



Na Mídia

04/02/2020 | [Jota](#)

A celeuma envolvendo a natureza dos créditos de ICMS

Tema deveria ser solucionado pelo STF por meio do RE nº 662.976, cuja repercussão geral foi reconhecida

Jatyr Gomes Neto, Rômulo Coutinho e Douglas Mota



Na última segunda-feira do ano de 2019 (dia 30/12/2019), foi publicada a Lei Complementar nº 171/2019, que alterou a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), para novamente adiar, agora para 1º de janeiro de 2033, a apropriação de créditos de ICMS decorrentes das operações envolvendo:

- mercadorias destinadas ao uso ou consumo;

- a entrada de energia elétrica que não tiver sido objeto de operação de saída de energia elétrica ou consumida no processo de industrialização ou quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior; e
- o recebimento de serviços de comunicação utilizados quando não tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza ou quando sua utilização não tenha resultado em operação de saída ou prestação para o exterior.

Na redação anterior os créditos originados de tais operações seriam disponibilizados aos contribuintes a partir de janeiro de 2020. Acontece que a autorização para aproveitamento de tais créditos tem sido sucessivamente prorrogada durante os últimos anos, medida esta utilizada pela Federação desde a edição da Lei Kandir, que no caso mais longevo (materiais de uso ou consumo) previa que os créditos poderiam ser feitos a partir de 01/01/98, porém, com a edição de da LC 92/97, houve a prorrogação para 2000.

Essa última prorrogação levada a efeito pela Lei Complementar nº 171/2019 tem origem no Projeto de Lei Complementar nº 233/2019, cuja justificativa para edição, anexa ao corpo do referido projeto, seria a de evitar a perda de arrecadação do ICMS para os Estados, que vem enfrentando grave crise fiscal e financeira.

Consta da referida explicação que a prorrogação de tal prazo para 2033 se justifica porque o limite para gozo dos benefícios fiscais concedidos pelos Estados, sem aprovação do Confaz, expirará em 31/12/2032, nos termos do inciso I do § 2º do artigo 3º da LC nº 160/2017 (que tem o intuito de acabar com a guerra fiscal do ICMS).

O racional empregado pelo legislador é o de que uma coisa compensaria a outra, ou seja, há uma espécie de troca em que, numa ponta, se concede autorização para utilização dos benefícios fiscais sem aprovação do Confaz e, na outra, veda-se o aproveitamento dos citados créditos (em especial os decorrentes da aquisição de mercadorias para uso e consumo). Ainda de acordo com tal justificativa, a edição dessa norma estaria, supostamente, de acordo com todo o regramento previsto na Lei Kandir.

Sem adentrar propriamente às questões políticas envolvendo a extensão sucessiva desse prazo, que culminou na patente perda de controle pela Federação e não dá nenhum sinal aos contribuintes de que tenham esses direitos de créditos de ICMS garantidos a curto prazo (ao menos no que depender dos representantes dos entes federativos), tal norma retoma os holofotes acerca dos limites impostos pela Constituição Federal para restrição à não-cumulatividade desse imposto.

Como se sabe, o ICMS é um imposto não cumulativo, por força do previsto no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, que determina a compensação do montante devido na operação ou prestação de serviços com aquele cobrado nas operações e prestações anteriores.

A própria Constituição Federal prevê restrições à não cumulatividade desse imposto, explicitadas no inciso II do § 2º do referido artigo, que versa sobre as vedações ao direito de crédito do imposto diante, exclusivamente, da prática de operações sujeitas à isenção e não incidência.

Vale ainda recordar que o legislador constituinte atribuiu à lei complementar, dentre outras hipóteses, a possibilidade de disciplinar o regime de compensação do ICMS (alínea “c” do inciso XII do § 2º do art. 155) e as hipóteses de previsão para manutenção de crédito desse imposto, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias (alínea “f” do mesmo inciso XIII do § 2º do art. 155).

Portanto, o fato de a Constituição Federal (i) de um lado, prever expressamente as hipóteses de vedação ao direito de creditamento do ICMS e (ii) de outro, conferir ao legislador complementar apenas a possibilidade de regulamentar o regime de compensação de tal imposto, instauraram-se as correntes defensoras dos denominados “crédito físico” e “crédito financeiro”.

Os adeptos da primeira corrente, mais restritiva ao direito de crédito de ICMS, defendem que o seu aproveitamento depende do contato físico da operação / prestação de serviço antecedente com aquelas operações / prestações subsequentes.

Já a corrente defensora do denominado “crédito financeiro” do ICMS sustenta o direito amplo ao crédito do ICMS incidido na aquisição de mercadorias ou bens / prestação de serviço, seja qual for a sua destinação posterior (revenda, uso ou consumo ou ativo fixo), em homenagem à não cumulatividade do imposto.

A título histórico, vale recordar que ainda sob a égide da Constituição Federal de 1967, o Decreto-lei nº 408/1968 introduziu, no § 1º do seu artigo 3º, o regime de crédito físico do antigo ICM. A racionalidade empregada era a de que apenas a mercadoria consumida ou integrada no processo de fabricação do bem que daria saída tributada tinha o condão de gerar crédito.

Além disso, o Convênio ICMS nº 66/88, que vigorou como norma nacional pra regulamentar a instituição da cobrança do ICMS até a edição da referida Lei Kandir, vedava o aproveitamento de créditos de ICMS (i) nas operações ou prestações beneficiadas por isenção ou não-incidência; (ii) na entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento; (iii) na entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição; e (iv) nos serviços de transporte e de comunicação, salvo se utilizados pelo estabelecimento ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia (incisos I, II, III e IV do artigo 31 do referido diploma legal).

Contudo, com a edição da Lei Complementar nº 87/1996, referido Convênio perdeu a sua eficácia, tendo o legislador complementar permitido expressamente o aproveitamento de créditos de ICMS sobre todas as aquisições tributadas de mercadorias e serviços, inclusive aquelas referentes à entrada de bens de uso e consumo, alinhando o Brasil com as demais economias mundiais que adotam um imposto sobre o consumo plurifásico e não cumulativo.

A discussão doutrinária do assunto é controvertida e os tribunais superiores, em especial a jurisprudência majoritária do Supremo Tribunal Federal (STF), tem se posicionado de maneira favorável à possibilidade de a lei complementar restringir o aproveitamento de créditos de ICMS, colaborando para um resultado mais favorável à aplicação da corrente defensora do “crédito físico” do ICMS, que é sobremaneira sustentada pelos fiscos estaduais.

Ocorre que, como dito anteriormente, a Constituição Federal não conferiu ao legislador constituinte a possibilidade de restringir o aproveitamento ao direito de crédito do ICMS mas sim de regulamentar o regime de compensação desse imposto, o que significa dizer que, a todo rigor, a concessão de prazos para aproveitamento de créditos de ICMS em comento significa verdadeira restrição à não cumulatividade constitucionalmente prevista por meio da LC 171/2019, previsão esta que, por si só, encontra-se eivada de constitucionalidade, simplesmente por fugir da competência do legislador complementar.

Foi dado tratamento minucioso à não cumulatividade no altopiano constitucional justamente para limitar o espectro de atuação do legislador infraconstitucional no que concerne à restrição dos créditos relativos às

operações anteriormente tributadas. Conferiu-se à lei a possibilidade de atenuar as restrições ao crédito previstas na Constituição Federal, mas não de ampliá-las, de forma a abranger a restrição, por exemplo, do crédito do imposto pago na aquisição de bens de uso e consumo ou destinados ao ativo permanente.

Com efeito, a não cumulatividade foi inserida no bojo das normas constitucionais justamente para eliminar os malefícios econômicos decorrentes da tributação em cascata, que distorce a formação dos preços de mercado, incentiva a verticalização dos agentes econômicos e afeta a neutralidade tributária e a livre concorrência.

A preocupação é tamanha que nos mais destacados projetos de reforma tributária em discussão está sendo garantido o direito ao crédito do imposto sem qualquer limitação, como nas hipóteses de aquisição de bens para o ativo imobilizado ou com a finalidade de uso e/ou consumo do contribuinte.

Esse tema, de importantíssima relevância para os contribuintes, deveria ser solucionado pelo STF por meio do Recurso Extraordinário nº 662.976, cuja repercussão geral foi reconhecida em 03/12/2012.

O Recurso Extraordinário em questão foi interposto pela Fazenda Pública do Estado do Rio Grande do Sul em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, no qual restou acertadamente decidido que a “*Constituição de 88, por seu artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, não delegou ao legislador ordinário traçar o perfil da não-cumulatividade*”.

Contudo, pelo que consta da pauta de julgamentos do plenário do STF divulgada no dia 17/12/2019, tal recurso, cuja repercussão geral foi reconhecida há mais de 8 anos, não deve ser julgado no primeiro semestre desse ano.

O fato é que, apesar de inconstitucional a imposição de limites para o direito de aproveitamento de créditos do ICMS, o impacto financeiro vem sendo a justificativa para a sucessiva extensão de prazos ora comentada, como se pode verificar da justificativa para a edição da LC nº 171/2019 em epígrafe.

Apesar disso, após a promulgação da referida lei complementar, essa discussão deveria voltar a chamar atenção do STF – que, importante dizer, não pode, de maneira alguma, assumir função política nesse julgamento, por ter como principal atribuição a guarda da Constituição Federal –, acelerando essa pauta para que os contribuintes possam ter amenizado o enorme prejuízo decorrente dessa inconstitucional restrição ao seu direito de crédito do ICMS.

JATYR S. GOMES NETO – advogado da área tributária do Demarest Advogados, mestrado em Direito Tributário pela FGV/SP.

RÔMULO COUTINHO – advogado da área tributária do Demarest Advogados, mestre e doutorando em Direito Tributário pela USP.

DOUGLAS MOTA – sócio da área tributária do Demarest Advogados, mestre em Direito Tributário pela PUC/SP.

