

## **Créditos de ICMS sobre bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento: considerações acerca da Lei Complementar nº. 122/06.**

### **André Ricardo Passos de Souza**

Advogado em São Paulo e no Rio de Janeiro  
MBA em Finanças e Mercado de Capitais – MP/FGV/BANCOBBM  
LLM em Direito do Mercado Financeiro e de Capitais – IBMEC/SP

### **Ralph Melles Sticca**

Advogado em São Paulo  
Administrador de Empresas pela FEARP-USP  
Especialista em Direito Tributário pelo IBET/SP

## **1. Tema em Debate**

A Lei Complementar nº. 122, de 12 de Dezembro de 2006, alterou a redação do artigo 33 da Lei Complementar nº. 87, de 13 de Setembro de 1996 (Lei Kandir), com a finalidade de postergar, novamente, a entrada em vigor da norma que permite a apropriação de créditos do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS referentes à aquisição de bens destinados ao uso e consumo de empresas contribuintes do imposto.

A possibilidade jurídica de apropriação, pelos contribuintes do ICMS, de créditos do imposto nas aquisições de materiais de uso e consumo vem sendo postergada desde a edição da Lei Kandir, em 1996, pois, apesar de a referida Lei ter concedido o direito ao crédito baseado na não-cumulatividade do imposto, restringiu a sua aplicação em relação às mercadorias destinadas ao uso e consumo às aquisições a serem feitas pelos contribuintes a partir de 1º de janeiro de 1998.

Posteriormente, com a edição das Leis Complementares nº. 92 de 1997, nº. 99 de 1999, e nº. 114 de 2002, esse prazo fora novamente postergado, respectivamente, para 1º de janeiro dos anos de 2000, 2003 e 2007, ou seja, a partir do início desse ano. Nesse ínterim, a Lei Complementar nº. 122/06 novamente prorrogou a entrada em vigor dessa sistemática de apropriação de créditos, para 1º de janeiro de 2011, afastando a aplicação do creditamento previsto para 2007.

O presente trabalho visa avaliar os possíveis vícios constitucionais e legais referentes à postergação da eficácia da norma autorizadora do aproveitamento de créditos de ICMS sobre a entrada de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento, à luz dos princípios constitucionais da não-cumulatividade e da anterioridade.

## **2. Breve Histórico Legislativo do ICMS**

Até a promulgação da Constituição Federal – CF de 1988, o atual ICMS era regulado pelo Decreto-Lei nº. 406, de 1968, que estabelecia normas gerais de direito financeiro aplicáveis ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM).

Referido diploma previa, em seu artigo 3º, ser o imposto “*não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado*”, não fazendo qualquer menção a restrições na apropriação do crédito advindo de mercadorias utilizadas para consumo do

estabelecimento. Por outro lado, não autorizava, expressamente, que as mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento fossem objeto de referido creditamento.

Desde 1988, com o advento da CF, o ICMS tem sua previsão no inciso II do artigo 155, como sendo *“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”* (§ 2º, inciso I). No entanto, em relação à não-cumulatividade insculpida na CF, nos termos do inciso XII, alínea “c” do mesmo artigo 155, coube à Lei Complementar disciplinar o regime de compensação do imposto.

Como o ICMS houvera sido alterado em relação à previsão constitucional anterior, de 1969 (ICM), a CF de 1988, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) autorizou os Estados e o Distrito Federal, por seu artigo 34, § 8º, a fixar normas para regular provisoriamente o ICMS, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº. 24, de 1975, caso no prazo de 60 dias contados da promulgação da Constituição não fosse editada a lei complementar necessária à sua instituição.

Nesses termos, foi celebrado em dezembro de 1988 o Convênio ICM nº. 66, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, cumprindo o papel de instituir, em seu anexo único, o ICMS. Vale salientar que o imposto teve sua base legal nesse convênio por quase dez anos. Segundo esse diploma, por seu artigo 28, *“o imposto será 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”*.

Pelos incisos II e III do artigo 31, entretanto, referido Convênio incluiu uma restrição até então inédita em relação ao ICMS, segundo a qual *“não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento, bem como 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”*.

Ademais, reforçou o inciso III do artigo 32 no sentido de que, salvo determinação em contrário da legislação, acarretaria a anulação do crédito a inexistência, por qualquer motivo, de operação posterior, como é o caso de bens adquiridos para consumo final, ainda que o adquirente seja contribuinte do ICMS.

Por fim, em 1996, foi publicada a Lei Complementar nº. 87, conhecida como “Lei Kandir”, que serviu de regulamentação do ICMS em nível nacional, retirando o caráter provisório e a eficácia do Convênio ICM nº. 66/88, ratificando a previsão constitucional da não-cumulatividade, por seu artigo 19.

Já pela inteligência do artigo 20, foi 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.

Saliente-se, contudo, que o artigo 33 em tela, restringiu a aplicação do artigo 20 acima, para a qual deverá ser observado o seguinte:

*“I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 1998”*.

Pela Lei Complementar nº. 92, de 23 de Dezembro de 1997, referido prazo, que em tese expiraria no ano seguinte, fora adiado para 2000. Em 20 de Dezembro de 1999 foi publicada a LC nº. 99, postergando a

eficácia do dispositivo para 2003. Como era de se esperar, a LC nº. 114, de 16 de Dezembro de 2002 postergou este prazo por mais quatro anos, para 1º de janeiro de 2007. Eis que em 12 de Dezembro de 2006, a Lei Complementar nº. 122, em discussão, aumentou em mais quatro anos a espera do contribuinte para usufruir do benefício que já completou dez anos, desde a publicação da Lei Complementar nº. 87/96.

Referidas alterações, de última hora, refletem a grande preocupação dos Governos Estaduais com a perda de arrecadação, caso o aproveitamento de tais créditos entrasse em vigor. Um levantamento do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) mostrou que os Estados perderiam, em média, 11% do que arrecadam com o ICMS a partir de 2007, o que representaria cerca de R\$ 17 bilhões anuais, em valores de 2005.<sup>1</sup>

O projeto de lei complementar que resultou na LC nº. 122/06 propunha inicialmente adiamento de dez anos, até 2017; contudo, para facilitar acordo entre os partidos, a Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) acatou o substitutivo do relator do projeto, fixando a nova data em 1º de janeiro de 2011.

Dessa forma, em tese, somente a partir de 2011 poderá o contribuinte do ICMS creditar-se do imposto cobrado na aquisição das mercadorias destinadas ao seu uso ou consumo, da entrada de energia elétrica no estabelecimento que não for objeto de operação de saída de energia elétrica, processo de industrialização ou operação de saída ou prestação para o exterior, bem como o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento que não tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza, ou não resultarem em operação de saída ou prestação para o exterior.

Não obstante, entendemos que referida postergação é plenamente discutível judicialmente, pelos argumentos expostos a seguir. Senão vejamos.

### **3. O Princípio da Não-Cumulatividade**

Conforme anteriormente mencionado, o ICMS é imposto não-cumulativo, podendo o contribuinte compensar 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 (artigo 155, § 2º, inciso I da CF).

O princípio da não-cumulatividade, também aplicável ao IPI, é dirigido ao consumidor final, de forma a evitar a incidência “cheia” nos vários elos da cadeia de produção e distribuição anteriores à venda para consumo.

Nas palavras do ilustre jurista José Eduardo Soares de Melo, “os *princípios da igualdade e da capacidade contributiva mantêm congruência com o princípio da não-cumulatividade. O objetivo último da produção e circulação de mercadorias e prestação de serviços é o consumidor final. É para a satisfação de suas necessidades que está direcionada a atividade dos produtores, das empresas industriais, comerciais, prestadores de serviços, etc.*”<sup>2</sup>

Enquanto princípio Constitucional, a não-cumulatividade por si não é suficiente para designar a forma como o imposto será compensado, a fim de que se evite a múltipla incidência, razão pela qual a CF delegou à lei complementar a competência necessária para regulamentar a matéria.

Nesse ínterim, o artigo 20 da LC nº. 87/96, assegurou ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou

---

<sup>1</sup> “Demora em mudar Lei Kandir não afetará Estados”, Valor Econômico, 27/11/2006.

<sup>2</sup> ICMS: Teoria e Prática – 8ª Edição, Editora Dialética – São Paulo, 2005. Pág. 223.

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.

A própria legislação complementar, contudo, ao regulamentar o princípio constitucional da não-cumulatividade, encarregou-se de limitar sua aplicação, pela disposição do artigo 33 da LC n.º 87/96, colocando prazo para início da aplicação do artigo 20 supracitado.

Não obstante, a constitucionalidade de tal limitação pode ser questionada, haja vista que a Constituição somente delegou à lei complementar a competência para dispor da aplicação da não-cumulatividade, mas não para limitá-la, pois seria ela considerada um direito adquirido do contribuinte perante a instituição e cobrança do ICMS.

Ensina-nos, novamente, o Prof. Soares de Melo que *“no ato de disciplinar, não pode o legislador complementar determinar, ou especificar os bens, produtos, mercadorias e serviços que permitem (ou não) o crédito do imposto; nem também fracionar esse direito a período de tempo ou utilização. O legislador infraconstitucional não é o dono do ICMS, pois deve obediência às diretrizes constitucionais e aos superiores princípios nelas constantes, não podendo subverter a ordem jurídica e os postulados econômicos.”*<sup>3</sup> (grifamos).

Ademais, continua o jurista com seus ensinamentos:

*“Alinhando o princípio da proibição do efeito confiscatório dos tributos com o princípio da não-cumulatividade, pode-se observar que os mesmos se tocam e se complementam. Supondo-se que em algum momento, ou em determinada operação, o ente tributante venha a estabelecer a proibição total ou parcial do dever-poder do contribuinte de creditar-se do imposto incidente nas operações anteriores, estará ele, a um só tempo, provocando o efeito cumulativo, condutor de um aumento artificial no preço das mercadorias, produtos e serviços, em prejuízo do consumidor final”*<sup>4</sup>. (grifamos).

Dessa forma, o direito ao creditamento do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à entrada no estabelecimento do contribuinte de mercadorias destinadas ao seu uso e consumo está garantido na CF, e não está disponível ao legislador infraconstitucional para ser limitado, haja vista que o texto constitucional não faz qualquer menção à necessidade de circulação de uma mesma mercadoria, senão vejamos:

*“O elo de ligação – entre operação atual e operações anteriores – não é, destarte, a presença da mesma mercadoria ou do mesmo produto (...) Considera, isso sim, a pessoa do contribuinte, participe das operações – atual e anteriores – porque a ele é que endereçou a sujeição e a titularidade, respectivamente, desses direitos recíprocos.”*<sup>5</sup> (grifamos).

Assim, não se deve confundir o “consumidor final”, a pessoa física ou jurídica não-contribuinte do imposto que adquire o produto para seu uso próprio, individual, com a empresa contribuinte do imposto que interrompe a cadeia de consumo de determinada mercadoria, mas mantém a circulação de outras mercadorias resultantes de sua produção ou revenda.

Isto porque, não se pode considerar que nas atividades econômicas em que o ICMS incide, as quais implicam engendrar recursos e esforços para a consecução de objetivos econômicos, o preço das

---

<sup>3</sup> ICMS: Teoria e Prática – 8ª Edição, Editora Dialética – São Paulo, 2005. Pág. 232.

<sup>4</sup> ICMS: Teoria e Prática – 8ª Edição, Editora Dialética – São Paulo, 2005. Pág. 224.

<sup>5</sup> MELO, José Soares de. ICMS: Teoria e Prática – 8ª Edição, Editora Dialética – São Paulo, 2005. Pág. 241.

mercadorias vendidas ao consumidor final abranja, pura e simplesmente, o conjunto de todas as matérias-primas, materiais intermediários e materiais de embalagem- estes sim passíveis de creditamento - utilizados em sua fabricação. Sabe-se que nas atividades acessórias, cujos custos são absorvidos pela atividade principal, também houve a incidência do ICMS, que acaba por integrar o preço final das mercadorias vendidas.

É dizer, no preço das mercadorias vendidas por determinado contribuinte do ICMS, além do custo de produção em que estão consideradas todas as mercadorias entradas no estabelecimento e utilizadas no processo produtivo (ou na revenda) – para as quais a legislação complementar garante o creditamento – embute-se a margem de contribuição gerencialmente calculada e necessária para que a empresa, com o intuito de perpetuar sua atividade econômica, possa arcar com seus gastos e despesas – nos quais se incluem materiais de uso e consumo – com razoável sobra de capital.

Assim, pelo estrito cumprimento do princípio constitucional da não-cumulatividade, o ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à entrada no estabelecimento do contribuinte de material destinado ao seu uso e consumo – relacionados à atividade econômica da empresa, em seu conceito amplo – não somente poderá como deverá ser apropriado para futuro abatimento em operações tributadas subsequentes.

O Supremo Tribunal Federal (STF) analisou a questão, na vigência do Convênio ICM nº. 66/88, e decidiu pela constitucionalidade da restrição então imposta pela legislação:

*“EMENTA: 1. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que, sob a égide do Convênio ICMS n.º 66/88, antes, portanto, da entrada em vigor da Lei Complementar 87/96, não havia ao contribuinte direito de crédito de ICMS recolhido quando pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, ou de utilização de serviços de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo. 2. Agravo regimental improvido.” (STF, AI-AgR 456013/RS, Min. Ellen Gracie, DJ 03-02-2006 PP-00039 EMENT VOL-02219-10 PP-02057 - grifamos).*

Sob a égide da LC nº. 87/96, os tribunais reconheceram o direito ao creditamento do ICMS incidente nas aquisições de bens destinados ao uso e consumo, conforme decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) a seguir:

*“Ementa TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL - ICMS - CRÉDITO - BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE - MATERIAL DE USO E CONSUMO - SERVIÇO DE TRANSPORTE - DIREITO AO CRÉDITO - MOMENTO POSTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR N. º87/96 (LEI KANDIR) - POSSIBILIDADE.*

*Pacificou-se nesta Corte entendimento no sentido de reconhecer o direito ao crédito de ICMS relativo à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, material de uso e consumo, bem como ao recebimento de serviço de transporte, a partir da edição da LC 87/96 (Lei Kandir). 2. Recurso especial provido.” (STJ RESP 621557/RS, 2ª Turma, 01/09/2005, DJ 19/09/2005, pág. 271 – grifamos).*

Porém, mesmo em relação ao período posterior ao Convênio ICM nº. 66/88, o STF tem reconhecido a constitucionalidade das restrições impostas pelo legislador complementar, conforme se verifica a seguir:

*“DECISÃO ICMS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - CRÉDITO - PERÍODO POSTERIOR À LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 - LEI*

*COMPLEMENTAR Nº 102/2000 - PRECEDENTE - AGRAVO DESPROVIDO. 1. Afasto o sobrestamento anteriormente determinado. Na espécie, a Corte de origem concluiu pela possibilidade de a Lei Complementar nº 102/2000 poder prever condição intertemporal para a utilização dos créditos decorrentes da entrada, no estabelecimento, de bens móveis destinados ao uso, consumo ou ativo fixo, bem como de energia elétrica e serviços de comunicação necessários à atividade da empresa. Em 23 de setembro de 2004, o Pleno concluiu o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325-0/DF, que versa sobre matéria idêntica. Como relator, proferi voto no sentido da inviabilidade de o princípio da não-cumulatividade - de estatura constitucional - poder ser mitigado por lei complementar, ante o disposto no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal. Consignei que o aproveitamento fracionado do crédito, sem atualização da moeda, implicaria verdadeiro empréstimo compulsório, fora das hipóteses do artigo 148 da Carta da República. Todavia, fui voz isolada, tendo sido designado redator para o acórdão o ministro Carlos Velloso. A tese alfim prevalecente foi a de que a modificação do sistema de créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS por meio de lei complementar não ofende o princípio da não-cumulatividade, ressalvado o direito adquirido à apropriação dos créditos em face da legislação anterior. Assentou ainda o Tribunal que referida alteração no sistema de compensação dos créditos, quer consubstancie a redução de um benefício fiscal, quer a majoração do tributo, configura uma carga para o contribuinte, devendo, portanto, sujeitar-se ao princípio da anterioridade. Protrai-se o início da eficácia das inovações introduzidas pela Lei Complementar nº 102/2000 para 1º de janeiro de 2001. 2. Curvando-me ao entendimento da sempre douta maioria, conheço deste agravo, mas o desprovejo. 3. Publique-se." (STF AI 502292/RS, Relator Min. Marco Aurélio, 25/02/2005, DJ 14/03/2005 PP-00048 - grifamos)*

Conforme se verifica acima, entretanto, o posicionamento do Supremo não é unânime, tendo o Exmo. Min. Marco Aurélio como defensor da tese de que o princípio da não-cumulatividade insculpido na CF não é passível de ser restringido pelo legislador complementar, o que demonstra ainda a possibilidade de resgate das discussões em torno da matéria, por força da publicação da LC nº. 122/06.

Ademais, no que tange aos materiais considerados como "intermediários", que se desgastam, em contato direto ou não, na fabricação do produto final, o mesmo Min. Marco Aurélio é partidário da tese de que estes podem ser passíveis de creditamento do ICMS na entrada, mesmo antes da previsão expressa do artigo 20 da LC nº. 87/96, haja vista que se integram à mercadoria cuja circulação posteriormente implicaria fato gerador do ICMS, conforme se verifica a seguir:

*"DECISÃO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - BASE DE CÁLCULO - INSUMOS - DIREITO AO CRÉDITO - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - AGRAVO DE INSTRUMENTO DESPROVIDO. 1. O tema em discussão no recurso extraordinário diz respeito ao direito do contribuinte de utilizar-se de crédito de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços com relação a bens adquiridos para uso e consumo e bens para o ativo permanente, em período anterior à vigência da Lei Complementar nº 87/96. 2. Na espécie, no que tange ao direito ao crédito em relação a bens integrados ao ativo fixo e insumos, cumpre perquirir o elo entre a mercadoria adquirida e a atividade, em si, na produção da própria empresa. Assim, a aquisição de equipamentos que irão integrar o ativo fixo da empresa não gera o direito ao crédito, tendo em conta que a adquirente mostra-se, na realidade, como consumidora final. Esse enquadramento harmoniza-se com a premissa segundo a qual, vindo a vender tais bens, sobre o negócio jurídico não se dará a incidência do ICMS. Hipótese diversa*

se verifica quando se trata de aquisição de energia elétrica, gastos com comunicação, ou gastos com matéria-prima adquirida e que venha a ser consumida ou integrada ao produto final, na condição de elemento indispensável à respectiva composição que, em última análise, afiguram-se como verdadeiros insumos. 3. Diante do exposto, conheço do agravo e o desprovejo. 4. Publiquem. (STF AI 585138/DF, Relator(a) MIN. MARCO AURÉLIO, 22/05/2006, DJ 06/06/2006 PP-00024)

Diante todo o exposto, fato é que não somente parte majoritária da doutrina defende o direito ao creditamento do ICMS na entrada de mercadorias de uso e consumo, como, especialmente no caso dos bens que venham a ser consumidos ou integrados ao produto final, na condição de elementos indispensáveis à respectiva composição, os tribunais superiores não pacificaram seu entendimento, cabendo ao contribuinte, mediante prova pericial incontestável, pleitear o reconhecimento dos créditos do ICMS pago nas entradas de referidas mercadorias.

#### **4. O Princípio da Anterioridade**

O princípio Constitucional da anterioridade é uma decorrência lógica do princípio Constitucional da legalidade, pelo qual, nos termos do artigo 5º, inciso II da Constituição Federal de 1988 (CF), que trata dos direitos e garantias fundamentais, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Especificamente em matéria tributária, tem-se o princípio da legalidade estrita, insculpido no artigo 150, inciso I, segundo o qual, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

A anterioridade é a garantia do contribuinte que tem seu fundamento constitucional no inciso III do artigo 150 da CF, afastando a “surpresa” na instituição ou majoração de tributos, sendo também vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos:

*“b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;*

*c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b”*

Antes da publicação da Emenda Constitucional nº. 42, de 2003, que incluiu a alínea “c” ao inciso III do artigo 150, a chamada anterioridade nonagesimal (90 dias) somente se aplicava à instituição das contribuições sociais previstas no artigo 195 da CF (§ 6º). A partir dela, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios devem respeitar, simultaneamente, o exercício financeiro anterior e a decorrência de 90 dias, para instituir ou majorar tributos.

Referida limitação ao poder de tributar, contudo, não se aplica aos tributos previstos nos artigos 148, I (empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias), 153, I (impostos sobre importação de produtos estrangeiros), II (imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados) e V (imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários); e 154, II (impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa), sendo que no caso do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, previsto no artigo 153, III, não se aplica a regra dos 90 dias, e ao imposto sobre produtos industrializados, previsto no artigo 153, IV, não se aplica a anterioridade em bases anuais.

No caso do ICMS, em questão, diante da falta de exceção a ele aplicável nos termos acima, a instituição ou majoração de tal imposto deve sujeitar-se ao princípio da anterioridade na forma prevista no inciso III

do artigo 150 da CF, respeitando os dispositivos constantes em ambas as alíneas (“b” e “c”); é dizer, a lei que cobrá-lo somente terá eficácia no exercício financeiro posterior e desde que transcorridos 90 dias de sua publicação.

Dessa forma, no caso da LC nº. 122/06, publicada em 12 de Dezembro de 2006, como houve majoração da carga tributária em decorrência da restrição ao crédito do imposto, do qual os contribuintes tinham certeza de aproveitar a partir do início de 2007, a nova redação dada ao artigo 33 da LC nº. 87/96 somente entrará em vigor no dia 13 de Março de 2004, cabendo ao contribuinte o direito de creditar-se do ICMS pago nas entradas de mercadorias destinadas ao seu uso e consumo entre os dias 1º de Janeiro e 12 de Março de 2007.

Os tribunais superiores, em situações semelhantes, já reconhecerem a necessidade de que o legislador se submeta à anterioridade. Por ocasião da publicação da Lei Complementar nº. 102, de 2000, que alterou a redação do artigo 33 da LC nº. 87/96 no que tange à limitação do crédito relativo à entrada de energia elétrica e serviços de comunicação no estabelecimento, o STF posicionou-se da seguinte forma:

*“APURAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS – Iniciado o julgamento de medida liminar em ação direta ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria – CNI –, contra dispositivos da LC nº. 102, de 11/07/2000, que, alterando a LC nº. 87/96, modificam o critério de apropriação dos créditos do ICMS decorrentes de aquisições de mercadorias para o ativo permanente, de energia elétrica e de serviços de telecomunicação (inserção do § 5º ao art. 20, alteração do inc. II do art. 33 e acréscimo do inc. IV). (...) À primeira vista, o Tribunal entendeu que a modificação do sistema de creditamento pela Lei Complementar impugnada, quer consubstancie a redução de um benefício de natureza fiscal, quer configure a majoração de tributo, cria uma carga para o contribuinte e, portanto, sujeita-se ao princípio da anterioridade (...).” (STF ADI-MC 2.325/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, 29/11/2000, Inf. n.º 212, 06/1/2000 – p. 01 - grifamos).”*

Saliente-se, contudo, que na época somente vigia a anterioridade referente ao exercício financeiro seguinte – período anterior à EC nº. 42/03 -, razão pela qual, no caso da LC nº. 122/06, sujeitar-se ao princípio da anterioridade significa submeter-se à regra atual do artigo 150, III, “b” e “c” da CF, devendo também respeitar a anterioridade nonagesimal, não excepcionada para o ICMS no § 1º desse mesmo artigo.

Outro caso passível de citação, em que os tribunais superiores ratificaram a anterioridade – dessa vez nonagesimal, com fulcro no § 6º do artigo 195 da CF -, refere-se à instituição, pela Medida Provisória nº. 812/94, da limitação de 30% na compensação de bases de cálculo negativa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), conforme se verifica a seguir:

*“EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MEDIDA PROVISÓRIA 812, PUBLICADA EM 31/12/94 E CONVERTIDA NA LEI 8981/95. PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO. LIMITAÇÃO. INCIDÊNCIA NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. VÍCIOS NO JULGADO. INEXISTÊNCIA.*

*1. Contribuição Social sobre o Lucro. Lei 8981/95 resultante da conversão da Medida Provisória 812, editada em 31 de dezembro de 1994. Incidência sobre o lucro líquido apurado no balanço fiscal encerrado no último dia desse mesmo ano. Impossibilidade, em razão da necessária observância ao princípio da anterioridade mitigada. 2. A sistemática instituída pela MP 812/94, que limitou a 30% do lucro líquido ajustado os prejuízos dedutíveis apurados nos exercícios anteriores, para efeito*

*do cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, agrava a situação do contribuinte, que, na forma da Lei 8541/92, podia compensá-los, sem qualquer limitação, até quatro anos-calendários subsequentes ao da apuração. Impossível sua aplicação ao resultado contábil relativo ao exercício de 1994, em face do disposto no artigo 195, § 6º, da Constituição, que consagra o princípio da anterioridade nonagesimal. Vícios no julgado. Inexistência. Embargos de declaração rejeitados.” (STF RE-AgR-ED 332885/SP, Min. Maurício Corrêa, DJ 07-03-2003 PP-00042 EMENT VOL-02101-03 PP-00613 - grifamos).*

Conclui-se, portanto, que o contribuinte poderá recorrer à justiça para garantir o direito de creditar-se do ICMS pago nas mercadorias de seu uso e consumo entradas em seu estabelecimento no período de 1º de Janeiro a 12 de Março de 2007, em função do lapso temporal de 90 dias corridos a que a LC nº. 122/06 deve aguardar para ter sua eficácia respeitada.

## **5. Conclusão**

Diante de todo o exposto acima, entendemos que existem sólidos argumentos para que os contribuintes que, por acumularem valores relevantes relativos ao ICMS pago na aquisição de mercadorias destinadas ao seu uso e consumo, optem por pleitear o direito à compensação na esfera judicial, seja para o lapso temporal existente entre 1º de Janeiro e 12 de Março, seja para todo o exercício financeiro de 2007.

No primeiro caso, o argumento jurídico tem fulcro na observância obrigatória, pelo legislador complementar, do princípio da anterioridade na instituição ou majoração de determinados tributos, dentre eles o ICMS. Isto porque a vedação a um direito de crédito do imposto, cuja data de vigência era determinada por lei, constitui-se em uma majoração de tributo, uma vez que o ICMS devido é resultado de contas escriturais resultantes de débitos e créditos do imposto.

Para este pleito, entendemos substanciais as chances de êxito em eventual discussão por medida judicial, diante da farta jurisprudência nos tribunais superiores no tocante à proteção dada ao contribuinte pelo princípio da anterioridade, inclusive no caso de limitação de créditos.

No segundo caso, a restrição ao princípio constitucional da não-cumulatividade insculpida no artigo 33 da LC nº. é flagrantemente questionável, haja vista que a forma apresentada no § 2º, inciso II do artigo 155 não requer que os débitos e créditos do ICMS, para fins de apuração e pagamento, sejam referentes a uma mesma mercadoria. É dizer, a não-cumulatividade se aplica à atividade econômica em geral, e não simplesmente ao ciclo pelo qual determinada mercadoria transita desde sua origem até o seu consumo final.

Isto implica dizer que, uma vez contribuinte do imposto e sujeito a operações subsequentes tributadas, o estabelecimento produtor ou distribuidor poderá utilizar todo o montante de ICMS a que se sujeitou em suas aquisições, para compensar com o imposto devido em suas saídas, não havendo subsídio constitucional para que o contribuinte deva estornar os créditos relativos às mercadorias entradas no estabelecimento para seu uso e consumo.

Neste caso, contudo, os tribunais superiores têm se pronunciado contrários ao direito ao crédito, por considerarem a previsão da LC nº. 87/96 como mero benefício fiscal concedido pelo legislador complementar, competindo a ele, a qualquer momento e pelo mesmo veículo normativo (lei complementar), restringir ou postergar sua eficácia, sem que haja qualquer infringência de norma constitucional.

Contudo, este entendimento não está pacificado, especialmente nos casos em que referidos bens de uso e consumo desgastam-se na produção ou integram, de alguma maneira, o produto final tributado na saída, competindo à perícia demonstrar, em juízo, que o uso ou consumo de tais mercadorias não interrompe a cadeia produtiva da qual fazem parte.