

CRÉDITOS DE ICMS: SITUAÇÕES POLÊMICAS

Clélio Chiesa

Mestre e Doutor pela PUC/SP. Professor de graduação e pós-graduação em Direito Tributário. Consultor e Advogado.

Sumário: 1. O direito ao crédito no ICMS; 2. Operações triangulares e glosa de créditos de ICMS; 3. Transferência de créditos de ICMS; 4. Crédito acumulado de ICMS e a possibilidade ou não de sua utilização para pagamento de ICMS-importação; 5. Correção monetária de créditos de ICMS; 6. Considerações finais.

1. O direito ao crédito no ICMS

O ICMS é um imposto que incide em todas as fases de produção e circulação das mercadorias e serviços de transporte e comunicação transmunicipais. A não-cumulatividade do imposto é efetivada por meio da técnica do abatimento do imposto incidente nas etapas anteriores com o imposto a ser pago nas operações e prestações subsequentes. Com essa sistemática, evita-se, pelo menos em tese, o acúmulo do imposto ao longo da cadeia produtiva e da circulação da mercadoria e das prestações de serviços, não permitindo que bens e serviços sejam onerados excessivamente.

Trata-se de uma sistemática que visa assegurar a neutralidade da tributação no curso do processo de produção, circulação e prestações de serviços. A técnica do abatimento do imposto incidente nas operações e prestações anteriores nas

subsequentes afasta a sobreposição de tributação. Com isso evita-se que o consumidor, contribuinte de fato, em termos econômicos, tenha que suportar uma carga tributária mais elevada.

Tal mecanismo de débito e crédito está estruturado na própria Constituição Federal, art. 155, §2º, I e II, vejamos:

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

§ 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;

Nota-se, que as únicas hipóteses que não geram crédito são: i) isenção e ii) não-incidência. Não há outras. Toda e qualquer operação ou prestação tributada gera crédito, com exceção das isentas ou que não sofrem a incidência do imposto. Aliás, nem se tratam propriamente de exceções, pois a leitura que se pode fazer é: toda vez que incide ICMS surge o direito ao crédito. A nosso ver, no momento em que são realizadas as operações de compra de venda e prestações de serviços de transporte e comunicação transmunicipais incidem duas normas: uma de débito (ICMS) e outra de crédito.

É importante destacar que não há um ICMS cumulativo ou não a depender da outorga de crédito. A sistemática débito/ crédito é inerente ao referido imposto. Em outras palavras, não há que se falar em hipóteses que geram direito ao crédito e outras não. Todas geram direito ao crédito, desde que seja uma hipótese que tenha sofrido a incidência do ICMS.

A norma contida no art. 155, §2º, da Constituição Federal, é de **eficácia plena**. Não há possibilidade de o legislador federal, ainda que por intermédio de lei complementar, a título de normas gerais, nem os legislativos estaduais, pretenderem estipular as situações em que o contribuinte adquirente de produtos ou o tomador de serviço tem direito ao crédito. Tal matéria já foi exaurida pelo poder constituinte originário. Criou um imposto não-cumulativo. Não importa a nomenclatura nem a técnica utilizada, qualquer normatização infraconstitucional que atente contra essa diretriz será inconstitucional.

É comum nos depararmos com manobras linguísticas visando contornar a peremptória diretriz da não-cumulatividade. No ICMS, ela tem um conteúdo bem demarcado: nas operações ou prestações em que há incidência de ICMS, há crédito. Tudo o mais são devaneios, desvarios, tentativas insólitas de se buscar o aumento de arrecadação pelos tortuosos caminhos das manobras legislativas. Causa-nos perplexidade ver que regra tão singela e clara possa sofrer tantos desvirtuamentos como vem ocorrendo na prática e ainda contar, na maioria dos casos, com a complacência do Poder Judiciário.

Salienta Arnoldo Gomes de Mattos que um teste para se aferir, na prática, se o princípio da não-cumulatividade está sendo respeitado no ciclo das múltiplas fases intermediárias da circulação de mercadorias e da prestação de serviços, passando ou não pela ocorrência dos fenômenos da não-incidência ou isenção, diferimento, redução da base de cálculo, da alíquota, de substituição tributária etc., é o seguinte: “a soma do ICMS cobrado em todo esse percurso não poderá ultrapassar a alíquota máxima calculada sobre o valor da última operação. Se ultrapassar, todavia, haverá, fatalmente, cobrança a maior resultando na cumulatividade do imposto e no malferimento do princípio constitucional da capacidade contributiva”.¹

1. A cumulatividade do ICMS. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 72, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 29.

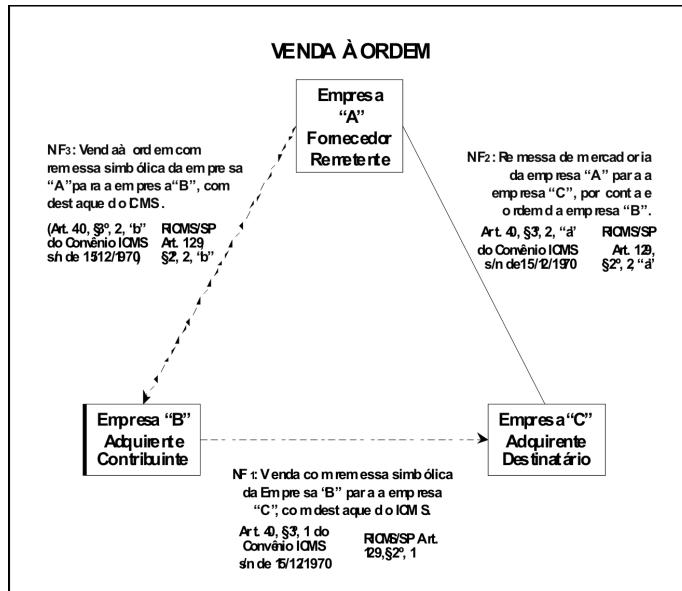
É fato que a alínea “c” do inciso XII, §2º, do art. 155 da Constituição Federal, estipula que cabe à lei complementar “disciplinar o regime de compensação do imposto”. No entanto, parece-nos evidente que nessa outorga de competência não está inclusa a possibilidade de determinação das hipóteses que geram ou não crédito, eis que já disciplinadas de modo exaustivo pela própria Constituição Federal. Trata-se de outorga de competência para dispor sobre a forma, periodicidade e o modo como se processará o confronto entre débito e crédito; jamais sobre a possibilidade ou não de outorga de crédito nas hipóteses submetidas à tributação por meio do ICMS. O que a Constituição admite é que mesmo nas hipóteses em que as operações ou prestações são isentas ou não incide o imposto, seja outorgado crédito. Todavia, esse crédito outorgado não tem a mesma natureza do crédito decorrente de operação ou prestação tributada, trata-se de benefício fiscal e não desfruta do mesmo regime do crédito oriundo de operação tributada.

Muitas são as polêmicas existentes em torno dos créditos do ICMS. Acredita-se que boa parte delas decorre a interpretação equivocada de que o crédito é atributo que pode ou não ser conferido ao ICMS pelo legislador infraconstitucional. Como salientado alhures, o crédito é inerente ao referido imposto, não há um ICMS cumulativo e outro não-cumulativo.

Feitas essas ponderamos, vamos passar a examinar algumas das polêmicas existentes em torno dos créditos de ICMS.

2. Operações triangulares e glosa de créditos de ICMS

As denominadas operações triangulares são aquelas em que há duas operações de compra e venda com um único deslocamento da mercadoria. O adquirente originário da mercadoria revende a um terceiro e a entrega é feita pelo primeiro fornecedor por conta e ordem do adquirente ao destinatário da mercadoria (segundo adquirente). Visando facilitar a compreensão da operação elaboramos o esquema abaixo:



Trata-se de uma operação que quanto à sua formalização encontra-se disciplinada em convênio (Convênio ICMS s/n de 15/12/1970). Os contribuintes quanto a isso, não se deparam com maiores dificuldades de realizá-la. Todavia, quando a operação é realizada com contribuintes situados em Estados diferentes e um deles é beneficiário de incentivos fiscais concedidos unilateralmente, via de regra, os Estados somente reconhecem o crédito proporcional ao montante efetivamente pago. Vamos criar um exemplo hipotético visando ilustrar a situação que pretendemos abordar.

O art. 1º da Resolução n. 22 do Senado Federal estabelece que:

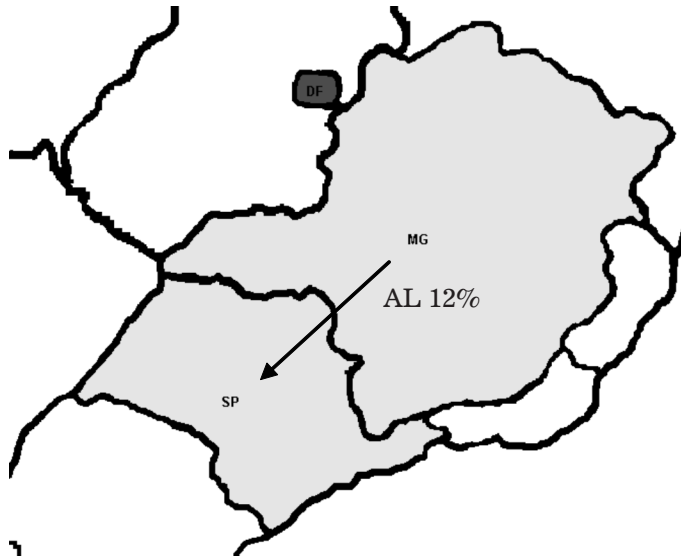
Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I – em 1989, oito por cento;

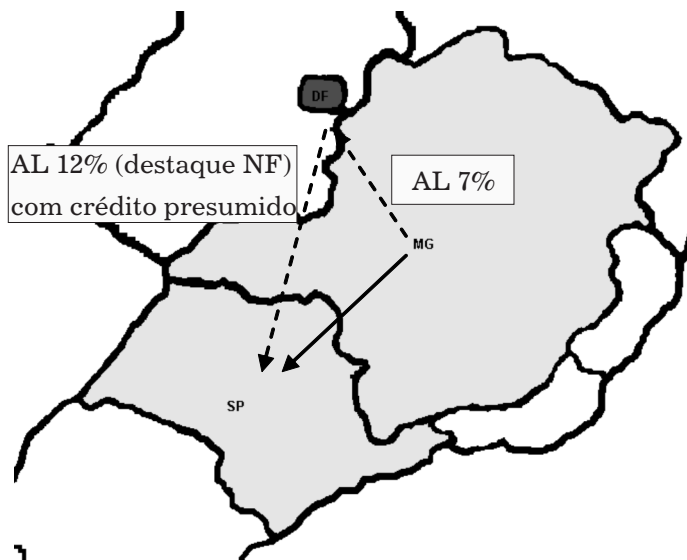
II – a partir de 1990, sete por cento.

Sendo assim, o Distrito Federal e Estados situados no Centro-Oeste podem, por exemplo, conceder incentivos para que operações triangulares sejam realizadas com contribuintes situados em seu território. Vamos imaginar a seguinte hipótese: se um comerciante, situado em Minas Gerais, vende diretamente uma mercadoria para outro comerciante situado em São Paulo, sobre essa operação incidirá uma alíquota interestadual de 12%.



Todavia, se nessa mesma operação interagir outro comerciante situado no Distrito Federal, beneficiado por créditos presumidos nas saídas para outros Estados, que redunde na incidência de uma alíquota de 1% (um por cento), o mesmo produto chegará ao destinatário situado no Estado de São Paulo com uma tributação equivalente a uma alíquota de 8% (oito por cento), pois a operação sofrerá incidência de 7% (sete por cento) na operação de Minas Gerais para o Distrito Federal e mais 1% (um por cento)

na saída do produto do Distrito Federal para São Paulo. A mercadoria é enviada pelo comerciante situado em Minas Gerais direto para o comerciante adquirente situado em São Paulo por conta e ordem do comerciante situado no Distrito Federal. O comerciante situado no Distrito Federal emite nota fiscal de venda com remessa simbólica com destaque de 12% (doze por cento).



Nesta hipótese, o comerciante situado em São Paulo pode se aproveitar do crédito de 12% (doze por cento), correspondente ao percentual destacado na nota fiscal, ou apenas de 8% (oito por cento), que corresponde ao montante efetivamente recolhido aos cofres públicos?

No tocante à operação triangular não vislumbramos nenhuma irregularidade, pois para que se considere ocorrido o fato gerador do ICMS não é necessário que ocorra o trânsito físico da mercadoria.² Ademais, a operação encontra-se disciplinada, inclusive, em convênio (Convênio ICMS s/n de 15/12/1970).

2. Nesse sentido já julgou o STF: RE 299079-5, DJ 16.06.2006.

Já com relação ao crédito passível de aproveitamento, nas hipóteses em que o remetente da mercadoria desfruta de benefícios concedidos unilateralmente, há muitas discussões. Há Estados que glosam os créditos apropriados que não correspondam efetivamente ao montante recolhido pelo remetente no Estado de origem. Vale dizer, no exemplo hipoteticamente criado, o contribuinte situado no Estado de São Paulo somente poderia se apropriar do montante correspondente a 8% (oito por cento) e não 12% (doze por cento), como destacado em nota fiscal, porque a diferença foi outorgada ao remetente a título de crédito presumido. Além disso, como mais uma medida de retaliação, também concedem benefícios unilaterais.

No Estado de São Paulo, por exemplo, a Lei n. 6.374/89, estabelece no §3º, do art. 36 que mediante ato da autoridade competente da Secretaria da Fazenda, poderá ser vedado o lançamento do crédito, ainda que destacado em documento fiscal, quando, em desacordo com a legislação a que estiverem sujeitos todos os Estados e o Distrito Federal, for concedido por qualquer deles benefício de que resulte exoneração ou devolução do tributo, total ou parcial, direta ou indiretamente, condicionada ou incondicionada”.

O Coordenador da Administração Tributária do Estado de São Paulo, tendo em vista o disposto nos artigos 155, § 2º, I, e XII, “g” e 170, IV, da Constituição Federal, bem como o disposto nos artigos 1º e 8º, I da Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, e no artigo 36, § 3º, da Lei Estadual 6.374, de 1º de março de 1989, editou o Comunicado CAT 36/04, estabelecendo que:

“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 art. 84-B, da Lei Estadual n. 6.374/89 (São Paulo), estabelece algumas medidas visando, segundo a prescrição do dispositivo, proteger a economia do Estado de São Paulo, e faculta a criação de outras medidas, vejamos:

Art. 84-B. No interesse da arrecadação tributária, da preservação do emprego, do investimento privado, do desenvolvimento econômico do Estado e competitividade da economia paulista, bem como para garantia da livre concorrência, o Poder Executivo poderá adotar cumulativamente as seguintes medidas:

I – ações preventivas e de fiscalização que visem minimizar a repercussão dos efeitos dos atos ilegais praticados por outras unidades federadas;

II – incentivos compensatórios pontuais;

III – outras medidas legislativas infralegais.

De igual sorte, outros Estados, como é o caso de Minas Gerais, possuem legislação semelhante. O art. 62 do RICMS/MG (Decreto n. 43.080/02), estabelece que:

Art. 62 – 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, por este ou por outro Estado.

§1º – Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

O art. 223, do mesmo Diploma Legal, estabelece que:

Art. 223 – A Secretaria de Estado da Fazenda fica autorizada a disciplinar qualquer matéria de que trata o presente Regulamento e providenciará para que sejam adotadas as medidas necessárias à proteção da economia do Estado, quando outra unidade da Federação conceder benefício fiscal não previsto em lei complementar ou em convênio celebrado nos termos da legislação específica.

O Judiciário tem repellido esse tipo de medidas tomadas pelos Estados visando combater a concessão de incentivos fiscais unilaterais, como se pode depreender das decisões proferidas sobre o assunto, dentre outras, a que passamos a transcrever:

“EMENTA: ICMS: “guerra fiscal”: concessão unilateral de desoneração do tributo por um Estado federado, enquanto vigorem benefícios similares concedido por outros: liminar deferida. 1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g – que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.3.94, Marco Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247-PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00; ADInMC 2.352, 19.12.00, Pertence, DJ 9.3.01).

2. As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode

opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações.

3. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam".³

Os Estados que sustentam a possibilidade da glosa dos créditos atinentes às aquisições de produtos de contribuintes situados em outras Unidades da Federação invocam, entre outros argumentos, os que passamos a abordar de forma bastante breve e a fazer nossas ponderações sobre os mesmos:

a) A Lei Complementar n. 24/75 exige a celebração de convênios para a concessão benefícios fiscais relativos ao ICMS

De fato, sabe-se que o art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal estabelece 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”.

O art. 1º da Lei Complementar n. 24/75 estabelece que:

“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, segundo 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;

3. STF, ADI 2377 MC/MG – Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 22.02.2001, Tribunal Pleno, DJ 07.11.2003, sublinhados não constam do girinam.

IV – à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus”.

Sendo assim, como não há incompatibilidade entre o referido dispositivo e a Constituição Federal vigente, o mesmo foi recepcionado pela nova ordem jurídica e está apto a propagar os seus efeitos. Significa dizer que somente poderão ser concedidos benefícios fiscais relativos ao ICMS mediante convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal. Algumas Unidades Federativas, partindo dessa premissa, entendem que podem glosar os créditos apropriados pelos contribuintes situados em seu território que tenham adquirido mercadorias objeto de operações amparadas por benefícios fiscais concedidos unilateralmente pela Unidade em que se encontra o remetente da mercadoria.

Com o devido respeito à tese defendida, não nos parece que essa seja a melhor exegese. É certo que se a Constituição estabelece que os incentivos fiscais somente podem ser concedidos mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal. Não observada essa exigência, os eventuais incentivos concedidos são inconstitucionais. Todavia, isso não autoriza os agentes do executivo glosar os créditos sob o fundamento de que a lei que instituiu o determinado benefício é inconstitucional, pois tal atribuição é reservada ao Poder Judiciário. A ele compete dizer se determinado instrumento normativo é ou não inconstitucional.

b) nulidade e ineficácia do crédito devido à ausência de convênio

O art. 8º da Lei Complementar n. 24/75, estabelece que:

“Art. 8º – A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I – a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria”;

Os Estados, amparados nesse preceptivo, sustentam que podem glosar os créditos nas hipóteses em que as operações

foram realizadas com base em lei instituidora de benefícios fiscais não autorizados em convênio. O raciocínio é de que se as operações foram beneficiadas por incentivos fiscais concedidos unilateralmente, sem a deliberação dos Estados e Distrito Federal, a Lei n. 24/75, estabelece como consequência a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria. Logo, é legítima a glosa dos créditos.

É argumento que encanta, mas que não se sustenta se realizada uma interpretação sistemática. É indiscutível que o sistema adota o princípio da presunção de validade dos atos normativos nele inseridos. Significa dizer que uma lei, uma vez inserida na ordem jurídica, desfruta da presunção de validade, e até que seja reconhecida a sua invalidade ou retirada por outra lei, permanece válida no sistema e propaga os seus efeitos, por mais flagrante que seja a sua incompatibilidade com outras normas de superior hierarquia.

Sendo assim, ainda que determinada lei instituidora de benefícios seja manifestamente inconstitucional, ao Poder Judiciário compete esse exame. Em outros termos, enquanto não houver esse exame, ainda que tenha sido instituída sem a existência prévia de convênio autorizador, será válida e propagará seus efeitos. Não podem os agentes públicos, na função executiva, reconhecer a invalidade do instrumento que institui algum benefício e pretender aplicar as consequências previstas no art. 8º da Lei Complementar n. 24/75, sem que o Judiciário tenha se pronunciado sobre o assunto. Isso implicaria em usurpação de competência.

Ademais, tal dispositivo, a nosso ver, é incompatível com a nova ordem jurídica instaurada pela Constituição de 1988. Primeiramente, porque lei nenhuma, nem mesmo a complementar, está autorizada a imputar penalidade a pessoa diversa da que cometeu eventual irregularidade. Adquirir mercadoria de outro estabelecimento regularmente constituído não caracteriza infração à lei. Logo, o adquirente não pode ser prejudicado com a glosa de seu crédito. Se algum beneficiário existe, é o que vende a mercadoria com benefícios. O credor é o Estado em que

se encontra o estabelecimento remetente e não o do adquirente da mercadoria. O art. 8º, I, da LC 24/75, ao estabelecer a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria, contempla uma penalidade que recai sobre pessoa jurídica que não cometeu nenhuma irregularidade.

c) sustentam que cabe à lei complementar dispor sobre o crédito

É certo que o art. 146, III, da Constituição Federal, estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre crédito. O art. 155, §2º, XII, “c”, da Constituição Federal, prescreve que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação.

Uma leitura apressada pode nos levar a crer que efetivamente cabe à lei complementar estabelecer quais são as hipóteses de compra e venda de mercadorias e prestações de serviços de transporte e de comunicação transmunicipais que geram crédito. Trata-se, evidentemente, de uma interpretação manifestamente equivocada, como demonstrado alhures, posto que o ICMS é um imposto não-cumulativo, cuja sistemática de débito e crédito é contemplada na própria Constituição, não competindo ao legislador ordinário dispor sobre o assunto, ainda que seja por meio de lei complementar.

d) tese de que o crédito está diretamente relacionado ao montante efetivamente recolhido nas operações anteriores

É inegável que tanto a Constituição Federal quanto a legislação complementar se reportam à expressão “montante cobrado” ao se referir a créditos do ICMS. São exemplos disso o inciso I do §2º do art. 155 da Constituição Federal, ao estabelecer que o ICMS “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o **montante cobrado** nas anteriores”; O art. 19 da Lei Complementar n. 87/96 prescreve que 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”; há outros ainda que se referem a imposto cobrado nas operações anteriores.

Nada obstante o legislador tenha se utilizado da referida expressão ao dispor sobre o crédito, o intérprete não pode se limitar a uma interpretação literal da legislação. A exegese de que o crédito está atrelado ao montante pago nas operações anteriores não nos parece ser a mais adequada. A origem do crédito está atrelada à existência de operação tributada. Essa é a ilação que se pode extrair da análise dos preceptivos que disciplinam a matéria, pois o imposto foi estruturado de tal forma que, realizada uma operação tributada pelo ICMS, incidem duas normas: i) uma de débito (ICMS) e ii) outra de crédito (direto do adquirente). Trata-se de um mecanismo destinado a evitar o acúmulo da tributação no curso do ciclo da circulação da mercadoria ou nas sucessivas prestações de serviços, recaindo tal ônus da tributação sobre o consumidor final do produto ou serviço.

Ademais, cumpre salientar que o adquirente da mercadoria ou contratante do serviço não tem nenhuma relação com a obrigação de pagamento do vendedor da mercadoria ou do prestador do serviço. Tal constatação é mais uma razão que nos leva a crer que a melhor exegese é entender que o crédito surge toda vez que há uma operação tributada, independentemente do imposto devido ter sido recolhido ou não.

Assevera Roque Antônio Carrazza que “a expressão ‘montante cobrado’, contida na segunda parte do art. 155, §2º, I, da CF, deve ser juridicamente entendida como ‘montante devido’ e, não, como montante efetivamente exigido”⁴.

Portanto, a interpretação que melhor se coaduna com a diretriz da não-cumulatividade é a de que o gera o crédito não é o pagamento, mas a existência de operação anterior tributada.

4. ICMS. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 343.

Em síntese, parece-nos que os créditos apropriados pelos adquirentes de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação não podem ser glosados sob o fundamento de que o contribuinte remetente desfruta de benefícios concedidos unilateralmente, pelas seguintes razões:

a) compete ao Judiciário decidir se determinado benefício foi concedido de modo regular;

b) ilegitimidade do Estado destinatário para glosar o crédito, pois o imposto supostamente não recolhido pertence, no caso, ao Estado de origem e não ao destinatário;

c) o ICMS devido ao Estado destinatário nas operações interestaduais é a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna e não a diferença entre o montante efetivamente recolhido na operação anterior e o imposto a pagar. Admitir que o Estado destinatário possa exigir valor superior ao representado pela diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, estar-se-ia permitindo o enriquecimento sem causa, eis que, se algum valor foi recolhido a menor, esse crédito pertence ao Estado de origem.

d) Violação ao princípio da segurança jurídica, pois condicionar o crédito à verificação da inexistência de incentivos irregulares na origem instauraria no sistema incerteza quanto ao aproveitamento de crédito, o que por certo acabaria por prejudicar as relações comerciais interestaduais;

e) Presunção de validade dos atos legislativos, ou seja, ainda que a lei instituidora do tributo tenha sido editada sem amparo em convênio autorizativo, enquanto não for retirada do sistema por outra lei ou declarada inconstitucional pelo Judiciário, será válida;

f) o que gera o crédito não é o pagamento pelo contribuinte vendedor ou prestador, mas a existência de operação anterior tributada;

g) ilegitimidade do Estado destinatário para glosar os créditos apropriados, pois a diferença não recolhida em

decorrência de incentivo supostamente concedido de modo irregular é do Estado de origem;

h) as expedições de comunicados alertando sobre prováveis glosas revelam-se ofensivas à moralidade administrativa, na medida em que possuem manifesto propósito de intimidar o contribuinte adquirente de produtos oriundo de outros Estados da Federação;

i) ofensa ao princípio da não-cumulatividade, pois as únicas hipóteses em que o adquirente ou tomador de serviços não tem direito aos créditos são as de isenção e não-incidência, nenhuma outra. O crédito não é um atributo a ser conferido ou não, a depender do que dispuser a lei complementar, trata-se de matéria já exaurida no Texto Constitucional;

j) violação ao princípio da intransmissibilidade da sanção, caso se admita a glosa do crédito, pois, se alguma irregularidade foi cometida, terá sido praticada pelo remetente, que não recolheu o montante efetivamente devido e não o adquirente da mercadoria.

No âmbito administrativo, já há decisões sobre a polêmica da glosa dos créditos, como se pode verificar na decisão abaixo citada proferida pelo Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT, em que este E. Tribunal decidiu que o Estado de São Paulo pode recusar créditos de ICMS nas entradas de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação quando o remetente é beneficiário de incentivo fiscal concedido sem amparo em convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), vejamos:

RECURSO CONHECIDO. NEGADO PROVIMENTO.
DECISÃO NÃO UNÂNIME.

Recurso Especial do Contribuinte

Processo DRTC-II-480522/2006 – Câmara Superior
06/04/2010

Relator: Gianpaulo Camilo Dringoli

Decisão publicada no Diário Oficial de 17 de Abril de 2010

ICMS. CRÉDITO INDEVIDO DE IMPOSTO NÃO COBRADO EM OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS RESULTANTES DO ABATE DE ESTABELECIMENTO SITUADO NO PARANÁ, DECORRENTE DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL NÃO AUTORIZADO PELO CONFAZ.

Não assiste razão à recorrente, porquanto há fundamento legal para a glosa do crédito no inciso I do artigo 8º da Lei Complementar 24, de 1975, no § 3º do artigo 36 da Lei 6.374, de 1989, e no § 2º do artigo 59 do Regulamento do ICMS, de 2000. Não há competência para este E. Tribunal negar vigência a dispositivo de Lei Complementar. Não se trata de cobrança de imposto que caberia a outro Estado, mas de imposto decorrente de operações promovidas neste território paulista, pelo estabelecimento deste Estado da recorrente, que foi indebitamente compensado pelo crédito glosado neste lançamento de ofício.

No Judiciário, o quadro é de incertezas, pois há decisões dos Tribunais Estaduais admitindo a glosa e outras não. No Supremo Tribunal Federal só há decisões monocráticas que sinalizam o entendimento de seus relatores, mas ainda não temos uma manifestação das Turmas nem do Tribunal Pleno.

O Min. Cezar Peluzo proferiu decisão monocrática nos autos do pedido de suspensão de tutela antecipada (STA 447/SP), ajuizado pelo Estado de São Paulo, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça daquela unidade da Federação, nos autos do Agravo de Instrumento n. 778.216.5/3, em que se assegurava ao contribuinte adquirente o direito ao crédito (DJ 24/09/2010).

A Min. Ellen Gracie, em decisão proferida nos autos da AC 2611/MG, reconsiderando decisão que negava seguimento à medida cautelar, concedeu medida cautelar para suspender a exigibilidade do crédito tributário em cobrança decorrente de diferença oriunda de glosa de crédito, registrando em sua decisão que:

“Há forte fundamento de direito na alegação de que o Estado de destino da mercadoria não pode restringir ou glosar a apropriação de créditos de ICMS quando destacados

os 12% na operação interestadual, ainda que o Estado de origem tenha concedido crédito presumido ao estabelecimento lá situado, reduzindo, assim, na prática, o impacto da tributação.

Note-se que o crédito outorgado pelo Estado de Goiás reduziu o montante que a empresa teria a pagar, mas não implicou o afastamento da incidência do tributo, tampouco o destaque, na nota, da alíquota própria das operações interestaduais.

Ainda que o benefício tenha sido concedido pelo Estado de Goiás sem autorização suficiente em Convênio, mostra-se bem fundada a alegação de que a glosa realizada pelo Estado de Minas Gerais não se sustenta. Isso porque a incidência da alíquota interestadual faz surgir o direito à apropriação do ICMS destacado na nota, forte na sistemática de não-cumulatividade constitucionalmente assegurada pelo art. 155, § 2º, I, da Constituição e na alíquota estabelecida em Resolução do Senado, cuja atribuição decorre do art. 155, § 2º, IV.

Não é dado ao Estado de destino, mediante glosa à apropriação de créditos nas operações interestaduais, negar efeitos aos créditos apropriados pelos contribuintes.

Conforme já destacado na decisão recorrida, o Estado de Minas Gerais pode arguir a inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, sendo certo que este Supremo Tribunal tem conhecido e julgado diversas ações envolvendo tais conflitos entre Estados, do que é exemplo a ADI 2.548, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 15.6.2007.

Mas a pura e simples glosa dos créditos apropriados é descabida, porquanto não se compensam as inconstitucionalidades, nos termos do que decidiu este tribunal quando apreciou a ADI 2.377-MC, DJ 7.11.2003, cujo relator foi o Min. Sepúlveda Pertence: ‘2. As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações. 3. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam’ (j. 22.06.2010).

Tal decisão é importante porque sinaliza no sentido de que não pode haver a glosa de créditos pelo Estado destinatário da mercadoria, ainda que o remetente tenha sido beneficiado por algum incentivo fiscal concedido unilateralmente.

3. Transferência de créditos de ICMS

Na sistemática de débito e crédito, via de regra, o saldo devedor é maior que o credor. Isso significa dizer que o montante dos créditos apropriados pelo contribuinte é inferior ao valor que ele deve pagar. Nesse tipo de situação o contribuinte jamais vai ficar com créditos acumulados. Há, entretanto, outras situações em que o contribuinte, seja porque não tem ICMS a pagar ou porque o valor a recolher a título de ICMS é inferior ao montante creditado nas operações anteriores, ele acaba acumulando créditos.

Nas hipóteses em que o contribuinte não consegue utilizar os créditos, a única maneira de se assegurar que essa situação não acabe refletindo no preço dos produtos ou serviços, é assegurar a ele a possibilidade de transferir os mesmos a terceiros, minimizando o impacto da tributação no ciclo da circulação de bens e nas prestações de serviços.

A respeito da transferência de créditos a Lei complementar n. 87/96 estabelece que:

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.

§ 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.

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I – sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II – sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

Nota-se, então, que a lei confere tratamento diferente aos créditos acumulados em decorrência de operações de exportação em relação aos demais.

No tocante aos créditos acumulados em virtude de operações de exportações, a LC 87/96 assegura ao contribuinte o direito de transferir o saldo credor acumulado a outro estabelecimento do mesmo contribuinte situado no Estado ou transferir a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

Nos demais casos de acúmulo de créditos, estabelece a LC 87/96 que caberá ao Estado editar lei permitindo ou não a transferência dos créditos a outro estabelecimento do mesmo contribuinte situado no Estado e, no caso de transferência para terceiro, estabelecer também as condições em que isso poderá ocorrer.

Primeiramente, é importante registrar que, no tocante ao saldo credor oriundo de operações de exportação, o mencionado preceptivo é auto-aplicável, ou seja, a sua aplicação não depende da edição de qualquer outra norma destinada a regulamentá-lo. Neste caso, a única providência que o contribuinte precisa tomar é solicitar ao Estado que emita “documento que reconheça o crédito”.

Na prática, as dificuldades enfrentadas pelos contribuintes são geralmente em relação à obtenção do referido documento, pois alguns Estados dificultam a emissão de tal documento ou

demoram muito ou até mesmo não respondem ao pedido de sua emissão. Nota-se que a legislação nacional não estipula prazo para a apreciação do pedido de emissão do referido documento. Assim, se a legislação estadual não estipular prazo, acreditamos ser razoável a aplicação do prazo previsto no §1º do art.10 da Lei Complementar n. 87/96 (art. 108, I, do CTN).

Seja como for, independentemente da existência de um prazo certo estipulado em lei, não respondido o pedido de emissão de documento que reconheça o crédito dentro de um lapso temporal considerado razoável, incorrerá a autoridade responsável em ilegalidade.

Como registrou o Min. Francisco Falcão em seu voto proferido no RE 13.996-PA, “Segundo o art. 3º, II, c/c art. 25, § 1º, II, [LC 87/96] supra transcritos, o imposto (ICMS) não incide sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços, podendo o saldo remanescente, ser transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito. **É norma de eficácia plena, a independe de Lei Estadual regulamentadora**”⁵ (grifamos).

Na contundente assertiva da Min. Eliana Calmon, “*não é dado ao legislador estadual qualquer vedação ao aproveitamento dos créditos do ICMS, sob pena de infringir o princípio da não-cumulatividade, quando este aproveitamento se fizer em benefício de qualquer outro estabelecimento seu, no mesmo Estado, ou de terceiras pessoas, observando-se para tanto a origem no art. 3º*”⁶.

Destarte, parece-nos certo que a demora injustificada na emissão do documento que reconheça o crédito dará ensejo à impetração de mandado de segurança visando compelir o Estado a emitir o referido documento.

5. STJ, RMS 13.996-PA, Rel. Min. Francisco Falcão, T1, DJ 04/04/2005.

6. STJ, RMS n. 13.544, REL. Min. Eliana Calmon, Dj 02.06.2003.

A regulamentação da transferência dos demais créditos (excluídos os oriundos de operações de exportação) pela Lei Complementar n. 87/96 a nosso ver é inconstitucional, pois ela não se coaduna com o princípio da não-cumulatividade, na medida em que faculta aos Estados autorizar ou não a transferência para estabelecimentos do mesmo sujeito passivo ou de terceiros nas condições definidas pela lei estadual.

Como sobejamente demonstrado alhures, o direito ao crédito não é um atributo que pode ou não ser conferido ao contribuinte adquirente de mercadorias ou serviços, a depender do que dispuser a legislação infraconstitucional. Trata-se o crédito de um direito inerente à sistemática de débito e crédito do ICMS. Em outros termos, por força do princípio da não-cumulatividade, todo contribuinte de ICMS que adquire mercadorias ou serviços tributados pelo referido imposto tem direito ao crédito, independentemente de qualquer previsão legal infraconstitucional.

Nessa senda, não permitir que o contribuinte transfira seus créditos ou criar embaraços à transferência, nas hipóteses que não pode utilizá-los para pagar ICMS próprio, implica em fustigar o princípio da não-cumulatividade.

4. Crédito acumulado de ICMS e a possibilidade ou não de sua utilização para pagamento de ICMS-importação

Sabe-se que o contribuinte do ICMS-importação é o importador. Sendo o importador contribuinte do ICMS e tendo créditos acumulados suficientes para quitar o ICMS-importação, ele pode fazer esse abatimento ou terá que pagar o ICMS-importação e se creditar do imposto para aproveitá-lo para abatimento de outras operações? Em outros termos, pode o ICMS devido na importação do exterior ser debitado na conta-corrente gráfica que registra saldo credor (a favor do contribuinte) ou até mesmo saldo devedor (a favor do Fisco) ou deve efetuar o pagamento em guia especial para, somente depois, creditar-se na conta-corrente, aumentando ainda mais o saldo credor?

Essa questão já foi submetida ao Supremo Tribunal Federal e, em mais de uma oportunidade, concluiu a E. Corte que é regular a exigência do pagamento do ICMS-importação em guia especial, não se possibilitando o pagamento do imposto com créditos acumulados, vejamos a ementa de uma das decisões:

“EMENTA: ICMS. INCIDÊNCIA SOBRE MERCADORIA IMPORTADA. ART. 5º DA LEI PAULISTA N. 6.374/89. Obrigação tributária insuscetível de ser cumprida mediante lançamento de débito na conta gráfica da contribuinte. Pelo sistema tributário em vigor, o que se contabiliza na referida conta é o crédito do ICMS pago na entrada da mercadoria, independentemente de sua origem, ou o débito pelas saídas, inexistindo hipótese de débito pela entrada. Descabível invocar-se tratamento isonômico, pois, todos os contribuintes que importarem mercadoria do exterior estarão sujeitos ao recolhimento do tributo por guia e prazo especial, por força de exigência decorrente da Lei n. 6.374/89-SP. Precedente da Corte: RE 195.663 Não-conhecimento do recurso.”⁷

Com o devido respeito, não nos parece que essa seja a melhor solução para a questão. A efetividade do princípio da não-cumulatividade não pode ficar à mercê da existência ou não de obrigações acessórias capazes de viabilizar a sua aplicação ou de qualquer outra exigência. Não se pode, a que pretexto for, impedir que o contribuinte utilize seus créditos para pagar ICMS, ainda que seja na importação.

Referida vedação torna-se ainda mais absurda se recordarmos que os créditos de ICMS podem até mesmo ser cedidos a outros contribuintes do mesmo Estado, mas não podem ser utilizados para abater débitos próprios, tudo em nome do formalismo excessivo e da existência de deveres instrumentais incoerentes com a sistemática tributária vigente.

7. STF, RE 253229/SP, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, j. 28/04/2000, Primeira Turma, DJ 28.04.2005.

5. Correção monetária de créditos de ICMS

A correção monetária, sabe-se, tem como finalidade assegurar a justa atualização dos valores, sejam de débitos ou créditos. A sua função é neutralizar os efeitos causados pelos processos inflacionários.

Estribados nessa premissa, os Tribunais, reiteradamente tem firmado o entendimento de que os créditos de um modo geral, com exceção dos tributários, independentemente da existência de lei, devem ser corrigidos monetariamente. A título de exemplo pode ser citada a decisão abaixo:

“A indicação de índice oficial não sobrepuja a competência jurisdicional, pelo contrário, é seu dever, sendo-lhe imposta tal atitude na busca da melhor e mais justa entrega da prestação jurisdicional. **A ausência de previsão legislativa para a substituição da TR não impede que por exercício jurisprudencial outra seja aplicada em razão de a correção monetária representar mera e justa atualização da moeda corroída pelo tormentoso processo inflacionário, nada acrescentando ao principal.** Precedente: Resp 645.517, Rel. Min. José Delgado. DJ. 13/12/2004. p.250”.⁸

Nada obstante seja esse o entendimento sufragado pelos Tribunais para créditos não tributários, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento em sentido contrário com relação à correção de créditos de ICMS, vejamos:

“EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. ICMS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS ESCRITURAIS. TRANSPORTAÇÃO DE CRÉDITOS ACUMULADOS DE UM PERÍODO AO PERÍODO SUCESSIVO. CORREÇÃO MONETÁRIA.

8. STJ, EDcl no REsp 1103227/RJ; Rel. Min. Luiz Fux – Primeira Turma, J. 01/12/2009, DJ 04/02/2010.

DEPENDÊNCIA DE LEI AUTORIZADORA. Conforme orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, depende de lei autorizadora a correção monetária de créditos escriturais do ICMS. Orientação que também se aplica aos casos de créditos acumulados, transpostos de um período de apuração aos sucessivos”.⁹

O próprio Min. Joaquim Barbosa, relator do acórdão citado, admitiu, em outro processo, a correção do crédito na hipótese do aproveitamento não ter sido realizado no tempo devido por motivos de óbices impostos pelo Fisco, vejamos:

“Em regra, ausente lei local específica, não cabe a atualização de créditos escriturados ou aproveitados extemporaneamente por inércia creditável ao contribuinte. 2. Caracterizado injusto obstáculo posto pela autoridade fiscal, é cabível a correção monetária dos créditos registrados ou aproveitados a destempo. 3. Caso em que não ficou evidenciado, no acórdão recorrido, o injusto obstáculo que teria sido colocado pelo Fisco. Dever de correção monetária fundado na regra da não-cumulatividade. Tese sistematicamente afastada por esta Corte. Agravo ao qual se nega provimento.”¹⁰

O princípio da não-cumulatividade tem como propósito, em termos singelos, assegurar que, ao final da cadeia mercantil de determinado produto, o mesmo não seja tributado em montante superior ao correspondente à aplicação da alíquota sobre o preço vendido ao consumidor. Entretanto, inadmitida a correção monetária sobre os créditos de ICMS, certo é que, ao final da cadeia, o montante de ICMS efetivamente recolhido não corresponderá apenas ao montante acima apontado, mas sim a ele mais o reflexo inflacionário.

Neste sentido, ressalta Roque Antônio Carrazza que os “créditos de ICMS, no momento de serem utilizados, devem ser

9. STF, AI 388888 AgR/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 31.08.10, DJ 01.10.10.

10. STF, RE 242542 AgR / RS, AG.REG.no RE, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 23/03/2010, Segunda Turma, Dje 30.04.2010.

corrigidos monetariamente, seja para que o Fisco não experimente um enriquecimento sem causa, seja para que se cumpra, em toda a latitude, o *princípio da não-cumulatividade*”.¹¹

De fato, construir uma exegese segundo a qual a correção ao crédito é um direito que depende de previsão legislativa estadual, implica em fragilizar o princípio da não-cumulatividade.

6. Considerações finais

Muitas são as polêmicas que existem em torno do tema “créditos do ICMS”. Todavia, acreditamos que boa parte delas, como salientado alhures, são decorrentes de interpretações equivocadas sobre o conteúdo e alcance do princípio da não-cumulatividade e de abusos cometidos pelos Estados e Distrito Federal no momento de legislar sobre o ICMS ou no ato de aplicar as normas pertinentes.

Portanto, se não fossem os abusos legislativos e as deturpações cometidas na aplicação do princípio da não-cumulatividade, com certeza as disputas entre Fisco e contribuintes seriam muito menores. Não teríamos tantas polêmicas quanto ao aproveitamento de créditos de ICMS.

O crédito no ICMS não é um atributo a ser assegurado ou não ao comerciante adquirente de bens ou serviços a depender do que disputer a lei infraconstitucional a respeito. Trata-se de atributo inerente ao imposto ICMS. Toda operação ou prestação tributada gera crédito para o contribuinte adquirente, independentemente, da existência ou não de previsão em lei infraconstitucional.

11. ICMS. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 422.