditada” perde sua utilidade, pois havendo saldo credor não há que se falar em recomposição de valores que deixaram de ser recolhidos aos cofres públicos. Isto porque, como detalhadamente exposto, nenhum valor deixou de ser recolhido, justamente em razão da existência de saldo credor do imposto.

Está desrespeitando o princípio da razoabilidade considerar como creditamento indevido o simples fato de lançar em sua escrita fiscal créditos viciados, quando o contribuinte possui saldo credor suficiente para responder pelo ICMS devido no momento da apuração.

O Ministro Luiz Fux, quando relator do Recurso Especial nº 728.999/PR, definiu com precisão o princípio da razoabilidade e como deve ser observado pelo ente público, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. PREENCHIMENTO INCORRETO DA DECLARAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE. PREJUÍZO DO FISCO. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.

1. A sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade.
2. A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.
3. A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infere a contrario sensu; vale dizer, escapa à razoabilidade "aquilo que não pode ser". A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado”.

(RESP 728.999/PR, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., j. 12.09.2006, DJ. 26.10.2006)

Marco Aurélio Grecco defende que contribuintes com saldo credor não podem ser punidos como realizado a conduta de creditamento indevido e ser lhes imputada a multa de 100% (cem por cento):

Pune-se o crédito indevido porque a arrecadação em determinado período é fruto da operacionalização da conta gráfica (débitos e créditos) e, portanto, computar um crédito superior àquele ao qual o contribuinte tiver direito – que resulta na falta de recolhimento (ou num menor recolhimento) – configurará resultado não desejado pelo ordenamento positivo e gerado num risco novo juridicamente desaprovado (=aumento indevido de créditos).

Note-se que um dos elementos indispensáveis deste tipo de infração é a “perda de arrecadação tributária”, pois só este bem jurídico a ser protegido pela norma sancionadora é que justifica a penalidade da dimensão examinadora (=100%). Caso fosse outro o bem jurídico a proteger, por exemplo, “clareza de escrituração pra fins de controle”, então a multa seria manifestamente desproporcional, em patente violação ao devido processo legal material consagrado no artigo 5º, LIV da CF/88.

Além disso, conforme expõe a Consulta. Não existe resultado que agride o bem jurídico protegido. Não há perda de arrecadação, pela singela razão que há créditos acumulados em dimensão superior ao dos créditos questionados. Como elas esclarecem, ainda que estornando, ou desconsiderando, o valor dos créditos objeto de divergência, mesmo assim elas permanecem titulares de um volume significativo de créditos acumulados.

Ou seja, o fato de as Consulentes terem creditado o valor ora questionado pelo Fisco não alterou o valor do ICMS a recolher, pela singela razão de não haver ICMS a recolher, por força dos créditos acumulados.

Em suma, não há tipicidade na conduta descrita pelas Consulentes, a justificar a aplicação de pena de multa de 100% do valor do crédito objetado. (RDT 148)

Desse modo, o contribuinte que tem saldo credor suficiente para arcar com o débito do ICMS não realiza a conduta tipificada como creditamento indevido, apenas realizou o primeiro momento para exercer o direito ao crédito que seria a hipótese prevista na regra-matriz do crédito de ICMS, assim não que a penalidade e a multa não está devidamente tipificada, sendo totalmente desproporcional a infração cometida, ferindo os princípios da razoabilidade e do não confisco.

O que o contribuinte fez a faculdade de escriturar os créditos de ICMS referentes a aquisição de mercadorias, assim entendo que a infração cometida seria em relação a irregularidade na escrituração, devendo ser penalizado nos termos do art. 527, inc. V, alínea “o” do RICMS/00, *in verbis*:

Art. 527 (...)

V - infrações relativas a livros fiscais e registros magnéticos:

(...)

o) irregularidade de escrituração não prevista nas alíneas anteriores - multa equivalente a 1% (um por cento) do valor das operações ou prestações a que se referir a irregularidade.

Insta salientar que, em respeito às determinações do artigo 112, incs. I, II e IV, do Código Tributário Nacional que dispõe que “a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida, quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias matérias do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; e à natureza da penalidade aplicável, ou sua graduação” somente pode ser aplicada a multa prevista no artigo 527, inciso V, alínea “o” do RICMS/00.

13. CONCLUSÕES

Não existe direito sem norma jurídica, sendo o elemento principal do ordenamento jurídico, pois este é formado por um conjunto de normas, estas tem de ser observadas por todos e principalmente pelos aplicadores do Direito, assim é o nosso objeto de estudo e está além da simples interpretação do teor literal da norma.

A norma jurídica é formada por proposições prescritivas e enunciados de condutas que visam regulamentar as condutas intersubjetivas, através de mensagens deônticas para seus receptores e para os aplicadores do Direito.

Princípios são normas jurídicas impregnadas com forte valor, e que seu componente axiológico exerce significativa influência sobre as demais normas do sistema, sendo verdadeiros vetores de compreensão do ordenamento jurídico.

Os princípios aparecem ora como valores ora como limites objetivos, mas sempre como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imputando-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Atraem em torno de si regras jurídicas influenciadas pela sua presença. Nesta seara, os princípios podem estar explícitos de forma clara e determinada, ou implícitos que precisam de esforço de deito indutivo para percebê-los. Não há supremacia entre os princípios implícitos e explícitos. A supremacia entre os princípios existe, em razão do conteúdo intrínseco que representam para a ideologia do intérprete.

O Direito corresponde a um sistema de normas dotadas de referência objetiva, uma vez que se referem aos fatos naturais e fatos de conduta. Essa referência a objetos e situações manifesta-se através de três modais: proibido, obrigatório e permitido. Apenas aos fatos naturais ou ainda aos fatos já ocorridos no tempo é que não cabe a vedar, obrigar ou permitir.

Desse modo, a relação jurídica em sentido amplo refere-se aos efeitos jurídicos ocasionado quando realizado no mundo fenomênico o evento previsto na norma, ou na hipótese de incidência, que capacita verificar os critérios para identificação do vínculo jurídico.

A relação jurídica em sentido estrito, corresponde a uma estrutura com termos e um operador que possui a função de relacionar e surge mediante o preenchimento dos requisitos necessários previstos na hipótese de incidência da norma a atuarem com sujeitos ativos ou passivos, em determinada relação, quando da ocorrência do fato tipo.

Para pertencer a mundo jurídico o fato tem que ser jurisdicizado ou tem que estar previsto na norma jurídica. Sendo a norma jurídica composta pela hipótese ou pelo conseqüente e é na hipótese que se prevê os fatos do mundo fenomênico que se tornam jurídicos.

Normas jurídicas são fatos, vertidos em linguagem que visam normatizar as condutas humanas umas com as outras em determinado território ou país, ou seja, suas relações intersubjetivas vertidas em linguagem competente devidamente jurisdicizadas.

A norma jurídica em sentido estrito é uma construção do cientista do direito, apresentando-se como um juízo hipotético-condicional e, por sua vez, a norma padrão de incidência tributária nada mais é que a norma tributária em sentido estrito, todas as demais regras que dispõem sobre o mesmo tributo.

Verificamos que a regra-matriz de incidência criada por Paulo de Barros Carvalho é um instrumento metódico que serve para organizar o texto bruto do direito positivo, objetivando propor a compreensão da mensagem normativa.

Através regra-matriz de incidência constrói-se o fato previsto na norma, e nesta construção apenas surge e existe uma norma que pode ser compostas por vários enunciados prescritivos.

Na norma jurídica existirá sempre uma hipótese, suposto ou antecedente que devido a uma forma associativa do deôntico, dever-ser, que faz gerar uma consequência. Com efeito, para se ter a norma tributária em sentido estrito ou montar a regra-matriz de incidência tributária tem-se que isolar as proposições para formar a estrutura sintática.

Para que ocorra a hipótese da norma, pela regra-matriz de incidência tributária estabeleceu-se e conceituaram-se critérios de identificação que permitem identificar os fatos toda vez que ocorrem, são eles, os critérios material, espacial e temporal

A regra-matriz de incidência objetiva estabelecer ou reduzir a estrutura formal da norma com critérios capazes de identificara ocorrência do evento para que possa ser concretizado e vertido em fato jurídico tributário.

O operador do direito pode estabelecer a regra-matriz de incidência, conforme suas necessidades e com os critérios que achar úteis para a melhor compreensão da mensagem legislada e para facilitar a operacionalidade do entendimento do fenômeno jurídico.

Estão reunidos, na Constituição Federal, o sistema estático e dinâmico, pois além de conferir poder e estabelecer as autoridades legisladoras, também há normas

constitucionais que prescrevem determinadas condutas dos sujeitos subordinados às normas e das quais podem ser deduzidos os conteúdos das novas normas.

A Constituição Federal discrimina a competência legislativa, o conteúdo e o alcance que devem ter as normas infraconstitucionais, a condição de validade das normas está atrelada também se o seu conteúdo e disposição coadunam-se com as determinações constitucionais, se a norma é constitucional ou inconstitucional, se é válida ou inválida.

A fundamentação da norma não é aleatória, advém de determinação constitucional e do ordenamento jurídico. Assim, se a norma foi expedida desrespeitando a fundamentação ou conteúdo que deveria conter, está viciada, não é válida.

As normas jurídicas se submetem a dois critérios de valorações distintos que é a pertinencialidade no sistema jurídico e a validade da norma.

Sistema Jurídico Tributário Brasileiro tem uma peculiaridade, qual seja, tem todas sua estrutura, princípios, competências e arquétipos tributários estão previstos na Constituição Federal, por isso que se denomina Sistema Constitucional Tributário.

Por Sistema, podemos entender como o conjunto de porções que se vinculam sobre a referência de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Todo conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada é considerado sistema.

A Constituição Brasileira é da categoria rígida, sendo necessário para sua alteração procedimento solene e complexo e ainda contém o sistema nacional, sistema federal, sistemas estaduais e sistemas municipais devidamente relacionados.

A Constituição Federal não cria tributos, concede aos entes políticos competência tributária que é aptidão para instituir tributos. A instituição de tributos dá-se por lei, conforme determina o art. 150, I, da CF. Porém nada impede que tributos sejam instituídos por normas constitucionais.

A Constituição Federal estabeleceu elementos suficientes para traçar os arquétipos dos tributos que os entes políticos têm competência para instituir. Ficando assim estipulados quais os impostos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e ficando estabelecido que a União Federal tem competência residual.

O exercício da competência tributária é uma faculdade, sendo o ICMS é uma exceção, em razão de seu caráter de universalidade, estando todos os Estados e o Distrito Federal obrigados a instituir o imposto, devido seu caráter nacional.

O ICMS é totalmente diferente dos outros tributos, pois tem uma ordem nacional que exige sua regulamentação homogênea, fazendo parte das normas que

pertencem ao sistema nacional, por isso que neste imposto não existe a facultatividade para sua instituição, estão todos os Estados e o Distrito Federal obrigados a instituí-lo.

Na sigla ICMS verificamos 4 (quatro) impostos distintitos, uma vez que pelo o princípio da tipologia tributária, através do binômio hipótese de incidência e base de cálculo, ou utilizando os critérios da regra-matriz de incidência tributária.

Vislumbro 3 (três) regras-matrizes de incidência tributária do ICMS, na leitura do “caput” inc. II do art. 155 da CF, que seriam: imposto sobre realização de operações mercantis, sobre prestação de serviço de comunicação e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal.

A quarta regra-matriz de incidência tributária ou arquétipo constitucional do tributo existente na sigla ICMS estaria na alínea “a” do inc. IX do § 2º do art. 155 da CF, ou melhor, foi criada mais uma hipótese de incidência do imposto, com o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, que deu nova redação à norma em comento, criando o ICMS-Importação.

As quatro-regra matrizes de incidência tributária do ICMS tem como aspectos comuns que todas devem ser não-cumulativas e os incisos I e II do § 2º do art. 155 da CF dispõe sobre o instituto da não cumulatividade do ICMS, dispondo, no inc. I, que o imposto “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”.

Quem estabelece se o princípio da não cumulatividade é um princípio são os interpretes do direito, a jurisprudência, os cidadãos, comunidades e grupos envolvidos com a vigência e eficácia da norma, verificando o forte conteúdo axiológico da norma constitucional e a influência que tem no sistema tributário, no caso o subsistema do ICMS.

O princípio também está no juízo do intérprete, no entanto, é mais complexo, pois o princípio não surge somente do juízo da leitura do texto legal em nosso espírito, existe todo contexto para sua verificação e significação, sendo necessária a interpretação dada também por todos envolvidos: os poderes públicos, a comunidade jurídica, os aplicadores do direito, cidadãos e setores da economia.

Verificam-se o conteúdo axiológico, os valores impregnados e a influência que exerce no sistema jurídico como vetor deste, como instrumento do cidadão contra o Estado e existindo esse reconhecimento pelos envolvidos na interpretação constitucional, encontra-se o princípio.

A não cumulatividade é um princípio que estabelece limites, que devido ao seu forte valor axiológico é um mandamento nuclear do subsistema do ICMS, limitando o poder de tributar do Fisco ao estabelecer que o imposto não incide sobre cascata e garante ao contribuinte o direito de compensar o imposto incidente nas operações anteriores com o devido na posterior.

Exerce forte influência no subsistema do ICMS estabelecendo que a incidência plurifásica do imposto não tributo duas vezes o mesmo valor, assim não aumentando o custo da cadeia produtiva e o preço final ao consumidor.

O princípio da não cumulatividade cria o sistema de crédito e débito no ICMS, estabelecendo o direito subjetivo para o contribuinte ou sujeito passivo da obrigação tributária aproveitar o imposto que incidiu na aquisição de mercadorias e serviços de transporte e comunicação, com o devido nas operações de venda ou serviços tributáveis pelo ICMS, bem como determinando uma obrigação do Estado observá-lo e respeitá-lo.

O princípio da não cumulatividade estabelece limite objetivo ao poder de tributar do Estado, somente podendo exigir o ICMS sobre a apuração do crédito e débito ao poder de tributar. Tem como corolário abater no momento da apuração do imposto devido, o montante pago a título de imposto na aquisição ou entrada de bens, do quanto é incidente na saída de bens produzidos ou comercializados pelo contribuinte, por isso se diz que a sistemática da não cumulatividade do ICMS é “imposto contra imposto”.

Os créditos de ICMS decorrem da incidência do imposto sobre operações anteriores. São créditos que gozam da prerrogativa constitucional de constituírem moeda de pagamento do imposto devido na operação subsequente e os fatos jurídicos que lhes dão legitimidade são as operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços tributáveis pelo ICMS anteriores, noticiadas pelos enunciados na condição de antecedente de norma individual e concreta, posto que previstos em norma geral e abstrata.

O fato jurídico tributário do ICMS, o crédito do ICMS e o direito a compensação ou abatimento do imposto devido, também denominado de direito ao crédito ou ao creditamento surgem em momentos distintos.

Do mesmo suporte fático surgem duas relações jurídicas, qual seja, quando da realização da operação mercantil ou prestação de serviço tributável pelo ICMS, devidamente vertida em linguagem competente, surge a obrigação tributária que o fisco, como sujeito passivo, tem o direito subjetivo de exigir o imposto e fornecedor ou prestador do serviço o dever de pagar, e também ocorre a relação jurídica do direito a crédito do adquirente da mercadoria ou do serviço, na qual este aparece com sujeito ativo com direito subjetivo de

exigir a compensação de seus créditos com os seus débitos, e o Estado de outro lado como sujeito passivo tem a obrigação de aceitar.

Temos dois momentos distintos no mesmo suporte fático; o primeiro é quando ocorre a incidência do ICMS, quando uma das quatro hipóteses de incidência do imposto é realizada no mundo fenomênico e vertida em linguagem competente, ou seja, quando realizada a operação mercantil ou a prestação de serviço de transporte estadual, intermunicipal ou de comunicação e o fornecedor verte em linguagem competente emitindo o documento fiscal (nota fiscal), ou o fisco verificando a ocorrência no mundo fenomênico realiza o lançamento. O segundo momento é o surgimento do crédito do ICMS, que ocorre quando o adquirente da mercadoria ou da prestação de serviço recebe o documento fiscal que prescreve a operação e escritura o documento nos livros contábeis, ou seja, ao receber a mercadoria com seu respectivo documento fiscal adquire o direito subjetivo de lançá-lo em sua escrita fiscal e abater do imposto devido nas operações anteriores.

O princípio da não-cumulatividade somente opera e influencia o subsistema do ICMS no momento de que o contribuinte tem o direito subjetivo de lançar o crédito em sua escrita fiscal e o opor contra o Estado, surgindo uma nova relação jurídica em que o contribuinte passa a ser o sujeito ativo que tem o direito subjetivo de abater do imposto devido o montante do ICMS que incidu na aquisição de mercadorias e serviços tributáveis pelo imposto e, de outro lado, o Estado passa a ser o sujeito passivo que tem o dever de acatar o abatimento e este momento ocorre na apuração do tributo.

O contribuinte de fato por assumir o encargo financeiro do ICMS quando adquire mercadorias ou contrata serviços sujeitos ao imposto, por suportar este encargo é quem tem direito ao crédito do ICMS, ou seja, para ter direito ao crédito faz-se necessário arcar com ônus fiscal do imposto, repassando para o comerciante o valor do tributo que incidu na operação, pouco importando se recolherá ou não para os cofres públicos o crédito tributário.

Então dois pontos importantes para surgir o direito ao crédito são necessários, primeiro que ocorra uma operação mercantil ou prestação de serviço tributável pelo ICMS devidamente vertida em linguagem e segundo, que o adquirente da mercadoria ou do serviço arque com o ônus financeiro do tributo e seja contribuinte do imposto. Neste momento, surge a regra-matriz do crédito do ICMS, que é necessária para no momento de apuração do imposto possa incidir a regra-matriz do direito ao crédito do ICMS.

A regra-matriz do direito ao crédito do ICMS está em um terceiro momento no subsistema do ICMS, qual seja, no momento de apuração do imposto e de extinção do

crédito tributário, quando este é extinto em parte ou totalmente através da compensação ou abatimento com os créditos do ICMS advindos das operações ou prestações de serviços anteriores.

A norma constitucional que prevê o primado da não cumulatividade estabelece que o direito ao abatimento do imposto ou o creditamento do ICMS ocorre com a compensação do que for devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária com o montante que ele, como contribuinte de fato, suportou com o ônus financeiro do imposto nas operações ou prestações anteriores.

Portanto, para que incida o direito constitucional do abatimento previsto no princípio da não-cumulatividade, o contribuinte tem que ter créditos de ICMS, primeiramente incide a norma que da direito ao contribuinte de ter nos créditos do imposto referente as aquisições de mercadorias e prestações de serviços.

A norma do crédito de ICMS seria: “dado o fato do contribuinte ter adquirido mercadoria e/ou serviços tributáveis pelo ICMS e arcado com o encargo financeiro do respectivo imposto, deve ser então lhe permitido o direito ao respectivo crédito”.

A regra-matriz do crédito de ICMS tem como critério material adquirir mercadorias e/ou serviço tributáveis pelo imposto, critério temporal o momento que ocorreu as operações mercantis ou as prestações de serviços e no critério espacial o território nacional.

No conseqüente da regra-matriz do crédito de ICMS, tem como critério quantitativo os valores do ICMS referentes às entradas.

Temos como norma do princípio da não cumulatividade ou do direito ao crédito: “dado o fato de realizar a compensação de créditos e débitos no momento da apuração do ICMS, deve ser então obrigado o Estado observar os créditos de ICMS do contribuinte na extinção do crédito tributário”.

Portanto, temos a regra-matriz do crédito do ICMS e a regra-matriz do direito ao crédito do ICMS, sendo a primeira tem o modal deôntico “permitido” e a segunda “obrigatório”.

A regra-matriz do direito ao crédito de ICMS tem na sua hipótese como critério material realizar a compensação entre crédito/débito, como critério espacial o território estadual e como critério temporal a apuração periódica do ICMS. No seu conseqüente tem como critério pessoal o contribuinte de fato e de direito como sujeito ativo e o Estado como sujeito passivo, e no critério quantitativo os valores do ICMS referente às entradas e as saídas, ou seja, o crédito/débito.

A teoria do crédito financeiro advém da interpretação constitucional do princípio da não cumulatividade, que parte da idéia de que sendo devido ICMS na operação anterior surge o direito de abatimento do imposto nas subseqüentes.

A regra-matriz do direito ao crédito tributário vem justamente confirmar esta teoria e a sistemática da não cumulatividade, demonstrando que todos os elementos de direito ao crédito já estão traçados na Constituição Federal e a mudança desta regra pelo legislador infraconstitucional estaria desobedecendo as determinações do princípio que estabeleceram limites para o Estado.

O critério material da regra-matriz do direito ao crédito é realizar compensação entre crédito/débito, a Constituição Federal não estabeleceu quais mercadorias ou serviços dão direito ao crédito, não pode a lei fazer distinção do que é possível se creditar ou não, uma vez que tal regra não tem fundamento na Carta Magna e ataca um dos critérios da regra-matriz do direito a o crédito do ICMS.

O critério quantitativo é o núcleo da regra-matriz e tem como finalidade confirmar, afirmar o infirmar a hipótese de incidência da norma da não cumulatividade, da regra-matriz do direito ao crédito do ICMS, e este critério estabelece claramente que é o total do valores do imposto em comento referentes as entradas de mercadorias e serviços, não existindo qualquer restrição ou vedação ao crédito.

As únicas restrições ao direito ao crédito previstas na Constituição Federal estão no inc. II do § 2º de seu art. 155, que dispõe que “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; e (b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”.

A isenção e não-incidência de forma alguma poderiam dar direito a crédito de ICMS, pois não houve a incidência do imposto na operação ou prestação de serviço anterior e conseqüentemente não existiu a repercussão do tributo.

Operação isenta ou que não houve a incidência do ICMS somente dará direito a crédito se previsto em lei, pois a regra-matriz do direito ao crédito não prevê essa hipótese, assim seria um benefício legal.

A exceção constitucional as restrições previstas no inc. II do § 2º do art. 155 da CF está no inc. X da norma em comento que estabelece que não incide ICMS nas operações mercantis ou prestações de serviço para exterior, porém, mesmo assim assegura a manutenção e o aproveitamento do crédito do imposto pelo exportador.

A lei complementar exigida pela alínea “c” do inc. XII do § 2º do art. 155 da

CF, a esta somente competiria uniformizar para todos os entes federados o regime da compensação, objetivando evitar que cada Estado e/ou o Distrito Federal criassem regimes próprios e assim não desvirtuassem o princípio da não cumulatividade aumentando mais a chamada Guerra Fiscal entre os Estados.

A lei complementar somente pode alterar o critério temporal da regra-matriz do direito ao crédito, ou seja, o período de apuração do ICMS, uma vez que este critério está diretamente envolvido com o regime de compensação do imposto e se mudasse o critério material ou quantitativo estaria alterando a regra constitucional.

A teoria do crédito físico advém de uma interpretação restritiva do princípio da não-cumulatividade e da disposição constitucional prevista no art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “c”, da CF. Estaria o direito ao crédito de ICMS vinculado ao destino ou fim dado a mercadoria ou serviço prestado.

Da regra-matriz do direito ao crédito do ICMS extraída da constituição federal não se verifica essa limitação ao direito de compensação, qual seja, que somente pode se aproveitar créditos de mercadorias que sejam diretamente utilizadas na comercialização.

A Lei Complementar nº 87/96 direcionou a aplicação da não-cumulatividade para o sistema do crédito financeiro, estabelecendo como vedação ao crédito, além das hipóteses constitucionais, os advindos de mercadorias e serviços utilizados para fins alheios à atividade do contribuinte.

Temos que é pacífico que bens de uso e consumo são essenciais para a realização das atividades empresariais do contribuinte. Os bens destinados ao uso e consumo não são considerados alheios à atividade do estabelecimento, e tanto a teoria do crédito financeiro como do físico reconhecem que dão direito ao crédito do ICMS.

Qualquer vedação ao crédito advindo de mercadorias para uso e consumo desrespeito a regra-matriz do crédito de ICMS e a regra-matriz do direito ao crédito de ICMS, pois não existe nenhuma possibilidade de vedação a créditos advindos de mercadoria para uso e consumo.

Pela aplicação da regra-matriz do crédito de ICMS e posteriormente da regra-matriz do direito ao crédito do imposto, respeitando o mínimo redutível do conteúdo deontológico do texto, o contribuinte tem direito a crédito das mercadorias e serviços que entender necessárias para a realização da atividade empresarial.

A Regra-matriz do crédito de ICMS estabelece as condições para que o contribuinte possa aproveitar o crédito e a regra-matriz de direito ao crédito do imposto

determina quando e como o respectivo crédito é aproveitado e compensado. Nenhuma das duas normas retiradas do texto constitucional exige como condicionante a responsabilidade do adquirente/contribuinte de fiscalizar os atos de seus fornecedores ou prestadores de serviços.

O creditamento do ICMS de bens adquiridos não está condicionado ao fato de que o Imposto tenha sido pago na operação anterior e sim que ele seja devido, que tenha incidido na operação anterior, devidamente vertido em linguagem competente para que o contribuinte de fato possa escriturar em seu livro de entradas.

Se o contribuinte cumpriu devidamente com suas obrigações tributárias, a operação mercantil ou a prestação de serviço efetivamente aconteceu, não pode ser responsabilizado pelas obrigações de terceiros. Não tem o contribuinte o dever de fiscalizar as obrigações tributárias de seus fornecedores.

Verificando-se que o adquirente ou contribuinte de fato realizou efetivamente a operação mercantil narrada nas notas fiscais e estando de boa-fé, não pode ser responsabilizado solidariamente ou subsidiariamente pela irregularidade cometida por terceiros e nem mesmo pode ser considerado que nestes casos a responsabilidade seja objetiva, nos termos do art. 136 do CTN, uma vez que o artigo 137, I, do CTN dispõe que a responsabilidade é pessoal do agente quanto às infrações conceituadas como crime.

A Lei Complementar nº 24/75 estabelece que incentivos ou benefícios fiscais seriam redução de base de cálculo, à devolução total ou parcial do tributo, à concessão de créditos presumidos e quaisquer outros que resulte uma diminuição do ônus do ICMS para o contribuinte, aqui se encontrariam parcelamentos, os programas especiais de parcelamento e as recuperações fiscais.

O benefício fiscal seria uma vantagem concedida ou um favor concedido para o contribuinte reduzir sua carga tributária ou o valor dos tributos que tem a pagar, que pode ser através das formas estabelecidas no art. 1º e incs. da LC nº 24/745.

Incentivo fiscal seria um estímulo concedido através de benefício fiscal, para que o Poder Público recebesse algo em troca, com efeito, o incentivo fiscal sempre é concedido através de um benefício ou surge tendo o benefício fiscal como instrumento para obter a contrapartida, onde o benefício é o meio do resultado fim que seria o incentivo.

A “Guerra Fiscal” envolve a concessão de benefícios fiscais de forma unilateral por uma Unidade da Federação, de outro lado à glosa de créditos de ICMS também unilateralmente por outra e o contribuinte no meio disso tudo.

O contribuinte não tem o dever e competência para fazer o controle de constitucionalidade dos benefícios fiscais, quando adere ou se faz valer de incentivos ou quando adquire mercadorias das unidades da Federação que os instituíram.

Não pode o contribuinte que está tentando trabalhar, gerando empregos e exercendo a livre iniciativa ter seus direitos e garantias desrespeitados e pagar a conta da “Guerra Fiscal” entre os estados Não pode o contribuinte ser condenado a assumir o ônus da Guerra Fiscal.

A glosa unilateral dos créditos em questão por determinação do art. 36, § 3º da Lei Paulista nº 6.374/89 fere as determinações do art. 152 da CF, uma vez que está estabelecendo tratamento diferenciado as mercadorias advindas de outras unidades da Federação.

O Estado que se sentir lesado pela concessão de benefício fiscal sem prévio convênio deve recorrer ao Poder Judiciário e não fazer ou realizar autotutela glosando créditos e prejudicando terceiros.

A “Guerra Fiscal” é um conflito entre as Unidades Federativas, e conforme o art.102, inc. I, alíneas “a” e “f”, da Constituição Federal conflito entre lei ou ato normativo estadual e os conflitos entres os Estados e o Distrito Federal é de competência do Supremo Tribunal Federal.

A glosa unilateral dos créditos de ICMS provenientes de benefício fiscal é inconstitucional, uma vez que fere o princípio da não cumulatividade do ICMS que somente veda o direito ao crédito e determina a sua anulação nos caso de isenção e não incidência.

Pela regra-matriz do crédito de ICMS, imposto cobrado é o imposto devido que incidiu sobre a operação ou prestação de serviço. Basta a simples incidência da norma do imposto sobre circulação de mercadorias para que ocorra o direito subjetivo do sujeito ativo exigir o tributo e o dever jurídico do sujeito ativo de pagar.

Se o sujeito ativo não quis cobrar ICMS ou abriu mão do direito subjetivo de exigir o imposto, pouco importa para o contribuinte e não interfere na regra-matriz de direito ao crédito de ICMS

No final do período de apuração do ICMS, realiza-se o encontro dos créditos e débitos no livro registro de Apuração do imposto, recolhendo o imposto no prazo corresponde se o débito for maior que o crédito.

Caso ocorra dos créditos de ICMS serem superiores ao débito no final do exercício mensal de apuração, o contribuinte transporta este saldo para o período seguinte. Este saldo de créditos de ICMS é denominado de saldo credor, o acúmulo de créditos

maiores que os débitos, que geralmente ocorre quando o contribuinte tem estoque enorme de mercadorias, as entradas foram maiores que as saídas.

Quando o contribuinte lança em sua escrita fiscal, créditos considerados indevidos, não cometeu nenhuma lesão ao erário, apenas realizou o conseqüente previsto na regra-matriz do crédito de ICMS, ele não está obrigado a nada e nem o Estado. Ele apenas realizou a primeira etapa para exercer realizar o creditamento.

Na apuração do ICMS o contribuinte tem a faculdade de opor os créditos contra o fisco e quando este tem saldo credor não necessariamente foram opostos os créditos indevidos para compensar com os débitos.

O contribuinte credita-se indevidamente quando opõe efetivamente os créditos contra o Estado na apuração do ICMS. Quando o contribuinte possui saldo credor não se pode afirmar que utilizou dos créditos indevidos para abater do imposto extinto.

Portanto, o simples fato do contribuinte ter escriturado créditos considerados indevidos não pode ser lhe imputada nenhuma das multas previstas no art. 527, inc. II, do RICMS/00, pois ele apenas realizou o que está previsto na regra-matriz do crédito de ICMS, o verdadeiro creditamento indevido somente ocorre quando incide a regra-matriz do direito ao crédito de ICMS.

O contribuinte que tem saldo credor suficiente para arcar com o débito do ICMS não realiza a conduta tipificada como creditamento indevido, apenas realizou o primeiro momento para exercer o direito ao crédito que seria a hipótese prevista na regra-matriz do crédito de ICMS, assim não que a penalidade e a multa não está devidamente tipificada, sendo totalmente desproporcional a infração cometida, ferindo os princípios da razoabilidade e do não confisco.

A simples a faculdade de escriturar os créditos de ICMS referentes à aquisição de mercadorias, seria uma infração quanto a regularidade na escrituração, devendo ser penalizado nos termos do art. 527, inc. V, alínea “o” do RICMS/00.

14. Bibliografia

- ARZUA, Heron. Crédito de ICMS e IPI. *Revista de Direito Tributário*, n. 64.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- _____. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 1968.
- BEIJA, Oswaldo Bispo. ICMS – Crédito Fiscal sobre Material de Uso ou Consumo e de Bem do Ativo Permanente na Constituição Federal e na Lei Complementar” *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 7.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. 2. ed. Bauru: Edipro, 2003.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstrm. “IPI e ICM – Fundamentos da Técnica Não cumulativa”. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.
- CANOTILHO, Gomes. *Direito constitucional*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 1991.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do Direito*. O construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009.
- CARVALHO, Osvaldo Santos. A “Guerra Fiscal” no âmbito do ICMS. Considerações sobre os benefícios fiscais e financeiros concedidos pelos estados e Distrito Federal. Dissertação para obtenção do título de mestre em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2006.
- CARVALHO, Paulo Barros. A regra-matriz do ICM. Tese para obtenção do título de livre-docente em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1981.
- _____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2006.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007.
- _____. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.
- _____. *Isonções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 33.
- _____. Sobre princípios constitucionais tributários. *Revista de Direito Tributário*, n. 55.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro; Derzi, Misabel. *O princípio da não-cumulatividade*. *Pesquisas Tributárias* n. 10, 2004.

- COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DINIZ, Marcelo de Lima Castro; FORTES, Felipe Cianca. Incentivos Fiscais no STJ. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; MAGALHÃES, Marcelo. *Incentivos fiscais. Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007.
- FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão e dominação*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.
- GIARDINO, Cleber; ATALIBA, Geraldo. ICM – Abatimento constitucional – Princípio da não-cumulatividade, *RDT* 29-30/116.
- GIARDINO, Cleber; ATALIBA, Geraldo. ICM e IPI. Direito de crédito, produção e mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota zero. *RDT*, n. 46.
- GRECCO, Marco Aurélio. ICMS – glosa unilateral de créditos por operações interestaduais – a posição do Estado de São Paulo – Lei estadual n. 6.374/89 e Comunicado CAT n. 36/2004 – necessidade de prévio acesso ao Poder Judiciário. *RDT* n. 148.
- HART, Hebert L. A. *O conceito de Direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouse Gulbekian, 1994.
- JESUS, Isabela Bonfã de. Direito a crédito de ICMS pelo contribuinte destinatário – princípio constitucional da não Cumulatividade. In: CARRAZZA, Elizabeth (coord.) *ICMS: questões atuais*. Porto Alegre: Quatier Latin, 2007.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- LINS, Robson Maia. A revogação de isenção de ICMS e a desnecessidade de convênio/Confaz. *RDT* n. 106.
- LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedade*. 2. ed. México: Herder/Universidad Iberoamericana, 2005.
- LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A não-cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- _____. A não cumulatividade do ICMS – uma visão crítica da posição do STF. *RDT* n. 103.
- _____. “O ICMS e os incentivos fiscais”. *RDT* n. 16.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos fundamentais do ICMS. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros.

_____. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. RDDT, 155/48.

_____; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Direito Tributário Aplicado*. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MALERBI, Diva. Segurança jurídica e tributação. RDT 47/206.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direito a crédito do ICMS por utilização direta e indireta, de insumos no processo de produção de mercadoria sujeita ao tributo. O princípio da supremacia da Constituição. Aplicação do Direito no Tempo. O conteúdo ôntico dos vocábulos “Uso” e “Consumo”. RDT n. 157.

MATOS, Aroldo Gomes de. ICMS: comentários à legislação nacional. São Paulo: Dialética, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. *Processo, ICMS – Teoria e Prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. O imposto sobre produtos industrializados (IPI) na Constituição de 1988. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991.

_____; Lippo, Luiz Francisco. A não-cumulatividade tributária. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MIRANDA, Pontes de (1956). Incidência e aplicação da lei. *Revista da Ordem dos Advogados do Brasil – Secção de Pernambuco (OAB/PE)*, Recife n. 1, p. 51-55.

MÜLLER, Friedrich. Métodos de Trabalho do Direito Constitucional. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.

NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

_____. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e código à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2008.

ROSA, José Roberto. Logística do ICMS – considerações sobre o Imposto Estadual. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de Direito Tributário e finanças públicas. Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SOARES, Paulo Eduardo Ribeiro. A Guerra Fiscal e a concessão irregular de benefícios fiscais. In: CARRAZZA, Elizabeth. *ICMS: Questões atuais*. Porto Alegre: Quatier Latin, 2007.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 1975.

TIPKE, Klaus; LANG Joachim. *Direito Tributário*. Porto Alegre: 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses: 2005.

_____. A jurisprudência do STF sobre Guerra Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; MAGALHÃES, Marcelo. *Incentivos fiscais. Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2007.