

p  
Acr. Trib. At.  
n. 15  
1998

Coordenação do Professor Alcides Jorge Costa

ISSN 1415-8124

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

15



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO



São Paulo - 1998

*Decálogo*

LIVRARIA EDITORA

decalogo@mandamentos.com.br  
(31) 3226-7717-3274-25

Rua Espírito Santo, 1.025-Loja-H-8H

Temos um advogado junto ao Pai. Leve Crieta e Justa!

## ICMS - Aquisição de Mercadorias ou Certos Serviços e Crédito contra o Estado

Alcides Jorge Costa

*Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Professor Titular (aposentado) de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP.*

Apesar de já existir no Brasil há trinta e um anos, implantado que foi em 1967, o ICMS ainda causa perplexidades e é fonte do que, a meu ver, não passa de equívocos. Neste trabalho, pretendo cuidar de um deles.

Para ilustrá-lo, transcrevo trecho de voto do Ministro Demócrito Reinaldo, Relator no STJ, do Recurso Especial nº 63594-SP, publicado em LEX - Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e Tribunais Regionais Federais, nº 104, abril de 1998, p. 120. Diz o trecho do voto:

"Feitos esses esclarecimentos, a diferença verificada entre os créditos e os débitos, se os valores daqueles forem a maior, não se erige em *crédito tributário*, na definição da lei, do qual se possa utilizar desde logo e se requerer a *repetição*, devidamente corrigida. Aí, vale a lição de *Zelmo Derrari*: "Trata-se, no entanto, de equivocada denominação, pois não se cuida de um direito de crédito contra o Fisco, mas, somente de um elemento escritura! utilizado na composição da base de cálculo do ICMS. Portanto, o designado crédito do ICMS constitui apenas um valor escritura! - próprio dos tributos de incidência plurifásica e não cumulativa, como é o caso do ICMS e do IPI - que retrata o montante do imposto devido na etapa imediatamente anterior ao ciclo produtivo-distributivo e que é utilizado pelo contribuinte como fator de dedução para as operações subsequentes. Esse crédito não representa um valor a ser recebido pelo contribuinte" (Boletim da Procuradoria-Geral do Estado, vol. 18, p. 6). Não é demais repetir: cuida-se de mero sistema de escrituração, em livro próprio do estabelecimento, dos créditos e débitos (entradas e saídas), em decorrência da multiplicidade de operações diárias, semanais, etc., e que impossibilitaria, ao contribuinte (comerciante ou prestador de serviços) a recolher o tributo (ICMS) logo após cada operação de saída (fato gerador). Essa escrituração possibilita a compensação, ao se ultimar o período, que consiste em nada mais nada menos de que o confronto entre os valores registrados, em cada uma das colunas (débito e crédito). Como as operações de entradas e saídas de mercadorias são frequentes (diárias), não haverá, sequer como avaliar-se qual a quantia a ser *corrigida*, e em que momento, já que inexistente espaço de tempo suficiente para se saber se houve ou não o desgaste da moeda (inflação). Pretende-se, em última análise, a correção da *moeda escritura*], que, por motivos óbvios, nunca poderá entrar em circulação".

Parece que o contribuinte pretendia efetuar a correção monetária dos créditos à medida que os lançava e a partir da data do lançamento. Parece-me claro que esta tese é insubsistente mas esta insubsistência não impediu que, no acórdão, se fizessem afirmações que reputo sem fundamento.

Mencionei acima que iria abordar um dos equívocos do acórdão. Na verdade, o trecho transcrito tem mais de um. O primeiro deles, que tiro da citação extraída de trabalho de Zelmo Denari (e não Derrari, como aparece na publicação, certamente por erro tipográfico) consiste em dizer que a denominação "crédito contra o Fisco" é equivocada, por tratar-se de mero elemento escriturai utilizado na base de cálculo do ICMS.

Creio ter sido eu mesmo o primeiro a ter afirmado que o crédito do contribuinte é simples elemento da base de cálculo do imposto (cfr. */CM na Constituição e na Lei Complementar*, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1978, p. 154). Entretanto, dei-me conta do erro que havia cometido e retifiquei meu ponto de vista em artigo que publiquei na *Revista de Direito Tributário* nº 45, p. 37 e segs. sob o título *ICMS - Créditos - Natureza jurídica - Correção Monetária*, já depois de o ter feito publicamente em palestras e debates.

Na verdade, dizer que os créditos do contribuinte integram a base de cálculo do ICMS contraria o texto expresso da lei e a sistemática do tributo. A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, é muito clara quando diz em seu artigo 13, I, que a base de cálculo do imposto é o valor da operação na saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, na transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém em geral ou depósito fechado, no Estado do transmitente e na transmissão de propriedade de mercadoria quando esta não tiver transitado pelo estabelecimento transmissente. Nos demais incisos do artigo 14 sempre se fala em valor da operação ou preço de serviço.

Assim, dizer que os créditos do contribuinte integram a base de cálculo do ICMS é fazer uma afirmação que não se coaduna com o texto legal expresso; crédito nada tem a ver com o valor da operação. Não afina, também com a sistemática do ICMS. De fato, o imposto torna-se devido em cada operação praticada. Existe aí um crédito real e efetivo do fisco. Entretanto, o contribuinte vai ter créditos, oriundos de operações de aquisição de mercadorias. Por outras palavras - e é aí que reside a novidade deste tipo de imposto, o "quid novum" de que falava Gian Antonio Micheli - no ICMS não se estabelece uma só relação jurídica entre fisco e contribuinte. Quando um estabelecimento adquire mercadoria, em operação tributada, adquire também um crédito contra o Estado. Ao vendê-la, torna-se devedor do Estado, vale dizer, há um crédito do Estado contra este contribuinte que vai pagar o seu débito compensando-o com o crédito que tem contra o fisco. A Constituição fala em compensação que não é senão uma forma de extinção de obrigações. E se o crédito do fisco é mesmo um crédito, o que ninguém contesta, que compensação será esta se lhe falta o outro termo, qualificado como integrante da base de cál-

culo, ao passo que o crédito do fisco resulta da aplicação de um percentual à base de cálculo que a lei define como o valor da operação? Como se vê, são inextricáveis as confusões a que conduz o entendimento de que os créditos do contribuinte são simples elemento da base de cálculo. O que aqui foi dito não se altera pelo fato de a compensação não ser feita caso a caso mas efetuar-se entre créditos e débitos de um mesmo período.

Este entendimento equivocado leva a outra afirmação também destituída de qualquer fundamento: a de que o crédito do contribuinte é meramente escriturai ou é moeda escriturai. Como diz De Placido e Silva em seu *Vocabulário jurídico* (Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1963, vol. II, vb. *Escrituração*): "Escrituração, derivado de escrever, quer significar o processo pelo qual se promove o registro sistemático e metódico de todos os fatos ocorridos em uma organização, a fim de que se fixem permanentemente, e possam, a qualquer momento, fornecer os dados que se tornem necessários para qualquer verificação a respeito deles". Não há nada meramente escriturai, uma vez que a escrituração registra fatos econômicos; portanto, não se pode falar em créditos meramente escriturais.

Da mesma forma, carece de significado falar em moeda escriturai. O que significa isto?

Ao adquirir mercadorias ou serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou, ainda, de comunicações, o contribuinte do ICMS adquire, ao mesmo tempo, um crédito contra o Estado. E se não fosse um crédito mas um "mero lançamento escriturai", como explicar:

- a) que o artigo 25, § 1º, II, referindo-se a saldos credores do ICMS, derivados de exportações, estabeleça que, depois de transferidos estes saldos para outros estabelecimentos do contribuinte no mesmo Estado, o saldo ainda assim remanescente seja transferido para outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão, pela autoridade competente, de documento que reconheça o crédito. Esta transferência será obviamente feita a título oneroso. Será que "meros lançamentos escriturais" se transferem e, ainda mais, a título oneroso?
- b) que a legislação do Estado de São Paulo (e o acórdão aqui focalizado foi prolatado em recurso contra decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo) permita que créditos acumulados do ICMS sejam transferidos para estabelecimento fornecedor, a título de pagamento de matéria-prima, material de embalagem e produtos secundários, de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais para integração no ativo imobilizado (Regulamento do ICMS, art. 70, III). Será que lançamentos meramente escriturais pagam dívidas?
- c) que a mesma legislação permita que débitos fiscais, inclusive os já inscritos na dívida ativa, sejam liquidados mediante utilização de créditos acumulados do ICMS, observados certos requisitos legais (RICMS de São Paulo, art. 651). Será que "moeda escriturai" paga executivos fiscais?

Por tudo isto verifica-se o equívoco do acórdão do STJ, citado no início deste trabalho. Este acórdão é tomado como exemplo mas o equívoco reaparece noutros lugares. A 2ª Turma do STF, em acórdão proferido no RE 215.470-9/SP, de que foi Relator o Ministro Maurício Correa e cuja ementa está publicada no Diário da Justiça da União de 13 de março de 1998, também fala em natureza meramente contábil dos créditos do ICMS e em operação escriturai, com o que, a meu ver contraria todas as evidências, como procurei mostrar neste trabalho. Entretanto, o equívoco não é generalizado na jurisprudência.