



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

N.º 4 /2019 – SFCONST/PGR
Sistema Único nº 4.789 /2018

ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL 427/DF

AGRAVANTE: Governador do Estado do Paraná
INTERESSADO(S): Presidente da República
RELATOR: Ministro Marco Aurélio

Excelentíssimo Senhor Ministro Marco Aurélio,

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. ART. 1º DO DECRETO 640/1962, DO CONSELHO DE MINISTROS. EQUIPARAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES À INDÚSTRIA BÁSICA, PARA EFEITOS LEGAIS. REFLEXOS DO ATO NA ESFERA TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO CONJUNTA COM O ART. 33-II-B DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996. DIREITO DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) INCIDENTE SOBRE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. EXTENSÃO AO SETOR DE TELECOMUNICAÇÕES. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (RESP 1.201.635/MG). ALEGAÇÃO DE AFRONTA AO PACTO FEDERATIVO, À AUTONOMIA DOS ESTADOS-MEMBROS, À REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS E À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL À CONCESSÃO DE ISENÇÕES FISCAIS HETERÔNOMAS POR PARTE DA UNIÃO. INOCORRÊNCIA. ARTS. 146 E 155-§ 2º-XII DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. COMPETÊNCIA DO ENTE CENTRAL DA FEDERAÇÃO PARA DISCIPLINAR, POR MEIO DE LEI COMPLEMENTAR DE CARÁTER NACIONAL, A NÃO CUMULATIVIDADE E O REGIME DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DO ICMS.

1. Disciplina normativa da não cumulatividade e da compensação de créditos do imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços (ICMS) incidente sobre energia elétrica consumida insere-se na competência atribuída ao legislador nacional pelo art. 155-§ 2º-I/XII da Constituição da República.

2. Não ofende a reserva de lei complementar dos arts. 146 e 155-§ 2º-XII da Constituição da República a equiparação do setor de telecomunicações à indústria básica para fins de creditamento de ICMS. Por ser o Decreto 640/1962 anterior à Constituição de 1988, a incompatibilidade na forma normativa adotada resta suprida pelo fenômeno da recepção constitucional.

3. Reconhecer direito de creditamento do ICMS referente ao consumo de energia elétrica por serviços de telecomunicações decorre da não cumulatividade do tributo (CR, art. 155-§ 2º-I) e não equivale a concessão de isenção, dado que pressupõe o recolhimento em operação anterior.

- Parecer pela improcedência do pedido.

I

Trata-se de arguição de descumprimento de preceito fundamental, com pedido de medida cautelar, proposta pelo Governador do Estado do Paraná, em face do art. 1º do Decreto 640, de 2 de março de 1962, do Conselho de Ministros. O ato define os serviços de telecomunicações como indústria básica e dá outras providências. Eis o seu teor (*sic*):

O PRESIDENTE DO CONSELHO DE MINISTROS, usando da atribuição que lhe confere o art. 18, item III, do Ato Adicional à Constituição Federal,

CONSIDERANDO que grave crise de telecomunicações está afetando a boa marcha dos negócios públicos, a segurança nacional e a normalidade do desenvolvimento econômico do país;

CONSIDERANDO que tal crise tende a aprofundar-se, por deficiência das empresas privadas que executam o serviço, e, principalmente, pela falta de flexibilidade dos processos de financiamento ao seu alcance, que possam ser utilizados sem maiores embargos dos usuários e da própria opinião pública;

CONSIDERANDO que o Congresso Nacional, em projetos que examina, já reconheceu a magnitude do problema e o seu interesse nacional, e que normas mais precisas estão em curso para disciplinar o assunto;

CONSIDERANDO que se impõe, por tudo isso, preservar os serviços existentes a estimular o seu desenvolvimento para que seja possível a implantação no menor prazo, de um plano de telecomunicações estruturado na base de diretrizes nacionais orgânicas, já em fase final de elaboração,

DECRETA:

Art. 1º Os serviços de telecomunicações, para todos os efeitos legais, são considerados indústria básica, de interesse para o fomento da economia do país e de relevante significado para a segurança nacional.

§ 1º O Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico fica autorizado a incluir entre suas operações prioritárias as que visam ao desenvolvimento e reaparelhamento dessa indústria.

§ 2º Para o fim mencionado no parágrafo anterior, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico poderá adquirir títulos ou ações de empresas concessionárias, ou se subrogar nos direitos dos emitidos em seu favor, bem como adotar outras providências de caráter bancário.

§ 3º Sempre que se tratar de financiamento ou investimento resultante de provocação do Governo, por iniciativa do Presidente do Conselho de Ministros, o Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico, poderá, inclusive, agir na qualidade que lhe é atribuída pelo art. 8º da Lei nº 1.628, de 20 de junho de 1952.

Art. 2º. Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

O arguente sustenta que o diploma questionado, ao equiparar as telecomunicações à indústria básica, estendeu às primeiras tratamento privilegiado então concedido à última, notadamente o acesso a linhas de crédito e a operações de financiamento junto a bancos públicos, com o objetivo de superar situação de crise, estimular o desenvolvimento da atividade e fomentar a instalação de empresas do ramo no território nacional. Assevera que a norma estaria sendo aplicada pelo Superior Tribunal de Justiça de modo a validar a concessão de tratamento fiscal diferenciado para empresas de telecomunicações, no que toca ao aproveitamento de créditos do imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços (ICMS) incidente sobre energia elétrica consumida por seus estabelecimentos. Tal interpretação não se compatibilizaria com a sistemática da Constituição da República, sobretudo com os preceitos fundamentais que contém o pacto federativo, a autonomia dos Estados-membros e a repartição constitucional de competências tributárias. Assevera que o Constituinte de 1988 conferiu exclusivamente aos Estados e Municípios a competência para tributar, por meio de ICMS e imposto sobre serviços (ISS), as atividades qualificadas como serviços (CR, arts. 155-II e 156-III), não sendo possível a ato infralegal da União suprimir a competência tributária dos entes subnacionais.

Foram solicitadas informações dos órgãos interessados (peça 10).

A Presidência da República defendeu a compatibilidade da norma com a Constituição, especialmente com os comandos que conferem competência legislativa e administrativa à União para disciplinar e prestar os serviços de telecomunicações (arts. 21-XI e 22-IV). Esclareceu que, apesar de o texto constitucional qualificar as telecomunicações como serviço,

não impediu a equiparação da atividade à indústria básica para fins determinados, hipótese admitida pela legislação federal (peça 15).

Requereram ingresso na ação, na qualidade de *amici curiae*, o Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal (CNPGEDF), representando o Distrito Federal e os Estados do Acre, Alagoas, Amazonas, Bahia, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (peça 17); o Estado da Paraíba (peça 19); o Sindicato das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal (SINDITELEBRASIL – peças 27, 32 e 36).

A Advocacia-Geral da União manifestou-se pela improcedência do pedido, na linha das informações da Presidência da República. Entendeu que o Decreto 640/1962 retirou fundamento de validade dos arts. 21-IX e XI, e 22-IV, que conferem à União as prerrogativas de disciplinar e explorar os serviços de telecomunicações, e de dirigir assuntos econômicos de desenvolvimento nacional (peça 39).

É o relatório.

II

De acordo com a motivação constante do Decreto 640/1962, sua adoção decorreu de um contexto de grave crise no setor de telecomunicações, tendo o ato visado a preservar os serviços existentes à época, bem como estimular o desenvolvimento e a implantação de um plano de diretrizes nacionais para o setor.

Para tanto, o seu art. 1º-*caput* determinou a equiparação, para todos os efeitos legais, dos serviços de telecomunicações à indústria básica. Não cuidou de pormenorizar, de forma precisa, quais as consequências advindas da igualação. Nos §§ 1º a 3º do art. 1º do diploma, encontra-se referência ao acesso a linhas de crédito público e, na motivação do ato, menção à falta de flexibilidade dos processos de financiamento do setor como entrave ao seu desenvolvimento.

O ponto de discussão suscitado pela arguição, todavia, não se refere ao financiamento do setor de telecomunicações, mas aos reflexos produzidos pelo Decreto

640/1962 no sistema tributário idealizado pela Constituição de 1988. Insurge-se o arguente contra o alcance reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça, em acórdão proferido no julgamento do recurso especial 1.201.635/MG, representativo de controvérsia repetitiva, em que apreciou a possibilidade de creditamento do imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços (ICMS) incidente sobre energia elétrica utilizada na prestação de serviços de telecomunicações. Eis a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (CPC, ART. 543-C). ICMS. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA PELAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. ART. 33, II, "B", DA LC 87/96. EQUIPARAÇÃO À INDÚSTRIA BÁSICA PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS. ART. 1º DO DECRETO 640/62. VALIDADE E COMPATIBILIDADE COM O ORDENAMENTO ATUAL. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO: RESP 842.270/RS.

1. A disposição prevista no art. 1º do Decreto 640/62, equiparando os serviços de telecomunicações à indústria básica, para todos os efeitos legais, é válida e compatível com a legislação superveniente e atual, continuando em vigor, já que não houve revogação formal do aludido decreto.

2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 842.270/RS, firmou compreensão no sentido de que o ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida pelas empresas de telefonia, que promovem processo industrial por equiparação, pode ser creditado para abatimento do imposto devido quando da prestação de serviços. Inteligência dos arts. 33, II, *b*, da Lei Complementar 87/96, e 1º do Decreto 640/62.

3. Ademais, em virtude da essencialidade da energia elétrica, enquanto insumo, para o exercício da atividade de telecomunicações, indubitoso se revela o direito ao creditamento de ICMS, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade.

4. O princípio da não-cumulatividade comporta três núcleos distintos de incidência: (I) circulação de mercadorias; (II) prestação de serviços de transporte; e (III) serviços de comunicação.

5. "O art. 33, II, da LC 87/96 precisa ser interpretado conforme a Constituição, de modo a permitir que a não cumulatividade alcance os três núcleos de incidência do ICMS previstos no Texto Constitucional, sem restringi-la à circulação de mercadorias, sem dúvida a vertente central, mas não única hipótese de incidência do imposto" (REsp 842.270/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/05/2012, DJe 26/06/2012).

6. Recurso especial a que se dá provimento. Acórdão submetido ao rito do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008.¹

Confirmando jurisprudência anterior², o STJ assentou o entendimento de que o valor do ICMS incidente sobre energia elétrica consumida por empresas de telecomunicações

1 STJ. Primeira Seção. REsp 1.201.635/MG. Rel. Min. Sérgio Kukina. 12/06/2013, maioria. DJe, 21/10/2013.

2 STJ. Primeira Seção. REsp 842.270/RS. Rel. Min. Luiz Fux. Red. p/ acórdão Min. Castro Meira. 23/5/2012. DJe, 26/6/2012.

poderia ser creditado para abatimento no imposto devido quando da prestação dos respectivos serviços. Partiu a Corte da compreensão de que a expressão “processo de industrialização”, contida no art. 33-II-*b* da LC 87/1996, alcançaria os serviços de telecomunicações, uma vez que (i) tais serviços equiparar-se-iam à indústria básica, nos termos do art. 1º do Decreto 640/1962; (ii) energia elétrica constituiria insumo indispensável ao funcionamento de equipamentos que realizam transmissão, emissão e recepção de comunicações; e (iii) o princípio da não cumulatividade deveria alcançar os três núcleos distintos de incidência do ICMS: circulação de mercadorias, serviços de transporte e serviços de comunicações.

A tese defendida na ADPF é de que tal aplicação da norma questionada ofenderia o pacto federativo, a autonomia dos Estados-membros e a repartição constitucional de competências tributárias, por suprimir competência estadual e distrital relativa ao ICMS.

O art. 146-III-*b* da Constituição da República reservou à lei complementar a edição de normas gerais em matéria tributária, incluindo regras relativas a obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. No que se refere ao ICMS, estabeleceu como característica a não cumulatividade e delegou ao ente central da federação, também por meio de lei complementar nacional, a definição de questões relativas a contribuintes, local de operações, substituição tributária, regime de compensação e outras (art. 155-§ 2º-I/XII).

A respeito da aplicação da não cumulatividade ao ICMS, esclarece HELENO TORRES:

[...] o tributo a pagar deve ser a soma relativa a todas as operações de vendas ou prestações de serviços da empresa, na proporção de suas *atividades*, com a base de cálculo correspondendo ao “valor agregado” do bem (o aumento de valor dos produtos consumidos), seguida de liquidação mediante a dedução, autorizada por lei, dos *créditos* (haja vista a transação dos tributos pagos para a operação seguinte), a considerar exclusivamente a) créditos decorrentes de matérias-primas ou insumos em geral ou b) todos os créditos obtidos no período, pelo somatório de impostos pagos sobre operações ou tomadas de serviços anteriores.³

A não cumulatividade constitui, assim, princípio constitucional tributário e contorno dado pelo art. 155-§ 2º-I/II da Constituição da República ao ICMS, como imposto plurifásico. Segundo HUGO DE BRITO MACHADO, deve ser assim compreendida:

3 TORRES, Heleno, “Comentário ao art. 155, II”, in. AAVV, *Comentários à Constituição do Brasil*, J. J. Gomes Canotilho; Gilmar F. Mendes; Ingo W. Sarlet; Lenio Luiz Streck (orgs.), São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 1.715.

A qualidade do imposto e o princípio segundo o qual em cada operação o contribuinte deduz do valor do imposto correspondente à saída dos produtos o valor que incidu na operação anterior, de sorte que reste tributados somente o valor acrescido. Em outras palavras, do valor do imposto que incide na saída dos produtos deduz-se o valor dos impostos que incidu nas operações anteriores sobre os respectivos insumos.⁴

O primeiro regime adotado pelo legislador para a utilização de créditos de ICMS remonta ao Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968, que consagrou o *crédito físico*, no qual o creditamento do imposto cobrado na entrada vinculava-se à participação efetiva das mercadorias tributadas no processo de fabricação, seja na condição de consumida, seja integrada ao produto final. Dessa maneira, somente geravam créditos de ICMS as entradas de mercadorias que integrassem fisicamente o produto cuja fabricação constituíam insumos, ou que saíssem do estabelecimento tal como entraram.⁵

Nessa linha, o Convênio ICMS 66, de 14 de dezembro de 1988, editado com suporte no art. 34-§ 8º do ADCT, expressamente estabelecia que não gerava crédito de ICMS a entrada de bens de capital, como energia elétrica, serviços de comunicação, transporte, bens de uso e consumo e bens integrantes do ativo fixo permanente:

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

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação;

II - a entrada de bens destinados a consumo ou à 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 a sua composição;

IV - os serviços de transporte e de comunicação, salvo se utilizados pelo estabelecimento ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia.

Com a promulgação da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, o legislador nacional aproximou-se, ainda que de forma limitada, do regime do *crédito financeiro* – no qual todos os custos onerados pelo ICMS, relativos a serviços ou bens, sejam eles destinados à utilização, revenda, produto intermediário, consumo ou imobilização,

4 MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade no sistema tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 70.

5 Cf. MACHADO, Hugo de Brito, *Aspectos fundamentais do ICMS*, São Paulo: Dialética, 1999, p. 133.

ensejam crédito respectivo⁶. Referido diploma regulamentou a não cumulatividade e o creditamento do ICMS nos seguintes termos:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado 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 ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Ao tratar especificamente do direito ao crédito de ICMS incidente sobre consumo de energia elétrica, dispôs a Lei Complementar 87/1996:

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

[...]

II - a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento dará direito de crédito a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor; [...].

Sobreveio a Lei Complementar 102, de 11 de julho de 2000, que deu nova redação ao dispositivo para restringir o direito de creditar o ICMS referente à energia elétrica consumida (destaques acrescidos):

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

[...]

II – **somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:**

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
- b) **quando consumida no processo de industrialização;**
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e
- d) a partir de 1º de janeiro de 2003, nas demais hipóteses;

Pela redação inicial do dispositivo, contribuintes podiam aproveitar integralmente o crédito do ICMS relativo à aquisição de energia elétrica do estabelecimento. Com a modificação promovida pela LC 102/2000, o benefício ficou adiado para 1º de janeiro de 2003, exceto para a energia elétrica consumida no processo de industrialização e em

⁶ *Idem, ibidem.*

operações de saída de energia. O prazo em referência, previsto na alínea *d* do art. 33-II, foi sucessivamente estendido pelas Leis Complementares 114, de 16 de dezembro de 2002, 122, de 12 de dezembro de 2006, e 138, de 29 de dezembro de 2010, encontrando-se atualmente fixado em 1º de janeiro de 2020.

Esta e outras normas da LC 87/1996 foram objeto de questionamento por meio da ADI 2.325/DF, a qual ainda pende de julgamento definitivo. Por ocasião do julgamento da medida cautelar⁷, o Ministro Marco Aurélio, relator da ação, entendeu pela incompatibilidade da modificação do regime de compensação do ICMS com o princípio constitucional da não cumulatividade do tributo (inteiro teor do acórdão, pp. 27-28):

Quanto à energia elétrica, o inciso II do art. 33 da Lei Complementar nº 87/96 previa:

A energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento dará direito de crédito a partir da data da entrada desta lei complementar em vigor;

Pois bem, a Lei Complementar nº 102/2000 veio a dar novos contornos a esse aproveitamento, jungindo-o a determinados fenômenos, como consta das alíneas introduzidas no citado inciso II:

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*
- b) quando consumida no processo de industrialização;*
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e*
- d) a partir de 1º de janeiro de 2003, nas demais hipóteses;*

Em síntese, considerada esta última cláusula, balizou-se a maldade tributária, a violência ao princípio da cumulatividade, expungindo-as a partir de 1º de janeiro de 2003. Vale dizer, até esse termo não estará em vigor, não se dará supremacia a Carta da República, ou melhor, ter-se-á, nas exceções, a tomada do crédito nela prevista – artigo 155, § 2º, inciso II – e mais algumas hipóteses.

A maioria da Corte, contudo, divergiu do posicionamento por entender que o regime de compensação e de não cumulatividade do ICMS possui natureza eminentemente legal, portanto infraconstitucional. Nessa linha, observaram os Ministros Ilmar Galvão e Carlos Velloso (inteiro teor do acórdão, pp. 44-45 e 55-56):

MIN. ILMAR GALVÃO

[...] não há como se ter por incompatível com o princípio da não-cumulatividade a norma introduzida pela mesma LC nº 102-2000, nos incs. II e IV do art. 33 da LC 87/96, pela qual a entrada de energia elétrica e o recebimento de serviços de comunicações,

7 STF. Plenário. ADI-MC 2.325/DF. Rel.: Min. Marco Aurélio. 23/9/2004, maioria. DJ, 6/10/2006.

salvo as hipóteses previstas, respectivamente, nas alíneas **a**, **b** e **c** e **a** e **b**, [sic] somente darão direito a crédito a partir de 1º.01.2003.

Na conformidade das razões acima expostas, a nova lei complementar veio alterar, por esse modo, legitimamente, o regime de compensação do tributo, que não restou fixado, de maneira inequívoca, no inciso I do § 2º do art. 155 da CF, demandando regulamentação por lei complementar, na forma prevista no art. 146 da Carta, para observância uniforme pelos Estados, posto tratar-se de tributo que, conquanto de competência estadual, tem nítido caráter nacional.

Nada impede, pois, que, uma vez fixado um critério, venha ele a ser alterado para fim de ajuste à realidade, como aconteceu, sem prejuízo, é óbvio, do respeito ao direito adquirido à apropriação dos créditos em referência, nas hipóteses apreciadas, na conformidade do disposto na legislação anterior, até o início da vigência do novel diploma complementar.

MIN. CARLOS VELLOSO

Na forma do estabelecido no art. 155, § 2º, XII, c, da Constituição Federal, cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. A Lei Complementar nº 87, de 1996 (Lei Kandir), estatuiu que o crédito do ICMS referente à aquisição do ativo permanente poderia ser aproveitado, e aproveitado de uma só vez, integralmente; estatuiu, também, que o crédito do ICMS referente à energia elétrica poderia ser aproveitado sem restrições; e estatuiu, mais, que o crédito do ICMS referente a telecomunicações poderia ser utilizado também sem restrições.

A lei complementar assim dispôs, porque a norma constitucional, o art. 155, § 2º, I, não impede que o legislador ordinário conceda mais. O que não pode fazer é conceder menos, na interpretação do texto constitucional. Noutras palavras, competindo ao legislador ordinário, mediante lei complementar, disciplinar o regime de compensação do imposto – C.F., art. 155, § 2º, XII, c – pode ela adotar interpretação mais benéfica ao contribuinte.

E foi o que aconteceu com a Lei Complementar 87/96.

Sobreveio, então, a Lei Complementar nº 102, de 11.7.2000, que alterou dispositivos da Lei Complementar 87/96, estabelecendo: a) o crédito de ICMS referente a aquisição de ativo permanente, deverá ser aproveitado em 48 parcelas; b) o crédito de ICMS referente à energia elétrica passível de aproveitamento é somente aquele decorrente do consumo no processo de industrialização ou em operações que resultarem em exportação, na proporção do volume exportado; c) o crédito de ICMS referente a telecomunicações poderá ser aproveitado somente naquelas empresas que prestarem serviços da mesma natureza ou quando o consumo resultar em exportação, na proporção do volume exportado.

Assim posta a questão, força é convir que foi a Lei Complementar nº 87/96 que permitiu o crédito relativo à entrada de bens destinados ao consumo ou ao ativo permanente, permitindo a adoção do crédito financeiro. Em suma: à lei complementar cumpre disciplinar o regime de compensação do imposto (C.F., art. 155, § 2º, XII, c). Fê-lo, então, a Lei Complementar 87/96, permitindo o crédito financeiro. Ora, se é na lei complementar que estava a possibilidade do crédito financeiro e não na Constituição, lei complementar subsequente poderia alterar a antecedente. E foi o que aconteceu: a Lei Complementar 87/96 simplesmente foi alterada pela Lei Complementar 102/2000.

Dessa maneira, conquanto o sistema constitucional tenha consagrado como critério principal da não cumulatividade do ICMS o modelo do crédito físico, admitiu a complementação do regime pelo legislador infraconstitucional. Por meio da Lei Complementar 87/1996, caminhou o legislador em direção ao regime do crédito financeiro – conquanto de forma mitigada –, garantindo-lhe a natureza de benefício legal e impondo-lhe a condição de sistema secundário ao sistema do crédito físico, este com sede constitucional.

Nessa direção, ponderou o Ministro Dias Toffoli, em decisão monocrática proferida no agravo de instrumento 762.433/RS:

A Corte vem caminhando para solidificar o entendimento de que o postulado princípio da não-cumulatividade remonta a uma técnica que busca evitar sobreposição de incidências em saídas físicas. Para as demais hipóteses de aquisição em que isto não ocorre (bens de consumo, ativo fixo, matrizes energéticas e outros) o creditamento é regido por disciplina legal, de modo que nesta situação os requisitos e condições não repousam na envergadura do conteúdo constitucional do postulado.⁸

Em sucessivos julgados, o STF reafirmou tal compreensão, assentando estar a matéria sujeita à conformação do legislador infraconstitucional (destaques acrescidos):

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIFERENÇA ENTRE CRÉDITO FÍSICO E CRÉDITO FINANCEIRO. DISCUSSÃO SOBRE O MODELO ADOTADO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

1. Esta Corte tem sistematicamente entendido que a Constituição de 1988 não assegurou direito à adoção do modelo de crédito financeiro para fazer valer a não-cumulatividade do ICMS, em toda e qualquer hipótese. Precedentes.

2. Assim, **a adoção de modelo semelhante ao do crédito financeiro depende de expressa previsão Constitucional ou legal, existente para algumas hipóteses e com limitações na legislação brasileira.**

3. A pretensão do contribuinte, de assemelhar o ICMS a modelo ideal de Imposto sobre Valor Agregado - IVA, sem prejuízo dos inerentes méritos econômicos e de justiça fiscal, não ressoa na Constituição de 1988.

Agravo regimental ao qual se nega provimento.⁹

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. REGIME DE CRÉDITO FÍSICO. NÃO INTEGRANTES DO PRODUTO FINAL. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

8 STF. AI 762.433/RS. Rel.: Min. Dias Toffoli. 27/5/2014, decisão monocrática. DJe 106, 3/6/2014.

9 STF. Segunda Turma. RE-AgR 447.470/PR. Rel.: Min. Joaquim Barbosa. 14/9/2010. DJE, 8/10/2010.

1. Não há incidência no caso em tela dos enunciados das Súmulas 279, 282, 356, 283, 284 e 287 do Supremo Tribunal Federal.
2. A aquisição de produtos intermediários, sujeitos ao regime de crédito físico, aplicados no processo produtivo que não integram fisicamente o produto final não gera direito ao crédito de ICMS.
3. **O princípio constitucional da não cumulatividade é uma garantia do emprego de técnica escritural que evite a sobreposição de incidências, sendo que as minúcias desse sistema e o contencioso que daí se origina repousam na esfera da legalidade.**
4. Agravo regimental não provido, com imposição de multa de 2% (art. 1.021, § 4º, do CPC).
5. Majoração da verba honorária em valor equivalente a 10% (dez por cento) do total daquela já fixada (art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC), observada a eventual concessão do benefício de gratuidade da justiça.¹⁰

De plano, ante a existência de disposição expressa da Constituição Federal que determina a normatização, por lei complementar nacional, da não cumulatividade e do regime de compensação de créditos do ICMS (art. 155-§ 2º-I/XII), é de se afastar a tese de afronta ao sistema constitucional de repartição de competências tributárias e, conseqüentemente, ao pacto federativo e à autonomia dos Estados-membros. Direito a créditos do ICMS pagos em operação anterior é, em princípio, decorrência lógica do princípio inscrito no art. 155-§ 2º-I da Constituição.

Por ser a não cumulatividade do ICMS uma característica dependente de concretização por lei complementar, uma vez que a Carta Fundamental expressamente confere a esta a disciplina do regime de compensação do imposto, não há falar em ingerência da União sobre matéria de competência exclusiva dos Estados-membros. A equiparação promovida pelo Decreto 640/1962, entre serviços de telecomunicações e indústria básica, no que toca ao direito de creditamento do ICMS sobre energia elétrica consumida, não afronta a repartição de competências tributárias entre os entes da federação.

Poder-se-ia, quando muito, reputar inobservada a exigência de lei complementar prevista pelos arts. 146 e 155-§ 2º-XII da Constituição da República, com o argumento de não caber a ato infralegal disciplinar aspectos relativos ao regime de compensação do ICMS. Todavia, por ser o Decreto 640/1962 diploma normativo anterior à Constituição de 1988, a incompatibilidade na forma restou suprida pelo fenômeno da recepção constitucional. Nessa linha, esclarece PAULO GUSTAVO GONET BRANCO:

¹⁰ STF. Segunda Turma. RE-AgR 689.001/RS. Rel.: Min. Dias Toffoli. 6/2/2018, un. DJ e36, 26/2/2018.

O importante, então, é que a lei antiga, no seu conteúdo, não destoe da nova Constituição. Pouco importa que a forma de que o diploma se revista não mais seja prevista no novo Texto Magno. Não há conferir importância a eventual incompatibilidade de forma com a nova Constituição. A forma é regida pela lei da época do ato (*tempus regit actum*), sendo, pois, irrelevante para a recepção.

Assim, mesmo que o ato normativo se exprima por instrumento diferente daquele que a nova Carta exige para a regulação de determinada matéria, permanecerá em vigor e válido se houver a concordância material, i. é., de conteúdo, com as novas normas constitucionais.¹¹

De resto, tampouco se verifica ofensa ao art. 151-III da CR, que veda concessão de isenções heterônomas por parte da União sobre tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios. A isenção tributária é considerada pela doutrina como uma limitação legal do âmbito de validade da norma tributária¹², que acarreta a dispensa do pagamento do tributo. Equivale à subtração de bens ou pessoas da incidência da tributação. Em se tratando do ICMS, concessão de isenções demanda celebração de convênio entre as unidades da federação (CR, art. 155-§ 2º-XII-g). Pondera ROQUE ANTONIO CARRAZA, referindo-se às isenções do tributo:

[...] unilateralmente, nem os Estados, nem o Distrito Federal podem concedê-las. Nem mesmo por meio de lei ordinária. Não há, portanto, isenções autonômicas, em matéria de ICMS. Notamos, a propósito, que a lei ordinária (estadual ou distrital) também não pode, no que concerne a este tributo, conceder incentivos e benefícios fiscais (reduções de base de cálculo, créditos presumidos ou fictícios, remissões parciais, anistias, diferimentos, parcelamentos de débitos tributários, adiamentos de prazos de pagamento, e assim por diante). [...]

Em suma, as isenções tributárias em matéria de ICMS, longe de poderem ser concedidas (ou revogadas) pelas próprias unidades federativas interessadas, devem ser objeto de convênios, celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

De fato, a Constituição exige que todos eles se coloquem de acordo para que tal benefício passe a ter existência jurídica. Assim é para evitar a “guerra fiscal” entre as diversas regiões do País, cujos efeitos deletérios são sobejamente conhecidos – e que, por isso mesmo, devem, por todos os modos, ser evitados.¹³

11 MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, *Curso de direito constitucional*, 6. ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 124.

12 CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo: Malheiros, 2006, p. 829.

13 CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 516 e 522.

No mesmo sentido, manifestam-se SACHA CALMON NAVARRO COELHO,¹⁴ RICARDO LOBO TORRES¹⁵ e LUCIANO AMARO.¹⁶

No presente caso, reconhecer direito de creditamento do ICMS recolhido pelo consumo de energia elétrica por serviços de telecomunicações não equivale a isentar o tributo. Não se cuida, nesta hipótese, de disciplina de crédito, derivado de isenção ou não-incidência, mas de crédito relativo a operações em que incidente o tributo, como bem colocou o Ministro Marco Aurélio na ADI 2.325/DF¹⁷. O reconhecimento do direito ao crédito do ICMS pressupõe a sua incidência e recolhimento em operação anterior. Trata-se de medida que visa apenas a evitar a incidência reiterada do imposto sobre uma mesma base de cálculo, como decorrência da não cumulatividade.

III

Ante o exposto, opina a Procuradora-Geral da República pela improcedência do pedido.

Brasília, 7 de fevereiro de 2019.

Raquel Elias Ferreira Dodge
Procuradora-Geral da República

AMO

14 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 310-1.

15 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 394-5.

16 AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 163.

17 Inteiro teor do acórdão, p. 26.