

A extinção do crédito do ICMS por decurso de prazo, segundo a Lei nº 87/96

Por Deonísio Koch, advogado tributarista, professor de Direito Tributário, ex-conselheiro do Tribunal Administrativo Tributário de SC (TAT) e ex-auditor fiscal do Estado.

O imposto sobre operações de circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) rege-se pelo princípio constitucional da não cumulatividade, que opera através da dedução do montante devido nas etapas anteriores para apurar o imposto devido na operação ou prestação promovidas pelo contribuinte (artigo 155, II, §2º, I, CF).

É incontroverso que o ICMS é hoje um dos impostos mais complexos do sistema tributário nacional, com um regramento de extrema especificidade que dificulta a compreensão e o acompanhamento de toda a legislação em todo o seu dinamismo normativo, especialmente em nível infralegal, considerando ainda que o contribuinte há de conviver com legislações específicas em cada Estado e no Distrito Federal.

Um desses focos de controvérsia decorre desse princípio da não cumulatividade, que é de gênese constitucional, mas o constituinte reservou à lei complementar a atribuição de disciplinar todo o regime de compensação, [1] o que se fez através da Lei Complementar nº 87/96.

Nesse artigo se pretende delimitar o tema ao ponto específico da extinção do crédito do ICMS por decurso de prazo, analisando o seu real alcance no plano prático do mecanismo de compensação, com base no parágrafo único artigo 23 da mencionada lei, sem se ater às discussões relacionadas ao desalinhamento dessa norma com a Constituição Federal.

*"Artigo 23 — O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.
Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento".*

Voltando ao texto da lei, é de fácil apreensão a identificação do termo de início do prazo no qual o crédito deverá ser utilizado para a perfectibilidade do princípio da não cumulatividade. A mesma clareza não se observa com relação ao termo final que se conecta com a compreensão do que se deve entender como utilizar o crédito no processo de compensação para dar concretude ao princípio da não cumulatividade do imposto.

O tema pode ser analisado sob duas linhas interpretativas. Numa primeira perspectiva, a utilização do crédito, na acepção do texto da norma, se constitui no seu registro nos livros competentes, sendo irrelevante o momento de sua real absorção no mecanismo de abatimento. Por essa linha interpretativa, tem o contribuinte o prazo de cinco anos para o registro do crédito. Não o fazendo, perde o seu direito de fazê-lo, por força extintiva do mesmo. O texto legal, no entanto, pode sugerir que a prevenção da extinção somente ocorre com a efetiva absorção do crédito no processo de abatimento com o débito, devendo ser descartado o crédito que não foi aproveitado no período decadencial.

Seguramente, há razões para adotar a premissa da primeira alternativa, respaldada no entendimento, segundo o qual o prazo extintivo do crédito fixado na lei é para que o contribuinte faça o registro do crédito em sua conta gráfica e não para a efetiva absorção no processo de abatimento. Caso o contribuinte deixou de registrar uma operação de entrada e o seu respectivo crédito, por esquecimento, por exemplo, dentro do prazo de cinco anos, não poderá mais fazê-lo. O crédito foi extinto em decorrência do prazo legal. Se por outro lado o crédito foi registrado em tempo hábil, e não foi absorvido no abatimento do débito dentro de cinco anos, ele não será extinto; não haverá limitação de prazo para a sua efetiva absorção na técnica de compensação.

E quais são as linhas de argumentação indicativas dessa interpretação?

Uma primeira abordagem terá uma orientação finalística de qualquer prazo extintivo do direito, seja por decadência ou prescrição, que reside no fato de o direito não amparar a quem dele não se socorrer num razoável período de tempo, no exercício de sua vontade. A omissão do exercício de um direito pelo seu titular, dentro de um determinado prazo, presume o seu desinteresse pelo direito, além do que o sistema jurídico não pode deixar relações jurídicas em aberto por tempo indeterminado, o que geraria uma total insegurança jurídica no sistema. A extinção do direito através da decadência ou prescrição se conecta com o exercício da vontade do seu titular e não por fatos alheios a sua vontade.

Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho leciona:

"A decadência ou caducidade é tida como fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo. Para que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período a fim de que os titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários à sua preservação, e perante a inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir o tempo, fulminando a existência do direito, decretando-lhe a extinção" [2].

Dessa forma, se o contribuinte podia registrar o seu crédito e não o fez no prazo legal, exerceu a sua livre vontade pela omissão do registro, ou não teve a diligência necessária para o exercício de seu direito. Nesse caso opera o prazo extintivo do crédito, em sintonia com acepção finalística do instituto da decadência, tendo aplicação o parágrafo único do artigo 23, da LC 87/96. A situação ganha contornos diferentes quando o contribuinte registrar o crédito na época oportuna, exercendo o seu direito potestativo ao crédito do ICMS, mas por razão de acúmulo de crédito no período — portanto, razões alheias à sua vontade — não consegue absorver esse crédito para abatimento no sistema de compensação no período de cinco anos. Nesse caso, a norma extintiva do crédito não opera, não havendo limitação do prazo para essa absorção.

Há outra razão que conduz a esse entendimento. Via de regra, o débito do ICMS a recolher é apurado por período certo, geralmente mensal. [3] Nessa sistemática são confrontados os débitos do período (resultado das vendas e prestação de serviços) com o crédito registrado na conta gráfica, crédito esse que nem sempre decorre do mês da apuração, mas pode ser valor remanescente de outros períodos anteriores. O que se pretende dizer é que o lado credor da conta gráfica é um valor universal quanto à sua origem; é conta única, indivisível, sem distinção por operação ou prestação ou mesmo por período. A lei não exige que se faça um sistema de escalonamento dos créditos por data e operação, com a identificação de quais desses créditos estão sendo utilizados para a compensação. A adoção desse regime de compensação presume a não caducidade do crédito registrado, visto que, por esse regime de apuração, não seria factível relacionar o crédito usado na compensação com a data de seu registro. Ou seja, na hora de fazer a compensação, utiliza-se do crédito na sua conta universal, indivisível, independentemente da data de registro dos créditos que compõem essa conta credora [4].

Por último, normalmente o Fisco estadual ou distrital, ao apurar ilícitos com relação ao crédito indevido, sancionam o contribuinte pelo simples registro do mesmo na conta gráfica, considerando-o como apropriado, mesmo que esse crédito ainda figure na conta credora, sem a devida absorção na atividade compensatória. Há de se estabelecer um senso de coerência. Se o simples registro é considerado como

apropriado, esse crédito não poderá mais ser extinto, pois o contribuinte já exerceu o seu direito a ele relacionado, ainda que não venha a ser absorvido no processo de compensação dentro do prazo de cinco anos, contados a partir do termo inicial fixado pela lei. Ou seja, por essa perspectiva, o ato de registrar o crédito previne a extinção. Conclui-se então que o prazo de extinção somente opera com relação ao registro do crédito e não com relação à sua absorção no processo de abatimento. Uma vez registrado no prazo de cinco anos, não há mais que se falar em extinção do crédito e o contribuinte poderá dele se utilizar para abatimento no tempo que lhe aprouver.

[1] Art. 155, § 2º [..], XII – Cabe à lei complementar: [...] c) disciplinar o regime de compensação do imposto.

[2] Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 503.

[3] A LC 87/96, em seu art. 24, atribui aos Estados a competência para dispor sobre o período de apuração do imposto, que geralmente é mensal, excepcionalmente, quinzenal.

[4] Neste sentido esta matéria já foi examinada por mim, no livro Manual do ICMS – Teoria e Prática, Juruá, 6 ed., 2020, p. 413.

Fonte: <https://www.conjur.com.br/2021-jan-26/koch-extincao-credito-icms-decurso-prazo#author>