

INCONSTITUCIONALIDADE DO ART.33,I DA LEI COMPLEMENTAR N.º 87/96, COM A REDAÇÃO DA LC 122/2006, EM FACE DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS (ART.155, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL)

Luiz Henrique Diniz Araujo. Graduado em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Especialista em Direito Civil e Direito Processual Civil pela Universidade Católica Dom Bosco. Pós-graduando em Direito Público pela Escola da Magistratura de Pernambuco (ESMAPE). Procurador Federal desde agosto/2002.

Resumo: O presente estudo pretende fazer uma análise da constitucionalidade do art. 33, I, da Lei Complementar n.º 87/96, com a redação da LC 122/2006, em face do princípio da não-cumulatividade do art. 155, § 2.º, I, da Constituição Federal, expondo entendimentos favoráveis à constitucionalidade e demonstrando as razões por que o entendimento mais adequado é pela inconstitucionalidade do dispositivo.

Palavras-chave: Não-cumulatividade. ICMS. Mercadorias para uso e consumo. creditamento.

1. INTRODUÇÃO: O ART. 33, I, DA LC 87/96 (REDAÇÃO DA LC 122/2006) E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ART. 155, § 2.º, I, DA CF. CRÉDITO FÍSICO E CRÉDITO FINANCEIRO.

O presente trabalho se propõe a demonstrar a desconformidade do art. 33, I, da Lei Complementar n.º 87/96 (redação da Lei Complementar n.º 122), com o princípio da não-cumulatividade, na forma como delineado pelo art. 155, § 2.º, I, da Constituição Federal.

O estudo demonstrará o entendimento que propugna pela constitucionalidade do dispositivo legal, corrente perfilhada inclusive pelo Supremo Tribunal Federal.

Em seguida, demonstrará o equívoco desse entendimento, explicitando que o art. 33, I, da LC 87, ao fixar 1.º de janeiro de 2001 como termo inicial do direito de crédito em relação

às mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, discrepa do princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2.º, I, CF).

Com efeito, o princípio da não-cumulatividade do ICMS está configurado no art. 155, § 2.º, I, da CF, nos seguintes termos:

Art. 155.....

§ 2.º O imposto previsto no inciso I (ICMS) 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;

Verifica-se que o dispositivo delinea o princípio da não-cumulatividade em termos amplos, sem restringir que incidências de ICMS gerarão direito a crédito.

Por essa razão, entendemos que o texto constitucional adotou o crédito financeiro em matéria de ICMS. Isso significa que diferentemente do regime do crédito físico, o creditamento para fins de ICMS admite imposto incidente nas operações anteriores (art. 155, § 2.º) não apenas sobre as mercadorias empregadas fisicamente na industrialização, comercialização ou prestação de serviços ou, ainda, nas operações de que tenha resultado o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Como o regime é o do crédito financeiro, o creditamento de ICMS engloba o imposto incidente sobre qualquer mercadoria ou serviço, pois em qualquer hipótese é custo operacional.

Por essas razões sumariamente expostas e exploradas abaixo com maior detalhe é que o art. 33, I, ao remeter para 1.º de janeiro de 2011 o termo inicial para que as entradas de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento sejam creditadas, afronta o princípio da não-cumulatividade (art.155, § 2.º, I, CF).

2. ENTENDIMENTOS PELA CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 33, I, DA LC 87/96. A INTERPRETAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O nosso entendimento esboçado na Introdução discrepa de parte da doutrina e do entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Hugo de Brito Machado (1997, p. 141), por exemplo, defende que o imposto a ser compensado é tão somente o atinente às entradas de mercadorias que continuarão circulando, bem como que o legislador complementar tem liberdade em relação ao tema, salientando, inclusive, que a doutrina do crédito físico (e não do crédito financeiro) tem predominado no Brasil.

O mesmo autor, em outra obra (2005, p. 377), parece entender a não-cumulatividade como mera técnica, e não como princípio constitucional, ao ensinar que os créditos de ICMS só podem ser deduzidos nos termos da LC 87/96.

Em linha semelhante segue Ricardo Lobo Torres (2002, pp. 347 e 348), ensinando que em matéria de ICMS se rejeita o sistema do crédito financeiro, no qual se aproveitam outras despesas necessárias à produção do bem, afirmando, no entanto, que com a autorização para a utilização do crédito correspondente às mercadorias adquiridas para uso ou consumo do estabelecimento ou para o seu ativo fixo (LC 87/96) já se percebe uma aproximação ao sistema do crédito financeiro.

O Supremo Tribunal Federal firmou posição no sentido da constitucionalidade da limitação temporal ao creditamento de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nos termos do art. 33, I, da LC 87/96:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. LEI COMPLEMENTAR N. 87/96. SUPERVENIÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR N. 102/00. CRÉDITO DE ICMS. LIMITAÇÃO TEMPORAL À SUA EFETIVAÇÃO. VULNERAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES. 1. O Plenário desta Corte, no julgamento da ADI-MC n. 2.325, DJ de 4.10.04, fixou entendimento no

sentido de não ser possível a compensação de créditos de ICMS em razão de operações de consumo de energia elétrica ou utilização de serviços de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração no ativo fixo do próprio estabelecimento. 2. As modificações nos artigos 20, § 5º, e 33, da Lei Complementar n. 87/96, não violam o princípio da não-cumulatividade. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF, 2008, p. 1247).

Todavia, consoante se demonstrará abaixo, há razões para entender que essa interpretação não é a mais adequada.

3. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 33, I, DA LC 87/96, COM A REDAÇÃO DA LC 122, EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ART. 155, § 2.º, I

No presente tópico demonstrar-se-á que diversas razões autorizam o entendimento de que o art. 33 da LC 87/76 afronta o princípio da não-cumulatividade. Atente-se para a dicção do dispositivo:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011; (Redação dada pela Lcp nº 122, de 2006)

Verifica-se, em face do já exposto acima, que a limitação temporal de creditamento das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento afronta a não-cumulatividade enunciada no art. 155, § 2.º, I, da Constituição Federal. Assim porque o princípio da não-cumulatividade é enunciado pela CF em termos amplos, não podendo a lei complementar limitá-lo material ou temporalmente.

José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo (2004, p. 100) dizem que a não-cumulatividade é um princípio constitucional (e não mera técnica de tributação). Escrevem que sua supressão do Texto levaria um grave abalo em toda a estrutura econômica em que foi

baseado o Estado, uma vez que geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços, em decorrência de artificialismo tributário.

Ives Gandra (2001, p. 548), por sua vez, diz que o princípio da não-cumulatividade é norma de aplicação, eventualmente regulamentável, com eficácia plena. Acrescenta, ainda, que o legislador infraconstitucional nada pode fazer em relação a ele, posto faltar-lhe competência legislativa para restringir o seu conteúdo, sentido e alcance.

No mesmo sentido, Luiz Fernando Ruck Cassiano (2007), que afirma que a Constituição Federal, não trazendo vedações ao crédito de ICMS, não autoriza, outrossim, a legislação a fazê-lo.

Desse entendimento, não diverge Gustavo Vita Pedrosa (2007), quando afirma que o mecanismo da não-cumulatividade não é oriundo das normas infraconstitucionais, mas da “Lex Magna”, não cabendo à lei complementar lhe restringir a eficácia. Acrescenta, ainda, que Roque Antônio Carraza observa que tal limitação temporal afastou ainda mais a Lei Kandir (LC 87/76) da Constituição Federal.

Sacha Calmon Navarro Coelho (2001, p. 302), em linha semelhante, diz que a Constituição de 1967, em seu art. 23, I (EC n. 1/69), fixava que o ICMS era não-cumulativo nos termos da lei complementar. Com fundamento nesse dispositivo, o Decreto-lei n.º 406/68, lei complementar *ratione materiae*, adotou o crédito físico, já que o art. 3.º § 3.º, estabelecia o não-estorno de mercadorias adquiridas para utilização como matéria-prima, material secundário e embalagem. Por essa razão, a jurisprudência da época se fixou no entendimento de que o sistema de compensação era o do crédito físico, ou seja, somente propiciavam crédito as mercadorias destinadas à revenda ou materiais/insumos que se integrassem ao produto resultante ou que, pelo menos, se consumissem integralmente na industrialização.

Segue lecionando que na CF de 1988 houve alteração profunda, pois não delegou à lei complementar estatuir o perfil da não-cumulatividade, mas apenas o disciplinamento adjetivo do regime de compensação do ICMS.

Dessa forma, continua, o valor suportado pelos agentes da circulação no exercício de suas atividades, como contribuintes de fato do ICMS (aquisição de bens para uso ou consumo e bens do ativo fixo), autoriza o adquirente e o tomador de serviços, na qualidade de contribuintes *de jure*, a se creditarem do imposto, deduzindo-o de suas operações tributadas, uma vez que é custo operacional.

Vê-se, portanto, que apesar dos entendimentos em contrário, inclusive do Supremo Tribunal Federal, o entendimento mais correto é pela inconstitucionalidade do art. 33, I, da LC n.º 87/96, em face do art. 155, § 2.º, I, da Constituição Federal.

4. Conclusão

No presente trabalho, pretendeu-se analisar a constitucionalidade, em face do princípio da não-cumulatividade, do art. 33, I, da Lei Complementar n.º 87/96, com a redação da LC 122/2006, que só permite o creditamento do ICMS incidente a mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento a partir de 1.º de janeiro de 2001.

Para examinar o assunto, expôs-se, de início, o entendimento contrário ao nosso, perfilhado inclusive pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido da constitucionalidade da previsão, partindo-se do pressuposto de que cabe à lei complementar delinear o a não-cumulatividade do ICMS.

Em seguida, expusemos nosso entendimento, pela inconstitucionalidade da limitação contida no art. 33, I, tendo-se em vista que a não-cumulatividade em matéria de ICMS é princípio fixado no art. 155, § 2.º, I, da CF, não cabendo à lei complementar limitá-lo, mas tão-somente definir seus aspectos adjetivos.

REFERÊNCIAS

CASSIANO, Luiz Fernando Ruck. **Lei Complementar nº 122/06 e o princípio da anterioridade nonagesimal**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1280, 2 jan. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9339>>. Acesso em: 04 ago. 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro, Forense, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo, Dialética, 1997.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros, 2005.

MARTINS, Ives Gandra. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. São Paulo, Dialética, 2004.

PEDROSA, Gustavo Vita. **A insegurança jurídica dos contribuintes do ICMS em decorrência das constantes alterações do artigo 33 da Lei Complementar 87/96 e a possibilidade do crédito respectivo com base na Emenda Constitucional 42 de 2003**. Revista Jus Vigilantibus, 14 de abril de 2007. Disponível em: <http://jusvi.com/artigos/24469>. Acesso em 04 ago. 2008.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 2.^a Turma. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 461878/MG. Relator: Ministro Eros Grau. Decisão unânime. Brasília, 17.06.2008. DJ de 31.07.2008, p. 1247.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro, Renovar, 2002.