

**MARCOS CÉSAR PERES**

**INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA –  
ESTUDO SOBRE O REGIME DE COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE  
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do Título de Especialista em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Blênio Severo Peixe.

**CURITIBA**

**2003**

## RESUMO

PERES, M.C. **Instituto da Compensação Tributária – Estudo sobre o Regime de Compensação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços**. Este estudo, teve como objetivo principal, demonstrar o histórico do direito à compensação tributária situado no contexto jurídico-constitucional do termo. Estabeleceu relações entre a compensação de tributos e o ICMS e demonstrou como se processa seu regime. A principal característica do ICMS é a sua não-cumulatividade, cuja previsão é constitucional. Neste aspecto, tem-se o regime de compensação, onde o contribuinte, em determinado período, apura o seu imposto a pagar ou, quando for o caso, seu saldo credor. Nesta apuração, o contribuinte deve seguir uma série de determinações impostas pela referida lei complementar. Sendo que o estudo foi efetuado buscando verificar, principalmente, se essa lei atende ao previsto constitucionalmente. Conclui-se ao final deste estudo, que o ICMS é um pesado ônus para o contribuinte, não tanto pelo pagamento, pois, a carga tributária é transferida para o consumidor final, mas sem dúvida pela necessidade de cumprimento de muitas obrigações acessórias e seu complexo entendimento, permitindo assim, aos interessados no tema maiores esclarecimentos sobre o regime de compensação do ICMS, o que, certamente ajudará a dirimir dúvidas e conflitos gerados pelo seu não entendimento.

**Palavras-chave:** Instituto; Compensação; Tributos, ICMS.

**E-mail :** mcperes@pr.gov.br

## ÍNDICE

<b>RESUMO</b> .....	II
<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	1
<b>2. METODOLOGIA</b> .....	6
<b>3. DESENVOLVIMENTO</b> .....	7
3.1 ICMS – ORIGEM E LEGISLAÇÃO.....	8
3.2 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	12
3.3 O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	15
3.3.1 Aspecto temporal.....	16
3.3.2 Aspecto espacial.....	16
3.3.3 Aspecto valorativo.....	16
3.3.4 Aspecto pessoal.....	17
3.3.5 Sujeito Ativo.....	17
3.3.6 Sujeito passivo.....	18
3.3.7 Sujeição passiva indireta.....	18
3.3.8 Responsabilidade Tributária.....	19
3.4 A INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA.....	20
3.4.1 Interpretação econômica da Norma Tributária.....	23
3.4.2 Fontes principais do Direito Tributário.....	34
3.5 REGIME DE COMPENSAÇÃO DO ICMS.....	37
3.5.1. A compensação no Direito Privado.....	38
3.5.2 A compensação no Direito Tributário.....	39

3.5.3 O regime jurídico da compensação.....	41
3.5.4 Compensação e lançamento.....	43
3.5.5 A exigência de liquidez e certeza.....	45
3.5.6 A espécie de tributo.....	50
3.5.7 Outras questões relevantes.....	55
3.6 O ICMS E A LEI COMPLEMENTAR 87/96.....	58
3.6.1 BASE JURÍDICA E ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO.....	61
<b>4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>80</b>
<b>5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>84</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Esta pesquisa estuda o regime de compensação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), tributo de grande importância no sistema nacional, e que tem, como principal característica o mandamento constitucional que determina sua não cumulatividade.

O estudo do regime de compensação do ICMS originou-se a partir da reflexão sobre o direito de compensação tributária Instituição, intitulada pela comunidade jurídica em 30 de dezembro de 1991.

A instituição do direito de compensação tributária é resultante do dispositivo encartado na Lei Federal nº 8.383/91, e determina que nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

O regime de compensação tributária, amparado legalmente tratou de definir um requisito essencial para o aproveitamento tributário, ou seja, a compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

A partir desse requisito, inúmeras demandas surgiram perante o Poder Judiciário para que fosse definido o que seriam tributos e contribuições da mesma espécie. O resultado foi o de que a compensação tributária poderia ser feita desde

que tal operação fosse efetivada entre tributos e contribuições que tiverem a mesma natureza jurídica e uma só destinação orçamentária.

Preocupada com o grande avanço ocasionado pela Instituição veio a Instrução Normativa nº 67, de 26 de maio de 1992, acima da Lei nº 8383/91, que impôs ao contribuinte absurdas exigências. Mediante o acontecimento, os órgãos judiciais interviram para afastar tal redução do comando legislativo.

Como resultado jurisprudencial, restou que, embora livre o exercício da compensação tributária autônoma, a obrigação tributária não se encerrava, porquanto deveria a mesma ficar sujeita à homologação do Fisco Federal, assegurando-lhe o direito de auditar a lisura dos procedimentos adotados, dos valores envolvidos, dos índices de correção utilizados e da origem dos créditos, portanto configurando-se a operação como provisória, porque sujeita às medidas judiciais cabíveis se constatadas irregularidades no que havia sido provisoriamente liquidado.

Diante do freqüente desrespeito aos comandos legais perpetrados pelo Fisco, típico da descomunal voracidade dos órgãos fazendários e, com receio de inviabilização do direito de compensação conquistado, o contribuinte por sua vez recorre à Justiça.

Após intensos debates, o Superior Tribunal de Justiça definiu a questão da possibilidade de compensação por homologação em sede de embargos de divergência. Apesar da clara orientação da Corte de Justiça, outro ponto começou a ser debatido para tentar obstar a orientação acima descrita, a exigência de liquidez e certeza para a compensação. Daí a confusão entre a compensação prevista no art. 170 do Código Tributário Nacional com a que se refere o art. 66 da Lei nº 8.383/91.

A primeira é norma dirigida à autoridade fiscal e concerne à compensação de créditos tributários, enquanto a outra constitui norma dirigida ao contribuinte e é relativa à compensação no âmbito do lançamento por homologação.

A compensação, no caso, fica a depender da homologação da autoridade fiscal, que tem para isso o prazo de cinco anos (C.T.N., art. 150, § 4º). Durante esse período, pode e deve fiscalizar o contribuinte, examinar seus livros e documentos e lançar, de ofício, se entender indevida a compensação, no todo ou em parte.

A norma contida no art. 66, da Lei nº 8.383/91 não cuida da compensação a que se refere o art. 170 do Código Tributário Nacional, pela simplíssima razão de que não se refere à compensação como forma de extinção imediata de crédito tributário, em sentido jurídico. Ela autoriza a compensação dos valores pagos indevidamente com valores objeto de obrigações tributárias, no exato sentido em que tal expressão é usada pelo Código Tributário Nacional. Insere-se, pois, na relação de tributação, em momento anterior ao lançamento.

Atualmente, parece não haver dúvida de que a legislação e a jurisprudência consagraram o regime de restituição por compensação dos tributos pagos a maior, assim como a possibilidade jurídica de sua apropriação no sistema contábil do contribuinte, que pode ser tecnicamente assim representado: lançamento contábil, representado pelo registro no sistema contábil dos valores componentes das operações efetuadas; lançamento fiscal, ou seja, o auto lançamento, ou lançamento por homologação, que consiste em ato do próprio contribuinte de lançar em sua contabilidade o encontro dos valores que entende serem devidos com aqueles que constituem seus créditos.

A compensação de tributos e contribuições federais, quando feita pelo próprio contribuinte constitui uma forma objetiva, ágil e desburocratizada para se reaver exações (arrecadação de tributos determinada por lei) e valores pagos indevidamente. O sistema reúne inegáveis méritos e vantagens para o contribuinte e para o poder público, em suas relações jurídico-tributárias. Por outro lado, ocasiona dúvidas, conflitos entre o Fisco e o contribuinte, visto que ambos utilizam-se da jurisprudência com o intuito de punição.

Mediante o exposto questiona-se: como se processa o Regime de Compensação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)?

Hipoteticamente, à luz da jurisprudência, a resposta para o questionamento é que o regime de compensação de tributos é complexo, exige muita leitura, análise e sobretudo compreensão, tanto da parte dos profissionais do Fisco, como da parte do contribuinte.

Permeada por seu objetivo geral, demonstrou a importância de se conhecer com maior complexidade, o Regime de Compensação do ICMS. Delineada por seus objetivos específicos, pretendeu: abordar o histórico do direito à compensação tributária; situou seu instituto no contexto jurídico-constitucional; estabeleceu relações entre compensação de tributos e ICMS e demonstrou como se processa o regime de compensação do ICMS, permitindo aos profissionais no Fisco maiores esclarecimentos sobre o Regime de Compensação do ICMS, e que ajudará a diminuir as dúvidas e conflitos gerados pelo não entendimento do mesmo.

Esta pesquisa, teve como finalidade, disponibilizar aos profissionais do Fisco maiores esclarecimentos sobre o Regime de Compensação do ICMS.

## 2. METODOLOGIA

Especificamente neste estudo, optou-se por uma metodologia descritiva delineada pela pesquisa bibliográfica (Constituição Federal, Código Tributário Nacional e Lei Complementar nº 87/96), onde a trajetória descritiva conseqüentemente depende de uma análise teórica dos itens abordados e de exemplos de casos reais levantados junto a jurisprudência nacional.

Para tanto, o trabalho foi dividido em quatro partes, sendo a primeira dedicada à introdução ao estudo efetivado, demonstrando sua importância e seus objetivos. A segunda parte demonstra metodologicamente como o estudo foi conduzido.

A terceira parte, desenvolve o tema proposto, primeiramente dedicando-se à uma abordagem histórica do ICMS enquanto imposto, sua origem e legislação; aborda questões relativas à obrigação tributária; enfatiza o fato gerador da obrigação tributária, seus aspectos, seus sujeitos e suas responsabilidades. Aborda a interpretação da Lei tributária, no referente a interpretação econômica e as fontes principais do direito tributário; o regime de compensação do ICMS, a compensação no direito privado, a compensação no direito tributário, o regime jurídico na compensação, compensação e lançamento, a exigência de liquidez e certeza; o ICMS e a Lei Complementar 87/96 e a base jurídica, o entendimento doutrinário do tributo e outras questões relevantes à respeito da compensação tributária

A quarta e última parte da pesquisa converge de maneira ampla e irrestrita às considerações finais sobre o estudo realizado.

### 3. DESENVOLVIMENTO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação - ICMS, é o principal gerador de recursos para o orçamento dos Estados brasileiros. É o resultado das modificações do Sistema Tributário que foi adotado pela reforma de 1967.

Na reforma de 1967, o Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC, foi substituído pelo Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, de competência federal. Essa reforma representou um grande avanço, porque substituiu um imposto cumulativo, que incidia sobre o faturamento das empresas (IVC), por impostos sobre o valor adicionado (IPI ou ICM).

O ICMS é oriundo do antigo IVC, que incidia sobre a mesma mercadoria com alíquota constante em todo processo econômico, foi diferenciado do IVC por ser um imposto justo e não cumulativo. Por ser um imposto indireto e por estar inserido no preço das mercadorias e serviços, é mais fácil de ser cobrado. O ônus do imposto é transferido ao consumidor, sendo sua arrecadação feita por intermédio das empresas que produzem e ou comercializam bens e serviços.

Ressalta-se ainda o fato de que o alto potencial de arrecadação de impostos do tipo IVA – tal como o ICMS – não apenas representa um dado que tem-se revelado em níveis históricos, mas se afirma como tendência, no cenário internacional, na prática tributária entre os países desenvolvidos .

### 3.1 ICMS – ORIGEM E LEGISLAÇÃO

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), tem previsão no Sistema Tributário Brasileiro desde a Constituição Federal de 1988. Sua competência impositiva pertence aos Estados-membros e ao Distrito Federal, representando hoje sua principal fonte de receita.

O ICMS teve como antecessor o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), que por sua vez substituiu o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), tal substituição foi feita devido, principalmente, por que o IVC tinha incidência cumulativa, trazendo os problemas advindos do chamado efeito cascata, quais sejam: a) tributação excessiva dos produtos; b) verticalização das empresas, para eliminar uma ou mais operações de venda, gerando monopólios inconvenientes. Na época estava muito em voga a técnica francesa de se tributar o valor acrescido em cada etapa de circulação através da TVA (Taxe sur la Valeur Ajoutée). Assim, através da Emenda Constitucional nº 18/65, o Brasil criou o ICM, estabelecendo sua não cumulatividade. Devemos lembrar que tal imposto tem características próprias, não se enquadrando inteiramente no padrão europeu em que se inspira.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, posteriormente denominada Código Tributário Nacional (CTN) pelo Ato Complementar nº 36/67, dispôs sobre as regras a serem obedecidas pelo legislador estadual para imposição do ICM. Os dispositivos do CTN que tratavam do ICM foram alterados pelo Decreto-Lei nº 406/68, expedido pelo Presidente Costa e Silva em pleno regime ditatorial. A dúvida que pairou foi se

o Decreto-Lei poderia tratar de matéria reservada a lei complementar, criando-se um impasse. Sobre isto informa Borges:

O impasse foi solucionado pelo Supremo Tribunal Federal, quando julgou o recurso Extraordinário 76.723 SP, oportunidade em que a Suprema Corte decidiu que o Decreto-Lei nº 406/68, expedido no recesso do Congresso nacional, por poder de fato, era materialmente lei complementar, que estatui normas gerais de direito financeiro a que os Estados devem obediência. (BORGES, 1995, p.22).

O Decreto-Lei nº 406/68 tratou de ICM e ISS, embora não atendendo as necessidades, como diz Carvalho:

Sem dúvida defeituoso em sua redação, criticado pelos juristas e exigindo um longo e laborioso trabalho de exegese pelos tribunais, o Decreto-Lei nº 406/68 teve a seu favor o fato de ter cortado o nó górdio que prendia os fatos geradores confrontantes, afastando a solução que havia sido dada pelo Código Tributário Nacional, embora não de maneira total e nem definitiva, pois até hoje ainda há algumas dúvidas não bem resolvidas, como demonstra a grande quantidade de decisões judiciais que versam sobre ambos os impostos. (CARVALHO, 1998, p.2).

Ao se instaurar a Assembléia Nacional Constituinte de 1987, os Estados vislumbraram o momento de diminuir a competência tributária da União, e tornar a Federação brasileira mais igualitária. Sem dúvida, havia, e ainda há, a necessidade de diminuir o poder hipertrofiado da União, mas, isto não legitima deixar de lado o bom senso e os ensinamentos da ciência jurídica tributária. No momento que se colocou como objetivo abocanhar a maior parte possível dos recursos disponíveis, perdeu-se o rumo. Comentando o que ocorreu naquele tempo, escreve Coelho:

E surge o ICMS, outra vez a revelia das serenas concepções dos juristas nacionais, senhores das experiências européias e já caldeados pela vivência de vinte e três anos de existência do ICM. Suas proposições não foram aceitas. Prevaleceu o querer dos Estados. A idéia acabou evoluindo no sentido de tomar

receitas da União e não de racionalizar o imposto. (COELHO, 1982, p. 89).

Buscando aumentar suas receitas os Estados conseguiram que o campo de incidência do ICMS englobasse os fatos econômicos sobre os quais anteriormente incidiam os chamados impostos únicos de competência da União. Assim, o ICM teve seu campo de incidência ampliado, passando a se chamar ICMS e onerando as operações de circulação de minerais, energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos e lubrificantes. Ainda neste objetivo de almejar mais receitas os Estados conseguiram transferir para sua área de competência o Imposto Sobre Transporte Rodoviário de Passageiros e de Carga (ISTR) e o Imposto Sobre Serviços de Comunicações (ISSC).

A tributação por um único imposto de fatos econômicos tão distintos como a obrigação de dar coisa certa, na circulação de mercadorias, e a obrigação de fazer, na prestação de serviços, não obedece a uma boa técnica tributária, ensejando dúvidas e conflitos, como diz Carraza:

A fórmula adotada pela Constituição de 1988, de aglutinar impostos diferentes debaixo do mesmo rótulo (ICMS), além de não ser das mais louváveis, sob o aspecto técnico, está, na prática, causando grandes confusões. De fato, o legislador ordinário, nem sempre afeito a melhor técnica, tem, com frequência, dispensado o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o imposto pode alcançar. (CARRAZA, 1997, p.31).

Antes de ser instituído pelas leis ordinárias estaduais, o ICMS devia ter sido explicitado por lei complementar como ordenou a Carta Magna. Mas, como se sabe que o processo legislativo, às vezes, é demorado, o próprio legislador constituinte, conforme o disposto no art. 34, §8º, do Ato das Disposições Constitucionais

Transitórias, autorizou que Estados-Membros da Federação, caso houvesse morosidade na edição da lei complementar, regulassem a matéria por meio de convênio.

O Convênio 66/88 subsistiu por oito anos, e temos que só foi substituído devido a necessidade do governo brasileiro adequar-se a globalização, desonerando as exportações e incentivando a atividade econômica ao possibilitar o aproveitamento dos créditos financeiros na apuração do imposto devido. Ressalte-se que para alguns doutrinadores tal aproveitamento já era possível desde a entrada em vigor do atual Sistema Tributário Nacional, sendo inconstitucional o referido convênio quando vedava a utilização dos créditos financeiros. Tal polêmica será abordada no próximo capítulo.

Sobre o Convênio 66/88 nos informa Carvalho:

Esse convênio que foi hipotetizado como regulador das inovações trazidas pelo novo Sistema Tributário Nacional, no que tangeria às novas incidências do ICMS, (prestações de serviços), acabou, no entender de muitos doutrinadores, por exorbitar a bitola que lhe havia sido traçada pelo §8º do ADCT e criou regras impertinentes à sua precípua e específica finalidade, revogando parcialmente o Decreto-Lei 406/68. (CARVALHO, 1998, p.11).

Seus limites foram bem entendidos pelo Superior Tribunal de Justiça nos vv. acórdãos proferidos nos Resps. ns. 36.337-3-SP e 38.590-3-SP (DJU de 16-9-94) e 57.987-2-SP (DJU de 6-3-95, p. 4.335), estando dito na ementa do segundo acórdão referido que:

A competência provisoriamente autorgada aos Estados, pelo art. 34. § 8º do ADCT, restringe-se ao preenchimento de lacunas no Decreto-Lei nº 406/68 e à substituição de preceitos daquela Lei Complementar, não recepcionados pelo novo ordenamento jurídico.

Como advento da Lei Complementar nº 87/96, ficaram revogados o Convênio 66/88, em sua totalidade, e o Decreto-Lei nº 406/68, na parte em que trata do ICMS, continuando em vigor a parte que trata do Imposto sobre Serviços, de competência municipal.

### 3.2 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Estado, no uso de seu poder soberano, busca junto aos particulares os recursos necessários ao cumprimento de suas finalidades. A maior parte desses recursos vem dos tributos pagos pelos cidadãos. No passado, a relação tributária era uma relação de poder e força, tendo de um lado o Estado a impor coercivamente o peso dos tributos a seus cidadãos; sem concordância expressa destes.

Atualmente, não há dúvida quanto à natureza da relação tributária. É uma relação de direito, pois o Estado não pode impor ao cidadão tributo que não esteja previsto em lei. E mais. Ainda estando previsto em lei, a cobrança de tributos sofre limitações insculpidas na Constituição Federal, muitas delas elevadas à condição de direitos e garantias individuais, fazendo parte do núcleo imodificável – cláusula pétrea. O Estado faz uso de sua soberania apenas no momento em que dita a lei. A

partir daí, tem o direito de exigir o tributo, mas dentro dos estritos limites legais.

A norma jurídica, ao disciplinar as relações humanas no que tange aos direitos e obrigações, cria vínculos entre os indivíduos. Aos direitos de uns correspondem obrigações de outros. Às relações disciplinadas pelo direito dá-se o nome de relação jurídica.

A lei tributária cria para o Estado o direito de buscar junto aos particulares, pessoas físicas ou jurídicas, a receita derivada denominada tributária. Ao direito daquele corresponde o dever destes de cumpri-lo. Sendo uma relação disciplinada pelo direito, podemos concluir ser de natureza jurídica a relação tributária estabelecida entre o Estado e os cidadãos.

O direito costuma ser dividido em direito das coisas, das pessoas e das obrigações. Os dois primeiros são ditos absolutos por sujeitar todas as outras pessoas, não havendo, propriamente, um sujeito passivo preciso e determinado. No direito das obrigações, ao contrário, há claramente um sujeito ativo que pode exigir a prática de um ato ou abstenção de um fato por parte de um sujeito passivo.

O direito tributário regula as relações entre o Estado e os particulares na parte referente à obtenção de receitas denominadas tributárias, que o ente público aplicará nas áreas de saúde, educação, segurança e outras do interesse da coletividade. A obrigação, por sua vez, nasce da lei, do contrato ou do ato ilícito. No âmbito do direito tributário, entretanto, a obrigação só pode originar-se da lei, por força do princípio da legalidade, sustentáculo do estado de direito.

Ocorrida a situação hipotética prevista na lei, o chamado fato gerador a ser analisado no próximo item, nasce para o particular o dever de pagar o tributo e para o Estado o direito de exigi-lo. Sem dúvida, podemos concluir ser de natureza obrigacional a relação jurídico-tributária. Segundo Rosa Jr:

Desta forma, o objetivo do Direito Tributário só pode ser alcançado através da imposição feita pelo Estado aos contribuintes para que paguem os tributos instituídos por lei do que resulta ser a relação tributária de natureza obrigacional, que, no entanto, caso contrário da obrigação de direito privado, só pode resultar da lei em decorrência do princípio da legalidade. Em resumo, a relação tributária tem natureza obrigacional porque o Estado tem o poder jurídico de exigir do

contribuinte o pagamento do tributo criado por lei. (ROSA JR, 1997, p. 98).

O art. 113 do Código Tributário Nacional cuidou da obrigação tributária, dividindo-a em principal ou acessória, de acordo com seus §§ 1º e 2º. O objeto da obrigação tributária principal é sempre de natureza patrimonial. Uma quantia de dinheiro que o particular deve carrear aos cofres públicos, em decorrência do acontecimento da situação hipotética prevista na norma. Trata-se de obrigação de dar. Dar dinheiro ao ente público. O objeto da obrigação acessória, por sua vez, é de natureza não patrimonial.

Um fazer ou não fazer, de acordo com o interesse da arrecadação e fiscalização do tributo. Impende, agora, observar que, segundo o dispositivo citado, a obrigação principal decorre unicamente de lei em sentido estrito, enquanto a obrigação tributária acessória decorre da legislação tributária, significando que esta pode ser criada por decretos, instruções normativas, resoluções e outros atos normativos de hierarquia inferior.

Cabe fazer observação quanto ao § 3º do art. 113 do CTN, segundo o qual, a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Na verdade não há a conversão de obrigação acessória em principal.

Como na teoria geral do direito, a cada prestação descumprida corresponde uma sanção, o descumprimento da obrigação tributária acessória cria para o Estado o direito de exigir a multa correspondente, cujo conteúdo, obviamente, é de natureza patrimonial – dinheiro.

Para finalizar o estudo quanto à obrigação tributária, útil transcrever a definição de Machado:

Diríamos que ela é a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito. (MACHADO, 1997, p.56).

### 3.3 O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme está expresso no art. 114 do CTN, *o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*. A expressão fato gerador adotada pelo legislador significa tanto a situação hipotética prevista na norma, quanto aquela ocorrida efetivamente. De acordo com ATALIBA (1973, p.48), "aquela seria a hipótese de incidência e esta o fato imponível".

Depreende-se do conceito adotado pelo Código Tributário serem simultâneas a ocorrência do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária. A realização pelo sujeito passivo da situação de fato ou jurídica prevista na lei faz nascer para o Estado o direito de exigir daquele o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Bom nesse ponto mencionar o princípio da tipicidade, segundo o qual, para ser considerada fato gerador do tributo, a ocorrência do mundo real deve satisfazer a todos os requisitos descritos na hipótese legal.

De acordo com NOGUEIRA (1995, p.67), "a lei cria hipoteticamente a figura ou modelo e a consequência tributária somente surgirá se a situação descrita for praticada, por alguém, dentro da jurisdição, num dado momento, submetida a uma

base de cálculo e alíquota se tratar de tributo avaliável ou apenas de um quantum se o tributo é fixo”.

A hipótese de incidência do ICMS é a realização de operações relacionadas à circulação de mercadorias e prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicações. Do trecho transcrito acima, podemos concluir ser necessário à ocorrência do fato gerador do imposto, o preenchimento de seus aspectos adjetivos: temporal, espacial, valorativo e pessoal.

### 3.3.1 Aspecto temporal

O momento da ocorrência do fato gerador é de importância capital, pois marca o nascimento da obrigação tributária. A lei a ser aplicada ao fato gerador é aquela vigente na data de sua ocorrência. O art. 116 do CTN define o momento em que se deve considerar como ocorrido o fato gerador, dividindo, em seus incisos, as situações de fato e jurídicas. O momento da ocorrência do fato gerador adquire importância fundamental, pois a lei vigente naquela época será a aplicável ao lançamento, ainda que tenha sofrido alterações posteriores.

### 3.3.2 Aspecto espacial

Diz-se que, a lei a ser aplicada é aquela vigente no local de ocorrência do fato gerador, a não ser que haja convênios entre os entes federados reconhecendo-lhes a extraterritorialidade.

### 3.3.3 Aspecto valorativo

Este aspecto relaciona-se à quantia em dinheiro que deverá ser paga pelo contribuinte, obtida pela aplicação da alíquota à base de cálculo do tributo. Inexistindo a base de cálculo não há que se falar em obrigação tributária.

### 3.3.4 Aspecto pessoal

Relaciona-se aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária. A Constituição Federal, no art. 155, definiu os tributos da competência de cada um dos entes federados. O sujeito passivo é a pessoa que praticou a situação definida na lei como geradora da obrigação de pagar o tributo. Pode ser o próprio contribuinte, se tiver relação pessoal direta com o fato gerador ou responsável, sem se revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorrer de expressa disposição legal.

### 3.3.5 Sujeito ativo

Sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público competente para exigir o tributo respectivo, de acordo com o disposto no art. 119 do CTN. Da leitura do dispositivo podemos concluir que não apenas os entes políticos, União, Estados e Municípios podem ocupar o pólo positivo da relação jurídico-tributária, que se baseia na competência para exigir o cumprimento da obrigação e não na capacidade para instituir o tributo. Assim, as autarquias como o INSS podem ser sujeito ativo da obrigação tributária.

A atribuição da competência para instituição de tributos é feita pela Constituição Federal. A criação do tributo, por sua vez, depende de lei a ser editada pelo ente político ao qual a constituição conferiu a capacidade para sua instituição.

O ICMS compete aos Estados e ao Distrito Federal, conforme art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988.

### 3.3.6 Sujeito passivo

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada por lei ao pagamento do tributo devido ou ao cumprimento da obrigação tributária acessória. Em princípio, o sujeito passivo deveria ser aquela pessoa que externou a característica levada em conta pelo legislador para definição do fato gerador. Dessa forma, seria sujeito passivo, no caso do ICMS, aquela pessoa que promoveu a circulação de mercadoria, pois, teoricamente, as vantagens econômicas advindas da venda seriam auferidas por ela. De acordo com o princípio da tipicidade tributária, o sujeito passivo deve, necessariamente, ser definido em lei. Esta deve estabelecer todos os elementos da obrigação tributária, sem deixar espaço algum a ser preenchido pela administração tributária. Entretanto, o art. 121 do CTN definiu dois tipos de sujeitos passivos: o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com o respectivo fato gerador e responsável, quando, sem ser contribuinte, sua obrigação decorra de expressa disposição legal.

### 3.3.7 Sujeição passiva indireta

A Sujeição passiva indireta divide-se em duas espécies, conforme exposição de SOUZA (1984, p.70), “ Na sujeição passiva por transferência, a obrigação tributária surge contra determinada pessoa – o sujeito passivo direto - e, depois, em razão de um fato previsto na lei e posterior à ocorrência do fato gerador, se desloca contra uma terceira pessoa – o sujeito passivo indireto”.

De fato salienta SOUZA (1984,p.71), " Na sujeição passiva por substituição, a lei define previamente a pessoa distinta do contribuinte, sobre a qual recairá a obrigação tributária. Nesse caso, não há deslocamento. Antes mesmo da ocorrência do fato gerador, o terceiro definido pela lei ocupa o pólo passivo da relação jurídico-tributária".

### 3.3.8 Responsabilidade tributária

Antes de adentrarmos no assunto responsabilidade tributária, é bom transcrever o art. 128 do CTN pois todas as demais regras contidas no Capítulo V estão subordinadas ao comando deste dispositivo.

**Art. 128.** Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Depreendem-se do artigo antes citado os pressupostos básicos para a atribuição de responsabilidade tributária. Não basta a previsão genérica do CTN, há necessidade de disposição legal; a lei criadora do tributo deve atribuir a responsabilidade à terceira pessoa de modo expresso; o responsável tributário não pode ficar apenas subentendido. Essa terceira pessoa deve estar vinculada ao fato gerador; pode ser um vínculo qualquer, desde que não seja econômico e direto, porque assim estaríamos diante de um contribuinte e não de um responsável. Finalmente, a lei pode liberar totalmente o contribuinte da obrigação tributária,

ficando esta a cargo exclusivamente do responsável ou pode atribuí-la àquele em caráter supletivo.

A parte final do art. 128 antes citado leva-nos à conclusão de estar o dispositivo se referindo a todas as espécies de responsáveis tributárias. As classificações dos doutrinadores, entretanto, divergem. Para MORAES (1999, p.55), “ o art. 121 do CTN faz referência ao contribuinte e ao substituto, denominando este tipo de responsabilidade como originária”. Para MORAES (1999, p.55),” o art. 128 refere-se às demais espécies de responsabilidade nomeando-as de derivada”.

### 3.4 A INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA

Sendo a legislação tributária o conjunto instrumental (normas) colocado à disposição do poder tributante para criar e exigir tributos, é de suma importância o conhecimento das normas que a integram.

Segundo entendimento de ICHIHARA (1999, p.87) “ é fácil notar que a legislação tributária é o conjunto de normas e que as normas que o compõem, além das denominações ou rótulos diferentes, são hierarquizadas e se prestam a funções diferentes. Objetivando assim, o conhecimento das diversas normas do sistema jurídico brasileiro, sua hierarquia, suas funções e natureza de cada uma delas”.

Objeto de algumas confusões, primeiramente, têm-se que diferenciar a Lei da legislação tributária.

A lei é uma espécie de norma abstrata, geral e obrigatória, emanada do Poder Legislativo e sancionada pelo executivo, ou promulgada pelo próprio Legislativo; já a legislação tributária compreende o conjunto de normas, de diversas hierarquias, desde a norma constitucional até as normas complementares. A lei faz parte desse conjunto,

caracterizando uma relação de espécie e gênero.(ICHIHARA, 1999, p.88)

O conceito legal da legislação tributária previsto no art. 96 do CTN é a expressão - legislação tributária – compreender as leis, os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre os tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Pelo exposto, a simples leitura do conceito legal demonstra que é incompleta a relação exemplificada adotado pelo legislador, uma vez que relaciona apenas: leis; tratados e convenções internacionais; decretos; normas complementares quando na realidade existem outras normas.

Assim o conceito de Legislação Tributária compreende: as normas constitucionais; as emendas à Constituição; as leis complementares; os tratados e convenções internacionais; as resoluções do Senado; as leis ordinárias; as leis delegadas; as medidas provisórias; os decretos legislativos; os decretos regulamentares ou não e as normas complementares.

Para OLIVEIRA (1986, p.25), “ao conjunto de normas que compõem e regem o direito tributário significa fontes principais e complementares de secundárias, sendo que a Constituição é a causa de validade das demais normas, e a lei é a causa da existência da tributação”.

O pensamento de OLIVEIRA (1986, p.26), utiliza “ expressão *fonte* como significação de causa, daí o fato da Constituição ser a causa de validade das demais normas, a lei é causa da existência da tributação e assim por diante”.

Os artigos 97 e 100 do CTN descrevem cada uma das fontes do Direito Tributário, são elas: as normas constitucionais; as emendas de Constituição; as leis

complementares; os tratados e as convenções internacionais; as resoluções do Senado; as leis ordinárias; as leis delegadas; as medidas provisórias; os decretos legislativos e os decretos regulamentares.

Como fontes ou normas complementares ou secundárias das fontes principais, têm-se, conforme preceitua o art.100, do CTN:

*São normas complementares das Leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos.*

Segundo ICHIHARA (1999, p.97) “as fontes complementares ou secundárias referem-se aos atos normativos; as decisões administrativas; as decisões judiciais; as práticas reiteradas e aos convênios, e aparecem como necessárias para a perfeita funcionalidade e preenchimento do sistema jurídico, daí a razão de poder-se afirmar-se que o sistema jurídico não apresenta contradições nem lacunas”.

A legislação tributária, para poder ser aplicada na resolução dos problemas concretos, além de publicada e vigente, deve ter eficácia.

Por uma questão de segurança jurídica, a lei é feita para regular e atingir atos futuros, sendo a irretroatividade regra e a retroatividade uma exceção.

Vedando a retroação da lei, preceitua o art. 5º, XXXVI da CF:

*A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*

Sobre o assunto, preceituam os arts. 105 e 106 do CTN.

Na aplicação da legislação tributária, o referencial tomado pelo legislador é o *momento da ocorrência do fato gerador*, atingindo a lei nova apenas os fatos geradores futuros e os penderes.

É o fato gerador que se inicia na vigência de uma legislação e se conclui na de outra.

Sobre os fatos geradores pendentes, reporta-se aos itens I e II, dos arts. 116 e 177 do CTN, que dizem:

*Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhes são próprios.*

*II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída nos termos de direito aplicável.*

*Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:*

*I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;*

*II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.*

Assim, poderão ocorrer casos de fatos geradores pendentes, pelo menos àqueles que assim entendam, nos seguintes casos:

a) No que se refere a situação de fato, poderá ocorrer o caso de alguém começar uma operação (prestação de serviços, industrialização, entre outros) na vigência de uma lei e terminá-la na de outra, quando se aplicará esta última.

b) Quando se tratar de uma situação, por exemplo, um contrato com condição suspensiva, o fato gerador só ocorrerá com o desaparecimento desta condição. É o que ocorre quando alguém assina um contrato com a condição de que em desaparecendo o depósito compulsório, se compromete a importar determinado equipamento. No momento em que for suspensa a exigência do depósito compulsório, a condição suspensiva desaparece, ficando o negócio perfeito e acabado, ocorrendo, assim, o fato gerador. Com efeito, tendo havido mudança na legislação nesse período, aplica-se a lei nova.

As regras de aplicação da legislação tributária, salva as exceções retro apontadas, não fogem da regra geral.

### 3.4.1 Interpretação econômica da norma tributária

A consagração da teoria da interpretação econômica da norma tributária, já existente no direito alemão desde o final do século XIX e sistematizada por Becker no início deste, ocorreu com a edição do Código Tributário alemão, em 1919.

Disponha a Lei tributária alemã de 1919, em seus arts. 9º e 10, que *na interpretação das leis fiscais deve-se ter em conta sua finalidade, seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias, determinando ainda que a obrigação tributária não pode ser evitada ou diminuída mediante o abuso de formas e das possibilidades de adaptação do direito civil.*

A interpretação econômica da norma tributária contou com a participação do citado tributarista e posteriormente com a sempre lembrada e condenada Lei de Adaptação Tributária, igualmente da Alemanha, editada em 1934, já sob o tacão nazista. O cenário histórico no qual *Becker* trabalha justifica a linha de suas idéias, pois estas decorrem de uma reação plausível ao excessivo formalismo conceitual que dominava o pensamento jurídico da época, sobretudo o germânico. A legislação alemã, que serviu de modelo a várias outras no correr do século, tais como a espanhola e a argentina, tinha como objetivo determinar que, na interpretação das leis fiscais, dever-se-ia ter em conta sua finalidade, seu significado econômico e a evolução das circunstâncias que a haviam determinado.

O estudo de Villegas salienta que *Hensel* em 1956 distinguiu alguns pressupostos para a aplicação da norma tributária alemã:

O contribuinte deveria obter um determinado resultado econômico, cuja forma jurídica correspondente fosse escolhida como fato gerador, através do uso de forma jurídica anormal, tomada esta expressão como significativa de uma via jurídica não correspondente ao resultado almejado; o emprego dessa via anormal deveria trazer um resultado econômico substancialmente igual ao que se obteria com o uso da via normal; a vantagem jurídica obtida pela via anormal deveria ser irrelevante; quando a utilização da via anormal estivesse atrelada a vantagens econômicas ou extratributárias, ou seja, quando o objetivo não fosse o da evasão de impostos, não ocorreria abuso, a menos que ficasse provada a simulação das vantagens econômicas. (VILLEGAS, 1980, p.71)

É ainda que esclarece :

A interpretação econômica desconsidera a forma jurídica adotada pelas partes para efeitos tributários, concentrando-se na realidade econômica a ela subjacente. Ante um fato econômico tributável, é irrelevante a forma jurídica pela qual ele se revela e segundo a qual as partes o estruturam. A exteriorização do fenômeno econômico é ultrapassada pelo objetivo visado pelas partes e pelo efetivo resultado por elas alcançado, devendo haver a tributação independentemente de sua forma exterior. (VILLEGAS, 1980, p.72)

A lei tributária vale-se dos conceitos de direito privado, pois são estes que delimitam os fatos econômicos constitutivos do objeto da norma tributária. Porém, tais conceitos não devem ser entendidos com a rigidez e o formalismo que ostentam no direito privado; há necessidade de se descortinar sua finalidade e natureza econômica. O conceito de direito privado quando utilizado pelo direito tributário ganha um significado próprio. Sob perspectivas diversas, uma única relação jurídica pode interessar a vários ramos do direito. Quando incorporados pelo direito tributário, os institutos jurídicos privados sofrem um processo de transformação e, tal como metamorfoseados por uma pedra de toque, adotam a partir de então a lógica desse ramo do direito.

Pressuposto da obrigação tributária é antes de tudo um fato e não um negócio jurídico. A manifestação de vontade das partes é a criadora do negócio jurídico, mas não a causa do tributo. Há uma dicotomia na manifestação de vontade, sendo possível distinguir, de um lado, o componente que objetiva a criação de determinados efeitos empíricos, as relações econômicas sociais, as *intento facti* e de outro lado, o componente que reveste a relação econômico-social com uma figura pré-determinada pelo direito privado, denominada *intentio juris*. (JARACH, 1983, p.80)

Em seu reconhecido trabalho, Jarach sugere regras fundamentais a serem seguidas no processo de interpretação da norma tributária, sob a ótica do fato econômico, sendo que os principais itens são:

- a) Em todo negócio jurídico é possível distinguir-se a *intentio juris* da *intentio facti*. Nos fatos geradores econômicos é relevante apenas a *intentio facti* para o nascimento da obrigação tributária;
- b) A função do intérprete da norma tributária é descobrir a *intentio facti*, ou seja, a relação econômica efetiva levada à cabo pelas partes, prescindindo-se da *intentio juris* que se restringe às formas utilizadas pelos agentes;
- c) A interpretação econômica deve ser adotada independentemente de as circunstâncias das formas utilizadas serem adequadas, da existência ou não de evadir impostos e seja ela - ou não - favorável ao Fisco;
- d) A interpretação econômica serve como garantia ao respeito do princípio da capacidade contributiva e da isonomia, sem afetar o da legalidade;
- e) A vinculação ao fato gerador abstrato ou formal constitui-se numa limitação às funções do intérprete, que fica adstrito às formas, sem poder analisar a natureza econômica do fato concreto;
- f) Não é necessária a anulação, no campo do direito privado, dos atos simulados, fiduciários ou celebrados com abuso de forma jurídica. Estes podem seguir válidos para os efeitos de direito privado, mas são inoponíveis no campo do direito tributário, posto que a este interessa a realidade econômica e não a forma jurídica adotada para revesti-la;
- g) Além de sua eficiência na repressão à evasão, o método da interpretação econômica propicia uma inegável vantagem no combate a praticamente todas as formas de elisão fiscal. (JARACH, 1983, p.92)

Falcão enfatiza que :

Os tributos incidem sobre fatos econômicos; a norma tributária encerra hipóteses de fatos econômicos, sobre os quais incidirão os tributos. A estrutura lógica da norma tributária, entretanto, não difere das demais normas, pois ocorrendo a hipótese nela prevista decorrem as conseqüências - igualmente previstas que resultam na obrigação do sujeito passivo de efetuar o pagamento do imposto. A hipótese de fato prevista na norma tributária é denominada fato gerador, expressão que

alberga diversas dubiedades. Com efeito, recorde-se, o fato que desencadeia o tributo é igualmente denominado fato gerador. (FALCÃO, 1987, p.75)

Para resolver a confusão terminológica, buscando estabelecer uma distinção de nomenclatura, denominava ATALIBA (1979, p.182) " hipótese de incidência a descrição legal dos fatos idôneos a gerar a obrigação tributária e de fato imponível a concreta e efetiva verificação desses fatos". Era diferente a posição de FALCÃO (1987, p.26), " é no fato gerador o fato - ou o conjunto de fatos ou o estado de fato - a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um determinado tributo, caracterizando-se como um fato econômico de relevância jurídica".

Jarach ainda cita que :

Na Itália uma norma geral antielisiva tem sido reiteradamente proposta, como alternativa eficiente à disposição do Estado para ser usada contra o abuso de formas jurídicas. Mas, ante a inexistência de tal norma, as fórmulas interpretativas da norma tributária, seja a funcional de *Griziotti*, seja a econômica de *Becker*, procuram ressaltar os efeitos econômicos do ato que através de forma diversa alcança o mesmo resultado que o ato imponível traria.(JARACH, 1983,p.79)

A hermenêutica centrada no econômico, afirmam seus defensores, não se opõe à interpretação jurídica, sendo, pelo contrário, um critério jurídico que sugere ao intérprete ou ao aplicador da norma que leve em consideração o conteúdo econômico dos fatos, para posteriormente enquadrá-los nas normas materiais. Em síntese, analisadas essas perspectivas, quando as disposições legais tributárias acolhem como fato imponível um ato ou negócio jurídico, não se trata do ato ou do negócio propriamente ditos que determinam o dever de contribuir, mas sim a relação econômica subjacente a eles. Na interpretação econômica parte-se do pressuposto

de que à lei tributária interessa antes e acima de tudo o fato econômico estabelecido entre as partes e não a exteriorização de sua vontade por meio das formas previstas pelo direito privado.

Conforme entendimento de Malerbi :

Não é correto o argumento de que a importância e insistência no princípio da realidade econômica da norma tributária seja algo já relegado ao passado e não passe de um momento histórico na evolução do direito tributário, atribuindo-se sua construção e seus malefícios à teoria de Becker ". Ainda hoje os fundamentos daquela teoria são acolhidos, ao postular-se sob outro perfil e roupagens novas que, em última análise, em face de um dado negócio jurídico, somente a *Intentio facti* é decisiva para a interpretação e aplicação da norma tributária. (MALERBI, 1984, p.56).

Não há uma antinomia essencial entre jurídico e econômico. O direito deve estar apto a definir e regular qualquer situação ou fenômeno da vida social, inclusive o econômico. É indisputável que os tributos são instituídos a partir da realidade econômica dos atos, negócios e das mais diversas situações criadas e decorrentes do inter-relacionamento jurídico do homem.

No processo hermenêutico, tanto a interpretação econômica como a funcional da norma tributária indicam a possibilidade de abandono do texto legal em sua expressa determinação e comando, em busca das diretrizes econômicas ou funcionais subjacentes à norma, não poucas vezes sujeitando-se ao risco de deixar um espaço exagerado para o arbítrio do intérprete ou do aplicador. Em ambas as construções interpretativas, admite-se a aplicação da norma além do direito escrito. O princípio da estrita legalidade, consagrado pelo art. 150, da Constituição Federal do Brasil, é levantado como primeiro argumento contra a utilização, no direito brasileiro, de tais formas interpretativas.

DÓRIA (1987, p.96) ressalta, “ a despeito do aparente óbice constitucional, as idéias de Becker exerceram influência sobre vários autores nacionais, até mesmo na construção do Sistema Tributário Brasileiro”.

O art. 109 do Código Tributário Nacional é uma constatação dessa influência, quando determina que os princípios gerais de direito privado não são utilizados para a definição e alcance dos institutos, conceitos e forma do direito tributário. Em paralelo, o art. 110 autoriza a alteração da definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, desde que essa alteração não se preste a definir ou limitar competências tributárias.

As premissas da teoria da interpretação econômica deixaram marcas na legislação brasileira, pois tal hermenêutica visa ao conteúdo ou aos efeitos econômicos do fato tributável e não só a sua exteriorização, enquanto o direito tributário sendo autônomo pode, em princípio, alterar as categorias de direito privado de que se serve, para dar maior eficácia a suas normas, vedado apenas que nessa modificação seja atingida a competência tributária.

A maioria dos autores brasileiros que, de alguma forma, simpatizavam com a *interpretação econômica*, construíram suas teses anteriormente à edição do Código Tributário Nacional. Entretanto, mesmo após a vigência do Código, continuaram a defender as mesmas linhas de raciocínio, adaptando-as à nova realidade do direito positivo brasileiro, atado ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária, às exigências de tipicidade fechada e de reserva da lei formal, pressupostos que tornam difícil justificar a aplicação presumível da norma tributária. Ainda assim, autores como *Amilcar de Araújo Falcão* seguiram defendendo a hermenêutica fundada no fato econômico.

Para FALCÃO (1987, p.98) "a teoria da interpretação econômica do fato gerador justifica-se quando este estivesse acobertado por uma forma jurídica anormal. O legislador, ao construir a lei tributária vale-se de termos jurídicos, *brevitatis* ou *utilitatis causa*, em nome da concisão ou da simplicidade". O objetivo do legislador sempre está concentrado na relação econômica, pois quando seleciona fatos geradores do tributo tem em vista sua expressividade econômica, seu valor como índice de capacidade contributiva, porquanto acima da forma externa do ato jurídico, o que importa é o movimento de riqueza, a substância ou a essência do ato.

A interpretação econômica proposta por *Falcão* sofria limitações, já que não admitia a analogia como forma de criação de débito tributário e repelia a interpretação fundada apenas em conceitos políticos ou em análises subjetivas. Sua argumentação foi suficientemente explícita, quando recusou ao intérprete a possibilidade de admitir que uma venda a prazo tivesse conseqüências tributárias idênticas às de um empréstimo, tão-somente porque a operação de financiamento existente nas duas hipóteses tinha uma mesma lógica econômica. Sua insistência residia na pregação de uma consideração econômica todas as vezes em que houvesse abuso de formas jurídicas objetivando reduzir ou eliminar a carga tributária originalmente devida, hipótese em que, para *Falcão*, estaria caracterizada a sonegação fiscal.

O pensamento de *Falcão* é sintetizado quando afirma que, depurada de excessos e impropriedades, a chamada interpretação econômica da lei tributária consistiria, em última análise, em dar-se à lei, na sua aplicação às hipóteses concretas, inteligência tal que não permitisse ao contribuinte manipular a forma ju-

rídica para, resguardando o resultado econômico visado, obter um menor pagamento ou o não pagamento do tributo.

O melhor resultado prático dessa interpretação seria encontrado quando em presença de um procedimento elisivo, denominado por *Falcão* evasão em sentido estrito, caracterizado pela adoção de forma jurídica anormal, atípica, inadequada, embora permitida pelo direito privado para a consecução do resultado econômico visado. Não seria o caso de uma vantagem fiscal qualquer, mas sim a hipótese de uma atipicidade ou anormalidade de forma, cuja utilização somente seria explicável pela intenção de evadir o tributo.

Para FALCÃO (1987, p.101), "a interpretação econômica tem uma aplicação restrita, sendo utilizada como um recurso contra a evasão, admitida, em cada caso concreto, para corrigir situações anormais artificialmente criadas pelo contribuinte".

Para ATALIBA (1979, p.300), "a hermenêutica com finalidade econômica é excepcional, somente sendo admitida em casos específicos, nas hipóteses de anormalidade de forma jurídica, ou seja da manipulação das formas pelo contribuinte para alcançar finalidade prática igual à forma privada que seria normal e, concomitantemente, fugir ao tributo".

O raciocínio de GOMES (1975, p.60), "Os atos, fatos, contratos ou negócios previstos na lei tributária devem ser interpretados de acordo com seus efeitos econômicos e não em função de sua forma jurídica, mesmo sem valer-se da expressão interpretação econômica".

Para SOUSA (1975, p. 66) "chega-se à conclusão de que há um conteúdo essencialmente patrimonial no direito tributário, pois os atos e fatos da vida interessam-lhe apenas como indícios de riqueza a demonstrar uma capacidade

econômica”. Assim, os atos, fatos, contratos e negócios previstos na norma tributária devem ser interpretados de acordo com esses efeitos econômicos e não em consonância com a forma jurídica que ostentam .

Defendendo o direito do contribuinte estruturar seus negócios da forma tributariamente menos onerosa, adverte NOGUEIRA (1984, p.65) “ o planejamento dessa economia deve valer-se de formas normais e legítimas de direito privado, afirmando que o abuso de formas com o fito de sonegação é inoponível ao Fisco, que, entretanto, não está autorizado a influir na concepção jurídico-privada dos negócios do contribuinte, para dele exigir maior tributação”. Importante nesta observação é o fato de *Nogueira* repelir o abuso de formas jurídico-privadas e o emprego de formas anormais, inadequadas à estruturação das relações jurídicas, de tal modo a impedir ou fraudar a tributação.

A interpretação econômica é vinculada ora à ideologia totalitária, ora à do próprio juiz, buscando afastar do direito tributário as preocupações de natureza econômica, concentrando-o no jurídico. Dando uma aplicação mais abrangente ao disposto no art. 109 do Código Tributário Nacional afirma BECKER (1972, p.102), “a referência feita pela norma tributária a outro ramo do direito deve ter o mesmo significado que continha quando penetrava no universo jurídico, salvo a ocorrência de modificação expressa produzida pela edição de uma nova regra jurídica”.

E o mestre Villegas nos informa :

Recentemente, uma adequação dos princípios da consideração econômica, procurando ajustá-los aos direitos fundamentais do indivíduo, passou a ver nesse procedimento uma forma de analisar o fato e não de interpretar a norma, objetivando aplicá-la corretamente ao fato concreto. A análise econômica não é privilégio do direito tributário e, no complexo emaranhado das relações contemporâneas, possibilita ao intérprete um melhor entendimento das circunstâncias específicas e peculiares do

caso sob estudo. Mais do que manifestação exclusivamente hermenêutica, a análise econômica é um instrumento de pesquisa e investigação dos fatos para melhor compreendê-los e conseqüentemente melhor aplicar a norma. É nesse quadro que a utilização do fato econômico, devidamente diagnosticada, pode bem servir para evitar ou reprimir a sonegação de tributos. (VILLEGAS, 1980, p.88)

A consagração da interpretação ou da consideração econômica atinge a licitude da sonegação fiscal. A faculdade concedida ao intérprete ou aplicador da norma tributária de identificar o fato gerador pelo conteúdo econômico do negócio praticado e pelos resultados atingidos, independentemente da forma adotada em tal procedimento, fulmina a sonegação vista como forma legal de economia tributária.

DÒRIA (1987, P.106) argumenta " o direito pressupõe um mínimo de formas para sua realização, pois, tal qual o conteúdo do ato e seus resultados, a forma também integra a realidade da vida".

Os defensores da estrita legalidade como princípio inderrogável do direito tributário, a funcionar como anteparo constitucional à interpretação econômica, afirmam que arrasar as formas é destruir o direito, relegando a tutela das relações sociais ao arbítrio do poder, em casos isolados. Essa visão liberal do direito tributário insiste em que o aplicador da norma não pode substituir o legislador, sob pena de fraudar um dos postulados básicos do sistema democrático, que prega o absoluto primado da lei, como forma de comando social. A interpretação da norma deverá ser sempre jurídica, afirmam.

VILLEGAS (1980, p.94) ressalta " ao falar-se em interpretação econômica, não se pode pretender nada além de uma interpretação essencialmente jurídica, na qual se enfatizem os fins econômicos do direito tributário". Muitos autores se

recusam a utilizar a expressão *interpretação econômica*, preferindo apenas ver uma interpretação teleológica da norma tributária.

Assim referindo-se a *interpretação econômica* MARTINS (1988, p.57), “ a interpretação do conteúdo presumível da lei não é admissível para a norma tributária, em nome dos rígidos limites impostos tanto ao legislador ordinário como ao intérprete”. Define, ainda, a interpretação econômica como uma busca da descoberta do conteúdo de natureza econômica da norma, visto que é sobre tal fato e matéria que incide o imposto, procurando conformar a norma à realidade e não a realidade à norma.

#### 3.4.2 Fontes principais do direito tributário

Segundo dispõe o art. 96 do CTN as fontes principais do Direito Tributário são as leis, os tratados e convenções internacionais os decretos. Isso porque o art. 100 do CTN deixa claro que as normas por ele enunciadas são complementares das normas referidas, no art. 96, eqüivalendo, em consequência, às fontes secundárias. Todavia, como dito antes, as fontes principais não são somente aquelas constantes do art. 96 do CTN, devendo ainda ser referidas as medidas provisórias e os convênios interestaduais ICMS.

É mister que se esclareça, desde logo, que nem todas as normas principais podem instituir ou majorar tributos, definir a hipótese de incidência da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo, fixar alíquota do tributo e da sua base de cálculo, cominar penalidades, estabelecer as hipóteses de exclusão e extinção do crédito tributário, e as circunstâncias da suspensão da sua exigibilidade. Isso porque princípio da legalidade tributária (CF, art. 150, I, e CTN, art. 97) preside toda

a obrigação tributária principal (CTN, art. 113, § 1º), e os aos antes referidos somente podem ser veiculados por lei de natureza formal, sendo que alguns deles apenas por lei complementar (CF, art. 146). Assim, os decretos, as medidas provisórias e os convênios interestaduais ICMS, embora sejam principais não podem versar sobre as mencionadas matérias.

A Lei é primeira das fontes principais, que deve ser entendida em seu sentido estrito. A *Constituição* é a primeira e principal fonte do Direito Tributário porque todas as outras normas jurídicas devem se submeter. Na Constituição estão fixados os princípios básicos e as normas nucleares pertinentes aos tributos. Nela se encontra a definição da soberania de Estado e dela decorre diretamente o poder de tributar do Estado. Por outro lado, o poder de tributar já nasce limitado pela própria Constituição (arts. 145 § 1º e 150 a 152).

A Constituição dedica o Capítulo I do Título VI (Seções I a V) à disciplina do Sistema Tributário Nacional, compreendendo os arts. 145 a 156. A Seção VI (arts. 157 a 162), embora integre o Capítulo do Sistema Tributário, não versa, em verdade, sobre matéria porque disciplina a repartição das receitas tributárias entre os entes políticos. Assim, tais dispositivos referem-se às relações jurídicas internas entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios no tocante à repartição das receitas tributárias, que, portanto, já foram auferidas, sendo, assim, matéria de Direito Financeiro. Isso porque o Direito Tributário disciplina somente as relações jurídicas entre Estado e o sujeito passivo, e não as relações entre os Poderes Tributantes. Por outro lado, a receita depois que entra para os cofres do Estado, deixa de ser matéria de Direito Tributário e passa a ser objeto do Direito Financeiro. Tanto que o art. 3º do CTN não inclui o produto da arrecadação do tributo entre os

elementos definidores de tributo. Por sua vez, o art. 4º do CTN reza que o destino legal do produto da arrecadação do tributo é irrelevante para determinar a sua natureza jurídica específica, porque essa resulta tão-somente do exame da hipótese de incidência da obrigação tributária principal definida na lei.

No direito tributário, a competência legislativa para a instituição de tributos pode ser privativa, comum, residual ou extraordinária. Privativa é a competência atribuída a cada ente federativo pela Constituição para a instituição de impostos. Assim, a competência para instituição do imposto de renda é privativa da União; para instituição do ICMS, dos estados; para instituição do IPTU, dos municípios. A comum refere-se às taxas e à contribuição de melhoria, posto que qualquer dos entes federativos exerce poder de polícia e presta serviços públicos, dentro de sua área de competência, ou pode realizar obra pública da qual resulte valorização imobiliária.

A residual é exercida pela União, para instituir impostos não previstos na Constituição, desde que não haja identidade com a hipótese de incidência de algum daqueles já previstos e que sejam não-cumulativos (art. 154, I). Finalmente, a extraordinária refere-se à competência da União para instituir tributos extraordinários, de forma temporária, nos casos dos arts. 148 e 154, II. Essas competências referem-se à instituição de tributos, e não correspondem à totalidade da competência legislativa em matéria tributária.

De fato, dispõe o art. 146, I, II e III, que cabe à lei complementar da União dispor sobre resolução de conflitos de competência em matéria tributária, regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar e ainda dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária. As normas gerais, mencionadas

no art. 146, III, encontram previsão genérica no art. 24, que estabelece as competências legislativas concorrentes entre União, Estados e Distrito Federal. Assim, além de poder instituir os tributos de sua competência, dispor sobre conflitos de competência, regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar, a União deve também editar as normas gerais em matéria de direito tributário.

### 3.5 REGIME DE COMPENSAÇÃO DO ICMS

A compensação é disciplinada pelo Código Civil, mas neste há dispositivo excluindo expressamente dessa disciplina jurídica as dívidas para com a Fazenda Pública. Em se tratando, pois, de relação tributária, a compensação fica a depender do que esteja previsto *nas leis e regulamentos da Fazenda*.

O Código Tributário Nacional previu a compensação, mas deixou esta a depender do legislador ordinário. Seus dispositivos, todavia, como adiante se verá, são freqüentemente invocados para fundamentar a denegação do direito do contribuinte à compensação.

Finalmente, a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, introduziu no Direito Tributário dispositivo autorizando a compensação. Entretanto, não obstante a simplicidade da questão, muitas disputas se estabeleceram. Muitas ações já foram julgadas, e muitas outras ainda estão em tramitação.

A Fazenda Nacional tem colocado restrições ao exercício do direito à compensação, absolutamente injustificáveis, como será adiante demonstrado, e o Judiciário, infelizmente, tem sido claudicante no assegurar a devida proteção ao

contribuinte, aceitando as restrições fazendárias e, em alguns casos, superadas aquelas, criando novas restrições.

É possível dizer-se, sem exagero, que o art. 66, da Lei nº 8.383/91 foi a maior conquista do contribuinte brasileiro, nos últimos cinquenta anos, em sua luta contra os abusos do fisco. Entretanto, pode-se dizer também que por desconhecimento, ou por má vontade, muitos obstáculos têm sido colocados contra o exercício do direito à compensação.

### 3.5.1. A compensação no Direito Privado

#### a) Como direito subjetivo

No âmbito do Direito Privado a compensação é um direito subjetivo, no sentido de que o devedor, sendo também credor da mesma pessoa, pode exigir que por tal forma se opere a extinção de seu débito. Basta que as dívidas sejam líquidas e estejam vencidas. Mesmo que não se trate de dívida de dinheiro, desde que o objeto da dívida seja coisa fungível. E obviamente, neste caso, em se tratando de coisas do mesmo gênero, e ainda, quando especificada no contrato, coisas da mesma qualidade.

Por razões óbvias, não se opera a compensação quando os objetos das prestações forem coisas incertas, e se tenha de respeitar o direito de escolha. Nenhum dos credores se pode opor à compensação, como forma de extinção das obrigações recíprocas, salvo, é certo, estipulação precedente. Nada mais razoável. Preserva-se a autonomia da vontade, ao mesmo tempo em que se garante a isonomia. Inadmissível seria que a um dos credores fosse lícito opor-se à

compensação. Isto criaria desigualdade intolerável.

#### b) Como objeto de contrato

A compensação pode ser objeto de contrato, no sentido de que, em respeito à autonomia da vontade, permite a lei que os interessados a excluam. Podem ambos os contratantes estipularem previamente tal exclusão, mas para que não seja oponível o direito à compensação basta que um dos devedores a ela tenha previamente renunciado.

É evidente que se ambos os interessados quiserem fazer a compensação, quaisquer cláusulas impeditivas restarão sem efeito, ou revogadas pelo novo pacto.

### 3.5.2 A compensação no direito tributário

#### a) Restrição do Código Civil

Nos termos do Código Civil, a compensação não se aplica ao Direito Tributário. Em se tratando de relação tributária, a compensação fica a depender do que esteja previsto *nas leis e regulamentos da Fazenda*.

Como a autonomia dos ramos do Direito é simplesmente didática, por certo se não existisse no Código Civil tal exclusão também as dívidas tributárias poderiam ser extintas por compensação, independentemente de qualquer dispositivo da lei tributária.

Aliás, a rigor a exclusão da Fazenda Pública, que implica autorizá-la a exigir o pagamento de um tributo, mesmo sendo devedora inadimplente do respectivo contribuinte, é redobrada injustiça, além de ser uma imoralidade. E em sendo assim, a norma excludente é inconstitucional, porque contraria o art. 3º, inciso I, e o art. 37 da Constituição Federal.

Segundo MARTINS (1988, p.127), a lei que estipula redução do direito do contribuinte de fazer a compensação, porque autoriza a inadimplência do Poder Público fere o princípio da moralidade. Mais razoável, portanto, é dizer-se que a exclusão pura e simples desse direito lesiona a moralidade.

#### b) O Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional diz que a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Em princípio a compensação pressupõe créditos vencidos, mas o CTN admite que a mesma alcance também crédito vincendo. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Em face do CTN não se pode falar ainda em um direito do contribuinte à compensação. Esse direito fica a depender de lei. Ressalvada, é claro, a consideração de que a discriminação excludente da Fazenda é inconstitucional, como dito acima.

#### c) O art. 66 da Lei nº 8.383/91

O art. 66, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, em sua redação atual, estabelece que *nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão*

*condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.*

Como se vê, esse dispositivo legal não cuidou da compensação a que se refere o art. 170 do CTN. Cuidou de compensação bem mais específica, como adiante será demonstrado. Sem razão, portanto, os que afirmam que a Lei nº 8.383/91 não revogou o art. 170 do CTN, que é lei complementar, e por isto se há de exigir, como pressupostos para a compensação, a liquidez e a certeza do crédito do contribuinte, a serem por este demonstradas e comprovadas. Na verdade o art. 66, da Lei nº 8.383/91 não revogou o art. 170 do CTN, mas não por ser aquela lei complementar, e sim porque tratou de matéria diversa.

As duas normas, portanto, convivem no sistema sem qualquer conflito, porque a lei nova, quer estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior. A compensação ampla a que se refere o art. 170 do Código Tributário Nacional está a depender de lei, enquanto a compensação mais específica, autorizada pelo art. 66, da Lei nº 8.383/91, em face das divergências que a interpretação desse dispositivo tem suscitado, faz oportuno o exame de algumas questões, na tentativa de afastar persistentes equívocos.

### 3.5.3 O regime jurídico da compensação

#### a) Automaticidade

Pode-se afirmar, que o exercício do direito à compensação independe de autorização da Fazenda Pública. Pelo menos assim é em se tratando de tributo com lançamento por homologação, porque neste o contribuinte apura o valor devido, e efetua o pagamento correspondente - e portanto compensa, se for o caso - para

posteriormente a matéria ser examinada pela Fazenda, que homologará o lançamento, se lhe parecer que está correto.

b) Desnecessidade de medida judicial

A compensação independe de qualquer medida judicial. O ingresso em Juízo na verdade se deu porque, em face das restrições absurdas colocadas pela malsinada Instrução Normativa 67 os contribuinte tiveram receio de serem molestados pelo Fisco se fizessem a compensação como estabelece a lei.

Não tivessem sido formuladas restrições tão absurdas ao direito de compensar, por via normativa infralegal, como aconteceu, certamente os contribuintes estariam exercendo o direito à compensação tranqüilamente, sem ingressar em Juízo buscando proteção. As restrições absurdas, que na verdade tiveram o objetivo inconfessável de anular o art. 66, da Lei nº 8.383/91, sem dúvida nenhuma a maior conquista do contribuinte brasileiro nos últimos cinqüenta anos, são a causa de todo o questionamento que em torno do assunto se travou.

O Judiciário, enquanto não superadas as divergências no STJ, não terá contribuído para a eliminar essa enorme fonte de atritos na relação fisco-contribuinte.

Enquanto durar esse estado de insegurança, certamente muitos contribuintes ainda buscarão o Judiciário. Por isto é importante que se aponte o caminho preferível, para contornar os obstáculos criados, propositadamente ou não, para lhes impedir de exercer o direito à compensação.

É possível a impetração de mandado de segurança para garantir o direito de compensar, conforme já demonstramos. Em muitos casos, todavia, especialmente quando o haver sido indevido o pagamento do tributo que se pretende compensar

envolva alguma questão de fato, vale dizer, esteja a depender de prova, melhor será a propositura de ação ordinária, na qual poderá ser pedida antecipação da tutela jurisdicional. Ou proposta ação cautelar, preparatória ou incidental, com pedido de liminar.

Quando o interessado preferir um caminho mais seguro, promoverá ação de repetição de indébito, e uma vez obtida a sentença em vez da execução mediante precatório, fará a compensação, que é perfeitamente possível, como acima demonstrado.

### 3.5.4 Compensação e Lançamento

#### a) Lançamento por homologação

A norma contida no art. 66, da Lei nº 8.383/91, como temos sustentado, não cuida da compensação a que se refere o art. 170 do Código Tributário Nacional, pela simplíssima razão de que não se refere a compensação como forma de extinção imediata de *crédito tributário*, em sentido jurídico. Ela autoriza a compensação dos valores pagos indevidamente com valores objeto de *obrigações tributárias*, no exato sentido em que tal expressão é usada pelo Código Tributário Nacional. Insere-se, pois, na relação de tributação, em momento anterior ao lançamento.

Tal norma, assim, dirige-se ao contribuinte, a quem autoriza expressa e claramente a utilização dos valores pagos indevidamente, para compensação com tributo da mesma espécie, relativo a período subsequente.

A compensação autorizada pelo art. 66, da Lei nº 8.383/91, não obstante a injustificável resistência que a seu exercício tem sido colocada pelo Fisco, com o apoio de alguns magistrados, é um direito do contribuinte, que há de ser exercitado

no âmbito do lançamento por homologação, independente de autorização de quem quer que seja.

Tal como acontece com o pagamento feito antes do lançamento, a compensação de que se cuida não extingue desde logo o crédito tributário. Não é razoável admitir-se, sem lei que o imponha a título de ficção jurídica, que algo pode ser extinto antes de existir. Assim, ocorrendo antes de completado o lançamento, a compensação, como o pagamento, extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento que o constitui.

Até que ocorra a homologação tácita, pelo decurso do prazo de cinco anos, poderá a Fazenda Pública, fiscalizando os livros e documentos do contribuinte, aferir a regularidade material da compensação, e exigir, se for o caso, possível diferença. O que não pode, nem deve, porque desamparada pelo Direito, e pelos princípios da moralidade a este incorporados, é opor obstáculos ao exercício do direito à compensação.

#### b) Outras formas de lançamento

Embora o art. 66 conceda autorização ao contribuinte para compensar, e por isto se deva entender que o mesmo se refere aos casos de lançamento por homologação, na verdade o dispositivo em tela pode ser entendido como instituidor de um direito à compensação, independentemente da forma de lançamento.

Assim, se um tributo já foi lançado, no momento em que o contribuinte recebe a respectiva notificação pode pleitear a extinção do crédito tributário correspondente por compensação, se dispuser de crédito junto à mesma Fazenda, relativo a tributo pago indevidamente. Havendo recusa da autoridade fazendária, poderá pleitear o

amparo judicial.

### 3.5.5 A exigência de liquidez e certeza

#### a) A tese restritiva

A liquidez, aspecto quantitativo do crédito a ser manejado, não pode ser alcançada por ato exclusivo do contribuinte. O crédito líquido, assim como o título líquido, requer um procedimento de acertamento oficial (sentença judicial, lançamento tributário, inscrição em dívida ativa, etc) ou bilateral (título extrajudicial). Em suma, os cálculos levantados com exclusividade pelo contribuinte não apresentam, pela unilateralidade não-oficial, a característica da liquidez.

A certeza, aspecto qualitativo do crédito a ser manejado, igualmente, e com maior razão não pode ser conseguida por ato exclusivo do contribuinte. Em outros termos, o contribuinte não pode, por ato unicamente seu, concluir ter sido indevido (ilícito) o recolhimento efetuado. Milita em favor dos atos administrativos a presunção de legalidade e das leis, a presunção de constitucionalidade. No último caso, principal problema nos domínios tributários na atualidade, a inconstitucionalidade da lei, origem do pagamento indevido, somente poderá ser pronunciada pelo Poder Judiciário. Este, através dos controles de constitucionalidade difuso e concentrado, monopoliza a competência para dizer da inconstitucionalidade de leis tributárias.

Admite-se, tão-somente, ao largo do Judiciário, a negativa de execução de lei inconstitucional pelo Chefe do Executivo e condicionado este ato a imediata arguição de mácula maior. Nestes termos, o contribuinte não pode concluir, à margem do Estado-Juiz ou do Estado-Administração, pela inconstitucionalidade de recolhimentos e suas leis regentes.

Simplemente, não foi deferida ao cidadão esta possibilidade. A possibilidade do cidadão entender a inconstitucionalidade e agir segundo este entendimento, sem intermediação do Judiciário, idéia subjacente a compensação unilateral, afronta uma das premissas básicas do ordenamento jurídico quanto a guarda da supremacia da Constituição

Essa tese restritiva do direito à compensação, não obstante já tenha sido acolhida pelo STJ, como acima registrado, é de validade apenas aparente, porque escorada em normas e conceitos absolutamente impertinentes, e subverte flagrantemente o sentido da supremacia constitucional, como a seguir será demonstrado.

b) Distinção entre o art. 170 do CTN e o Art. 66 da Lei nº 8.383/91

A direito à compensação, estabelecido pelo art. 66, da Lei nº 8.383/91, independe a prescrição do art. 170 do CTN, como facilmente se demonstra com os seguintes enunciados:

1) O art. 170 do CTN refere-se a compensação como forma de extinção do crédito tributário, sendo portanto atinente a objeto de lançamento tributário já consumado e que, por isto mesmo, dotado é de liquidez e certeza. De outra parte, o crédito do contribuinte, que há de ser líquido e certo, contra a Fazenda, pode ter natureza tributária ou não tributária.

2) O art. 66 da Lei nº 8.383/91 autoriza a compensação, não de crédito tributário, mas dos valores de tributos futuros, ainda não lançados e por isto mesmo sem as qualidades de liquidez e certeza. De outra parte, o crédito do contribuinte, a ser utilizado na compensação, é apenas o resultante de pagamento indevido de

tributo, pagamento que no caso do Finsocial deu-se, ordinariamente, por iniciativa do contribuinte, sem qualquer participação do fisco.

São portanto, coisas rigorosamente distintas, a norma do art. 170 do CTN, e aquela constante do art. 66, da Lei nº 8.383/91, sendo absolutamente impertinente a invocação da primeira, para regular o procedimento estabelecido pela segunda.

### c) Lançamento por homologação

No lançamento por homologação, previsto no art. 150 do CTN, a determinação do valor devido ao fisco fica inteiramente a cargo e sob exclusiva responsabilidade do contribuinte. Assim, não faz sentido dizer-se que a compensação, que se opera no âmbito desse lançamento, fica a depender de prévia anuência da autoridade administrativa.

Também a questão de saber se determinado tributo é devido, ou não, seja em face da lei, seja em face do questionamento da constitucionalidade desta, tem de ser enfrentada e resolvida pelo contribuinte, que assume inteira responsabilidade por sua decisão.

Quando o contribuinte tem, a orientá-lo, precedentes jurisprudenciais, especialmente quando tais precedentes são ditados pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, pode e deve orientar-se por tais precedentes, não sendo obrigado a ingressar em Juízo para obter decisão em caso inteiramente idêntico. O argumento, freqüentemente utilizado pela Fazenda Pública, de que as decisões da Corte Maior em sede de controle difuso de constitucionalidade somente produzem efeitos entre as partes no processo, não se presta para impedir que o contribuinte siga aquelas decisões como precedentes jurisprudenciais. Uma coisa é o efeito vinculante que a decisão produz para as partes no processo. Outra, inteiramente diversa, o efeito

didático das decisões da Corte Maior.

#### d) A supremacia constitucional

A tese que nega ao contribuinte o direito de orientar-se pelos precedentes do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, produzidos no controle difuso de constitucionalidade, não prestigia a supremacia constitucional. A Constituição tem o sentido que lhe atribui a Corte Maior, e este deve ser acolhido por todos, cidadãos e Estado. Somente assim se tornará efetiva a supremacia da Constituição.

Havendo, como há nos casos do Finsocial, e da contribuição sobre a remuneração de autônomos e dirigentes de empresas, decisão do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, afirmando serem inconstitucionais aquelas exações, é absolutamente legítima a atitude do contribuinte que as considera indevidas ao proceder lançamentos por homologação.

Inadmissível, porque fundada em visão excessivamente formalista do Direito, é a atitude da Fazenda Pública, que segue cobrando tributo já afirmado inconstitucional pela Corte Maior, no controle difuso de constitucionalidade. Essa atitude presta-se apenas para aumentar a clientela dos escritórios de advocacia, onerar a Fazenda com a sucumbência em Juízo, e aumentar o congestionamento do Poder Judiciário e a falta de confiabilidade do Governo, comprometendo não apenas a supremacia constitucional, mas a própria eficácia da Ordem Jurídica.

#### e) Manifestação do STJ

O mais bem elaborado acórdão do Superior Tribunal de Justiça a respeito de compensação, da lavra do Ministro ANTONIO DE PÁDUA RIBEIRO, um de seus mais ilustres integrantes, tem a seguinte ementa:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. Contribuição para o FINSOCIAL e contribuição para o COFINS. Possibilidade. Lei nº 8.383/91, art. 66. Aplicação.

I - Os valores excedentes recolhidos a título de FINSOCIAL podem ser compensados com os devidos a título de contribuição para o COFINS.

II - Não há confundir a compensação prevista no art. 170 do Código Tributário Nacional com a compensação a que se refere o art. 66 da Lei nº 8.383/91. A primeira é norma dirigida à autoridade fiscal e concerne à compensação de créditos tributários, enquanto a outra constitui norma dirigida ao contribuinte e é relativa à compensação no âmbito do lançamento por homologação.

III - A compensação feita no âmbito do lançamento por homologação, como no caso, fica a depender da homologação da autoridade fiscal, que tem para isso o prazo de cinco anos (C.T.N., art. 150, § 4º). Durante esse prazo, pode e deve fiscalizar o contribuinte, examinar seus livros e documentos e lançar, de ofício, se entender indevida a compensação, no todo ou em parte.

IV - Recurso especial conhecido e provido, em parte.

#### f) Natureza jurídica do indébito tributário

Quando se perquire a respeito da natureza jurídica específica de um tributo pago indevidamente, o que importa saber é a que título o tributo foi pago, e não a verdadeira natureza jurídica daquele tributo. É que sendo indevido o tributo, a verdadeira natureza jurídica do pagamento é de um pagamento sem causa. Não se pode, a rigor, dizer que se trata de um tributo dessa ou daquela espécie, mas de um pagamento sem causa jurídica. Por isto é que é indevido.

Assim, a identificação da espécie de tributo pago indevidamente há de ser feita tendo-se em vista o título jurídico sob o qual o pagamento se deu. Pagamento que na verdade não se justificava a esse título, por isto mesmo foi indevido. Importa o título jurídico sob o qual se deu o pagamento indevido, e não a verdadeira natureza jurídica daquele pagamento.

### 3.5.6 A espécie de tributo

#### a) Nossa primeira interpretação

Temos sustentado, desde quando surgiu essa questão, que tributo *da mesma espécie*, no art. 66 da Lei nº 8.383/91, é tributo cuja receita tem a mesma destinação orçamentária. Compensação de tributo com destinação orçamentária diferente implicaria evidente e inadmissível distorção dessa destinação. Inadmissível, por exemplo, compensação de imposto de renda, com imposto de importação, posto que a receita do primeiro participam estados e municípios, enquanto a receita do último é exclusivamente da União.

Interpretada literalmente, a referida lei admite a compensação de qualquer imposto, com qualquer imposto; qualquer taxa, com qualquer taxa; e qualquer contribuição social, com qualquer contribuição social. Não nos parece, porém, deva ter a compensação tamanha amplitude. Os dispositivos legais devem ser interpretados em harmonia com o sistema jurídico, de tal sorte que não inutilizem dispositivos outros, cuja revogação evidentemente não se operou.

No sistema jurídico estão as normas, integrantes do denominado Direito Financeiro, que cuidam da distribuição dos recursos decorrentes da arrecadação dos tributos.

Tais normas, no caso, são de capital importância para o correto entendimento do § 1º, do art. 66, da Lei nº 8.383/91. Assim, a expressão *tributos e contribuições da mesma espécie* deve ser entendida como a dizer *tributos e contribuições com a mesma destinação orçamentária*. A explicação é fácil. Quase desnecessária. Se o tributo pago indevidamente teve destinação diversa daquele que se deixa de pagar, em face da compensação, estará havendo evidente e indevida distorção na partilha

das receitas tributárias.

b) Posições restritivas

A Secretaria da Receita Federal tem sustentado que tributo da mesma espécie é apenas aquele cujo código de recolhimento seja o mesmo. Tal entendimento tem sido, porém, com inteira razão repellido pela jurisprudência predominante.

Há todavia, quem sustente que tributo da mesma espécie é apenas aquele que tenha o mesmo fato gerador, o que de certa forma equivale a aceitar o entendimento do Fisco. Tributo que tem o mesmo fato gerador, todavia, não é tributo da mesma espécie, mas o mesmo tributo.

Um imposto, salvo exceções que a própria constituição estabelece, não pode ter o mesmo fato gerador de outro imposto. Logo, a prevalecer esse entendimento restritivo, o valor indevidamente pago a título de imposto de renda somente poderia ser compensado com imposto de renda de período subsequente. Não com qualquer outro imposto.

O valor pago indevidamente a título de determinada taxa somente com a mesma taxa poderia ser compensado, e como as taxas no mais das vezes tem fato gerador instantâneo e isolado, não haveria como, em relação a estas, proceder-se a compensação.

O valor indevidamente pago a título de contribuição de seguridade social só poderia ser compensado com a mesma contribuição, de período subsequente. Neste caso, quando a cobrança de uma contribuição fosse considerada inconstitucional só seria possível a compensação com contribuição idêntica, criada em substituição

àquela, como ocorreu com a COFINS, que substituiu o FINSOCIAL, mas tem o mesmo fato gerador daquele.

c) Tributo da mesma espécie

A demonstrar que muitas vezes o Poder Judiciário, em matéria tributária, é mais fiscalista que o próprio fisco, decidiu a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, admitindo a compensação do FINSOCIAL com a COFINS, bem como *afirmando serem da mesma espécies todas as contribuições do art. 195 da CF/88.*

Nessa mesma linha, o anteprojeto de lei que a Secretaria da Receita Federal encaminhou recentemente ao Sr. Presidente da República contém dispositivo segundo o qual aquela repartição, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.

Não há, aliás, nada que justifique a interpretação restritiva do direito à compensação, segundo a qual a mesma somente seria possível em se tratando de tributo com o mesmo fato gerador. Nem o elemento literal, pois segundo este as espécies de tributo são impostos, taxas e contribuições de melhoria (Art. 5º do CTN). Nem o elemento sistêmico, nem o elemento finalístico, ou teleológico, pois segundo estes a única restrição possível diz respeito à destinação constitucional do tributo. As espécies de tributo são identificadas a partir da indicação constante da Constituição Federal, a dizer:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Comentando esse dispositivo MARTINS ( 1988, p.137), “ optou o legislador por indicar as espécies tributárias de maior relevância, quais sejam: impostos, taxas e contribuição de melhoria”

Na doutrina, brasileira e estrangeira, não há quanto a isto discrepância digna de nota: os impostos constituem, todos eles, uma *espécie* de tributo. Assim as taxas, e a contribuição de melhoria.

Tributo da mesma espécie, portanto, em definitivo, é o tributo albergado pela mesma indicação, feita no art. 145 da Constituição Federal, que classifica as espécies tributárias que podem ser instituídas.

#### d) A questão da destinação

Na linha de nosso pensamento, o legislador cuidou de colocar a *mesma destinação constitucional* como condição para a compensação.

Agora, portanto, tal exigência é indiscutível. E já não se faz desnecessária a restrição pela via interpretativa. Pode-se, pois, dizer que tributo da mesma espécie é aquele que tem o mesmo fundamento constitucional, mas para que seja possível a compensação isto não basta. Além de ser tributo da mesma espécie, é preciso que tenha a mesma destinação constitucional.

Ao que nos parece, o acréscimo legislativo a exigir a mesma destinação constitucional era desnecessário. Mas o legislador, em face das divergências interpretativas houve por bem fazê-lo, e andou muito bem, acolhendo a posição doutrinária mais coerente com o sistema jurídico.

e) O órgão arrecadador

Importante é ressaltar que destinação constitucional nada tem a ver com o órgão arrecadador do tributo. Pessoalmente, entendo que somente o sujeito ativo da obrigação tributária é competente para sua arrecadação. Por isto mesmo tenho sustentado que somente o órgão gestor da Seguridade Social pode promover a arrecadação das contribuições a que se refere o art. 195 da Constituição Federal. Esse meu ponto de vista, todavia, foi rejeitado pelo Supremo Tribunal Federal, que entendeu irrelevante o fato de serem a COFINS e a Contribuição Sobre o Lucro Líquido arrecadadas pelo Tesouro Nacional.

Mesmo assim, um dos argumentos restritivos do direito à compensação tem sido o de que somente podem ser compensados tributos arrecadados pelo mesmo órgão. A restrição é inteiramente descabida. Se a simples atividade de arrecadação é irrelevante para caracterizar a destinação constitucional do tributo, evidentemente há de ser irrelevante também para efeito de compensação tributária, pois nesta o que a lei exige é que se trate de tributos com a mesma destinação constitucional, e não que se trate de tributos arrecadados pelo mesmo órgão.

Neste sentido o Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda afirmou, no julgamento já acima referido, que as contribuições previstas no inciso I, do art. 195, da Constituição Federal são, todas elas, passíveis de compensação entre si, à medida que são elas pagas pelo mesmo sujeito passivo a um mesmo sujeito ativo (destinatário legal da contribuição arrecadada) e pertencentes que são à mesma espécie de contribuições, ainda que eventualmente arrecadação e fiscalização sejam atribuídas a diferentes órgãos.

### 3.5.7 Outras questões relevantes

#### a) Restrições a determinados percentuais

A pretexto de resolver problemas de caixa do Tesouro Nacional, ou do INSS, o legislador limitou os valores compensáveis a determinado percentual do valor a ser recolhido.

Essa restrição é juridicamente desvaliosa, na medida em que se admite que o direito à compensação, tal como o direito à repetição do indébito, decorrem da própria Constituição, segundo a qual só os tributos nela autorizados podem ser exigidos.

Opor restrições ao direito à compensação, ou à restituição de tributo é validar pagamentos indevidos e, portanto, validar a cobrança de tributos que a Constituição não autorizou. Inconstitucionais, portanto, todas as restrições ao direito de compensar, ou de haver em restituição, os valores pagos indevidamente ao Fisco.

#### b) Compensação e repercussão

Diz a lei que será admitida apenas a restituição ou a compensação de contribuição a cargo da empresa, recolhida ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade.

Esse dispositivo praticamente anula o direito à compensação, pois é sabido que na atividade empresarial tudo o que é gasto há de ser imputado ao custo de bens ou serviços. Isto é da essência da própria atividade econômica, que tem por fim o lucro. Se o direito à compensação depende da prova de que o valor das contribuições pagas indevidamente não foi imputado ao custo de bens ou de serviços, seu exercício será praticamente impossível.

O empresário não lucra o que quer, mas o que lhe permite o mercado. Os preços dos bens e dos serviços são, em princípio, fixados pelo mercado. Se a empresa pagou contribuições indevidas sofreu injusta redução em sua margem de lucro, como tal considerada a diferença entre a remuneração obtida pela oferta de bens e serviços, e o que gastou para realizar tal oferta.

Essa norma restritiva é inconstitucional porque a ela se aplica o que foi dito acima: *opor restrições ao direito à compensação, ou à restituição de tributo é validar pagamentos indevidos e, portanto, validar a cobrança de tributos que a Constituição não autorizou.*

#### c) Compensação e tributos estaduais e municipais

Finalmente, relevante é a questão de saber se o direito à compensação abrange os tributos estaduais e municipais.

A primeira vista pode parecer que não, porque as leis que tratam dessa matéria são leis federais. Ocorre que o direito à compensação, de que trata o art. 66, da Lei nº 8.383/91, nada mais é do que uma forma de exercitar o direito à restituição do tributo indevidamente pago, que tem fundamento na Constituição Federal.

Assim, se a lei estadual, ou municipal, não cuida do direito à compensação, tem-se uma lacuna técnica, ou verdadeira, cujo suprimento pode e deve ser feito pelo aplicador da lei, nos termos do art. 108, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Note-se que o único limite colocado pelo legislador complementar federal foi no sentido de que, da aplicação da analogia não pode resultar a dispensa de tributo devido. Conceder o direito à compensação, como forma de haver o contribuinte o que pagou indevidamente não está, evidentemente, compreendido nesse limite.

Não há dúvida, portanto, de que também em relação aos tributos estaduais e municipais tem o contribuinte que pagou tributo indevido o direito à compensação.

d) A regra *solve et repete*

Impedir a compensação de um tributo pago indevidamente, com outro da mesma espécie que está sendo exigido, é o mesmo que impor um pagamento indevido para depois restituir o valor correspondente.

É o restabelecimento do *solve et repete*, regra segundo a qual o contribuinte não tem o direito de questionar a exigência de um tributo sem fazer o respectivo pagamento. Mesmo que o considere indevido, e questione, administrativa ou judicialmente sua exigência, deve fazer o pagamento para depois, se vitorioso na questão, pedir a restituição, é a garantia fiscal designada como *solve et repete*, que a legislação ditatorial de 1937 a 1946, introduziu em nosso país, pelos dec.-leis nº 5, de 13.11.1937; nº 42, de 6.11.1937; número 3.336, de 10.6.1941 e outros diplomas, que, depois da Constituição de 1946, vem recebendo repulsa do Supremo Tribunal, em dezenas de julgados, a despeito da insistência das repartições arrecadoras.

Se o contribuinte tem direito de compensar, a exigência do tributo de período subsequente, sem permitir aquela compensação, é absolutamente indevida. Se para discutir se há ou não o direito à compensação o contribuinte é obrigado a ir pagando, para depois, se vitorioso, pleitear a restituição, tem-se restabelecido o malsinado *solve et repete*. Mais uma manifestação do autoritarismo, somente compatível com a ditadura, onde aquela regra teve origem.

### 3.6 O ICMS E A LEI COMPLEMENTAR 87/96

Quando sancionada e promulgada a Lei Complementar 87, de 13.9.96, esta introduziu relevantes modificações na disciplina do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação - ICMS. Dentre as principais alterações, em atendimento ao disposto na Lei Maior, podemos destacar o direito ao aproveitamento do crédito do ICMS na aquisição de bens de capital e também de uso e consumo.

No que diz respeito à sistemática de apuração do ICMS, a Lei Complementar Nº 87/96 passou a reconhecer o direito do contribuinte ao aproveitamento de créditos sobre operações anteriores, de que resultem a entrada de bens destinados a seu ativo fixo e ao uso e consumo. Com isso, o encargo tributário relativo ao ICMS incide nas operações que resultam na entrada de todos os bens e qualquer bem, mercadoria e insumo utilizado e/ou consumido, e também que integre o custo final da mercadoria produzida ou revendida deve gerar crédito de ICMS, a fim de evitar a cumulatividade do imposto na operação seguinte.

Para atender os objetivos sociais as empresas adquirem materiais, matérias-primas, materiais de embalagens, insumos, serviços, bens do ativo imobilizado, etc., mas por posição de extrema restrição, evidentemente objetivando maior arrecadação, a legislação do ICMS, contrariando flagrantemente ao que dispõe a Constituição Federal, não autorizava a apropriação do ICMS cobrado nas aquisições de materiais de uso e consumo. Quanto aos bens do ativo imobilizado, por força da Lei Complementar 87/96, a partir de 1.11..96, passou-se a gerar créditos do ICMS pelas entradas tributadas.

A Lei Complementar 87/96, entre outras providências regulou o ICMS no Sistema Tributário Nacional, preenchendo uma lacuna existente desde a promulgação da Constituição Federal, pois os Estados foram autorizados a fixar provisoriamente normas, no texto do parágrafo 8º do artigo 34 do ADCT. Essa provisão durou sete anos. A LC entrou em vigência em vigor na data de sua publicação (16.09.96), com as exceções que mencionou, cabendo aos Estados, implementá-las na legislação estadual.

Entretanto, não só os elementos do tributo como também o seu sistema de compensação e as formas utilizadas pelo sujeito ativo para sua exigência e arrecadação foram, desde o início, fortemente combatidos por juristas, doutrinadores e advogados militantes no direito tributário, tendo como escopo, dentre outros motivos, a falta de lei complementar. O sujeito ativo sempre argüiu em sua defesa o respaldo constitucional do provisório, porquanto o Convênio 66/88 estaria fazendo as vezes de lei complementar.

A citada Lei Complementar veio dar ênfase às discussões judiciais em razão da legislação ordinária vedar o crédito do ICMS relativo à mercadoria entrada ou adquirida para uso ou consumo do próprio estabelecimento, inclusive as de bens do ativo imobilizado, assim entendida a que não se destine a integrar o produto final e nem a ser consumida no processo de industrialização (Convênio 66/68, artigo 31, Inc. II e III, e , no Estado de São Paulo, Lei nº 6.374/89, artigo 40, inc. II.) .

Em rigor, a Fazenda Estadual admite a legitimidade do aproveitamento dos créditos do ICMS incidente sobre tudo quanto entra no estabelecimento do contribuinte, desde que dele saia como resultado da mercância, no mesmo estado

físico ou por incorporação física a um bem transformado. Mas não admitia o crédito sobre entradas de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento.

Esse crédito, recepcionado na CF vigente, foi somente autorizado na legislação paulista pelo Decreto 41.557, de 21.01.97, mas ainda com ressalvas para os materiais de uso e consumo - poderiam ser creditados a partir de 1º janeiro de 1998 - colocando um ponto final nas inúmeras discussões judiciais movidas por contribuintes para verem seus créditos de direito, líquidos e certos, serem reconhecidos pela Fisco.

Ocorre que, por pressão dos governadores dos Estados, sempre ao apagar as luzes de mais um ano, adveio a LC Complementar nº 92, de 23/12/97, determinando que o direito a crédito se aplicasse somente a partir de 1º de janeiro de 2000.

O dispositivo, no entender da remansosa doutrina pátria, é inconstitucional porque uma vez assegurado o crédito do contribuinte, ainda que se admita tenha a Lei Complementar 87/96 disposto sobre o regime de compensação do imposto, o fez no âmbito da competência que lhe fora constitucionalmente atribuída, de modo que jamais poderia sobreviver a regra que a pretexto de indicar prazo para a sua entrada em vigor ( que a rigor seria imediata desde a promulgação da CF/88), em verdade o negue por mais dois anos, tornando-o o inútil e ineficaz.

Diante dos fatos, entende-se ser legítimo o aproveitamento dos créditos de ICMS pelas entradas de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, bem como dos bens adquiridos para integrar o ativo imobilizado ( já reconhecidos pela Lei Complementar 87/96 a partir de 1.11.96), como fartamente ficará demonstrado neste trabalho.

### 3.6.1 BASE JURÍDICA E ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO

Qualquer que seja o exame que se faça sobre um imposto, deve-se iniciar pela descrição constitucional a seu respeito. No caso do ICMS, os lineamentos básicos do princípio da não-cumulatividade vêm apontados no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal e artigo 3º do Decreto-lei 406/68, verbis:

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

I - Impostos sobre:

a) .....

b) 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.

Parágrafo 2º - O imposto previsto no inciso I, b, 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 .

- Decreto Lei 406/68:

Art. 3º - O Imposto sobre Circulação de Mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado.

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

As disposições basilares delimitam a competência do legislador ordinário, prefixando-lhes no plano abstrato da norma, quais as únicas e possíveis hipóteses de restrições e limitações aos créditos de ICMS sobre entradas no estabelecimento. Embora caiba à lei complementar dispor sobre vários aspectos importantíssimos

para que torne viável a cobrança do imposto, tais como: definição de contribuintes, substituição tributária, compensação do imposto, incentivos fiscais, créditos tributários, entre outros. Desta forma, toda a vez que o Estado ultrapassa os limites fixado pela Constituição Federal, ele age além do poder que lhe é outorgado e, conseqüentemente, aquele comando expedido fora do seu limite de atribuição de competência, por ser hierarquicamente superior, não tem validade normativa.

A Constituição já disciplinou os casos em que os créditos pode ser vedado. Essas hipóteses, excepcionais - só para os casos de isenção ou de não incidência e, mesmo assim, se diversamente não dispuser norma infra-constitucional - são exceções ao princípio constitucional da não cumulatividade. Se a regra é constitucional, a exceção só pode estar na própria Constituição. O que, definitivamente, não pode, a nenhum título, é alargar esse campo e prever outros casos de vedação ao crédito ou que restrinjam sua utilização.

Verifica-se que o Decreto-Lei nº 406/68 não contém qualquer restrição quanto à apropriação dos créditos relativos ao ICMS. Mas, ainda que contivesse, a vedação seria absolutamente inconstitucional, na medida em que o legislador constitucional já elencou exaustivamente na própria Constituição, as restrições legítimas (art. 155, parágrafo 2º, II, a e b, da CF/88). E se o Estado não pode o mais (acabar com o princípio da não cumulatividade) também não pode o menos (mitigar o referido princípio). Ademais, o Código Tributário Nacional dispõe em seu artigo 110:

Artigo 110 - 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 dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Ao traçar um rápido histórico, Machado leciona em sua obra:

Até a edição da Lei Complementar nº 87, de 13.09.96, essa matéria esteve disciplinada pelo Decreto-Lei nº 406 de 31.12.68, por isso, apesar de formalmente não ser lei complementar, tinha a sua materialidade, considerando as circunstância de sua emissão, em pleno recesso compulsório do Congresso Nacional, sendo, assim, seu fundamento de validade o Ato Institucional nº 5 de 13.12.68, que legitimava o Presidente da República como fonte legislativa. A matéria, também, foi regradada pelo Convênio nº 66 celebrado em 14.12.88, tendo em vista o § 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do estatuto político de 1988. ( MACHADO,2001, p.56)

E continua o autor:

Polêmica a eficácia desse convênio, pacificou-se, contudo, no sentido de que seria instrumento de colmatação das lacunas do Decreto-Lei nº 406/68, em face da disciplina, a ele superveniente, do ICMS na Constituição de 1988. Salvo as drásticas e, isto posto, inconstitucionais restrições impostas pelo Convênio nº 66/88. Em razão disto, pode-se afirmar, em conclusão, que as novas regras favoráveis, oriundas da Lei Complementar nº 87/96, são interpretativas e, por revestirem natureza de *lex mitior*, devem ter eficácia retroativa, nos termos do inciso I do artigo 106 do Código Tributário Nacional. (o grifo não é do original)

O artigo 19 da LC 87/96, reproduzindo a norma do artigo 155, § 2º, inciso II da CF/88, estabelece 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 ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado. O artigo 20 diz que: é assegurada 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 a seu uso ou consumo ou ao Ativo Permanente.

Com assevera SOUZA ( 1984, p.79), “ a recém publicada Lei Complementar Nº 87/96 cuida de quase todas as matérias previstas na Constituição Federal como passíveis de regramento por diploma de caráter nacional, sendo um autêntico código do ICMS aplicável em todo o território nacional. Trata-se, pois, de disciplina integral do tributo estadual, com revogação de todas as demais leis complementares”.

Ao cuidar do princípio da não cumulatividade, em especial quanto à sistemática de compensação do imposto, o artigo 20 da LC Nº 87/96, dispôs que ao contribuinte é assegurado o creditamento do ICMS cobrado nas operações anteriores, relativamente às mercadorias entradas no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente. Este princípio leva em conta o ciclo econômico de produção e circulação como um todo, e visa distribuir eqüanamente a carga tributária de modo que cada contribuinte suporte apenas a fração que lhe couber no conjunto. Com isso, um único fato gerador, ao mesmo tempo, gera um duplo efeito jurídico: o débito para o sujeito que promove a saída do bem ou prestação dos serviços e o crédito para o sujeito destinatário daqueles bens ou serviços.

O *princípio da não-cumulatividade* do ICMS faz nascer um ralação de crédito, em favor dos contribuintes e, por via de consequência, uma relação de débito contra os Estados e o Distrito Federal. Realmente, 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 agir, de modo inconstitucional, seja na instituição (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do tributo.

Por meio do *princípio da não cumulatividade* do ICMS, o legislador constituinte teve em mira beneficiar o contribuinte (de direito) deste tributo e, ao mesmo tempo, o consumidor final (contribuinte de fato), a quem convém preços mais reduzidos ou menos gravemente onerados pela carga tributária.

Entende-se como regime do crédito financeiro aquele no qual todos os custos, em sentido amplo, que vierem a ser onerados pelo ICMS, ensejam créditos respectivos. Sempre que a empresa suporta um custo, seja ele consubstanciado no preço de um serviço, ou de um bem, e quer seja este destinado à revenda, a utilização como matéria-prima, produto intermediário, embalagem, acondicionamento, ou mesmo ao consumo ou à imobilização, o ônus do ICMS respectivo configura um crédito deste imposto. O regime do crédito financeiro, como é fácil de se ver, é o que realiza mais amplamente o princípio da não-cumulatividade. (Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, mencionados por Machado):

O abatimento é, nitidamente, categoria jurídica de hierarquia constitucional: porque criada pela Constituição. Mais que isso: é direito constitucional reservado ao contribuinte do ICM; direito público subjetivo de nível constitucional, oponível ao Estado pelo contribuinte do imposto estadual. O próprio Texto Constitucional que outorgou ao Estado o poder de exigir o ICM, deu ao contribuinte o direito de abatimento. (MACHADO, 1997, p.89).

Moraes, enfatiza que:

A Constituição não tomou emprestado da economia um fugidia não cumulatividade, para fazê-la iluminar a compreensão do sistema de abatimentos. Ao contrário, fez do ICMS e do IPI tributos não cumulativos, exatamente porque os submeteu aos efeitos jurídicos tipicamente produzidos por um determinado sistema de abatimento criado pela própria Constituição (a não cumulatividade é resultado, e não causa, do sistema de abatimentos). (MORAES, 1999, p. 102):

Da consideração do preceito do artigo 2º, II, do art. 155, em conjugação com o inciso II do caput (redação da Emenda Constitucional 3/93):

- a) crédito é consequência inexorável e automática de todas as operações tributadas;
- b) a lei não pode vedar ou reduzir crédito em nenhuma hipótese;
- c) a norma que institui o crédito é a própria Constituição: logo nenhuma lei pode dispor em sentido contrário;
- d) por conseguinte, toda e qualquer aquisição decorrente de operação tributada (inclusive a de bens de capital) é geradora de crédito de ICMS.

O direito ao crédito em decorrência da aplicação do princípio da não-cumulatividade é constitucional e não legal. Desse modo, qualquer exigência legal que gere distorção ou restrição no seu exercício fere o dispositivo constitucional.

Trigo è esse respeito, enfatiza que:

- a) o direito de crédito, tanto do ICM, quanto do IPI, é constitucional;
- b) como tal, não emerge da lei, nem dela depende;
- c) por isso mesmo, o legislador não pode condicionar seu exercício;
- d) esse direito surge com a realização de operação tributável em benefício do adquirente;
- e) este (adquirente) passa a deter título jurídico ( crédito) que poderá ser usado para abatimento de imposto a pagar ( forma de pagamento - total ou parcial - de débito de ICM ).
- f) o crédito e o débito são entidades distintas e inconfundíveis emergentes de fatos diversos, submetidos a regimes autônomos. (TRIGO, 2000, p.32).

Considerando-se que o ICMS está sujeito ao princípio da não cumulatividade (artigo 155, parágrafo 2º, I, da CF), o que faz que este tributo grave o valor agregado à mercadoria, é plenamente de direito os créditos do imposto relativo à mercadoria entrada ou adquirida para uso ou consumo do próprio estabelecimento, nessas incluídas as incorporadas ao ativo imobilizado, além daquelas que se destinem a

integrar o produto final e a ser consumida no processo de industrialização, aliás, como seguido pela Lei Complementar 87/96, em fiel cumprimento à norma maior.

O ICMS compõe com o IPI, formas tributárias nas quais vige o princípio da não-cumulatividade, por desígnio constitucional, importando que o recolhimento dos valores devidos observará um sistema de crédito e débito com a compensação da carga fiscal suportada no momento da entrada da matéria-prima, produtos, materiais e mercadorias, com o *quantum debeatur*, em relação às saídas. As únicas restrições ao creditamento do ICMS são as apontadas no art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal, que dispõe que a isenção não implicará crédito ou acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores.

O primado da não cumulatividade, conceituado pela compensação entre débito e crédito fiscal, tem como função evitar a tributação em cascata, de tal forma que as incidências sucessivas, nas entradas e saídas, se agregassem ao preço significando muitas vezes imposto sobre imposto. Pelo disposto no artigo 155, parágrafo 2º, I da Constituição Federal, é óbvio, pois, que o princípio da não-cumulatividade exige a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Daí a razão de concluir haver a Constituição de 1988 estruturado o princípio da não cumulatividade do ICMS pelo regime de compensação irrestrita de créditos e débitos fiscais. O cerne da não cumulatividade está no direito à compensação (como um direito pleno, sem restrições), que o contribuinte tem de deduzir num determinado período, do ICMS devido pelas saídas, o valor do ICMS pago pelas entradas, e por todas as entradas, sem limitações e restrições.

Nesse sentido, tem-se a lição escoreita de Nogueira:

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 devem estar ligadas ou dizer respeito à mesma mercadoria ou ao mesmo serviço que o contribuinte impulsiona em direção ao consumo ou ao uso. (NOGUEIRA, 1984, p.55).

A técnica da não cumulatividade tem por fim evitar a superposição de incidências sobre uma série de operações que visam completar um único ciclo econômico de produção. Esta superposição é evitada através do mecanismo de crédito e débito de imposto pago e a pagar quando feito generalizadamente.

Também não são diferente os ensinamentos de Ataliba:

Ficou claro que a não cumulatividade do ICMS é assegurada por diversas disposições constitucionais e de legislação complementar que prescrevem o recolhimento, pelos contribuintes, de apenas o saldo de uma conta corrente fiscal que se apure ao fim de um determinado período, nessa conta creditando-os os montantes do imposto recolhidos por outros contribuintes que figuraram em fases anteriores do processo econômico e debitando-se os montantes totais do tributo calculado sobre valores das operações de saídas que se processem no mesmo período, com o recolhimento aos cofres estaduais apenas do saldo resultante. (in ICM - não cumulatividade. Revista de Direito Tributário, vol. 29/30, p. 205). (ATALIBA, 1981, p.67)

Nota-se que o legislador não distinguiu as mercadorias para uso ou consumo no estabelecimento, daquelas que integram fisicamente o produto final. O ICMS grava apenas o valor acrescido em cada etapa do ciclo econômico, para tributar esse valor agregado, o legislador poderia adotar duas formas: a) calcular o imposto sobre a diferença entre a operação tributada e a anterior; b) calcular o imposto sobre o valor integral da operação tributada, deduzindo-se do imposto a pagar o valor do imposto pago na operação anterior.

A Constituição ora em vigor, pelo contrário, confere, ao contribuinte, o direito de abater, do montante do ICMS a pagar, tudo o que foi devido por outros contribuintes que lhe prestaram serviços ou lhe forneceram mercadorias, matérias-primas e outros bens tributados (máquinas, material de escritório, veículos, etc.). Estabelece, portanto, uma diretriz de créditos/débitos ( as entradas fazem nascer créditos; as saídas débitos). (CARRAZA, 1997, p. 119).

A LC 87/96 teve por missão suprema integrar, explicitar e interpretar as normas constitucionais que dispõem sobre o ICMS, tornando-se claras e práticas, não podendo, todavia, ampliar, restringir ou limitar os seus efeitos, salvo nas hipóteses expressamente previstas na CF. Ora quaisquer espécie de bens ou mercadorias (matérias-primas, produtos intermediários, materiais de expediente, embalagens, etc.) adquiridos pelo contribuinte, e serviços recebidos, desde que onerados pelo ICMS, geram a partir da CF/88 irrestrito crédito, independentemente de seu destino ou de sua utilização.

Impondo restrições e limitações, o artigo 31 do Convênio 66/68 dispõe que não implica crédito de imposto para efeito de compensação, a entrada de bens destinados ao consumo, bem como a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não seja nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição. Mas, nossos Textos Constitucionais e Complementares, nunca impuseram limitações de crédito do imposto. Se assim o fizessem estariam tornando-os cumulativo, já que o custo dos bens e serviços adquiridos pelo contribuinte é repassado ao preço do produto final.

Por esse motivo, chega-se à conclusão de que não pode o Convênio 66/88, estabelecer restrições inovatórias quanto ao direito de crédito na aquisição de

quaisquer bens ou mercadorias, devendo, portanto, ser compensado como o que for devido em cada operação o montante cobrado nas anteriores, indiscriminadamente.

O princípio da não-cumulatividade baseado no critério do *tax on tax* - e não no do *basis on basis* – concluiu-se que o crédito há de ser cem por cento do imposto que incidiu sobre a entrada de mercadorias em geral, conforme o ensinamento

Ferreira Filho :

Se o princípio da não-cumulatividade não operar em função do movimento global de entradas e saídas de mercadorias e serviços, sob o enfoque do custo financeiro incorrido, vinculado ao processo produtivo onerado pelo imposto, então teremos o ICMS como um tributo meio-não-cumulativo e meio-cumulativo, constituindo-se, portanto, num imposto diverso em seus efeitos jurídicos e econômicos daquele que está plasmado no art. 155, § 2º, I, da Carta de 1988. Não se justifica, desta maneira, a ação do Fisco, buscando impedir que o contribuinte se credite de cem por cento do imposto que incidiu sobre as mercadorias em geral, inclusive os bens adquiridos para o ativo permanente do estabelecimento, os serviços de transportes e de comunicação, indistintamente, quando estão vinculados ao processo produtivo onerado pelo imposto na forma anteriormente explicitada, uma vez que regime que decorrer da não-cumulatividade adota o critério de fazer o confronto do tipo imposto contra imposto ( montante do imposto pago x montante do imposto a pagar) e não do modo da mercadoria ou serviço contra a mesma mercadoria). (FERREIRA FILHO, 1990, p.74).

É ainda que esclarece:

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 contrário. (CARRAZA, 1997, p.121).

Explica-se ainda:

A lei atribui ao contribuinte um crédito contra a Fazenda Estadual em soma igual ao do imposto sobre as mercadorias entradas. Em determinado momento, fisco e contribuinte são, ao mesmo tempo, credor e devedor um do outro. Nestas

condições, suas obrigações extinguem-se até onde se compensarem. Note-se que o contribuinte tem um crédito que resulta da determinação legal. A lei cria uma obrigação para o fisco mas estabelece de que modo ela é exigível pelo credor e este modo é a compensação. (ATALIBA, 1981, p.77).

Todavia, mesmo obrigados a se aterem aos Textos Constitucionais e Complementares citados, os Estados sempre legislaram restringindo o referido princípio à sistemática do crédito físico, que importa em compensação apenas do imposto incidente sobre bens incorporados fisicamente ao produto final.

Portanto, normas estaduais sobre o ICMS, contrariando frontalmente a Lei Maior, vedam expressamente a manutenção do crédito do imposto incidente sobre materiais de uso ou consumo do próprio estabelecimento. Importante ressaltar que a não cumulatividade tem que ser rigorosamente obedecida, segundo os lineamentos constitucionais. O legislador não poderá sob pretexto algum, introduzir qualquer tipo de modificação tendente, ao mínimo que seja, à restrição de tais limites.

Para Ives Gandra da Silva Martins, todas as mercadorias adquiridas e incididas pelo ICMS geram o direito a crédito para aproveitamento, inclusive os materiais para uso ou consumo. A venda poderá ser dos mesmos produtos, de produtos com aquelas matérias-primas fabricadas, de produtos fabricados graças ao consumo de inúmeros insumos no processo de fabricação.

Ataliba, traça o real perfil definido pela Constituição, ao ensinar:

A Constituição Brasileira desprezou todos os métodos e escolheu um só, que é o sistema de abatimento, hoje chamado de compensação. E disse, no parágrafo 2º, I, do artigo 155: o imposto - ICMS - será não-cumulativo. Está aí o princípio. Agora está dita a regra que assegura a eficácia do princípio, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores. ....

È a Constituição que me dá esse direito, logo se a lei não dá, não pode tirar. Se a Constituição dá, e dá a medida, a lei não pode reduzir a medida. Então, o chamado ICMS é um direito constitucional, não é um direito legal, não está a disposição do legislador, não expediente que possa reduzi-lo, anulá-lo, mutilá-lo ou retardá-lo. (ATALIBA, 1981, p.189)

(...)

Ex positis, pode-se chegar às seguintes conclusões:

- a) as restrições feitas pelo Convênio 66/68, art. 31, incs. II, III e IV, são uma infeliz e inconstitucional inovação dos Senhores Secretários Estaduais de Finanças, sem respaldo na CF/88, ao contrário do inc. I, que tem como suporte o art. 155, § 2º, inc. II, letra b, da mesma Carta;
- b) destarte, emerge claro e límpido o direito subjetivo constitucional das empresas de crédito do montante do ICMS incidido na tomada de serviço ou na aquisição de mercadorias ou bens, seja qual for o seu posterior destino ( revenda, uso e consumo ou integração no ativo fixo), em homenagem ao cânone da não-cumulatividade do tributo, tudo conforme se percebe, com muita facilidade, do disposto na CF, art. 155, § 2º, inc. I.

Afinado com o ensinamento anterior, Machado salienta:

... a compra, por contribuinte do imposto, de matérias primas, embalagens, insumos, serviços e bens de capital, independentemente do destino, uso ou qualificação da mercadoria, gera irrecusavelmente crédito a ser compensado com operações tributárias próprias. As leis estaduais e os atos normativos, que restringem o direito ao crédito do ICMS sobre o pressuposto de que o crédito é meramente físico, o fazem por preconceitos históricos (...). (MACHADO, 2001, p.78).

Carraza ao comentar a irrelevância da destinação das mercadorias, bens e serviços para fins de crédito do ICMS, assevera:

O direito à não cumulatividade do ICMS independe, para ser fruído por inteiro, da destinação que o contribuinte vai dar às mercadorias ou bens que adquirir ( revenda, uso, consumo, integração no ativo fixo, etc.) ou dos serviços de transporte e de comunicações que lhe são prestados.

Daí porque- tornamos a acentuar - são inconstitucionais as restrições ao direito de abatimento do ICMS, contidas em leis ou atos normativos infralegais. Nem mesmo a lei complementar - fora do limitado campo adjetivo e procedimental que lhe reservou a Constituição ( art. 155, § 2º, XII, c) - pode criar obstáculos ou de alguma maneira inovar na regulação deste direito à não-cumulatividade, que foi exatamente disciplinado pelo próprio Texto Magno. (CARRAZA, 1997, p.123).

Na Revista ADCOAS Jurisprudência -1995- nº 147-420, o Supremo Tribunal

Federal adota idêntico entendimento:

O princípio da não-cumulatividade de certos tributos, como o ICMS tem por objetivo impedir que, na composição do preço da mercadoria, nas diversas fases de seu ciclo econômico, mormente na última venda, de venda ao consumidor final, a parcela representativa do tributo venha representar percentual excedente do que correspondente à alíquota máxima permitida em lei. Opera ele, como disposto no artigo 23 da CF/69 - artigo 155, parágrafo 2º, I, da CF/88-, por meio de compensação do tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido na ocasião da saída, significando na prática, que a operação de venda é tributada tão somente pelo valor adicionado ao preço. Evita-se, por esse motivo, cumulação do tributo.

Marques descreve que:

O ICMS, atualmente, é um dos impostos mais complexos, complicados e de difícil operacionalização. A falta de lei complementar para disciplinação deste imposto, como comanda a Constituição Federal, está criando uma verdadeira situação de caos legislativo, com expedição de centenas e centenas de Decretos ratificando Convênios de toda ordem, usurpando matéria de reserva legal. Aliás, enquanto os governos estaduais tiverem interesse em continuar tributando à margem da lei e à sombra da confusão, a regulamentação, por lei complementar, não virá. (MARQUES, 2001, p.138).

Cita ainda:

Pelo que se extrai das normas constitucionais, o ICMS não é um imposto sobre o valor agregado, porque incide a cada operação de circulação jurídica ou econômica da mercadoria.

A natureza jurídica do ICMS é sua essência, um imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa a circulação, com o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores.

Trata-se de um imposto com características nacionais, que, apesar de ser competência estadual, grava operações interestaduais, e pela sua natureza não-cumulativa cada unidade da Federação é obrigada a reconhecer, numa cadeia de incidências, crédito de imposto pago a outras.

O direito ao crédito deve-se estender não só aos materiais de uso e consumo, mas também aos bens adquiridos para integrar o ativo permanente das empresas, pois, ainda que não se integrem fisicamente ao produto final, estão neles incorporados financeiramente - de fato, o imposto é sobre o valor agregado, e não sobre mercadorias agregadas- e, desta forma interessa tributar a mais-valia embutida na mercadoria diminuída, portanto de todos os custos que compõem necessariamente o preço final. A alegação de que o empresário é consumidor final dos bens destinados ao ativo imobilizado, ou de materiais de uso ou consumo, não justifica a adoção do crédito físico, pois os bens do ativo são adquiridos com o mesmo objetivo pelo qual se adquirem matérias-primas, ou seja, o objetivo de produzir algo para posterior comercialização. Em síntese, tais insumos são sempre necessários ao processo de industrialização e compõe o custo do produto final, com base no qual se calcula o preço da mercadoria, pela taxa ou margem de lucro.

Deve-se salientar que, a Lei Complementar 87/96, vem dar ponto final às inúmeras discussões entre fisco e contribuintes sobre a não-cumulatividade do ICMS. Tal opinião, também, para Melo Filho:

À Lei Complementar cabe, exclusivamente, 'disciplinar o regime de compensação de imposto' ( art. 155, XII, c), isto é, estabelecer um procedimento que objetive operacionalizar a sistemática ' não-cumulatividade'; jamais torpedeá-lo ou limitar, restringir ou cercear os direitos públicos subjetivos

(constitucionais), erigidos como um autêntico estatuto do contribuinte. A Lei Complementar objetiva explicitar a norma constitucional, caracterizando-se como lei nacional que fundamenta, inspira e permeia as legislações federal, estadual e municipal, não possuindo efetivo caráter inovatório, mas meramente regulatório, tornando claros, práticos e operacionais, os comandos constitucionais. (MELO FILHO, 1996, p. 302).

Recorrendo mais uma vez aos ensinamentos de Carraza, têm-se que:

Deixando de lado, um pouco, a aridez da teoria, vamos, agora, dar alguns exemplos práticos. Entendemos que têm direito ao crédito em questão, as empresas que, praticando operações ou prestações de serviços tributáveis por meio de ICMS, adquirem:

I - equipamentos de informática, para melhor levar a cabo seus objetivos institucionais;

II - máquinas ou ferramentas, que serão utilizadas na fabricação de mercadorias;

III- matérias-primas, para serem aplicadas em seus produtos, que, a final, serão postos em comércio;

IV- objetos voluntários (rádios, televisão, ventilador, etc. ), para serem aplicados em seus veículos que prestam serviços de transportes transmunicipal;

V- veículos, ainda, que venham a ser utilizados para o transporte de seus funcionários (auto transporte); e

VI - presentes, brindes, flores , etc. que ornamentarão o estabelecimento ou servirão para divulgar as atividades nele desenvolvidas.

Os exemplos poderiam ser multiplicados, que são por legião. Em suma, tudo o que viabiliza a atividade comercial da empresa, rende ensejo à utilização do crédito do ICMS. Só as hipóteses de isenção e não incidência fecham as portas à plena fruição deste direito constitucional. (CARAZA, 1997, p. 163).

Como a Lei Complementar 87/96 limitou-se a estabelecer que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 1998 (art. 33, I) e que somente darão direito ao crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente entradas no

estabelecimento a partir de 1º de novembro de 1996 (art. 36), os menos cautos podem supor que só a partir destes marcos temporais é que o contribuinte pode ter acesso irrestrito ao direito constitucional à não-cumulatividade do ICMS.

Mas, na verdade, o direito de crédito, de que aqui requer-se, existia, pelo menos a partir de 1988, quando, com o advento da CF/88, operou-se a ruptura da ordem jurídica anterior. Em suma, a LC 87/96 acertou ao reconhecer o direito de crédito do ICMS para todas as aquisições, inclusive bens de uso e consumo ou ativo permanente. Errou, porém, quando apontou os termos iniciais para a fruição deste direito, que a ela preexistia, já que deflui do art. 155, § 2º, I, do Texto Supremo.

Visto, pois que, pelo menos desde 5 de outubro de 1988 ( data da promulgação da atual Constituição), o contribuinte tinha o direito ao crédito de ICMS nas aquisições de bens destinados ao uso, ao consumo ou ao ativo permanente, e não importa o motivo, deixou de exercer se direito de crédito, poderia fazê-lo a qualquer tempo, respeitando o prazo prescricional de cinco anos, contados a partir de abril/89, e observados as formalidades legais, corrigidos monetariamente.

Machado, cita que:

Antes da LC 87/96, todavia, não geravam crédito as aquisições de bens destinados ao ativo permanente, bem como os insumos que não se incorporavam ao produto final ou que não eram consumidos no processo de industrialização, de forma imediata e integral, além de determinados serviços tributados pelo ICMS. Essas vedações, pela sua ambigüidade, provocaram, na época, uma série de demandas administrativas e judiciais; agora, porém, o assunto ficou inteiramente superado. (MACHADO, 2001, p.89).

Todavia, a CF/88 aboliu a liberdade que tinha a LC para estipular o que permitia crédito fiscal ou não, conforme bem explicitou José Eduardo Soares de Melo Filho:

À Lei Complementar cabe, exclusivamente, disciplinar o regime de compensação de imposto (art. 155, § 2º, XII, c) isto é, estabelecer um procedimento que objetive operacionalizar a sistemática da não cumulatividade; jamais torpedeá-lo ou limitar, restringir ou cercear os direitos públicos subjetivos (constitucionais), erigidos como um autêntico estatuto do contribuinte. (MELO FILHO, 1996, p 302.)

O contribuinte teria o direito incontornável de lançar em sua escrita contábil, o crédito financeiro de todas as aquisições realizadas no período não prescrito, para no momento oportuno (em geral a cada trinta dias), utilizá-lo como moeda de pagamento deste tributo ou transferi-lo a outros contribuintes nas formas estabelecidas na legislação de regência. O crédito deve ser relativo a todas as operações de entrada de mercadorias, materiais, bens ou serviços.

Geram, assim, créditos do ICMS as aquisições de serviços de transporte intermunicipal e interestadual por esse imposto onerado, bem como os de comunicações, ao lado da compra de energia elétrica, minérios, combustíveis, peças, partes, insumos, máquinas, etc), Carraza salienta que:

Vai, daí, que o benefício em tela é devido, não a partir de 1º de novembro de 1996 (no caso das mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento) ou a partir de 1º de janeiro de 1998 ( no caso das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento), mas, sim, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, quando uma nova ordem jurídica foi inaugurada. (CARRAZA, 1997, p.138).

No magistério de Melo Filho:

Em complemento, cabe apontar demais pontos de interesse o entendimento do cânone da não-cumulatividade, a saber:

.....  
e) a aquisição dos bens destinados ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento - que não devem implicar posterior operação/serviço tributado - têm assegurado o direito ao crédito, desde a data de sua aquisição, por inoportunidade à restrição constitucional, revelando-se

inconstitucional a norma ( incisos I e III do art. 33 da Lei Complementar nº 87/96) que fixou termo inicial para momento ulterior ( 1º.1.98 e 1º.11.96), respectivamente). (MELO FILHO, 1996, p. 356):

Greco, salienta que:

Todos são créditos e débitos do ICMS. Foi a própria Constituição que assim preceituou. Sendo a operação subsequente de circulação de mercadorias, a compensação com créditos decorrentes de prestação de serviços ( e vice-versa) não pode sofrer rejeição. Em resumo, podemos concluir afirmando que:

1. a Constituição só prevê duas exceções ao direito de crédito, no caso do ICMS: as versadas no art. 155, § 2º, II;
2. nenhuma lei pode condicionar, reduzir ou eliminar o direito de creditar-se pelo ICMS relativo a operações anteriores;
3. a formulação constitucional é ampla e irrestrita: toda operação tributável gera crédito. Logo, normas que estabeleçam restrições de qualquer espécie ao direito de crédito põem-se em flagrante descompasso com a Constituição. (CRECO, 1989, p.113).

À guisa de conclusão e pondo um pá de cal em qualquer argumentação que porventura busque se insurgir contra o aqui apontado, vale a pena conferir a primorosa lição de Carraza onde o mestre nos brinda com o que segue:

Em suma, a Lei Complementar 87/96, acertou ao reconhecer o direito de crédito do ICMS para todas as aquisições, inclusive de bens de uso, consumo ou ativo permanente. Errou, porém, ultrapassando as raias da constitucionalidade, quando apontou os termos iniciais para a fruição deste direito, que a ele preexistia, já que deflui do art. 155, § 2º, I, do Texto Supremo. (CARRAZA, 1997, p.166).

Diante de todo o exposto, os argumentos aqui desenvolvidos convergem para a necessária conclusão de que é amplo e irrestrito o direito de crédito do ICMS sobre todas as aquisições, inclusive dos materiais de consumo e de bens do ativo

imobilizado. Logo, normas que estabeleçam restrições de qualquer espécie ao direito de crédito põem-se em flagrante descompasso com a Constituição.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao término desta pesquisa, pode-se dizer que ela cumpriu aos objetivos a que se propôs, ou seja, abordou o histórico do direito à compensação tributária; situou seu instituto no contexto jurídico-constitucional; estabeleceu relações entre compensação de tributos e ICMS e demonstrou como se processa o regime de compensação do ICMS, permitindo aos profissionais no Fisco maiores esclarecimentos sobre o Regime de Compensação do ICMS, visto que:

- O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicação (ICMS), tem fundamental importância no cenário político-econômico-tributário do país. Representa a principal fonte de receita derivada dos Estado-membros da Federação. Para alguns Municípios devido a forma de participação na arrecadação, também é praticamente a receita que os mantém.
- ICMS é um pesado ônus para o contribuinte, não tanto pelo pagamento, pois, a carga tributária é transferida para o consumidor final, mas sem dúvida pela necessidade de cumprimento de muitas obrigações acessórias. O ICMS é complexo e demanda uma série de controles a ser apurado.
- A principal norma a ser buscada quando surge alguma dúvida e conflitos no tocante ao ICMS é a Constituição Federal. O perfil nacional do ICMS obriga o arcabouço constitucional deste tributo seja mais extenso e claro

possível. Abaixo da Constituição vem a Lei Complementar que no campo do ICMS tem fundamental importância. O caráter nacional deste tributo faz com que a lei complementar seja o veículo legal indicado para evitar conflitos entre os Estado-membros.

- A não-cumulatividade do ICMS é um princípio constitucional, não podendo ser contrariado por normas inferiores. O direito ao creditamento nasce da própria Carta Magna não podendo legislações inferiores através de exigências exacerbadas condicioná-lo ou anulá-lo.
- A Constituição Federal de 1988 pela forma que dispôs sobre o ICMS, somente aceita o regime de créditos financeiros para a compensação dos valores do ICMS.
- Na medida em que, indiscutivelmente é o direito ao crédito, também é indiscutível o direito do contribuinte atualizar monetariamente o valor de tal crédito, quando for aproveitá-lo extemporaneamente.
- As únicas exceções que podem ser opostas ao princípio da não cumulatividade do ICMS são aquelas previstas constitucionalmente, posto que, dada a categoria constitucional do princípio da não cumulatividade do ICMS não cabe a outro legislados que não o constituinte excepcioná-lo. Não podem, portanto, os Estados-membros reduzir a base de cálculo do ICMS e obrigar o contribuinte a aproveitar os créditos proporcionalmente, pois, são benefícios fiscais diferentes, redução de base de cálculo, incidência e não-incidência.
- O regime de compensação do ICMS pode ser entendido como a operação efetuada pelo contribuinte, onde este considera os valores do ICMS a

pagar (débitos) menos os valores do ICMS a compensar (créditos), ou seja, é o procedimento que visa atender a um mandamento constitucional para que o referido imposto seja não-cumulativo.

- A delegação constitucional para que o legislador complementar discipline o regime de compensação do ICMS restringe-se ao campo procedimental, ele deve explicitar o que se encontra implícito na Constituição, deve regular a forma como serão apurados, registrados e compensados os débitos e créditos do ICMS.
- A compensação é disciplinada pelo Código Civil, mas neste há dispositivo excluindo expressamente dessa disciplina jurídica as dívidas para com a Fazenda Pública. Em se tratando, pois, de relação tributária, a compensação fica a depender do que esteja previsto "nas leis e regulamentos da Fazenda."
- O Código Tributário Nacional previu a compensação, mas deixou esta a depender do legislador ordinário. Seus dispositivos, todavia são freqüentemente invocados para fundamentar a denegação do direito do contribuinte à compensação.
- A Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, introduziu no Direito Tributário dispositivo autorizando a compensação. Entretanto, não obstante a simplicidade da questão, muitas disputas se estabeleceram. Muitas ações já foram julgadas, e muitas outras ainda estão em tramitação.
- A Fazenda Nacional tem colocado restrições ao exercício do direito à compensação, absolutamente injustificáveis, e o Judiciário, infelizmente, tem sido claudicante no assegurar a devida proteção ao contribuinte,

aceitando as restrições fazendárias e, em alguns casos, superadas aquelas, criando novas restrições.

Conclui-se assim, que o art. 66, da Lei nº 8.383/91 foi a maior conquista do contribuinte brasileiro, nos últimos cinquenta anos, em sua luta contra os abusos do fisco. Entretanto, pode-se dizer também que por desconhecimento, ou por má vontade, muitos obstáculos têm sido colocados contra o exercício do direito à compensação, que permanece sendo um tema de grande interesse para os que trabalham com a relação tributária, justificando-se, desta forma, o presente estudo.

A Lei Complementar nº 87/96 tem seus méritos no que concerne ao regime de compensação por ela disciplinado. O principal deles foi ter afastado aquelas vedações inconstitucionais que o Convênio 66/88 estabeleceu ao creditamento do ICMS decorrente da entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente e ao uso e consumo de estabelecimento. Os estados ao regularem a matéria concernente ao ICMS, mediante Convênio, face ao previsto nas Disposições Constitucionais Transitórias, pautaram-se pelas regras que disciplinaram o antigo ICM. O que foi um grande equívoco, na medida em que, o arcabouço do ICMS previsto na CF/88 não se confunde, principalmente no que tange ao regime de compensação, com aquele previsto para o ICMS na Carta Magna anterior.

## 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADCOAS. **Boletim Legislativo**. Rio de Janeiro : ADCOAS, v. 33, n. 01-33, 1999; n. 10-12, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. **Elementos de Direito Tributário**. 1ª. ed. São Paulo, **Revista dos Tribunais**, 1979.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 3a. ed., São Paulo, **Revista dos Tribunais**, 1981.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. **Inscrição da Dívida Ativa**. Fundação Privativa dos Advogados Públicos, RDA 149/33. S/d.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª. ed. São Paulo, Saraiva, 1972.
- BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária: uma introdução metodológica**. 1ª. ed., São Paulo, Saraiva, 1995.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**. 1ª. ed., São Paulo, **Revista dos Tribunais** 1997,
- CARVALHO, A. A. Contreiras de. **Doutrina e Aplicação do Direito Tributário**. 2ª. ed. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1998.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária**. 1ª. ed., São Paulo, **Revista dos Tribunais**, 1982.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2ª., ed., São Paulo, Bushatsky, 1987.

- FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. Atualizado por Geraldo Ataliba. 4ª, ed. São Paulo, **Revista dos Tribunais**, 1987.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 18ª edição, revisada e atualizada, São Paulo: Editora Saraiva, 1990.
- GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação e Procedimento**. 1ª. ed. São Paulo, **Revista dos Tribunais**, 1989.
- ICHIARA, Yoshiaki. **Direito Tributário: uma introdução**. São Paulo: Atlas, 1999.
- JARACH, Dino. **El Hecho Imponible** (Teoria General del Derecho Tributário Sustantivo). 2ª. ed. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1983.
- MACHADO JR., J. Teixeira, e REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada**. 14ª. ed. Rio de Janeiro, IBAM, 1997.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed., São Paulo : Malheiros Editores, 2001.
- MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. 1ª. ed. São Paulo, **Revista dos Tribunais**, 1984.
- MARQUES, Leonardo Nunes. **A Compensação Tributária e o Novo art. 170-A do Código Tributário Nacional**. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo : Oliveira Rocha, dezembro de 2001.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador Geral). **Curso de Direito Tributário**. 1ª. ed. São Paulo, Saraiva, 1988.
- MELO FILHO, Álvaro. **Direito Tributário (metodologia e aplicação)**. 3ª. Ed. Rio Janeiro, Forense, 1996.
- MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. 3ª. ed. São Paulo, Forense, 1999.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo, **Resenha Tributária**, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 5ª. ed. São Paulo, Saraiva, 1984.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Código Tributários Nacional: Comentários, doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Editora Saraiva, 1986.

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO. **Legislação Tributária**. Autor: Geraldo Ataliba (Artigo). São Paulo: Malheiros, nº 64, 1995.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 4ª ed. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1997.

SOUSA, Rubens Gomes. **Comentários ao Código Tributário Nacional (Parte Geral)** 1ª. ed. São Paulo, **Revista dos Tribunais/EDUS**, 1975.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4ª. ed. póstuma, São Paulo, **Resenha Tributária**, 1984.

TRIGO, Regis Pallota. **A Compensação Tributária frente à Súmula 212 – uma Análise Material e Processual**. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo : Oliveira Rocha, julho de 2000.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Direito Tributário**. 1ª edição, São Paulo: Editora **Revista dos Tribunais**, 1980.