

O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA
BENS DO ATIVO PERMANENTE EM FACE DA LEI
COMPLEMENTAR Nº 102/2000

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, Paulista - UNIP e Escola de Comando e Estado Maior do Exército - ECEME, Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de S.Paulo e do Centro de Extensão Universitária -

CEU.

Há uma permanente insistência do legisladores brasileiros em não respeitar a Constituição. Não se trata de não estarem preparados para cumpri-la, com o que se justificaria, à luz de sua ignorância, a elaboração de leis inconstitucionais. Tal argumento –embora reconheça que há poucos legisladores que conheçam bem a Constituição e muito menos que a entendam— não procede, pois dispõem de assessorias legislativas de elevado nível, a julgar pelos

subsídios que recebem, que poderia alertá-los para tais inconstitucionalidades¹.

O problema, em matéria tributária, não é, pois, de ignorância, que, em Roma, beneficiava mulheres e rústicos, e, no Brasil, apenas os índios e os menores. Trata-se do hábito de procurar cobrir os “déficits” públicos --gerados, o mais das vezes, por incompetência, favorecimentos e corrupção-- com recursos que violentam a lei maior e que permitem obter polpudos lucros para os cofres governamentais, quase sempre desperdiçados.

¹ Celso Ribeiro Bastos lembra que: “As diversas modalidades de inconstitucionalidades são assim classificáveis.

Em primeiro lugar, vemos a inconstitucionalidade por ação e a inconstitucionalidade por omissão.

Praticamente tudo que foi escrito sobre a inconstitucionalidade o foi relativamente à por ação. É aquela que se caracteriza pela prática de um ato, pela edição de uma lei ou pela materialização de um comportamento, em antagonismo ao preceituado na Constituição. É pois uma inconstitucionalidade positiva, cujo remédio é a sua nulificação.

A inconstitucionalidade por omissão é negativa, Isto é, resulta de um comportamento que nada obstante exigido ou requerido pela Constituição, faz-se ausente.

A inconstitucionalidade total difere da parcial no sentido de que no primeiro caso ela recobre toda a lei, nada lhe sendo aproveitável.

Na parcial, inversamente, o vício afeta apenas uma parte da norma ou mesmo tão-somente uma ou algumas das normas embutidas em um Diploma maior que comporte a eliminação da parte viciada sem desnaturação da restante.

A inconstitucionalidade material é aquela na qual o antagonismo surge entre o seu conteúdo e o da Constituição.

A inconstitucionalidade formal diz respeito tão-somente a um desvio na elaboração do ato. Por sua vez, ela é sempre total” (Comentários à Constituição do Brasil, 1º volume, Ed. Saraiva, 1988, p. 371).

Com a carga tributária de 33% sobre o PIB e a não prestação de serviços públicos pela inchada Federação Brasileira, compreende-se que não por ignorância, já que têm bons assessores, mas por indiscutível má-fé, teimam, os parlamentares, em gerar leis inconstitucionais, porque sabem que “quantia indevida”, mas paga a título de tributo, se transforma em receita pública, já que a maioria dos contribuintes acaba não conseguindo reaver o indébito.

Mais do que o princípio da estrita legalidade, defendem, tais produtores legislativos, o princípio da “ilegalidade eficaz”, pela qual “tributo indevido”, mas pago e não contestado, passa a ser ingresso fiscal².

² O artigo 166 do CTN consagra uma das formas áéticas de apropriação do Estado, que não está obrigado a devolver o que arrecadou indevidamente. Escrevi: "De início, cria o dispositivo a figura inexistente no direito brasileiro do "contribuinte de fato", isto é, aquele contribuinte que teoricamente suportaria encargo indefinível, em violenta contradição com o disposto no artigo 121 do CTN que não o reconhece, nem hospeda.

Tal contribuinte, por outro lado, sobre não ser definido pelo dispositivo em questão, seria um "contribuinte castrado, já que, teoricamente, seria o titular do direito, mas não o poderia exercer diretamente. Vale dizer, seria um contribuinte capaz de impedir a repetição do indébito, mas não um contribuinte capaz de repetir.

Cria, em decorrência, o princípio da imoralidade tributária, princípio apenas possível de ser vivido pelo Estado. O Estado passa a monopolizar o direito de ser torpe e injurídico, na medida que imponha tributo indevido e se negue a restituí-lo a quem o recolheu, sob a alegação de que não ele mas o terceiro, que teoricamente o suportou, seria o único que poderia ser titular no direito de iniciar o procedimento, por outorga de autorização.

Alberga, finalmente e de forma pragmática, o efetivo impedimento a que este terceiro possa autorizar, na maior parte das operações, em que o documental tenha sido passado diretamente ao consumidor, sem sua qualificação, como na grande maioria das vendas a varejo, com o que o artigo é materialmente proibitivo de qualquer repetição no concernente a determinados tributos, como o ICM.

Ora, à evidência, tal monumento aos princípios da ilegalidade e torpeza tributária, pela qual o Estado pode ficar com o tributo indevido e pode se opor a "presumível

O atentado à Constituição perpetrado pela Lei Complementar nº 102/2000 salta à vista, na medida em que se nega, no tempo, aplicação ao princípio da não cumulatividade, exposto com clareza no texto supremo, nos termos seguintes:

“Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: ... § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I – será não-cumulativo, **compensando-se o que for devido em cada operação** relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços **com o montante cobrado nas anteriores** pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” (grifos meus),

à luz de uma conveniente, deletéria e corrosiva interpretação do artigo 155 § 2º inciso XII letra “c”, cuja dicção é a seguinte:

“Art. 155 § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII – cabe à lei complementar: ... c) disciplinar o regime de compensação do imposto”.

É relevante perquirir, de início, o significado do o vocábulo “disciplinar”. Nos diversos dicionários, a sinonímia é a seguinte:

enriquecimento ilícito" sob a alegação de que o privilégio de "enriquecer-se ilicitamente é apenas seu", é algo que não se insere no sistema tributário brasileiro regido pelos princípios da estrita legalidade e tipicidade fechada" (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 8, Repetição de Indébito, ed. Resenha Tributária, 1991, p. 161).

“Novo Dicionário” de Silveira Bueno: “Fazer obedecer”, p. 219; Dicionário Aurélio: “submeter à disciplina”, p.122; Dicionário Ilustrado da Academia Brasileira de Letras, vol. II: “fazer obedecer”, p. 553.

Disciplinar não é alterar. Disciplinar não é retirar direitos. Disciplinar não é conceder privilégios. Disciplinar não é suprimir. Disciplinar não é adulterar. Disciplinar não é violar direitos. Disciplinar não é transigir “pro domo sua”.

Maria Helena Diniz, em seu dicionário jurídico, assim explica o verbete: “Disciplinar. 1 - Relativo a disciplina. 2 - Sujeitar-se a uma disciplina. 3 - Fazer obedecer. 4 - Estabelecer normas” (p. 189, volume 2, Editora Saraiva).

À evidência, no caso das normas constitucionais, supra transcritas, salta aos olhos de qualquer intérprete de mediana cultura jurídica, que o princípio da não cumulatividade opera-se por mecanismos de compensação que, em suas linhas mestras, estão no próprio texto supremo. Diz, claramente, a Carta Magna que o que for devido se compensará com o montante cobrado nas operações anteriores. Tal enunciado não necessita de explicitação. A disciplina legal possível, quanto aos períodos de apuração, nitidamente, não admite a postergação do direito, visto que o direito é de compensação, **em**

cada operação, do tributo devido com o cobrado **nas anteriores**. Assim determina a Constituição. ³

A disciplina dos prazos não estimula a dilatação do próprio direito, pois se os tributos anteriores são compensados na operação posterior e se o prazo for muito distendido, deixará o governo de receber o ICMS no período alargado.

Por outro lado, em nenhum momento, o constituinte, declara que o tributo poderá ser compensado na proporção de 1/48 ou de 1/100 ou de um milésimo nas operações posteriores, mas impõe que o que **“for devido em cada operação”**, gerará o direito de compensação

³ *Escrevi: "A não-cumulatividade do ICMS corresponde à teoria do valor agregado com adaptação ao direito pátrio.*

Como já se viu, no concernente ao IPI, a eliminação do efeito "cascata" dá-se por força da adoção de uma das três formas de compensação das incidências anteriores, a saber: a do sistema do imposto sobre imposto, a de base sobre base e aquele de apuração periódica.

O Brasil optou pela apuração periódica, pela qual o imposto é compensado, com crédito na entrada, daquele imposto devido no momento da saída da mercadoria, conforme as hipóteses legais, independentemente de ter sido a matéria-prima utilizada ou a mercadoria revendida. Periodicamente, apura-se o imposto devido na entrada das mercadorias e aquele correspondente à saída e determina-se, a partir dessa operação, a obrigação de pagar ou aquela de se manter um crédito para o futuro, por haver mais créditos pelas entradas que pelas mercadorias saídas.

Continua o constituinte a incidir na mesma terminologia incorreta do texto anterior. A compensação não se dá por força do imposto cobrado na operação anterior, mas do imposto incidente. O imposto poderá nunca ser cobrado, mas gerará direito a crédito, posto que a incidência é aquela determinadora do crédito, como bem já decidiu o Supremo Tribunal Federal nas questões que lhe foram levadas ou como já demonstrei em parecer sobre a matéria" (Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, tomo I, Ed. Saraiva, 1990, p. 396).

com montante cobrado (incidente) **nas operações anteriores**. Autorização para que o poder tributante possa reduzir o direito do contribuinte de integral aproveitamento, a percentuais, “pro domo sua”, ou seja, quando do interesse ou conveniência de governos geradores de déficits públicos --apesar dos 33% da carga tributária em relação ao PIB-- não consta do texto constitucional e não pode ser objeto de qualquer disciplina legal.

Em outras palavras, o que se pode definir no exercício da competência para “disciplinar” é a “forma” da compensação e não o “percentual”, visto que o inciso I do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal em nenhum momento referiu-se a percentuais, mas sim a compensação integral do imposto incidente em cada operação com o cobrado nas operações anteriores.

Se a lei determinar que o recolhimento do imposto é mensal, também a compensação deverá dar-se mensalmente, recolhendo o contribuinte o saldo devedor que eventualmente resultar da compensação.

Ora, a Lei Complementar nº 102/2000, que altera o artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96 e das inconstitucionais leis complementares 92 e 99, não pode determinar, ao alvedrio do legislador, que apenas parte do imposto devido pode ser compensado de imediato, devendo o saldo ser diferido por 48

meses. Quem diz 48, poderá no futuro dizer 100, 1000 ou 10.000 meses!!!⁴

Se se admitisse que o “ato de disciplinar” pudesse significar a anulação de um princípio constitucional, à evidência, cairia por terra o princípio da supremacia constitucional, pois a Constituição é que estaria subordinada à lei e não a lei à Constituição. Teríamos a inversão da pirâmide normativa, restando a lei ordinária ou complementar no topo da pirâmide legislativa e a Constituição subordinada às duas.

Os artigos 20 e incisos da Lei Complementar nº 102/2000, assim redigidos, pecam pela mais elementar violação da lei suprema, sendo manifestamente inconstitucionais:

⁴ José Eduardo Soares de Melo ensina: “O direito ao crédito de ICMS relacionado a bens destinados a uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento, fora outorgado ao contribuinte com a edição da EC-23/83, sendo que as únicas restrições –atualmente previstas no art.155, § 2º, II da CF/88—só tratam de casos de isenção ou não-incidência, ou seja, situações tributárias de natureza distinta.

A LC nº 87/96 não conferiu nenhum benefício novo ao contribuinte, mas apenas explicitou o direito de abatimento do ICMS nas específicas situações, revelando-se injurídica a fixação dos termos iniciais de vigência e eficácia (16/9/96 para o ativo permanente e 1/1/98 par uso e consumo), uma vez que o contribuinte já tinha legitimidade para escriturar os créditos desde o advento da EC-23/83” (O ICMS E A LC 87/96, Dialética, 1997, p. 89).

“Art. 20 ... § 5º. Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado;

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se as tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

IV – o quociente e um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art.19, em livro próprio ou de outra

forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado”.⁵

Um outro aspecto merece perfunctória análise.

⁵ O Ministro Moreira Alves claramente rejeita a hipótese da pirâmide invertida. Declara: “E, a meu ver, está absolutamente correto. Porque não é possível se admitir que uma lei complementar, ainda que a Constituição diga que ela pode regular limitações à competência tributária, possa aumentar restrições a essa competência. Ela pode é regulamentar. – Se é que há o que regulamentar em matéria de imunidade, no sentido de ampliá-la ou reduzi-la. Porque isso decorre estritamente da Constituição. Quando se diz, por exemplo, “para atender às suas finalidades essenciais” não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais. Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição. De modo que, obviamente, tanto fazia ser lei complementar, como ser lei ordinária, como ser decreto-lei, enfim, qualquer tipo de norma infraconstitucional. O Ministro Soares Muñoz não estava dizendo: “Não. Não pode, porque não é lei complementar”. Mas dizia: “Esse decreto-lei impõe uma restrição que não está no texto constitucional” *Processo Administrativo Tributário, Pesquisas Tributárias – Nova Série 5, Centro de Extensão Universitária/Ed. Revista dos Tribunais, 1999, p. 29/30*).

O artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96 não foi uma concessão do legislador, de forma a permitir sua suspensão ou eliminação, sempre que o desejasse⁶.

Se a Constituição Federal garante o princípio da não cumulatividade e se tal princípio abrange todas as operações relativas à circulação de mercadorias e de serviços definidos na Lei Maior --inclusive aquelas de aquisição de bens do ativo fixo-- não pode o legislador dizer que aquele princípio é de ser aplicado apenas quando os governos dos Estados assim o desejarem.

Sendo um direito do contribuinte, a aplicação do princípio de não cumulatividade rege-se pelo que dispõe o artigo 5º § 1º da Constituição Federal:

“Art. 5º... § 1º. As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”⁷.

⁶ Tem a seguinte dicção o texto original: “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 a seu **uso** ou **consumo** ou ao **ativo Permanente**, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação” (grifos meus).

⁷ Pinto Ferreira comenta: “Este preceito vincula-se diretamente ao art. 18 da Constituição da República Portuguesa, nos seguintes termos: “Art. 18. (Força Jurídica).

Trata-se, portanto, de norma de aplicação imediata o que faz com que tanto a lei complementar 92/99 como a 102/2000 sejam, também, sob este aspecto, de indiscutível inconstitucionalidade.

O último ponto para reflexão é o art. 4º do diploma recém editado, que diz ser facultado ao Estado conceder ou não transferência de créditos acumulados, estando assim redigido:

1. *Os preceitos constitucionais respeitantes aos direitos, liberdades e garantias são diretamente aplicáveis e vinculam as entidades públicas e privadas.*

2. *A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.*

3. *As leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstrato e não podem ter efeito retroativo, nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais".*

Assim sendo, as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata, têm força jurídica e eficácia imediata.

*Eficácia é o poder que tem a norma de produzir efeitos jurídicos. Tal problema foi amplamente discutido em nossa **Teoria geral do Estado** (cit., v.2, p. 489/518).*

*Os tratadistas germânicos se utilizam da palavra eficácia, a saber, **Wirkung e Wirksamkeit**. É muito frequente o emprego de palavras como requisitos de eficácia (**Wirksamkeitserforderniss**), eficácia constitutiva (**Entstehungswirkung, Konstitutive, Wirkung**), até mesmo pelos tributaristas, como Blumenstein" (Comentários à Constituição Brasileira, 1º volume, Ed. Saraiva, 1989, p. 217).*

“Art. 4º. Os saldos credores acumulados na forma prevista nos §§ 1º e 2º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 1996, existentes em 31 de dezembro de 1999 e ainda não compensados ou transferidos até a data da entrada em vigor desta Lei Complementar, podem ser, a requerimento do sujeito passivo e a critério de cada um dos Estados, transferidos a outros contribuintes do mesmo Estado, para compensação parcelada, mediante a emissão, pela autoridade competente, de documento que reconheça o crédito”.

Aqui também referido ato legislativo viola um direito do contribuinte, que o Estado tem obrigação de atender, para que o tributo não se torne cumulativo.

Á evidência, se, por pressão das autoridades estaduais, o legislador complementar continuar insistindo em impor cerceamento ao direito do contribuinte de usar o crédito do imposto recolhido ao erário nas etapas anteriores, em breve tornarão o ICMS um tributo cumulativo desfigurando-o em relação ao seu perfil que a constituição lhe atribuiu. Apenas restará, pois, aos lesados o suprimento judicial para corrigir a sanha arrecadatória dos Estados brasileiros.

Diversos outros pontos mereceriam reflexão, mas não cabe no curto espaço de um artigo, demandado em urgência pelos Editores, tecer considerações maiores.

Do que estou convencido é que os 3 pontos aqui examinados são manifestamente inconstitucionais.

S.P, 24/07/2000.