

## Não cumulatividade do ICMS no comércio sofre restrições inaceitáveis



Foi com extrema honra e satisfação que participei, entre os dias 20 e 22 de

setembro, do XXI Congresso Internacional de Direito Tributário da Abradt, organizado pelo meu querido amigo professor Valter Lobato, presidente da instituição.

O tema do congresso, “Moralidade do Estado e do contribuinte”, não poderia ser mais atual. E, justamente por esse motivo, foi também objeto de um dos seminários do congresso anual da International Fiscal Association (IFA), realizado no Rio de Janeiro, no final de agosto (“*Economic Crisis and Protection of Taxpayers' Rights – Tax Morality?*”).

Neste ano, as homenagens do congresso da Abradt foram rendidas ao ministro Luís Roberto Barroso, em belíssima cerimônia marcada pelas magníficas palestras proferidas, entre outros, pelos professores Sacha Calmon e Misabel Derzi e pelo poético discurso do ministro Ayres Britto, dirigido especificamente ao ministro Barroso. Em resposta à justa homenagem, além de agradecê-la, o ministro homenageado fez profunda e lúcida revisão das principais características (inclusive tributárias) que marcam a fase pela qual o país passa e concluiu dizendo que, apesar de a “foto” não ser boa, temos tudo para crer que o “filme” terá final feliz. Em outras palavras, que toda a revolução de valores éticos pela qual passamos, que pode causar profundo desconforto momentâneo a quem a assiste, acabará por nos leva a um Brasil melhor, sob todos os sentidos. Foi um momento único.

O abrangente programa científico do congresso foi muito bem coordenado pelo nosso querido colega de coluna Igor Mauler Santiago. Além dele próprio (que tratou do tema “sanções políticas camufladas no Direito Tributário”), também figuraram como conferencistas os demais membros desta coluna, os nossos queridos Heleno Torres (que falou sobre “moralidade na relação entre os entes federados”) e Roberto Duque Estrada (que tratou da confidencialidade e a segurança jurídica na transmissão de informações tributárias de contribuintes, para fins de cooperação internacional).

A mim, coube o tema “não cumulatividade do ICMS e o dualismo supostamente preponderante na caracterização de bens que ensejam direito a crédito: insumos e bens do ativo permanente”, em painel



que contou com a participação das minhas queridas amigas, as professoras Mary Elbe Queiroz e Betina Treiger Gruppenmacher.

Como é do conhecimento de todos, a não cumulatividade surgiu na França em meados do século passado, com a criação do IVA, idealizado por Maurice Lauré. Essa então nova técnica de tributação se contrapunha às incidências cumulativas que, na fase anterior ao IVA, oneravam a cadeia multifásica de circulação de produtos, mercadorias e serviços.

Apesar de menos complexa aos olhos do contribuinte, na medida em que não envolviam qualquer tipo de compensação que propiciasse a não cumulatividade de incidências sobre a mesma base, a tributação cumulativa se mostrava (e ainda se mostra, nas situações em que ocorre) muito danosa à economia. E isso ocorria seja pelo aumento de preços gerado por essa multiplicidade de incidências (com todos os efeitos inflacionários daí decorrentes), seja pela quebra de neutralidade da tributação. Essa quebra de neutralidade decorria da inevitável “verticalização” dos grupos de empresas que compunham grandes conglomerados, em contraposição à maior oneração dos empresários de menor porte, que se viam forçados a sobreviver como mero elo de uma cadeia de circulação maior, repleta de outros agentes, cada um deles gerando incidências adicionais. De fato, quanto mais fases houvesse na cadeia, maior seria o ônus tributário sobre o preço cobrado do consumidor final e menor seria a competitividade desses pequenos contribuintes em relação aos grandes conglomerados, que sempre tinham à sua disponibilidade a possibilidade de reunir em um só estabelecimento todas essas diversas fases de produção e circulação de bens, concentrando, assim, a tributação na saída do bem desse estabelecimento único.

A não cumulatividade, por meio da qual se permite que o imposto pago em cada elo da cadeia de circulação seja abatido do imposto devido nos elos seguintes (por meio de uma sistemática de débitos e créditos), visa justamente evitar esses efeitos. A não observância desse princípio, ou mesmo a sua observância parcial, com restrições inadequadas relativas às aquisições que propiciam direito a crédito, fazem ressurgir as consequências nocivas acima mencionadas, na mesma proporção em que essa inadequação tenha propiciado dupla incidência sobre a mesma base.

Mas que tipos de bens devem gerar direito a crédito de forma a que a não cumulatividade seja preservada nas circulações de produtos e mercadorias havidas nas suas diversas fases de industrialização e comercialização?



A reflexão sobre essa questão sempre me faz lembrar de uma visita, já comentada [neste espaço](#), que o professor Geraldo Ataliba fez ao nosso escritório, ainda na década de 1980, para se encontrar com os meus eternos gurus Gilberto de Ulhôa Canto e Condorcet Rezende. Essa visita me marcou, não só pela oportunidade que tive de estar com o grande mestre e vê-lo pôr uma pedra de gelo na xícara de café quente que lhe havia sido servida, mas pela frase que ele disse logo em seguida sobre não cumulatividade, assunto que estava sendo tratado naquele momento: “A meu ver, o princípio da não cumulatividade só poderá ser considerado observado se todas as aquisições oneradas pelo IPI e pelo (então) ICM feitas pelo estabelecimento gerarem direito ao crédito respectivo para o contribuinte”. Ao dizer isso, ele apontou para a xícara e para o gelo que nela boiava em café quente e complementou: “Se estivéssemos, agora, em um estabelecimento industrial ou comercial, o IPI e o ICM incidentes sobre essa xícara e o ICM incidente sobre esse gelo teriam que dar ao contribuinte direito ao lançamento do respectivo crédito. Do contrário, o princípio da não cumulatividade não poderia ser considerado atendido”.

Essa é a essência do princípio constitucional da não cumulatividade, que vem sendo mal interpretada pela jurisprudência dos nossos tribunais superiores, relativamente ao IPI, e praticamente abandonada, no âmbito de incidência do ICMS e do PIS e da Cofins, no que se refere às atividades de comercialização.

E o pior, como muito bem acentuado por André Mendes Moreira (em recente palestra proferida em evento promovido pela Abradt/ABDF, na Fiemg, sob a coordenação de Juselder da Mata), é constatar que esse posicionamento jurisprudencial teve origem na análise de regras constantes de mero decreto que, contrariamente ao que dispunha a lei em vigor à época, restringia o direito ao crédito de IPI relativamente às atividades industriais.

De fato, de forma a atender às tendências que se impunham à época, a não cumulatividade foi introduzida no Direito brasileiro ainda na vigência do Imposto sobre Consumo (IC), que, apesar do nome, onerava as atividades de industrialização, sob a égide da Constituição de 1946. Em um primeiro momento, de forma mais tímida, a nova regra teve a sua aplicação restrita a joias, relógios e produtos de ourivesaria (Lei 2.974/56), e, em um segundo momento, passou a abranger todas as atividades de industrialização que se sujeitavam à incidência do tributo (Lei 3.520/58).

O sistema era o de creditamento na modalidade “imposto sobre imposto” e, nos termos do Decreto 45.422/59, dava direito a crédito a aquisição de matérias-primas e de “outros produtos”.

Em razão da amplitude da expressão “outros produtos”, acima referida, iniciou-se a discussão se somente os créditos físicos seriam permitidos (relativos a matérias-primas e produtos intermediários que efetivamente integrassem o produto, ou que com ele tivessem contato físico, no respectivo processo industrial), ou se também seriam admitidos os créditos ditos financeiros (que se referiam a elementos que, sem entrar em contato físico com o produto industrializado, guardassem relação, ainda que indireta, com o referido processo).

Para encerrar essa discussão, foi editada a Lei 4.153/62, segundo a qual, para que houvesse direito a crédito, bastaria que os referidos produtos fossem consumidos total ou parcialmente no processo de fabricação (regra muito semelhante à que vem atualmente sendo adotada pela jurisprudência administrativa e judicial relativamente à aplicação do princípio da não cumulatividade, no âmbito do PIS

e da Cofins, às atividades de industrialização).

O STF, à época, não só aceitou essa norma como válida (com fundamento em parecer emitido por Rubens Gomes de Sousa, no mesmo sentido), como a aplicou retroativamente, no caso dos “corpos moedores”, que eram esferas que participavam do processo de fabricação do cimento (RMS 16.625, relator ministro Victor Nunes, 1ª Turma, DJ 10/8/1966).

Sobreveio a reforma tributária de 1965 (EC 18/65) e, com ela, a substituição do IC pelo IPI, e do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) pelo antigo ICM, ambos sujeitos ao princípio da não cumulatividade.

Em 1972, foi editado Regulamento do IPI (Ripi), que, inovando e criando limitações não previstas na lei de regência, passou a restringir o creditamento do imposto às aquisições que tivessem por objeto insumos que sofressem consumo “imediato e integral” no processo de industrialização. Com o objetivo de esclarecer os exatos contornos dessa restrição, então prevista no Ripi/72, foi editado, em 1974, o Parecer Normativo 181/74, tornando público o (estranho) entendimento do Fisco de que, por “consumo imediato”, dever-se-ia considerar aquele em que houvesse o “contato físico” com o produto industrializado, e, por “consumo integral”, aquele que ocorresse de forma “instantânea”.

Pois bem, com base nessa regra administrativa, de regulamento<sup>[1]</sup>, editada pelo Poder Executivo, e sem qualquer fundamento legal, o STF firmou a sua jurisprudência no sentido de que, para fins de aplicação do princípio da não cumulatividade no âmbito de incidência do IPI, seria mandatório o contato físico da matéria-prima ou do produto intermediário com o produto industrializado.

Ou seja, mera regra regulamentar acabou por fundamentar interpretação jurisprudencial extremamente restritiva ao amplo princípio constitucional da não cumulatividade, da qual resultou vedação aos denominados créditos financeiros, com todos os efeitos maléficos daí decorrentes relacionados à cumulatividade tributária, como demonstrado no início desta coluna.

Pior! Esse entendimento jurisprudencial restritivo passou também a ser aplicado aos casos que envolviam a incidência do antigo ICM e, posteriormente, do ICMS.

De fato, como todos sabemos, com o advento da CF/1988, o ICM se transformou em ICMS (para também abranger a incidência sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) e passou a ser regido, inclusive no que diz respeito às regras relativas ao princípio da não cumulatividade, pelo Convênio ICMS 66/88<sup>[2]</sup>, cujo artigo 31 determinava o seguinte:

“Art. 31 – Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes:

(...)

II – a entrada de bens destinados a consumo ou a integração no ativo fixo do estabelecimento;

III – a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua



composição”.

Vê-se, pela redação desse dispositivo, que todo o rigor das regras relativas a produtos industrializados, constantes da legislação regulamentar do IPI, foi trazido, de forma ainda mais restritiva, para o âmbito do ICMS; e que, no que diz respeito às atividades comerciais, foram criadas restrições, antes não existentes, ao creditamento de bens que fossem destinados a consumo ou integração no ativo fixo do estabelecimento. Muito distante, portanto, daquela ideia de não cumulatividade que tinha o nosso saudoso mestre Geraldo Ataliba.

De qualquer forma, seria de extrema importância que a definição da real amplitude do conceito de “bens que fossem destinados a consumo” fosse feita com muito cuidado, de forma que, com a nova regra, não estivéssemos diante de violação ainda maior do princípio da não cumulatividade.

Contudo, ao examinar a matéria, e agora fundamentado em mero convênio entre estados (celebrado em flagrante extrapolação da delegação que lhes havia sido atribuída constitucionalmente), a jurisprudência do STF acabou por restringir, ainda mais, a amplitude do referido princípio.

Com efeito, ao julgar a possibilidade de o contribuinte comerciante se creditar do ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida no seu estabelecimento, a 1ª Turma do STF, em acórdão de que foi relator o ministro Ilmar Galvão, adotou o entendimento de que, “se não há saída do bem, ainda que na qualidade de componente de produto industrializado, não há falar-se em cumulatividade tributária”. Segundo esse precedente, a energia elétrica não seria item essencial ao exercício das atividades do estabelecimento, mas mero bem destinado ao seu consumo, o que não ensejaria direito a crédito, nos termos do Convênio ICMS 66/88.

Ou seja, os créditos dos contribuintes comerciantes estariam limitados ao imposto pago na aquisição das mercadorias por eles comercializadas, e nada mais!

Sobreveio, então, a Lei Complementar 87/96, que, de forma muito categórica (e correta, a meu ver), vedou o crédito do imposto a “mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento” (artigo 20, parágrafo 1º).

Essa lei também permitiu o crédito do imposto na aquisição de bens do ativo permanente (limitado posteriormente esse crédito a 1/48, ao mês, do valor do imposto pago na respectiva aquisição) e postergou, sucessivamente, o ano em que os contribuintes comerciantes passariam a ter esse direito na aquisição de bens de uso e consumo (1998, 2000, 2003, 2007, 2011 e 2020) e na aquisição de energia elétrica e de serviços de comunicação (2003, 2007, 2011 e 2020).

Mas seriam válidas essas restrições feitas por lei complementar ao princípio da não cumulatividade?

De acordo com jurisprudência pacífica do STF, sim! De fato, por essa jurisprudência, “a aplicação de sistema que use conceito próximo ao de crédito financeiro depende de previsão constitucional ou legal expressa e, portanto, não pode ser inferido diretamente do texto constitucional para toda e qualquer hipótese de creditamento calcado na não cumulatividade” (AI 813.994 AgR, relator ministro Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJe 25/5/2012; no mesmo sentido, RE 447.470 AgR, relator ministro Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJe 8/10/2010 e RE 604.736 AgR, relator ministro Dias Toffoli, 1ª Turma, DJe

26/4/2013).

De qualquer forma, mesmo adotada essa interpretação mais restritiva ao princípio da não cumulatividade (que, repita-se, em muito difere daquela defendida pelo professor Geraldo Ataliba, e a que me filio), parece-me que a referência feita pela LC 87/96, ao vedar o direito a crédito do imposto, a “mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento”, traz, a contrário senso, a permissão do creditamento em todas as situações em que haja aquisição de bens que, de alguma forma, ainda que indiretamente, sejam relacionados ao *core business* da empresa contribuinte. E essa regra deve prevalecer ainda que tais bens não sejam incorporados nem tenham contato físico com o produto por ela industrializado, ou não sejam por ela comercializados. Em outras palavras, desde que não sejam alheios às atividades do estabelecimento, o crédito deve ser admitido.

É da jurisprudência do STJ que nos vem a esperança de que haja luz ao final do túnel quanto à adoção dessa possível interpretação. Explico.

É verdade que, na jurisprudência desse tribunal, há decisões, tanto relativas à indústria quanto ao comércio, que são restritivas ao direito ao crédito e, portanto, contrárias ao contribuinte.

A título ilustrativo, vale citar os seguintes precedentes: uniformes, material elétrico, peças de manutenção, equipamentos de proteção, na indústria de alimentação (AG REsp 986.861, relator ministro Francisco Falcão, 2ª Turma); peças de maquinário e material de laboratório em usinas de açúcar (REsp 889.414, relator ministro Luiz Fux, 1ª Turma); sacolas plásticas, nas redes de varejo (AgRg no REsp 1.393.151/MG, relator ministro Humberto Martins, 2ª Turma); material empregado na construção de estabelecimento de supermercado, sob o argumento de que seriam mercadorias “alheias à atividade do estabelecimento”! (AgRg no Ag 1.145.693/RS, relator ministro Hamilton Carvalhido, 1ª Turma); energia elétrica consumida por panificadora (REsp 1.117.139, relator ministro Luiz Fux, 1ª Seção); e energia elétrica adquirida por supermercado, porque não seria insumo de atividade comercial (RMS 28.248, relatora ministra Denise Arruda, 1ª Turma).

Contudo, há precedentes do mesmo tribunal, relativos ao creditamento do imposto em aquisições de “insumos” feitas por prestadores de serviços tributados pelo imposto (transporte e comunicação), que poderão ensejar mudança da jurisprudência no que diz respeito à amplitude que se deve dar aos créditos a que terão direito os contribuintes que comercializem mercadorias.

Refiro-me aos precedentes que julgaram ser possível o crédito incidente na aquisição de: energia elétrica por empresa de telecom, em virtude da sua “essencialidade (...) enquanto insumo, para o exercício da atividade de telecomunicações” (REsp 1.201.635, relator ministro Sérgio Kukina, 1ª Seção); combustível utilizado por empresa de prestação de serviços de transporte fluvial, também por constituir “insumo indispensável à sua atividade” (REsp 1.435.626/PA, relator ministro Ari Pargendler, 1ª Turma); outros insumos relativos aos serviços de transporte, sob o argumento de que “a LC 87/96 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final” (REsp 1.175.166/MG, relator ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, grifos meus).

Note-se que esses precedentes relativos às regras de não cumulatividade aplicáveis aos serviços de telecomunicações e de transportes dão pleno ensejo ao lançamento dos chamados créditos financeiros,



nas situações em que eles se refiram a “insumos” essenciais às respectivas prestações e não alheias às atividades do estabelecimento.

Nesse passo, é mandatório que se chegue à mesma conclusão no que concerne à comercialização de mercadorias, cujo creditamento não pode estar restrito ao imposto pago na aquisição da própria mercadoria comercializada (crédito físico). Tal direito há que alcançar, também, os bens que sejam essenciais e não alheios às atividades do estabelecimento comerciante.

Mesmo que essa luz no final do túnel seja real e efetiva, ainda assim, não teremos chegado ao patamar de não cumulatividade sonhado pelo professor Geraldo Ataliba (o que só ocorrerá em 2020, se não houver outras prorrogações das normas restritivas do direito ao crédito constantes da LC 87/96), mas estaremos, certamente, diante de uma grande evolução do entendimento jurisprudencial sobre a matéria.

Parafraseando o ilustre e querido ministro Luís Roberto Barroso, a “foto” pode não ser boa, mas temos tudo para crer que o “filme” se desenrolará de forma muito favorável.

[1] Regra essa que, inclusive, jamais foi reproduzida nos regulamentos de IPI subsequentes.

[2] Inconstitucionalmente, a meu ver, uma vez que as disposições do Convênio 66/88 em muito extrapolaram a mera regulamentação necessária à instituição do ICMS relativamente às regras que não estivessem previstas no DL 406/68, que havia sido recepcionado pela CF/88.

#### **Date Created**

11/10/2017