

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



76

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

76

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras Editora*, com alterações procedidas por *Mars e Dialética*

Capa (fundo)
Detalhe da obra
“100% Azul ou Quase”,
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena
(JANEIRO - 2002)

Vicente Vê
é o autor da fotografia
reproduzida em destaque
na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário,
inclusive exemplar com o
Índice Cumulativo dos nºs 1 a 75.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (0xx11) 5084-4544

SUMÁRIO

Doutrina

- IPTU: progressividade e diferenciação - Aires F. Barreto 7
- Responsabilidade tributária na continuação do negócio - Carlos Henrique Abrão 12
- Refis: a desistência de ações, a renúncia do direito e os honorários advocatícios - Célio Armando Janczeski 15
- Créditos de ICMS e a idoneidade do contribuinte emissor da nota fiscal - Fernando Augusto Monteiro Perez 19
- Progressividade, justiça social e capacidade contributiva - Fernando Aurelio Zilveti 27
- Problemas de qualificação na aplicação das convenções contra a bitributação internacional - Gerd W. Rothmann 33
- Ainda a imunidade tributária dos serviços prestados pelos correios e telégrafos - Ives Gandra da Silva Martins 44
- O “encargo” embutido na cobrança da dívida ativa da União - José Luis Ribeiro Brazuna 51
- As contribuições sociais instituídas pela LC nº 110/01 analisadas sob o enfoque da finalidade, eficácia temporal (anterioridade e irretroatividade), extrafiscalidade e bases de cálculo - Régis Pallotta Trigo 66
- Reinterpretando a norma antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional - Ricardo Mariz de Oliveira 81
- A decisão definitiva no processo administrativo tributário e o ingresso da Fazenda Pública em juízo - Schubert de Farias Machado 102
- Responsabilidade pessoal dos sócios por dívidas fiscais da pessoa jurídica - Sergio André Rocha Gomes da Silva 119

Pareceres

- ICMS. crédito de bens destinados ao ativo fixo. Lei Complementar 102/2000. Aproveitamento em 48 meses. Efeitos - Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo 131
- Multa agravada e em duplicidade - Marco Aurelio Greco 148
- A tributação pelo ICMS das operações interestaduais com o petróleo e seus derivados - o sentido da imunidade: tributação exclusiva no destino - extensão da responsabilidade do substituto tributário - Sacha Calmon Navarro Coêlho 162

PARECERES

ICMS. Crédito de Bens Destinados ao Ativo Fixo. Lei Complementar 102/2000. Aproveitamento em 48 Meses. Efeitos

Hugo de Brito Machado

Hugo de Brito Machado Segundo

- O direito ao crédito de ICMS decorrente do princípio da não-cumulatividade tem natureza peculiar, pois somente completa-se quando há saídas (débitos) com as quais possa ser compensado.

- Antes de ser exercitável um direito não se pode cogitar de sua caducidade. Assim, admitindo a validade das disposições da LC 102/2000, o prazo de 48 meses para o aproveitamento de créditos oriundos de bens destinados ao ativo fixo só pode ter o seu início quando da realização de saídas tributáveis que viabilizem o seu aproveitamento.

- O período decorrido entre a entrada de bem para o ativo fixo e o início das atividades do estabelecimento não pode ser computado para os fins do prazo estabelecido na LC 102/2000, sob pena de malferimento dos princípios constitucionais da não-cumulatividade, isonomia, razoabilidade e proporcionalidade.

Consulta

..., por intermédio dos ilustres advogados, Dra. ... e Dr. ..., honra-nos com a seguinte consulta:

"A Lei Complementar 102, de 11 de julho de 2000, alterou o art. 20 da Lei Complementar 87/96, estabelecendo que o crédito de ICMS relativamente às entradas de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente será apropriado na razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, proporcional às operações de saídas ou prestações tributadas, equiparando-se às tributadas, as saídas e prestações com destino ao exterior. A primeira fração deverá ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento.

Face a este dispositivo, como deverá ocorrer a apropriação de créditos de bens destinados ao ativo permanente quanto destinados a novos empreendimentos cuja efetiva operação não ocorrer imediatamente? Haverá a perda dos créditos referentes ao período necessário à implantação do empreendimento? A apropriação dos créditos somente poderá se dar quando o estabelecimento promover saídas, prestações tributadas ou destinadas ao exterior?

Qual o procedimento que a empresa deverá adotar a fim de assegurar o aproveitamento integral dos créditos de ICMS oriundos das aquisições de bens destinados ao ativo permanente para empreendimentos ainda em fase de construção?"



**Hugo de Brito
Machado**

é Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará, Membro do IFA - International Fiscal Association, Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários e Juiz aposentado do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.



**Hugo de Brito
Machado Segundo**
é Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB-CE e Advogado em Fortaleza.

Examinamos a legislação e a jurisprudência pertinentes, e passamos a emitir o nosso

Parecer

1. Considerações Iniciais

1.1. A não-cumulatividade do ICMS e o sistema de débitos e créditos

A não-cumulatividade do ICMS, prevista na Constituição, efetiva-se no momento da apuração do valor do imposto a ser pago. Sempre que entram mercadorias no estabelecimento do contribuinte, este credita-se do imposto incidente nas operações anteriores. Quando ocorrem saídas, o contribuinte debita-se do imposto respectivo. No final do período, o valor devido corresponde à diferença entre os créditos e os débitos, quando maiores estes últimos. Havendo saldo credor, será este transferido para o período seguinte.

Para a realização da não-cumulatividade existem dois regimes distintos, o do *crédito físico* e o do *crédito financeiro*. No primeiro, existe como que uma relação física entre os créditos e débitos do imposto e os bens aos quais se referem, de sorte que somente geram direito de crédito as entradas de bens que se destinam a sair do estabelecimento, tal como entraram, ou a integrarem, fisicamente, o produto em cuja fabricação constituem insumos. Já no regime do crédito financeiro não existe nenhuma relação física entre os bens e o imposto. O que importa é o aspecto puramente financeiro, de sorte que geram direito a crédito todas as entradas que correspondam a custos dos bens ou produtos que saem do estabelecimento.

Na prática, nos diversos países que adotam o imposto não cumulativo sobre a circulação de bens e a prestação de serviços, tem-se a predominância ora de um, ora de outro regime, sendo certo que o regime do crédito físico foi predominante no Brasil até 1996.

A rigor, porém, o princípio da não-cumulatividade somente se realiza completamente se adotado o regime do crédito financeiro, capaz de evitar a sobreposição do imposto sempre que os custos do produto não correspondem a elementos físicos nele diretamente integrados, como é o caso dos bens destinados ao ativo fixo que, destinados à produção de bens, consubstanciam indiscutivelmente custos dessa produção, embora não se integrem fisicamente aos bens produzidos.

Com a Lei Complementar nº 87/96, foi assegurado aos contribuintes o direito de aproveitar como crédito de ICMS, também, o imposto relativo à entrada de bens destinados ao consumo¹ e ao ativo fixo do estabelecimento, e com isso a não-cumulatividade do ICMS, no Brasil, aproximou-se do regime do *crédito financeiro*, no qual “todos os custos, em sentido amplo, que vierem onerados pelo ICMS, ensejam o crédito respectivo”².

Ocorre que em face do impacto dessa medida na arrecadação do ICMS, a efetivação completa da mesma vem sendo protelada, com sucessivos adiamentos da data a partir da qual poderá ocorrer a utilização dos créditos oriundos da entrada de bens de consumo, de sorte que não se pode considerar ainda plenamente adotado o regime do crédito financeiro. Mais exato é dizer-se que a Lei Complementar adotou uma terceira espécie de regime para a não-cumulatividade, “na qual são albergados elementos de um e de outro daqueles dois regimes jurídicos”³.

1.2. A natureza jurídica dos créditos de ICMS

Seja como for, decorrendo o crédito apenas da entrada de mercadorias a serem revendidas, ou também de bens destinados ao ativo fixo, o certo é que sua natureza jurídica não se confunde com a de um direito creditório, oponível contra o Estado-mem-

¹ Estes inicialmente apenas a partir de 1998, nos termos do artigo 33, I, da LC nº 87/96.

² Hugo de Brito Machado, *Aspectos Fundamentais do ICMS*, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 133.

³ Hugo de Brito Machado, *Aspectos Fundamentais do ICMS*, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 133.

bro, como acontece com o direito decorrente de um pagamento indevido, por exemplo. Assim, a compensação efetuada ao final do período não se confunde com a compensação no sentido de forma de extinção de obrigações, “porque a rigor não se tem, antes da apuração periódica, um débito. Nem se pode dizer que existe um crédito relativo a entradas”⁴. Um contribuinte que resolva encerrar suas atividades, possuindo elevado saldo credor de ICMS, não poderá reclamá-lo perante o Estado, pedindo a restituição respectiva, exatamente porque o direito ao crédito somente estará completo, no sentido de que somente poderá ser exercitado, *se e quando* ocorrerem débitos (saídas) com os quais este possa ser aproveitado. Como um de nós já escreveu,

“O princípio da não-cumulatividade realmente não cria para o contribuinte um direito de crédito contra o fisco. O denominado *crédito* do ICMS é apenas um elemento a considerar no cálculo do imposto a ser pago. Da mesma forma, a saída das mercadorias não cria, por si mesma, um débito do contribuinte. Só depois de apurado o imposto é que se pode falar realmente em *crédito tributário*, crédito do fisco, que é, este sim, um *débito* do contribuinte.”⁵

Assim, antes de realizar saídas, o contribuinte não tem, ainda, como exercitar o seu direito ao crédito do ICMS relativo às entradas de mercadorias em seu estabelecimento. Esse direito nasce, é certo, das entradas, mas as saídas constituem condição indispensável ao exercício desse direito. Na linguagem de Pontes de Miranda, pode-se dizer que ocorridas as entradas o contribuinte tem o direito, mas não tem ainda a pretensão, que lhe confere exigibilidade.

1.3. A extinção do crédito pelo decurso de cinco anos

Com o objetivo de disciplinar o aproveitamento de créditos de ICMS no tempo, a

Lei Complementar nº 87/96 estabeleceu o seguinte:

“Art. 23 - (...)

Parágrafo único - O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento.”

Dois aspectos, relativos a este artigo, merecem ser destacados.

O primeiro diz respeito à inconstitucionalidade da fixação de um prazo para o aproveitamento de créditos. De fato, em se tratando de direito decorrente do princípio constitucional da não-cumulatividade, “é inadmissível essa hipótese de decadência, porque se trata de um direito constitucional, decorrente do princípio expresso na Lei Maior”⁶.

Como um de nós já escreveu,

“É certo que se tem admitido a decadência, instituída por lei, de direitos constitucionais, como acontece com o direito ao mandado de segurança. Ocorre que mesmo em relação a este a doutrina não é pacífica, havendo valiosas manifestações no sentido da inconstitucionalidade do dispositivo legal que reputa extinto o direito ao mandado de segurança pelo decurso do prazo de cento e vinte dias a contar da ciência do ato lesivo.

E quem, como eu, admite a decadência do direito ao mandado de segurança, o faz à consideração de que um direito cuja defesa não é promovida no prazo de cento e vinte dias, certamente não é importante para seu titular, não sendo razoável garantir-lhe a via especial do *writ*, posto que pode tal direito ser defendido pelas denominadas vias ordinárias. Em outras palavras, a decadência, no caso, extingue apenas o direito a uma via especial e urgente, pois o direito a esta não se compatibiliza com a inércia do titular do direito.

Em se tratando de um direito substancial, e não apenas do direito a uma via proces-

⁴ Hugo de Brito Machado, *Aspectos Fundamentais do ICMS*, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 138.

⁵ Hugo de Brito Machado, *Aspectos Fundamentais do ICMS*, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 139.

⁶ Hugo de Brito Machado, *Aspectos Fundamentais do ICMS*, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 149.

sual é razoável que a norma da Constituição, que o institui, não comporte restrição, de nenhuma espécie, introduzida por norma inferior.”⁷

Poder-se-á argumentar que a norma contida na lei complementar apenas tem o propósito de evitar que o crédito perdeu indefinidamente, em prejuízo à segurança jurídica.

O argumento, embora não seja absurdo, é improcedente. O princípio da segurança jurídica é garantia do cidadão, e não do Estado, não podendo ser invocado por este contra aquele. Em várias oportunidades já o Supremo Tribunal Federal manifestou-se desfavorável à invocação de princípios constitucionais pelo Estado contra os cidadãos⁸, posto que a Constituição é uma garantia destes contra aquele, e não o contrário. Neste ponto é importante referir, porque oportuna, a lúcida afirmação de Paulo Bonavides:

“As Constituições existem para o homem e não para o Estado; para a Sociedade e não para o Poder. Robespierre, sem embargo da insânia revolucionária que o acometeu nos dias do Terror, proferiu uma verdade lapidar quando disse: ‘A declaração de Direitos é a Constituição de todos os povos.’”⁹

Admitindo-se, porém, apenas para argumentar, a constitucionalidade de um prazo para o aproveitamento de créditos de ICMS no âmbito da não-cumulatividade, torna-se relevante a determinação do *termo inicial* desse prazo, segundo aspecto a ser destacado em face do parágrafo único do artigo 23 da LC 87/96.

Em seu elemento literal, o parágrafo único do artigo 23 da LC 87/96 determina que o prazo de cinco anos para a utilização do crédito de ICMS tem início da data da emissão do documento. “Documento que parece ser aquele relativo à operação da qual

tenha decorrido a entrada de mercadorias no estabelecimento, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”¹⁰

Para a adequada compreensão da lei, todavia, tem-se de considerar a realidade fática sobre a qual laborou o legislador para produzi-la, e também as possíveis falhas na elaboração do seu *texto*, que é apenas um ponto de partida para o intérprete na busca do significado da norma jurídica que se expressa através dele.

No dizer autorizado de Pontes de Miranda,

“O aplicar a lei porque está na lei, o resolver pelo sentido literal, porque assim quis o legislador, corresponde ao fazer porque está no Evangelho, no Tamulde, no Korão, no *Corpus Iuris*, porque o nosso pai fez, e ao ingênuo ‘porque mamãe disse’ das criancinhas (Compare-se L. v. Petrazycki, *Über die Motive des Handelns und über das Wesen der Moral und des Rechts*, Berlin, 1907, 20, sobre explicação psicológica das normas éticas). Em tudo isso há muitíssimo de oracular e revela a relativa infância dos povos, da Humanidade.

À Ciência e não somente a ela, mas, pelo menos, principalmente à Ciência, é que deveremos o sair o *infantilismo* social e político, que nos acorrenta a ridículos preconceitos, que não servem à ordem social.

Deve o intérprete (jurisconsulto, juiz) procurar, na aplicação da regra, não o conteúdo dos sinais ópticos ou sonoros (ordens verbais), mas, com o auxílio deles, o que se neles contém, mais ou menos o que se perdeu ou se argumentou no trabalho de expressão. Em vez de início em si, apenas é a lei a forma intermédia, durável, mas dúctil, para conservar o dado, ainda que isto o deforme.”¹¹

⁷ Hugo de Brito Machado, *Aspectos Fundamentais do ICMS*, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 149.

⁸ “O princípio insculpido no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição (garantia do direito adquirido) não impede a edição, pelo Estado, de norma retroativa (lei ou decreto) em benefício do particular.” (*Clipping do DJU* de 18.04.97 no *Informativo STF* de 24.04.97 - RE 184099-4 - Rel. Min. Octavio Gallotti).

⁹ Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 1993, p. 230.

¹⁰ Hugo de Brito Machado, *Aspectos Fundamentais do ICMS*, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 148.

¹¹ Pontes de Miranda, *Sistema de Ciência Positiva do Direito*, Atualizado por Vilson Rodrigues Alves, 1ª ed., Campinas: Bookseller, 2000, v. 2, pp. 102 e 103.

Para demonstrar, no caso, a insuficiência do elemento literal na interpretação do parágrafo único do artigo 23 da LC 87/96, basta a afirmação de que o direito ao crédito de ICMS não se completa, no sentido de que ainda não pode ser exercido, com a emissão do documento correspondente à entrada. Com a entrada ele já existe, mas só pode ser exercitado quando ocorrem *saídas* com as quais esse crédito é utilizado na apuração do imposto devido.

Se o contribuinte já pudesse exercitar o seu *direito* ao crédito a partir da entrada do bem, o encerramento das atividades de um estabelecimento titular de elevado saldo credor tornaria o Estado-membro obrigado a “ressarcir” esse valor, em dinheiro. Isso não acontece, o que demonstra que o direito ao crédito somente pode ser exercido quando da ocorrência de débitos com os quais pode ser compensado.

É inadmissível, portanto, esteja o início do prazo de caducidade situado antes do momento a partir do qual o direito pode ser exercido. É sabido que o fundamento da decadência reside exatamente na inércia do titular do Direito, e se o titular do Direito ainda não pode exercitá-lo não há como se possa afirmar que o mesmo está inerte, não se podendo iniciar contra ele, portanto, nenhum prazo extintivo.

Tratando do prazo de caducidade em comento, um de nós já escreveu:

“A extinção a que se refere o art. 23, parágrafo único, da Lei Complementar nº 87 somente ocorre se o contribuinte deixar transcorrer o prazo de cinco anos, contado da emissão do documento, pagando o imposto relativo às saídas de mercadorias sem fazer a compensação a que tem direito.

O direito ao crédito do valor do imposto relativo a operações anteriores não é, como pode parecer, um direito creditório do contribuinte contra o Estado. Se fosse, mesmo perecendo a mercadoria, ou por qualquer razão incorrendo operação seguinte, tributável, ele existiria, e o Estado teria de pagar o valor correspondente ao contribuinte.

Cuida-se de um direito peculiar, que somente se completa com a ocorrência de débito do imposto, não se podendo, portanto, antes disto, cogitar de decadência. Não se trata de direito de crédito, autônomo. Trata-se, isto sim, do direito de deduzir do imposto devido aquele relativo a operação anterior.

O fundamento desse direito está na norma da Constituição, segundo a qual o ICMS ‘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’ (CF, art. 155, § 2º, inciso II). Cuida-se, pois, de direito à não-cumulatividade do ICMS, que se vai consolidando na medida em que surgem débitos desse imposto, em razão de operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços tributáveis.

Diversamente do que pode parecer, portanto, o direito em questão não se completa com a aquisição da mercadoria, mas com a ocorrência da operação na qual o ICMS é devido. É nesse momento que se aperfeiçoa o direito ao crédito, que é mais do que uma forma de evitar-se a cumulação do imposto.

O art. 19 da Lei Complementar nº 87/96, reproduzindo a supratranscrita norma da Constituição, estabelece que ‘o imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado’. E a seguir o art. 20 diz que para a referida compensação ‘é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadorias, 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'. O direito de creditar-se, portanto, somente se completa quando ocorre o débito. É somente a partir desse momento, portanto, que poderá ter início qualquer prazo extintivo dele. Inadmissível, pois, cogitar-se de extinção desse direito pelo decurso do prazo de cinco anos contado da data da emissão do documento relativo à entrada da mercadoria, ou ao recebimento do serviço.

A norma do art. 23, parágrafo único, da Lei Complementar nº 87/96, portanto, há de ser interpretada no sentido de que o prazo extintivo por ela instituído somente começa a correr no momento em que o contribuinte deixa de usar o crédito do ICMS relativo a operações de entrada de mercadorias ou do recebimento de serviços tributáveis, tendo como fazê-lo em face da realização de operações que ensemjam débito desse imposto."¹²

A não ser assim, aliás, o direito ao crédito de que se cuida não seria efetivo para os contribuintes que fabricam produtos de grande porte, cuja produção é demorada, e o que é pior, não seria efetivo para a implantação da maioria dos empreendimentos industriais, nos quais o início das vendas demora a ocorrer, de sorte que não haveria condição alguma para a utilização dos créditos relativos a todos ou a grande parte dos bens adquiridos para o ativo fixo da empresa.

Assim, e em conclusão, "o prazo extintivo instituído pela norma do parágrafo único do art. 23 da LC 87/96 somente tem início da emissão do documento relativo a operação da qual decorre o débito do imposto, a ensejar a compensação com o crédito de cuja extinção se cogita. Se tal compensação, obviamente, não se fizer por inércia do contribuinte"¹³.

2. A Lei Complementar nº 102/2000

2.1. As alterações no aproveitamento de créditos

O aproveitamento de créditos de ICMS, no que diz respeito especificamente aos bens

destinados ao ativo fixo do estabelecimento, sofreu algumas alterações por parte da LC 102/2000, que dispôs o seguinte:

"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 do bem 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 do total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior.

IV - o quociente de 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

¹² Hugo de Brito Machado, *Aspectos Fundamentais do ICMS*, 2^a ed., São Paulo: Dialética, 1999, pp. 150 a 151.

¹³ Hugo de Brito Machado, *Aspectos Fundamentais do ICMS*, 2^a ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 151.

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."

Em relação ao regime instituído originalmente pela LC 87/96, o aproveitamento do crédito decorrente da entrada de bens do ativo fixo sofreu duas alterações substanciais: deve ser aproveitado parceladamente, em no máximo quatro anos.

Para a generalidade dos contribuintes, tais alterações simplesmente pulverizam o aproveitamento do crédito em 48 parcelas mensais, e reduziram o prazo de caducidade, que antes era de 5 anos. Entretanto, em se tratando de contribuinte que pretende construir empreendimento novo, de grande porte, adquirindo máquinas e equipamentos caros, e cujas atividades, em face da demora na construção das instalações, podem levar vários anos para ter início, o novo disciplinamento legal gerou questões assaz relevantes.

A primeira decorre do prazo de caducidade, que foi reduzido para quatro anos (48 meses). A segunda refere-se ao modo como tais créditos devem ser aproveitados, em se tratando de empreendimento de construção demorada, hipótese em que os bens destinados ao ativo fixo entram no estabelecimento e somente após vários anos ocorrem as primeiras saídas. Quando da primeira saída pode ser aproveitado apenas 1/48 do crédito, ou podem ser aproveitadas todas as parcelas já incorporadas desde a entrada do bem?

Tais questões demonstram mais uma vez a insuficiência do elemento literal na interpretação, posto que o texto legal refere-se, em sua literalidade, apenas aos empreendimentos que já se encontram em funciona-

mento quando da entrada do bem destinado ao ativo fixo.

Tem-se, portanto, situação na qual se faz necessária a consideração do complexo de fatos relevantes em face da norma em questão, para que se tenha a adequada significação desta. Não se pode olvidar que "na lei não se previu a hipótese; mas está no dado, no complexo de elementos sociais que constituíram o elemento da norma jurídica, expressa, depois, imperfeitamente, pelo legislador"¹⁴. Cumpre-nos, assim, encontrar no dado, no complexo de elementos sociais que constituem o conteúdo da norma jurídica, bem como nas demais normas do sistema, notadamente na Constituição, a adequada solução para o caso. É do que cuidaremos seguir.

2.2. A solução literal. Inviabilidade

Admitida a constitucionalidade da existência, em tese, de um prazo decadencial para o aproveitamento de créditos de ICMS¹⁵, os incisos do § 5º do artigo 20 da LC 87/96, nela inseridos pela LC 102/2000, interpretados literalmente, poderiam levar o intérprete a concluir que empreendimentos de construção demorada, que levem mais de quatro anos para serem concluídos, perdem todo o crédito oriundo da entrada de bens para o ativo fixo.

Essa interpretação, todavia, é inadmissível, porque contraria os mais elementares princípios da lógica jurídica, e afronta de modo flagrante vários princípios constitucionais. Impõe-se, pois, ao intérprete, a consideração dos elementos finalístico e sistêmico, sem os quais não poderá alcançar um significado capaz de compatibilizar a norma em questão com o texto constitucional. Em outras palavras, impõe-se no caso uma interpretação da lei segundo a Constituição.

2.2.1. A realidade e o elemento finalístico

Como toda norma tem um objetivo, cabe ao intérprete partir do texto, sem jamais a ele se limitar. "Em vez de se limitar

¹⁴ Pontes de Miranda, *Sistema de Ciência Positiva do Direito*, v. 2, atualizado por Vilson Rodrigues Alves, 1ª ed., Campinas: Bookseller, 2000, p. 102.

¹⁵ Ver o item I.3. deste parecer.

a induzir da lei, o que não satisfaria, induzirá das realidades, e a regra escrita apenas lhe serve de guia.”¹⁶ Induzir das realidades nada mais significa do que colher dos fatos a norma necessária, para então compreender aquela que, imperfeitamente, o legislador elaborou. A realidade é dinâmica e bem mais rica que a capacidade de previsão do legislador, cabendo ao exegeta o trabalho de adequação das previsões normativas aos fatos sobre os quais incidem.

A LC 102/2000 teve por fito tornar possível o aproveitamento do crédito correspondente à entrada dos bens do ativo fixo correlacionado ao desgaste desses bens. E isto é razoável porque, em última análise, esse desgaste representa, financeiramente, um fato que, para o fim da não-cumulatividade, equivale à saída desse bem do ativo permanente. Como o desgaste do bem do ativo não ocorre integral e imediatamente, mas é gradual, é razoável que também os seus créditos sejam aproveitados gradualmente.

Além desse aspecto rigorosamente técnico, de realização adequada do princípio constitucional da não-cumulatividade, existe também o aspecto político, relacionado à preservação da arrecadação tributária. Com certeza o aproveitamento imediato dos créditos de bens do ativo permanente reduziria significativamente e de forma brusca a arrecadação dos Estados, o que também justifica a norma em exame como instrumento para evitar que isto aconteça. Esse é o *dado fático*, que o legislador traduziu, imperfeitamente, nas disposições do § 5º do art. 20 da LC 87/96, com as alterações efetuadas pela LC 102/2000.

Na imperfeição de suas disposições, a LC 102 não previu, expressa e literalmente, o tratamento a ser dado na hipótese de empreendimento em fase de construção, especialmente quando esta é demorada. A letra da lei atende apenas a situação dos contribuintes que já estão em atividade, realizando saídas, e adquirem bens para o ativo fixo

cuja primeira parcela de 1/48 avos já pode ser aproveitada imediatamente.

Assim, o *dado fático*, que dá conteúdo à forma legal, é assaz relevante na adequação da norma a essa situação peculiar. Cumple examinar o *fato* que o legislador pretendeu regular, os *valores* eleitos pelas demais normas do ordenamento, a *hipótese* que a final restou descrita na LC 102 e o *fato* sobre o qual esta deve incidir, em cada caso concreto.

No caso narrado pela consultente, apesar de ainda não se encontrar em operação o empreendimento, os bens que integram o seu ativo fixo já se estão depreciando. Além disso, como ainda não há saídas, não se pode cogitar de um impacto inicial na arrecadação das Fazendas Estaduais. Nada impede, pois, que tais créditos sejam já incorporados a partir da entrada dos bens, parcialmente, e sejam continuamente transferidos para os períodos subsequentes em face da absoluta impossibilidade do seu imediato aproveitamento. Quando ocorrer a primeira saída, todo o valor até então acumulado poderá ser aproveitado.

Essa conclusão apresenta-se em harmonia com os elementos sistêmico e finalístico. Permite seja feito disponibilizado o crédito gradualmente, e impede o impacto imediato na arrecadação das Fazendas Estaduais, exatamente o objetivo buscado na elaboração da norma jurídica.

Quanto ao prazo de decadência, e a seu termo inicial, como já ficou neste parecer demonstrado também não se pode admitir uma interpretação simplesmente literal, que terminaria por destruir inteiramente o direito ao crédito para os contribuintes nessa situação peculiar em que se encontra a consultente.

Na verdade, é razoável admitir-se como termo inicial do prazo de caducidade o mês da entrada do bem no estabelecimento, para os casos em que o direito ao crédito nasce acompanhado desde logo da correspondente condição de exercício. Em outras pala-

¹⁶ Pontes de Miranda, *Sistema de Ciência Positiva do Direito*, v. 2, atualizado por Vilson Rodrigues Alves, 1ª ed., Campinas: Bookseller, 2000, p. 103.

vras, aquele marco inicial é razoável para os casos em que o crédito em questão já nasce em condições de ser utilizado, porque presentes saídas geradoras dos débitos com os quais é compensado. Não, porém, para os casos nos quais o contribuinte não está ainda realizando saídas de mercadorias e, por isto mesmo, o direito de crédito não ganhou ainda condição de ser exercido. É ainda um direito sem a correspondente pretensão.

Para os casos nos quais o direito ao crédito só pode ser exercido em data posterior, porque as saídas, geradoras da condição para o exercício do direito, só posteriormente acontecem, tem-se de buscar nessa realidade o sentido da norma em questão, para que a finalidade desta não reste inteiramente frustrada.

Entretanto, não é apenas a realidade fática, da qual induzimos a finalidade da norma jurídica, que nos conduz a essa conclusão. *Também* as demais normas do sistema jurídico, que jamais podem ser esquecidas, apontam para a mesma conclusão.

2.2.2. O elemento sistêmico

Já demonstramos a inconstitucionalidade, em tese, do prazo de decadência estabelecido pela LC 87/96 para o aproveitamento de créditos de uma maneira geral¹⁷. A mesma argumentação aplica-se ao prazo estabelecido pela LC 102/2000.

Admitida porém, apenas para fins de argumentação, a validade da norma que institui um prazo, torna-se relevante a determinação de seu termo inicial. Demonstramos, também, quando tratamos do prazo fixado pela LC 87/96, que referido termo inicial é a data em que o crédito ganha condição de aproveitamento e que, mesmo podendo ser aproveitado para contrapor-se a um débito já existente, não o é por inércia do contribuinte¹⁸. Aquelas razões aplicam-se inteiramente ao prazo estabelecido na LC 102/2000 para o aproveitamento do crédito de bens do ativo permanente.

Mas não só. Como várias vezes já afirmamos, o legislador fixou o prazo de 48 meses para o aproveitamento do crédito de bem do ativo fixo a partir da previsão de hipóteses nas quais a primeira parcela desse crédito pode ser aproveitada logo no mês da entrada do bem. O termo inicial do prazo, portanto, situa-se na data em que o crédito decorrente das entradas pode efetivamente ser utilizado. Este é o elemento essencial. A possibilidade efetiva de utilização. Assim, em hipótese na qual essa possibilidade de utilização nasce em momento posterior, é deste, e não daquele, que começa o prazo em questão.

Aliás, é impróprio falar-se em interpretação da norma, e em interpretação do sistema, como se estas fossem coisas distintas e independentes. A norma está necessariamente dentro do sistema e, ao ser nele inserida, sofre adaptações que a tornam compatível com as demais normas que o integram. Dividimos o exame do fenômeno, vale dizer, a finalidade da norma e adequação dessa no sistema, apenas para tornar mais didática esta manifestação, porque na verdade são temas inseparáveis.

No dizer autorizado de Pontes de Miranda,

"Direito é sistema de regras, sistema lógico, que satisfaz as exigências metalógicas de *coerência*, ou lógicas de *consistência*. As regras jurídicas têm de construir sistema. Nenhuma regra jurídica é sozinha, nenhuma é gota, ainda quando tenha sido o artigo ou o parágrafo único de uma lei. Cairia, como gota, no copo cheio de líquido colorido, e a sua cor juntar-se-ia às das outras gotas que lá se pingaram, noutros momentos."

As disposições da LC 102/2000 são gota, cuja cor, por mais distinta que seja, altera-se quando cai no copo que é o Sistema Jurídico, composto de outras gotas, assaz fortes, notadamente as constitucionais.

¹⁷ Ver item 1.3 deste parecer.

¹⁸ Ver item 1.3 deste parecer.

¹⁹ Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967*, São Paulo: RT, v. 1, p. 39.

No mesmo sentido doutrina Alfredo Augusto Becker, para quem a norma jurídica, considerada de forma isolada, sequer existe como tal. Em suas palavras,

“A lei considerada em si mesma, como um ser isolado, não existe como regra jurídica. Isolada em si mesma, a lei existe apenas como fórmula literal legislativa sem conteúdo jurídico ou com simples fenômeno histórico. A lei não é um pássaro que o legislador solta abrindo as portas do Congresso. A lei tributária não é um falcão real que do punho do Executivo alça vôo para ir à caça do ‘fato gerador’. A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial.

Estas ações e reações se processam tanto no plano vertical (interpretação histórica) quanto no plano horizontal (interpretação sistemática). Esta fenomenologia da regra jurídica é observada à luz do cânones hermenêutico da totalidade do sistema jurídico e que consiste em síntese: extrair a regra jurídica contida na lei, relacionando esta com as demais leis do sistema jurídico vigente (plano horizontal) e sistemas jurídicos antecedentes (plano vertical).

A regra jurídica embute-se no sistema jurídico e tal inserção não é sem consequências para o conteúdo da regra jurídica, nem sem consequências para o sistema jurídico. ‘Daí, quando se lê a lei, em verdade se ter [sic] na mente o sistema jurídico, em que ela entra, e se ler na história, no texto e na exposição sistemática. Os erros de expressão da lei são corrigidos facilmente porque o texto fica entre esses dois componentes do material para a fixação do verdadeiro sentido’ [Pontes de Miranda, *Tratado de Direito*

Privado, Prefácio, Tomo I, 3^a ed., p. XIII].”²⁰

A interpretação literal dos dispositivos da LC 102/2000, aplicáveis ao caso que estamos a examinar, contrapõe-se flagrantemente não apenas com a lógica jurídica e com os princípios gerais de direito. Contrapõe-se sobretudo com princípios constitucionais do mais alto relevo. E, por isto mesmo, essa interpretação literal não tem nenhum cabimento, posto que, se adotada, irremediavelmente os invalidará.

2.2.2.1. O princípio da razoabilidade

O princípio constitucional violado de modo mais flagrante pela interpretação simplesmente literal dos dispositivos legais em exame é o princípio da razoabilidade. Nem as criancinhas, cujo infantilismo Pontes de Miranda compara ao daqueles que se satisfazem com a interpretação literal das normas jurídicas, admitiriam ser razoável atribuir a alguém um direito, mas impor um prazo de decadência que se consuma *antes* do surgimento de condições indispensáveis ao exercício desse mesmo direito. Tal despautério malfere as mais elementares noções de lógica jurídica, bem como os princípios gerais de direito relativos à decadência.

É o que acontece com a considente. A LC 102/2000 lhe assegura o direito de creditar-se do ICMS relativo aos bens que adquire para o seu ativo permanente, mas lhe impõe um prazo de decadência que se pode consumar *antes* de poder aquele direito ser exercitado com o aproveitamento desses mesmos créditos. A violência ao princípio da razoabilidade é evidente, sendo clara, portanto, a invalidade da malsinada interpretação literal em face da Constituição.

Sobre o assunto em exame, ensina Quintana:

“Toda actividad estatal para ser constitucional debe ser razonable. Lo razonable es lo opuesto a lo arbitrario, y significa: conforme a la razón, justo, moderado, prudente, todo lo cual pode ser resumido: con arreglo a lo que dicte el sentido común. (...) La ley que altera, y com-

²⁰ Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3^a ed., São Paulo: Lejus, 1998, pp. 115 e 116.

*mayor razón todavía, suprime el derecho cuyo ejercicio pretende reglamentar, incurre en irrazonabilidad o arbitrariedad, en cuanto imponga limitaciones a éste que no sean proporcionadas a las circunstancias que las motivan y a los fines que se propone alcanzar com ellas.*²¹

2.2.2.2. O princípio da isonomia

Malferido, também de modo flagrante, pela interpretação literal dos dispositivos em questão, o princípio da isonomia, positivado na Constituição Federal de 1988 em diversos dispositivos (art. 5º, *caput* e 150, II).

A igualdade tributária resta malferida pois o contribuinte que iniciar a construção de grande empreendimento, com a aquisição de máquinas, equipamentos etc., resta privado de aproveitar os créditos respectivos, que são alcançados pela decadência, enquanto aquele outro contribuinte, já em atividade, decidindo renovar seus equipamentos, ou ampliar seu estabelecimento, terá como aproveitar os créditos já a partir de sua entrada.

Não se argumente que tais contribuintes encontram-se em situação distinta, e que por isso podem ser tratados de modo diverso. O argumento é inconsistente porque a diferença de situações não guarda nenhuma relação com a diferença de tratamento. Em outras palavras, a aludida diferença entre os contribuintes não *justifica* o tratamento diverso que lhes é atribuído. Não há qualquer relação entre o tamanho de um empreendimento, o tempo que este leva para ser concluído e o direito do contribuinte de aproveitar os créditos respectivos. Da mesma maneira, existem contribuintes que vestem roupas claras, e outros que usam roupas escuras, mas essa diferença não autoriza que um deles possa utilizar o crédito de ICMS, e o outro não.

Na verdade, na aplicação do princípio da isonomia a questão reside em saber *qual critério* poderá ser utilizado com o fim de

estabelecer discriminações, posto que é inadmissível a idéia de igualdade absoluta. “Aucune conception de cet genre n’apparaît dans la Déclaration des droits de 1789: des inégalités de fait existent, il ny a point obligation pour l’Etat de les faire disparaître, mais seulement d’assurer à tous une égale protection. Cela n’exclut point au reste, bien au contraire, l’égalité véritable, celle qui consiste, suivant une vieille formule, à traiter également les choses égales et inégalement les choses inégales. L’égalité absolue, mathématique des hommes, comprise à la manière de 1793, est, on l’a dit très justement, le paradoxe de l’égalité; elle aboutit, en réalité, à l’inégalité. Ce n’est point celle d’ailleurs qu’avait en vue l’Assemblée de 1789.”²²

Por isto mesmo a perquirição mais seria que se há de fazer, em torno do princípio da isonomia, consiste em saber se o critério utilizado pelo legislador para estabelecer a discriminação é, ou não é, um critério *justo*. Retorna-se, deste modo, à antiga e sempre problemática questão de saber o que é justo e o que é injusto.

As cogitações mais profundas a respeito do princípio da isonomia conduzem, a final, inexoravelmente, à conclusão de que é isonômico o que é justo, e contrário à isonomia o que é injusto. Mesmo assim, é válida a tentativa de escolha de um critério que, se não resolve, na prática, todos os problemas, é aplicável pelo menos em grande número de casos pertinentes ao difícil problema da isonomia jurídica. E o melhor critério, a nosso ver, é o sugerido por Celso Antônio Bandeira de Mello, para quem

“tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é erigido em critério discriminatório e, de outro lado, se há justificativa racional para, à vista do traço desigualizador adotado, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade afirmada”²³

²¹ S. V. Linares Quintana, *Tratado de Interpretación Constitucional*, Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1998, p. 559.

²² Léon Duguit, *Traité de Droit Constitutionnel*, Paris: Fontemoing, 1930, vol. III p. 629.

²³ Celso Antônio Bandeira de Melo, *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 48.

Esse critério discriminatório não pode ser arbitrariamente adotado pelo legislador. Ao incluir, ou excluir, alguém, de determinado grupo de pessoas às quais se dirige uma norma qualquer, o legislador deve adotar um critério que tenha relação lógica com a inclusão, ou exclusão. No dizer de Celso Antônio,

“a discriminação não pode ser gratuita ou fortuita. Impende que exista uma adequação racional entre o tratamento diferenciado construído e a razão diferencial que lhe serviu de supedâneo. Segue-se que se o fator diferencial não guardar conexão lógica com a disparidade de tratamentos jurídicos dispensados a distinção estabelecida afronta o princípio da isonomia.”²⁴

No âmbito do direito tributário, sempre que dois contribuintes se encontrarem na mesma situação a eles deve ser dispensado igual tratamento tributário.

Na questão em exame, não se deve avaliar a isonomia meramente formal, relativa à igualdade do tratamento dado a todos os contribuintes que constroem empreendimentos de conclusão demorada. Nem tampouco se pode considerar racional um critério de discriminação que nega o direito de crédito a esses contribuintes.

Afinal, por que negar o crédito a um contribuinte que constrói uma fábrica de navios, e realiza a primeira saída seis anos depois da compra das primeiras máquinas, e garantir esse mesmo crédito a um outro contribuinte, que simplesmente renova as máquinas e equipamentos de empresa têxtil, já existente, e portanto apta a aproveitar os créditos respectivos? Que diferença há entre tais contribuintes, de sorte a que o primeiro não tenha direito ao crédito, e o segundo sim? Simplesmente nenhuma.

Resta evidente que a conclusão a que nos conduz a interpretação literal é não apenas insuficiente, mas também inconstitucio-

nal. Cotejada com a Constituição, a norma veiculada na LC 102 na verdade impõe que o crédito de bens do ativo fixo seja incorporado à conta “crédito de ICMS” em 48 parcelas, mas o prazo para a utilização desse crédito, com débitos decorrentes de saídas posteriores, somente tem início com a realização de saídas. Interpretação diversa malfere a Constituição, e invalida por completo o prazo decadencial em lei complementar estabelecido.

2.2.2.3. *O princípio da proporcionalidade*

A evolução do constitucionalismo demonstrou que os métodos clássicos de aferição da legalidade dos atos administrativos, e da constitucionalidade das leis, eram insuficientes para proteger os direitos fundamentais do cidadão. O princípio da proporcionalidade surgiu, nesse quadro, como forma *adicional* de proteção do cidadão, ou, como disse Zimmerli, citado por Paulo Bonavides, como forma de limitação do poder legítimo²⁵.

Limitar o poder legítimo nada mais significa que impor limite a um poder exercido, em tese, validamente, nos termos de normas e princípios previamente existentes, porém insuficientes para conter certos excessos. Por isso se diz que o princípio da proporcionalidade impõe, além da compatibilidade formal com textos de lei e da Constituição, a proporção adequada como condição da legalidade²⁶.

Em que consiste, exatamente, o princípio da proporcionalidade? Essa pergunta, afirma Paulo Bonavides, revela que o princípio de que se cuida é mais fácil de compreender do que definir²⁷. Nada obstante, o define muito claramente como sendo o princípio que impõe a instituição de uma relação entre fim e meio, confrontando o fim e os fundamentos de uma intervenção estatal com os efeitos desta para que se torne pos-

²⁴ Celso Antônio Bandeira de Melo, *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 49.

²⁵ Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 8ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 359.

²⁶ Pierre Muller, “Le Principe de la Proportionnalité”, *Revue de Droit Suisse*, Band 97, Heft 3, 1979, Basel, p. 212, *Apud* Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 8ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 361.

²⁷ Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 8ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 356.

sível um controle do excesso²⁸. Em outros termos, o princípio da proporcionalidade impõe limites à atividade estatal, quando esta se revele aparentemente válida, porém consubstancialmente meio excessivo, ou desproporcional, para se atingir um fim.

A disciplina traçada pela LC 102/2000 para o aproveitamento de créditos de ICMS tem por finalidade, já dissemos, não gerar perda de arrecadação elevada para os Estados, em um primeiro momento, fazendo com que o creditamento oriundo do bem do ativo fixo ocorra de modo mais ou menos correspondente à saída financeira (desgaste) desse mesmo bem. Essa finalidade é válida, notadamente quando se admite, como o fazemos, que o direito ao crédito de bens do ativo fixo é concedido pela Lei Complementar, e não pela Constituição Federal, que, a rigor, não impôs a adoção do sistema do crédito financeiro.

A validade do fim buscado, contudo, não autoriza a adoção de qualquer meio. Não autoriza a adoção de um meio que concede o direito de crédito à generalidade dos contribuintes, mas o limita, e até ceifa por completo, em relação a contribuintes que não realizam saídas suficientes no prazo de 48 meses a partir da entrada do bem. Desigual, irrazoável, ilógico, o meio é *desproporcional* e, por isso, *inconstitucional*.

O meio proporcional de atingir o fim buscado é o contido na LC 102/2000, da maneira que a interpretamos: o crédito deve ser dividido em 48 meses e, a partir do creditamento de cada parcela, não há prazo para o seu aproveitamento. Se prazo houver, seu termo inicial será, necessariamente, a data na qual esse crédito poderia ser aproveitado, em face da existência de débitos, e não foi, por inércia do contribuinte.

Só quem insiste no infantilismo de interpretar literalmente a lei, como as criancinhas que agem de determinada forma sem pensar, apenas porque mamãe disse²⁹, admite o “cancelamento” do crédito de ICMS 48

meses após a entrada do bem, ainda que nenhuma saída tenha realizado o estabelecimento em fase de instalação, contrariando os princípios constitucionais da razoabilidade, isonomia, proporcionalidade e o princípio elementar de direito segundo o qual não caduca direito que ainda não pode ser exercido.

2.3. A moderna hermenêutica constitucional

Com o fito de prestigiar a efetividade dos princípios constitucionais, o moderno constitucionalismo tem apontado a insuficiência da hermenêutica clássica, e a necessidade de uma interpretação diferenciada, especialmente em se tratando de direitos fundamentais.

Para Paulo Bonavides, “os métodos tradicionais, embora aplicáveis satisfatoriamente às leis do campo do Direito Privado, são, porém, de todo inadequados e insuficientes para captar o sentido das cláusulas não raro *principais* de uma Constituição ou o alcance normativo pluridimensional de um direito fundamental. A Constituição, de natureza, se apresenta, tanto quanto aquele, aberta e indeterminada, contendo cláusulas gerais e principais, cujo conteúdo só se completa no ato concreto de aplicação em face do problema.”³⁰

É em face de um problema, pois, que o intérprete há de aplicar o princípio constitucional, concretizando-o conforme as peculiaridades do caso, segundo a moderna hermenêutica constitucional.

No caso submetido ao nosso exame pela consultente, a interpretação meramente literal da LC 102/2000 pode conduzir o intérprete e o aplicador a um resultado profundamente injusto, irrazoável, contrário à lógica jurídica, a princípios gerais de direito e a *princípios constitucionais* da mais elevada importância, como é o caso do princípio da isonomia.

²⁸ Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 8^a ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 357.

²⁹ Pontes de Miranda, *Sistema de Ciência Positiva do Direito*, v. 2, Atualizado por Vilson Rodrigues Alves, 1^a ed., Campinas: Bookseller, 2000, pp. 102 e 103.

³⁰ Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 7^a ed., São Paulo: Malheiros, 1997, pp. 556 e 557.

A concretização desse direito fundamental, pois, impõe a correta exegese da norma infraconstitucional, que a amolda de sorte a compatibilizá-la com a Constituição. Para que todos os contribuintes tenham igual direito de crédito de bens do ativo fixo, e para que este direito, para alguns, não feneça antes mesmo de se tornar exigível, mister se faz que o termo inicial de seu prazo de caducidade seja o mês em que esse crédito pode ser aproveitado, em face da ocorrência de débitos, e esse aproveitamento não acontece por inércia do contribuinte.

2.4. A interpretação que preconizamos

Através da conjugação dos elementos literal, sistemico e finalístico com os oriundos da nova hermenêutica constitucional, as disposições incluídas pela LC 102/2000 no artigo 20 da LC 87/96 devem ser entendidas da seguinte forma:

- a) o crédito de bem do ativo fixo deve ser *incorporado* pelo contribuinte à sua conta “crédito” de ICMS em 48 parcelas, a contar da entrada do bem, a fim de tornar esse creditamento mais próximo da “saída financeira” desse bem do ativo fixo;
- b) o que deve ser feito, necessariamente, em 48 parcelas, é o creditamento, não o aproveitamento desse crédito, pretensão que somente nasce com a ocorrência de débitos;
- c) o prazo de caducidade para o aproveitamento dos créditos somente tem início a partir de quando esse crédito pode ser aproveitado, em face da ocorrência de débitos, e esse aproveitamento não acontece por inércia do contribuinte.

3. O Procedimento a adotar

3.1. A consulta fiscal

Como não existe ato da Administração Tributária recusando a interpretação que nos parece adequada, não se faz presente o estudo de incerteza que justificaria desde logo a propositura de ação declaratória.

Por outro lado, e não obstante a preferência das autoridades da Administração

Tributária seja, por razões óbvias, pelas interpretações que ensejam aumento da arrecadação, acreditamos na possibilidade de vir a ser aceita a interpretação que defendemos. Não obstante, não podemos excluir a possibilidade de vir a consulente, adotando-a, a ter problemas com o fisco, geralmente muito mais preocupado com a arrecadação do que com o Direito.

Daí porque nos parece que a consulente deve formular consulta à autoridade competente, expondo sua situação de fato e a interpretação que pretende adotar, para que o fisco ofereça, então, o seu entendimento a respeito.

Acatada que seja, como se espera, a interpretação que preconizamos, o assunto estará então resolvido. Caso contrário, a consulente poderá discutir a questão em juízo, seja através de ação declaratória, seja através de mandado de segurança.

3.2. A ação declaratória

3.2.1. Cabimento

A ação declaratória destina-se ao acertoamento de relações jurídicas, para afastar o estado de incerteza nelas albergado.

Com efeito, a finalidade da ação declaratória é exatamente - e nisto reside a sua específica identidade - declarar o direito eliminando a incerteza.³¹ “A ação declaratória, simplesmente definindo, removendo a incerteza sobre a existência de direitos ou relações jurídicas, presta um serviço tutelar específico, dando vida a interesses relevantes de toda ordem, deixando livre de suspeitas os valores econômicos, e agindo, sobretudo, não com a justiça que fere e pune, mas com a justiça que esclarece, que previne antes que a lesão ocorra comprometendo, muitas vezes irremediavelmente, a continuidade de instituições, o equilíbrio das relações sociais.”³²

Pode ser promovida tenha sido, ou não, violado o direito material albergado na relação que se pretende acertar. Mas não se confunde com a ação na qual se discuta a possível ocorrência de tal violação. O Superior

³¹ Celso Agrícola Barbi, *Ação Declaratória no Processo Civil Brasileiro*, 3^a ed., São Paulo: Sugestões Literárias, p. 65.

³² Torquato Castro, *Ação Declaratória*, 3^a ed., Recife: IJU da UFPE, 1971, p. 14.

Tribunal de Justiça, por isto mesmo, já decidiu pelo cabimento da ação declaratória do direito à restituição de tributo pago indevidamente, promovida pelo contribuinte substituído, ainda que não tenha indicado nenhum recolhimento efetivamente efetuado, desde que o autor exerça a atividade que, em tese, está sujeita à substituição tributária.³³

Assim, diante de uma resposta a consulta formulada à autoridade fiscal, eventualmente contrária à interpretação que preconizamos, estará instaurado o estado de incerteza capaz de ensejar o cabimento da ação declaratória, com a qual a conselente buscará o acertamento da relação jurídica com a prevalência do entendimento que lhe é favorável mas, sobretudo, para buscar o estado de certeza a que tem direito.

3.2.2. O interesse de agir

Para propor ou contestar ação é necessário *ter interesse* e legitimidade.³⁴ No dizer preciso de Albuquerque Rocha, “se só o Estado pode garantir os direitos violados ou ameaçados de violação, então, toda vez que alguém entender que o seu direito foi violado ou está ameaçado de violação, aparece para ele a necessidade de recorrer ao Estado a fim de pedir-lhe a proteção para esses direitos violados ou ameaçados de violação”³⁵. Segundo o ilustre processualista cearense, “o interesse de agir é justamente essa necessidade que tem alguém de recorrer ao Estado e dele obter proteção para o direito que julgue ter sido violado ou ameaçado de violação”³⁶.

O interesse processual nasce com a lesão, ou a ameaça de lesão ao direito. Com a resposta à consulta, rejeitando a interpretação que preconizamos, ter-se-á consumada lesão ao direito da conselente, que terá então indiscutível interesse processual para a propositura da ação declaratória.

Aliás, em nosso direito processual, albergada como está a ação meramente declaratória, o interesse de agir pode existir sem que tenha havido lesão, ou ameaça de lesão ao direito material sobre o qual se pede a declaração. Pode surgir da simples incerteza jurídica.

Na verdade a ação declaratória não se destina a propiciar a reparação do direito material lesionado, nem a impedir que se consume a ameaça de lesão ao direito material. “As ações declaratórias têm uma função única, que é a de obtenção de certeza jurídica, derivada da causa julgada, sobre a existência ou não existência de uma relação jurídica. Atingida essa certeza jurídica, a ação esgota todo o seu escopo, satisfaz integralmente a sua finalidade.”³⁷

Toda ação protege um direito, certamente, mas o direito que a ação declaratória protege não é o direito material consubstancial na relação jurídica cuja existência, ou inexistência, é declarada na sentença respectiva. O direito diretamente por ela protegido é apenas o direito à certeza.

Realmente, a ação declaratória tem por finalidade a proteção do direito à certeza jurídica, e a violação do direito à certeza não se confunde com a violação do direito material a respeito do qual se pretende a certeza. Por isto mesmo e para afastar interpretações restritivas a lei estabelece que é admissível a ação declaratória ainda que tenha ocorrido a violação do direito³⁸.

É evidente, portanto, o cabimento da ação declaratória tendo havido, ou sem que tenha havido violação, ou ameaça ao direito material sobre o qual exista incerteza que o autor pretende ver eliminada. Basta que exista uma situação objetiva geradora de incerteza jurídica. “As situações de fato as mais variadas, gerando a incerteza sobre as

³³ STJ, 1ª Turma, REsp nº 244.087-SP, mv, Rel. para o acórdão Min. Gomes de Barros, julgado em 14.03.2000, DJU 1 do dia 18.09.2000, p. 102, e RIJ I, 1ª q. nov. 2000, texto nº 15313, p. 540.

³⁴ Código de Processo Civil, art. 3º.

³⁵ José de Albuquerque Rocha, *Teoria Geral do Processo*, São Paulo: Saraiva, 1986, p. 148.

³⁶ José de Albuquerque Rocha, *Teoria Geral do Processo*, São Paulo: Saraiva, 1986, p. 148.

³⁷ Torquato Castro, *Ação Declaratória*, 3ª ed., Recife: IU da UFPE, 1971, p. 23.

³⁸ Código de Processo Civil, art. 4º, parágrafo único.

relações jurídicas, podem justificar um interesse de agir em ação declaratória.”³⁹

Há, é certo, dissidência doutrinária em torno do interesse de agir na ação declaratória. Como registra Ada Pellegrini Grinover, enquanto para Carnelutti “o interesse de agir não se limita apenas a debelar a incerteza jurídica, atual e objetiva, mas sim a incerteza que tenha determinado ou possa determinar a explosão de uma lide”, Chiovenda “afirma que o autor, ao requerer uma sentença declaratória não pretende conseguir atualmente um bem da vida garantido por vontade da lei, mas apenas pretende saber que seu direito existe, ou excluir o direito do adversário: que pleiteia, enfim, no processo, a merely certeza jurídica, e nada mais”⁴⁰.

Bem se vê, porém, que essa divergência resolve-se simplesmente com a determinação do grau de objetividade da incerteza jurídica. Enquanto para Chiovenda basta para consubstanciar o interesse de agir a incerteza subjetiva, para Carnelutti o interesse de agir só estará presente se existirem circunstâncias objetivas capazes de produzir o receio de uma lide iminente.

A formulação da consulta ao fisco, no caso de que se cuida, terá o mérito de afastar toda e qualquer disputa em torno do cabimento da ação declaratória a ser proposta no caso de ser a resposta à consulta contrária aos interesses da consulente.

3.3. Mandado de Segurança

Dante de uma resposta do fisco, contrária ao entendimento que preconizamos, é induvidoso o cabimento do mandado de segurança.

Realmente, estando a consulente diante de uma situação concreta, na qual tem de decidir se adota o comportamento que preconizamos, quanto ao aproveitamento dos créditos do ICMS, ou se aceita o entendimento contido na resposta contrária a esse entendimento e recolhe o imposto sem aproveitar os créditos em questão, poderá impe-

trar o mandado de segurança preventivamente, para evitar que se instaure ação fiscal contra ela, com o objetivo de exigir-lhe o pagamento do ICMS que não quer fazer exatamente porque estará utilizando os créditos em questão.

Na impetração do mandado de segurança tem que ficar clara a inocorrência de controvérsia quanto aos fatos. Tal controvérsia, como é sabido, o inviabiliza. E o único inconveniente dessa via processual está exatamente na possibilidade de ser eventualmente argüida questão de fato, com o consequente argumento de que o direito pleiteado não é líquido e certo.

Por outro lado, o mandado de segurança tem a vantagem de afastar o risco de ter a consulente de arcar com o eventual ônus da sucumbência que, a depender dos valores envolvidos na questão pode ser significativo.

4. As Respostas

Em face dessas considerações, passamos a responder, em síntese, as questões formuladas:

1) Como deverá ocorrer a apropriação de créditos de bens destinados ao ativo permanente quanto destinados a novos empreendimentos cuja efetiva operação não ocorrer imediatamente?

A partir da entrada do bem, o crédito respectivo deve ser dividido em 48 parcelas, e estas devem ser mensalmente incorporadas ao saldo credor de ICMS do estabelecimento. Ao final de cada mês, como ainda não haverá saídas, esse saldo credor deverá ser transferido para os períodos subsequentes. Quando o empreendimento iniciar suas atividades, as parcelas até então incorporadas poderão ser aproveitadas integralmente.

2) Haverá a perda dos créditos referentes ao período necessário à implantação do empreendimento?

De modo nenhum.

³⁹ Torquato Castro, *Ação Declaratória*, 3^a ed., Recife: IU da UFPE, 1971, p. 87.

⁴⁰ Ada Pellegrini Grinover, *Ação Declaratória Incidental*, São Paulo: RT, 1973, p. 50.

Primeiro, porque o prazo de 48 meses previsto na LC 102/2000 é inconstitucional. Segundo, porque mesmo admitida a validade do prazo, o seu termo inicial é a data em que o crédito poderia ser aproveitado, em face da ocorrência de débitos, e não o foi, por inércia do contribuinte. Isso porque não se pode cogitar da caducidade de um direito quando este ainda não pode ser exercido, e o direito ao aproveitamento do crédito, submetido ao prazo de caducidade fixado na LC 102/2000, somente pode ser exercido quando há débitos com os quais pode ser aproveitado.

3) A apropriação dos créditos somente poderá se dar quando o estabelecimento promover saídas, prestações tributadas ou destinadas ao exterior?

Conforme resposta à questão nº 1, o direito ao aproveitamento do crédito somente só é exercitável com a ocorrência do débito com o qual este pode ser compensado.

A partir da entrada do bem no estabelecimento, 1/48 de seu valor passa a integrar, mensalmente, o saldo credor do estabelecimento, mas esse saldo credor somente poderá ser aproveitado quando do início

das atividades do estabelecimento, sendo este também o termo inicial do prazo de caducidade, caso se admita a validade da norma que o estabelece.

4) Qual o procedimento que a empresa deverá adotar a fim de assegurar o aproveitamento integral dos créditos de ICMS oriundos das aquisições de bens destinados ao ativo permanente para empreendimentos ainda em fase de construção?

Sugerimos seja formulada consulta ao fisco estadual, com toda a argumentação tendente à obtenção do reconhecimento, pela Administração Tributária, do direito à utilização do crédito no prazo de quatro anos a partir do início das operações do empreendimento.

Na hipótese de resposta negativa, deve ser proposta ação declaratória na qual a mesma questão será submetida à apreciação do Judiciário, ou impetrado mandado de segurança preventivo para proteger a conselente contra possível ação fiscal tendente a cobrar o ICMS que deixará de recolher em razão do aproveitamento dos créditos, como preconizamos.