

ICM, CRÉDITO FISCAL E CUMULATIVIDADE

José Maria Rosa Tesheiner (*)

Os impostos sobre produtos industrializados e sobre circulação de mercadorias são ambos não-cumulativos. Poder-se-ia excluir a cumulatividade: a) tributando-se apenas uma operação (por exemplo, a saída para o consumidor ou o usuário); b) tributando-se apenas o valor acrescido. Mas a Constituição Federal (arts. 21, § 3.º; e 23, II) não se limitou a apontar o **fim**, que é a não-cumulatividade. Indicou também o **meio**: c) “abatendo-se em cada operação o montante cobrado nas anteriores”.

Assim, o imposto devido em cada operação é igual ao resto de uma subtração, em que o **minuendo** é igual ao produto da alíquota pela base de cálculo e o **subtraendo**, igual ao montante cobrado nas operações anteriores.

O produto da alíquota pela base de cálculo (minuendo) recebe o nome de **débito fiscal**. O montante cobrado nas operações anteriores (subtraendo), o de **crédito fiscal**. O resto aponta o imposto devido. Em outras palavras:

$$\text{alíquota} \times \text{base de cálculo} - \text{crédito fiscal} = \text{imposto devido.}$$

Há vários sistemas para se efetuar a subtração exigida pela Carta Magna: a) o do abatimento de percentagem fixa (Decreto-Lei n.º 406, de 31.12.68, art. 3.º, § 2.º), admissível só excepcionalmente, porque nele o crédito fiscal é apenas **presumidamente** igual ao montante cobrado nas operações anteriores; b) o específico, isto é, mercadoria por mercadoria, raramente utilizável

(*) Coordenador da Unidade de Defesa Judicial da Consultoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul.
Professor de Direito Processual Civil na Faculdade de Direito da U.F.R.G.S.

(Decreto-Lei n.º 406, de 31.12.68, art. 4.º), porque exige controles geralmente impraticáveis; c) o global, em que se procura a diferença, em determinado período, entre o imposto referente às mercadorias que saíram do estabelecimento e o referente às que nele entraram (Decreto-Lei n.º 406, de 31.12.68, art. 3.º, § 1.º).

No plano teórico, há dois sistemas globais: o absoluto e o relativo. No plano do direito positivo, o sistema global é um só, porque o legislador já fez a sua opção. Ao intérprete incumbe apontá-la, mas, para isso, há de conhecer as alternativas.

O sistema global é **absoluto**, se o contribuinte tem o direito de lançar a seu crédito o imposto referente a quaisquer mercadorias que entram em seu estabelecimento e, a seu débito, somente o produto da alíquota pela base de cálculo das operações tributadas. É **relativo**, se condicionado o crédito fiscal à superveniência de operação tributada, devendo, pois, ser estornado, se a mercadoria não sai do estabelecimento, nem mesmo como insumo, ou sai do estabelecimento sem sofrer tributação.

Nos impostos não-cumulativos, exige-se, em cada operação, uma parcela do total do imposto incidente sobre a mercadoria. Se a soma das parcelas dá resultado superior a esse total, é porque excedeu-se o limite traçado pela não-cumulatividade.

De regra, o crédito fiscal indica o imposto cobrado nas incidências anteriores, para ser abatido no cálculo do imposto devido na reincidência. Excluem-se as parcelas cobradas antes, para excluir-se a cumulatividade.

Visa o presente estudo a determinar a natureza jurídica do crédito fiscal, **enquanto meio de exclusão da cumulatividade**. Só nos interessa, portanto, o crédito fiscal correspondente a incidências anteriores do mesmo imposto. Só o "abatendo-se em cada operação o montante cobrado nas anteriores" (Const. Federal, arts. 21, § 3.º; e 23, II) é que está em causa.

Ficam, assim, expressamente excluídos do âmbito de nossas indagações os créditos fiscais que têm outra finalidade, por não corresponderem a parcelas do mesmo imposto, já cobradas anteriormente. É o caso das indústrias consumidoras de minerais do país que, no cálculo dos impostos de circulação de mercadorias e de produtos industrializados, podem abater o imposto único pago relativamente aos minerais do país entrados em seus estabelecimentos (Decreto-Lei n.º 1.038, de 21.10.69, art. 11). É também o caso do crédito fiscal concedido às empresas de gravação de som, que corresponde ao valor dos direitos autorais, artísticos e conexos por elas pago (Decreto-Lei n.º 406, de 31.12.68, art. 3.º, § 4.º). É, ainda, o das saídas de produtos manufaturados

RCGERS, Porto Alegre, 2(4): 151-159, 1972:

para o exterior, que não são apenas isentas do imposto sobre produtos industrializados, como geram crédito contra a União (Decreto-Lei n.º 491, de 5.3.69, art. 1.º).

Num estudo sobre o crédito fiscal excludente da cumulatividade, é preciso que se esclareça o que é **não-cumulatividade**. Sabemos que ela é um limite. É o máximo de imposto que pode incidir sobre determinada mercadoria, qualquer que seja o número de operações de circulação a que seja submetida. Mas como se determina esse limite?

Mostraremos que ele guarda íntima relação com o sistema adotado. Ao sistema específico corresponde um limite que não é o do global absoluto. É que ambos são diferentes do que decorre da adoção do sistema global relativo. **Cada um desses sistemas tem a sua própria concepção de cumulatividade!**

Mostraremos, também, que **do sistema adotado também depende a natureza jurídica do crédito fiscal**, de tal sorte que, a cada um dos sistemas apontados, corresponde não só um limite próprio, como um crédito fiscal de natureza jurídica diferente.

Estabelecidas as relações entre o sistema, o crédito fiscal e a não-cumulatividade, estaremos em condições de dizer se o sistema global do imposto sobre circulação de mercadorias (Decreto-Lei n.º 406, de 31.12.68, art. 3.º, § 1.º) é absoluto ou relativo.

Antes, porém, algumas considerações preliminares:

Adquire o crédito fiscal quem recebe mercadoria sobre a qual já incidiu ou está a incidir o imposto, no ato mesmo da recepção, quer seja devido pelo transmitente, quer pelo próprio adquirente. A entrada em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento gera — simultaneamente — um débito e um crédito fiscais de igual valor. O débito, porque se configura fato gerador (Decreto-Lei n.º 406, de 31.12.68, art. 1.º, II). O crédito, porque o importador, sem dúvida, adquire o direito de abater, no cálculo do imposto incidente sobre a saída, o montante cobrado por ocasião da entrada.

O crédito fiscal é igual ao "montante cobrado nas operações anteriores" (Constituição Federal, art. 23, II). Montante cobrado é o montante devido (e não o montante pago, como se lê no Decreto-Lei n.º 406, de 31.12.68, art. 3.º). Assim é, porque a transmissão da mercadoria a outro contribuinte não libera o transmitente do dever de pagar o imposto. Se o adquirente não adquirisse o direito de abater a parcela correspondente ao imposto devido, mas não pago, pelo transmitente, o Estado teria o direito de cobrar de ambos, cumulativamente, essa mesma parcela. O im-

RCGERS, Porto Alegre, 2(4): 151-159, 1972

posto se tornaria cumulativo! Nem se poderia admitir que o transmitente transmitisse o **dever** de pagar o imposto, porque o adquirente que recebesse mercadoria em decorrência de operação interestadual, sem o respectivo crédito fiscal, pagaria ao seu Estado parcela devida a outro.

Operação isenta não gera crédito fiscal. Não há imposto devido. A isenção exclui o crédito tributário (Cód. Trib. Nacional, art. 175, I) e, portanto, o correspondente dever. O que pode ocorrer é que o contribuinte transmita, em operação isenta, crédito fiscal correspondente a operação anterior, o que é outra coisa.

No **diferimento**, atribui-se ao adquirente a responsabilidade pelo imposto devido pelo transmitente (Cód. Trib. Nacional, art. 128), ao mesmo tempo que se adia o vencimento da obrigação tributária. Juntamente com o crédito fiscal, o adquirente recebe um débito fiscal de igual valor. O resultado é zero.

Porque o crédito fiscal é igual ao montante devido nas operações anteriores, segue-se, como corolário, que não se transmite ao adquirente, como crédito fiscal, o imposto pago indevidamente pelo transmitente, máxime nas operações interestaduais. O adquirente tem direito à restituição, se sofre a repercussão e não faz repercutir (Cód. Trib. Nacional, art. 166). Mas não tem crédito fiscal, pois a receita do imposto de circulação de mercadorias deve ser dividida entre os Estados de conformidade com as normas federais, e não de conformidade com a vontade ou com os enganos dos contribuintes, ou de algum Estado.

Se o imposto de circulação de mercadorias excluísse a cumulatividade por incidir apenas sobre uma das operações de circulação (a saída para o consumidor ou usuário, por exemplo), ou por tributar apenas as operações com valor acrescido, evidentemente não incidiria sobre as demais. Excluindo, porém, a cumulatividade por subtração do montante cobrado nas operações anteriores, surge o problema do resto negativo.

Efetivamente, pode ocorrer que o crédito fiscal adquirido pelo contribuinte com a entrada da mercadoria em seu estabelecimento seja superior ao débito fiscal gerado pela sua posterior saída:

- I — porque haja revenda com prejuízo;
- II — porque o imposto seja calculado, na saída, sobre base de cálculo reduzida;
- III — porque seja inferior a alíquota na operação de saída;
- IV — porque não haja incidência do imposto na saída (alíquota igual a zero, imunidade, não-incidência, isenção).

RCGERS, Porto Alegre, 2(4): 151-159, 1972

Exemplo: com a aquisição da mercadoria, o contribuinte adquiriu um crédito fiscal igual a 10 (Base de cálculo: 100. Alíquota de 10%). Se o contribuinte:

- I — revende a mercadoria por 60;
- II — ou a revende por 120, mas a base de cálculo, na operação de saída, é igual a 50% do valor da operação;
- III — ou a revende por 120, sendo de 120 a base de cálculo, mas de apenas 5% a alíquota, em todos esses casos a mercadoria terá entrado com um crédito fiscal de 10 e saído com um débito fiscal de 6. O resto é negativo (— 4).
- IV — Da mesma forma, o resultado é negativo (— 10), sobrevivendo saída não tributada.

Adiante, quando nos referirmos a essas hipóteses, usaremos a expressão “hipóteses de resto negativo”.

No sistema específico, adquirindo mercadoria, o contribuinte adquire o direito de abater o montante cobrado nas operações anteriores (crédito fiscal). Esse direito, porém, somente poderá ser exercido se e quando vier a ser novamente tributada a mesma mercadoria. Trata-se, pois, de direito subordinado a condição (**conditio iuris**) suspensiva. Porque se destina ao cálculo do imposto devido em operação posterior, o crédito fiscal só é eficaz se e na medida em que sobrevenha débito fiscal correspondente. A saída, ainda que sob a forma de fornecimento (Decreto-lei n.º 406, de 31.12.68, art. 1.º, III) implementa a condição. Se a mercadoria sai de circulação sem sair do estabelecimento (incorporação ao ativo fixo, perecimento, consumo), a condição não se perfaz. Nas hipóteses de resto negativo, o crédito fiscal é eficaz para que não seja devido imposto algum, mas o excesso é inoperante. Atribuir-se eficácia ao excesso é (neste sistema) uma impossibilidade lógica, donde a afirmação: o imposto devido numa operação não se torna indevido em decorrência de fato posterior (**règle du butoir**. Cf. BROCKSTEDT, Fernando. **O ICM**, Porto Alegre, Rotermund, 1972, p. 253). Em consequência, pode ocorrer que do conjunto das operações tributadas resulte mais imposto do que o produto da alíquota pela base de cálculo da operação final (exemplo: revenda com prejuízo, por comerciante a consumidor). É que, no sistema específico, o que se visa é impedir que resulte mais imposto do que o produto da maior alíquota pela base de cálculo de maior valor. Somente quando excedido esse limite é que há cumulatividade. Transmitindo a mercadoria, o

RCGERS, Porto Alegre, 2(4): 151-159, 1972

contribuinte transmite **integralmente** o crédito fiscal. O subadquirente recebe crédito fiscal igual ao montante cobrado nas operações anteriores, **no plural**) Const. Federal, art. 23, II), nada importando que do transmitente se haja cobrado menos imposto, ou não se haja cobrado imposto algum. Em outras palavras, saindo a mercadoria, com ela sai o crédito fiscal, donde o corolário: se não há estoque, não há crédito fiscal. (A recíproca não é verdadeira).

No sistema global absoluto, adquirindo mercadoria, o contribuinte adquire — incondicionalmente — o crédito fiscal correspondente. **Nada importa a inexistência de respectivo débito fiscal.** Mantém-se o crédito, ainda que a mercadoria saia de circulação sem sair do estabelecimento (incorporação ao ativo fixo, perecimento, consumo), bem como o excesso, nas hipóteses de resto negativo. Transmitindo mercadoria, o contribuinte transmite crédito fiscal igual ao débito fiscal gerado pela saída. Nem poderia ser de outra forma porque, neste sistema, o crédito fiscal gerado pela entrada de mercadoria no estabelecimento perde totalmente a individualidade. Não é o crédito fiscal desta ou daquela mercadoria. É crédito fiscal, simplesmente. O valor total do imposto incidente sobre determinada mercadoria é igual ao produto da alíquota pela base de cálculo da aquisição por não-contribuinte, não importando o número de operações, tributadas ou não, a que tenha sido submetida. Excedido o limite, há cumulatividade. Se não há aquisição por não-contribuinte, ou se o imposto não incide nesta operação, o montante é igual a zero. O limite não é excedido ainda que o imposto não incida em operação intermediária. Exemplo: é cobrado imposto na saída de estabelecimento industrial para atacadista. Isenta a revenda, é certo que o varejista não recebe qualquer crédito fiscal. Mas também é certo que o imposto pago pelo industrial não repercute sobre o varejista, porque é devolvido ao atacadista. **O direito de haver do Estado, inclusive em dinheiro, a importância correspondente aos créditos fiscais acumulados é pressuposto do sistema.** Também é pressuposto a unidade fiscal, porque o imposto pago por um contribuinte é muitíssimas vezes devolvido a outro, sobre o qual repercutiu. Havendo pluralidade de fiscos, um devolveria o que outro recebeu, com resultados berrantes. Exemplo: numa Federação em que a maioria dos exportadores se estabelecesse num único Estado (melhor situado geograficamente para relações com o exterior), o Estado exportador poderia verificar que, imunes as exportações para o exterior, o imposto estadual de cir-

RCGERS, Porto Alegre, 2(4): 151-159, 1972

culação de mercadorias lhe acarretaria **deficit**. O imposto em vez de encher, esvaziaria a arca do tesouro...

No sistema global relativo, adquirindo mercadoria, o contribuinte adquire o crédito fiscal correspondente, sujeito, porém, a uma condição (**conditio iuris**) resolutiva. Extingue-se o crédito fiscal (devendo, pois, ser estornado), se a mercadoria sai de circulação no estabelecimento. Transmitindo mercadoria, o contribuinte transmite crédito fiscal igual: 1. ao débito fiscal gerado pela saída, se tributada; 2. ao crédito fiscal gerado pela entrada, se não tributada a saída. Nesta última hipótese, os Estados têm exigido o estorno do crédito fiscal. Rigorosamente, porém, a hipótese não é de estorno. É caso de lançamento de débito fiscal, representativo da transmissão do crédito fiscal ao subadquirente. O resultado é o mesmo, tratando-se de saída para não-contribuinte. Tratando-se, porém, de saída para contribuinte, a observação ganha relevância, porque o imposto se tornaria cumulativo, sob qualquer critério, se exigido o estorno e negada a transmissão do crédito fiscal. Nas demais hipóteses de resto negativo, o contribuinte mantém como crédito seu (e, portanto, não transmite) o excesso. (O adquirente não poderia transmitir integralmente o crédito fiscal recebido com a mercadoria, em todo e qualquer caso, porque... isso importaria na adoção do método específico de apuração do imposto!) Não se prejudica o subadquirente, porque não há repercussão do excesso, que subsiste como crédito do adquirente contra o Estado. Disso tudo resulta que o imposto incidente sobre determinada mercadoria, em decorrência do conjunto das operações tributadas, é igual ao produto da alíquota pela base de cálculo da última operação tributada. Excedido o limite, há cumulatividade.

(Apoiando-se em Rubens Gomes de Sousa, FERNANDO A. BROCKSTEDT afirma que os métodos específico e global (relativo) conduzem ambos ao mesmo resultado (O ICM, Rotermund, Porto Alegre, 1972, p. 254). Não é verdade. Suponha-se eventual venda com prejuízo. O varejista adquiriu mercadoria por 100 e a revende por 80. Alíquota de 10%. Com o método específico, a mercadoria sofrerá uma carga tributária igual a 10. Com o método global, uma carga igual a 8! Para que houvesse a proclamada igualdade de resultados, seria necessário que, no método global, se exigisse o estorno do excesso: 2. Isso, porém, importaria na adoção do método específico de apuração do imposto, porque se obrigaria o contribuinte a rastrear o crédito fiscal de cada mercadoria que saísse de seu estabelecimento, para saber da exatidão do crédito fiscal lançado por ocasião da entrada. Os dois métodos

RCGERS, Porto Alegre, 2(4): 151-159, 1972

se reduziriam a um só. Na verdade, existe apenas uma forma de se obter o resultado do sistema específico: a adoção do método específico de apuração do imposto. O método global relativo conduz somente a uma **aproximação** desse resultado).

O conceito de cumulatividade da Constituição Federal (art. 23, II) é o que decorre do sistema específico, único em que é possível abater-se o montante cobrado nas operações anteriores, **no plural**. Não obstante, o sistema específico é de aplicação excepcional (Decreto-Lei n.º 406, de 31.12.68, art. 4.º). Por considerações de ordem prática, o legislador preferiu o método global, sem ferir a Constituição, porque dele resulta um limite **menor**. Pode ocorrer, portanto, que se exceda o limite estabelecido em lei complementar (Decreto-Lei n.º 406, de 31.12.68, art. 3.º, § 1.º), sem que se configure violação da Constituição.

O método global relativo é que é o sistema geral do imposto sobre circulação de mercadorias: 1.º) porque o método global absoluto supõe unidade fiscal e é, portanto, incompatível com um imposto **estadual**, em que há pluralidade de fiscos; 2.º) porque o artigo 3.º, § 3.º, do Decreto-Lei n.º 406, de 31.12.68, deixa claro que, salvo disposição em contrário, podem os Estados exigir o estorno dos créditos fiscais relativos às mercadorias que saíram do estabelecimento sem ser tributadas. A exceção apanha, tão-só, os insumos relativos aos produtos industrializados, exportados com imunidade para o exterior e, mesmo assim, apenas em determinadas hipóteses.

A tributação das mercadorias importadas do exterior (Decreto-Lei n.º 406, de 31.12.68, art. 1.º, II) também confirma a tese, mas leva também a outras considerações.

Recebendo mercadoria sobre a qual está a incidir o imposto, no ato mesmo da recepção, o importador, sem dúvida, adquire o direito de abater, no cálculo do imposto incidente sobre a saída, o montante cobrado por ocasião da entrada. Adquire, portanto, um crédito fiscal igual ao débito fiscal gerado pela entrada. No sistema global (seja absoluto, seja relativo), o imposto a recolher é igual a zero!

Erra, portanto, quem afirma que o ICM só incide na importação de mercadorias, **quando destinadas à revenda**. Se a mercadoria se destina à revenda, a entrada gera um crédito e um débito que se anulam mutuamente, sem deixar resto. O legislador federal teria previsto uma nova hipótese de incidência, com a qual e sem a qual tudo continuaria igual! Efetivamente, tribute-se ou não a entrada, o resultado é o mesmo, quando se importa mercadoria para revender: o importador paga, e o Estado recebe, a

RCGERS, Porto Alegre, 2(4): 151-159, 1972

mesma quantia, na mesma ocasião, e em decorrência da mesma operação, que é a saída do estabelecimento. Na verdade, a tributação da entrada de mercadoria importada do exterior somente tem razão de ser quando a mercadoria não se destina à revenda, mas à incorporação ao ativo fixo (ou ao consumo) do estabelecimento importador, porque, então, estorna-se o crédito fiscal, se a mercadoria sai de circulação no estabelecimento (sistema global relativo!).

ISSO POSTO, podemos resumir as conclusões do presente estudo, num quadro e numa afirmação:

Sistema	Crédito Fiscal	Limite (cumulatividade)
específico	condição legal suspensiva	produto da maior alíquota pela base de cálculo de maior valor
global relativo	condição legal resolutiva	produto da alíquota pela base de cálculo da última operação tributada
global absoluto	incondicional	produto da alíquota pela base de cálculo da aquisição por não-contribuinte

O sistema global do imposto sobre circulação de mercadorias (Decreto-Lei n.º 406, de 31.12.68, art. 3.º, § 1.º) é o relativo.

Porto Alegre, 28 de agosto de 1972.

* Tese apresentada ao IV Congresso Nacional de Procuradores de Estado, realizado em Guarapari-ES, de 9 a 12 de outubro de 1972.

RCGERS, Porto Alegre, 2(4): 151-159, 1972