

A COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS RESULTANTES DO ICMS NO PERÍODO ANTERIOR À LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96

MANTOVANNI COLARES CAVALCANTE

*Juiz de Direito do Estado do Ceará;
Membro Acadêmico do Instituto dos
Magistrados do Ceará*

Sumário: 1. O aproveitamento dos créditos. 1.1. O período anterior à vigência da LC 87/96. 1.2. O direito resultante da própria Constituição. 2. A origem dos créditos. 2.1. A substituição tributária e os convênios. 2.2. O disciplinamento da substituição tributária por Lei Complementar. 3. Os créditos do ICMS e os convênios interestaduais. 4. A Lei Complementar nº 87/96 e o sistema de compensação de créditos. 5. A não-cumulatividade do ICMS. 6. O enfoque equivocado da questão. 6.1. A natureza integrativa da Lei Complementar. 6.2. A disciplina do regime do crédito tributário. 6.3. O fundamento de validade do sistema de compensação. 7. Conclusão.

1. O aproveitamento dos créditos

1.1. O período anterior à vigência da LC 87/96

Questão que vem merecendo destaque especial no âmbito do direito tributário é a relativa à existência ou não do direito de as empresas lançarem em seus livros fiscais próprios o crédito relativo aos bens do ativo fixo e às mercadorias de uso e consumo de seus estabelecimentos, adquiridas no período anterior à vigência da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

É que a legislação anterior à referida Lei Complementar não permitia o crédito relativo a bens adquiridos para integrarem o ativo fixo ou para uso e consumo de estabelecimentos do contribuinte do imposto sobre

operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação¹.

Somente com o advento da mencionada norma reconheceu-se o direito de crédito relativo a todas as mercadorias entradas no estabelecimento do contribuinte.

1.2. O direito resultante da própria Constituição

Alguns estudiosos, porém, defendem que o direito ao crédito já resultava da própria Constituição Federal de 1988, ao instituir o princípio da não-cumulatividade do ICMS.

O raciocínio é o de que, para a garantia do atendimento do referido princípio da não-cumulatividade, é preciso que o contribuinte tenha o direito de creditar-se no ICMS incidente sobre todas as mercadorias que adquire, inclusive as destinadas ao ativo fixo ou ao uso e consumo do estabelecimento, salvo nas hipóteses de isenção ou não-incidência, por haver expressa determinação constitucional nesse sentido.

Concluem, pois, os defensores de tal posição, que o sistema anterior à Lei Complementar nº 87/96 não guardava conformidade com a Constituição, e tal norma também não poderia restringir o direito ao crédito na aquisição de mercadorias que se destinam a integrar o ativo fixo ou para uso e consumo de estabelecimentos, como o fez ao reconhecer o direito ao crédito somente a partir da data da entrada em vigor da Lei Complementar.

O presente estudo visa analisar se é possível o aproveitamento de crédito relativo aos bens do ativo fixo e às mercadorias de uso e consumo dos estabelecimentos antes do período referido na Lei Complementar nº 87/96, com a devida correção monetária nos mesmos índices aplicáveis à correção monetária dos débitos fiscais.

2. A origem dos créditos

2.1. A substituição tributária e os convênios

Os créditos oriundos das operações onde é devido o ICMS resulta da existência da chamada substituição tributária, onde é autorizado o Poder Executivo Estadual a exigir o pagamento antecipado do ICMS².

¹Daqui para frente referido imposto será sempre abreviado como ICMS.

²Conforme dispõe o § 7º do art. 150 da CF/88.

É que a Emenda Constitucional nº 3, de 17.3.93, acrescentou ao art. 150 da Constituição Federal de 1988 um novo parágrafo (§ 7º), dispondo que *“a lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento, ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”*.

O problema é que, antes mesmo da edição da lei referida no texto constitucional, os Estados celebraram convênios para regularizar provisoriamente o ICMS, e incluíram nas ditas normas a figura da substituição tributária.

Passou então o Fisco Estadual, com base no Convênio ICM 66/88, de 14.12.88, a exigir o pagamento antecipado do ICMS, adotando-se a base de cálculo a que se refere a Lei Estadual nº 11.530/89, fixada nos moldes do Decreto Regulamentar nº 18.601, de 21.4.87.

A questão da substituição tributária do ICMS, então, passou a merecer a atenção das estrelas do Direito Tributário, em escritos onde uns defendiam o instituto, e outros atacavam.

Como ressaltou Antônio de Pádua Ribeiro³, manifestaram-se favoráveis à substituição, entre outros, Sacha Calmon, Arthur José Favaret Cavalcanti e Heron Arzua. Contrários ao instituto posicionaram-se, entre outros, Geraldo Ataliba, Ives Gandra da Silva Martins, Aires F. Barreto e Hamilton Dias de Souza. Ressaltou na ocasião referido jurista que mesmo os julgados do Superior Tribunal de Justiça sobre a validade da substituição não eram unânimes⁴.

Havia até mesmo posição do Superior Tribunal de Justiça contrária à substituição⁵, mas a questão fundamental parecia residir no fato da

³Palestra proferida no Conselho de Justiça Federal, em 21.6.96.

⁴Dados extraídos da palestra referida anteriormente, e publicada na internet, na página <http://www.teiajuridica.com.htm>.

⁵Conforme julgado que teve como relator o Ministro César Rocha, cuja ementa é a seguinte: “TRIBUTÁRIO. ICMS. INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES DE VENDA DE DERIVADOS DE TRIGO E MASSAS EM GERAL EFETUADAS POR DISTRIBUIDORES ATACADISTAS E VAREJISTAS. ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO, QUE PASSOU A SER EXIGIDO DO FABRICANTE, EM DECORRÊNCIA DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DISCIPLINADO PELOS CONVÊNIOS NºS 66/88 E 107/89. ILEGITIMIDADE. I - A competência atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, para, na ausência de lei complementar necessária à instituição do ICMS, celebrarem Convênio para regular provisoriamente o mencionado imposto, restringe-se às lacunas existentes e às matérias legais não recepcionadas pela Constituição vigente (art. 34, § 5º, ADCT). II - É ilegítima a cobrança do ICMS antes de concretizado o fato desencadeador da obrigação tributária, bem como, comportando como-

inexistência de lei prevendo a substituição tributária para o ICMS, tendo os Estados, em Convênio, instituído a tal figura.

Sobre as questões passíveis de serem regulamentadas em convênios interestaduais, no tocante ao ICMS, leciona Hugo Machado que “É importante, porém, que se tenha em mente o exato alcance a regra do § 8º, do art. 34, do ADCT. Cuida-se de regra excepcional, cuja interpretação não pode ser ampliativa. A autorização conferida aos Estados e ao Distrito Federal foi apenas para normatizar o necessário à instituição do ICMS. Todavia, em face da regra do art. 155, § 2º, item XII, alínea “g”, é razoável entender-se que os Estados podem, mediante convênio, regular as questões pertinentes a isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao ICMS. Não podem, todavia, por convênios, regular outros aspectos desse imposto, de sorte que qualquer norma não indispensável a sua instituição, e que não diga respeito a isenções, incentivos e benefícios fiscais, editada mediante convênio, com suposto fundamento naquela disposição constitucional transitória, é desprovida de validade”⁶.

2.2. O disciplinamento da substituição tributária por Lei Complementar

A Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, veio a disciplinar o instituto da substituição tributária, em seus arts. 5º a 10, atendendo, assim à exigência contida no § 7º do art. 150 da Constituição Federal de 1988⁷.

Entendo que no instante em que a Lei Complementar nº 87/96 disciplinou a chamada substituição tributária, não se pode mais falar em interferência indevida dos Estados (através de convênios) em tal matéria.

É que, como o legislador assegurou a “*imediate e preferencial restituição*” do tributo pago, caso não seja realizado o fato gerador presumido, não há mais motivo para se falar em natureza confiscatória da cobrança antecipada do ICMS, ou mesmo em ferimento ao princípio da não-cumulatividade do imposto, já que ficou claro na norma que não haverá possibilidade de o contribuinte pagar além do que deve.

da qualificação, estipular a base de cálculo em fictícia tabela, desvinculada, pois, do valor real da operação. III - Recurso provido” (STJ, RMS 3.809-2-ES, extraído do livro JURISPRUDÊNCIA FISCAL, de LUIZ WALTER COELHO FILHO, Nova Aurora Edições Ltda., 1995, p. 128).

⁶Curso de Direito Tributário, 5ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1992, p. 279)

⁷Com a nova redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional nº 3/93.

O alegado receio da parte impetrante, assim, de que seja recolhido valor indevido na cobrança antecipada de ICMS, deixa de merecer abrigo, pois, nessa hipótese, o valor estimado provisoriamente deverá ser confrontado com o da última operação, e caso se verifique cobrança a mais, haverá restituição de forma imediata e preferencial.

3. Os créditos do ICMS e os convênios interestaduais

A Constituição Federal de 1988 diz que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, *cabendo à lei complementar disciplinar o regime de compensação do referido imposto*⁸.

Ou seja, compete ao legislador complementar a *disciplina de compensação do imposto*, por expressa disposição constitucional, conforme leciona Hugo de Brito Machado⁹.

Só que a própria Constituição Federal de 1988¹⁰ estabeleceu que, se no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não fosse editada a lei complementar necessária à instituição do ICMS, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio, fixariam normas para regular provisoriamente a matéria.

Nesse sentido, como não foi editada a referida lei no prazo constitucionalmente previsto, os Estados e o Distrito Federal se viram na situação de *celebrar* convênios interestaduais¹¹, como forma de suprir a falta da lei complementar necessária à instituição do dito tributo.

Dúvida não há de que referidos convênios têm força de lei complementar, face a existência de disposição constitucional expressa, e como já assentado pelo Superior Tribunal de Justiça¹².

O referido Convênio 66/88 dispunha que não implicava crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes a entrada de bens destinados a consumo ou a integração

⁸ Art. 155, § 2º, XXI, "c" da Constituição Federal de 1988

⁹ Aspectos Fundamentais do ICMS, São Paulo, Dialética, 1997, p. 143.

¹⁰ Art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988.

¹¹ Como ocorreu com o Convênio nº 66/88

¹² Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 64.315-SP, relator Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, DJU 27/5/96; Recurso Especial nº 53.569/7-SP, RSTJ 86/130.

no ativo fixo do estabelecimento e a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam neles consumidos ou não integrem o produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição (art. 31, incisos II e III).

Tal disposição permaneceu em vigor até que foi editada a Lei Complementar nº 87/96, que veio exatamente para atender ao comando constitucional referido no art. 155, § 2º, XII, “c”, da Constituição Federal de 1988.

4. A Lei Complementar nº 87/96 e o sistema de compensação de créditos

Referida Lei Complementar, em relação ao sistema de compensação de créditos do ICMS, adotou posicionamento divergente do até então previsto no Convênio nº 66/88, já que permitiu a entrada de mercadorias de uso e consumo e de bens do ativo fixo do estabelecimento como fatos geradores de crédito de ICMS, que poderiam ser compensados com débitos do imposto¹³.

Ficou estabelecido, inclusive, o termo inicial de tal regime a contar de 1º/11/96 para os créditos decorrentes de energia elétrica usada ou consumida e da entrada das mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, e outro a contar da data da entrada em vigor da Lei Complementar para o crédito relativo à entrada das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento¹⁴.

Há que se verificar, pois, se mesmo durante a vigência do Convênio nº 66/88, e apesar da proibição da compensação do tributo como pretendido, restaria evidenciado o direito ao crédito na aquisição de mercadorias que se destinam a integrar o ativo fixo ou para uso e consumo de estabelecimentos, sob o argumento de que referido Convênio não atendia ao que preceitua a Constituição em relação ao ICMS, que deve ser não-cumulativo.

5. A não-cumulatividade do ICMS

Dizer que o ICMS é não-cumulativo, significa que deve ser *compensado o que for devido em cada operação* relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermuni-

¹³ Arts. 19 e 20 do mencionado convênio.

¹⁴ Art. 33.

cial e de comunicação *com o montante cobrado nas anteriores* pelo mesmo ou por outro Estado¹⁵.

Aroldo Gomes de Matos, por isso, entende que “(...) a regra da compensação, ao contrário do que ocorria no texto anterior (*referindo-se à CF/67 com a redação dada pela EC n.º 1/69*), não pode mais ser manipulada pela legislação complementar”¹⁶, pois a Constituição Federal de 1988 “(...) aboliu a liberdade que tinha a lei complementar para estipular o que permitia crédito fiscal ou não”¹⁷.

Conclui então o referido Membro da Academia Brasileira de Direito Tributário que “(...) se a Constituição deu irrestritamente ao contribuinte direito de crédito de ICMS relativo às operações anteriores, como averbou o inesquecível mestre Ataliba, não pode o convênio ou lei material restringir esse direito, para excluir as operações relativas a *mercadorias* ou *bens* destinados a uso e consumo ou a integração no ativo fixo, como se o tributo fosse apenas *meio-cumulativo*”¹⁸.

José Eduardo Soares de Melo destaca, inclusive, que disciplinar é “(...) estabelecer um procedimento que objetive operacionalizar a sistemática da ‘não-cumulatividade’”¹⁹.

Desse modo, a disciplina contida na lei complementar em relação à compensação do ICMS não poderia restringir o referido direito, e muito menos a normatizada por convênio, diante do chamado princípio da não-cumulatividade, de sorte que a *compensação decorreria da própria previsão constitucional, não podendo sofrer restrição nas normas infra-constitucionais, como teria ocorrido no caso da Lei Complementar n.º 87/96 que não reconheceu o direito de compensação em período anterior à sua vigência*.

6. O enfoque equivocado da questão

6.1. A natureza integrativa da Lei Complementar

Penso, contudo, de forma diversa, já que, analisando o presente tema, convenci-me de que a questão vem merecendo um *enfoque equivocada-*

¹⁵ Conforme prevê o art. 155, § 2º, II da Constituição Federal de 1988 e própria Lei Complementar n.º 87/96, em seu art. 19

¹⁶ ICMS - problemas jurídicos, São Paulo, Dialética, 1996, p. 25.

¹⁷ Ob. cit., p. 27.

¹⁸ Ob. cit., p. 42.

¹⁹ Revista de Direito Tributário 64/302.

do, daí porque *aparentemente* se apresenta razoável a defesa da compensação dos créditos no período anterior à Lei Complementar nº 87/96, mas não resiste a um exame jurídico mais acurado, graças à notável luz espargida por Hugo de Brigo Machado, em relação ao assunto.

Não desconheço que a maioria esmagadora da doutrina na seara do direito tributário entende que deva ser reconhecido o direito à compensação no período anterior à Lei Complementar nº 87/96, diante da aplicação do alegado princípio da não-cumulatividade²⁰.

Porém, necessário que se analise o raciocínio desenvolvido por aqueles que entendem ser possível a compensação dos créditos do ICMS no período anterior à Lei Complementar nº 87/96.

E, nesse sentido, um dos pressupostos que induzem a tal raciocínio é o da afirmação de que a lei complementar, nessa situação, seria meramente explicitante da imposição contida na Constituição Federal de 1988 que determina a compensação do tributo, de forma que não poderia causar “restrição” ao referido direito.

Na verdade, a lei complementar, na situação que envolve a compensação de créditos decorrentes do ICMS não é meramente explicitante, como entende a abalizada doutrina, e sim *integrativa*, ou seja, ela *determina, de forma explícita, o real alcance do instituto da compensação*, e por isso mesmo a norma constitucional que cuida dessa matéria *não é de eficácia imediata, e sim de eficácia contida*.

Destaca Edvaldo Brito, a propósito, que “um outro exemplo de que, embora de eficácia contível, há limites para a norma integrativa, é o da norma da alínea “c” do mesmo item XII do § 2º do art. 155 da Constituição, que disciplina do *regime de compensação*”²¹. Assim, embora entenda o renomado tributarista que “a Constituição já tem insculpido o *princípio da não-cumulatividade*, do qual esse *regime* é mero corolário”, não deixa de

²⁰Roque Antonio Carrazza, Curso de Direito Constitucional Tributário, 11ª edição, São Paulo, Malheiros, 1998, p. 539; José Eduardo Soares de Melo, ICMS - teoria e prática, 2ª edição, São Paulo, Dialética, pp. 171/2; Hamilton Dias de Souza, Princípio da não-cumulatividade e crédito de ICMS de bens do ativo fixo, coletânea do 6º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo, 20 e 21 de novembro de 1997, pp. 149/157; Aroldo Gomes de Matos, ICMS - problemas jurídicos, São Paulo, Dialética, 1997, pp. 11/45; Heron Arzua, RDT 64/259; Yoshiaki Ichihara, Direito Tributário, 3ª edição, São Paulo, Atlas, 1992, p.59; Misabel de Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho, A compensação de créditos no ICMS e o princípio da não-cumulatividade, na obra ICMS - problemas jurídicos, São Paulo, Dialética, 1996, p. 157; dentre outros.

²¹O ICMS e a LC 87/96, São Paulo, Dialética, 1996, p. 48, grifei.

assinalar que a Lei Complementar, nessa situação, age de forma integrativa, e não explicitante.

6.2. A disciplina do regime do crédito tributário

Ora, como o próprio legislador constitucional deixou a disciplina do sistema de crédito do tributo a cargo do legislador complementar (ou dos responsáveis pela edição de norma com força de lei complementar, como é o caso do convênio a que se refere o art. 34, § 8º, do ADCT-CF/88), ficou na esfera infraconstitucional a questão da *escolha do regime do crédito do tributo, se físico ou financeiro*.

É que, como bem leciona Hugo de Brito Machado, “O legislador complementar, no caso, opera dentro do quadro ou moldura de possibilidade deixadas pelas normas da Constituição. E estando, como está, expressamente autorizado pela norma constitucional a dispor sobre o *regime de compensação do imposto*, pode validamente optar entre o regime do crédito físico, ou o do crédito financeiro, assim como pode adotar um regime misto, com características de um ou de outro”²².

Ou seja, como adverte o festejado Professor, com a clareza que lhe é peculiar, “(...) a Constituição diz caber à Lei Complementar “*disciplinar o regime de compensação do imposto*”. Em sendo assim, pode o legislador complementar adotar o regime do crédito financeiro, ou o regime do crédito físico, bem assim adotar um regime com características de um e de outro”²³.

O próprio Hugo Machado bem diferencia o regime do crédito financeiro, onde “é assegurado o crédito do imposto pago em todas as operações de circulação de bens, e em todas as prestações de serviço, que constituam custo do estabelecimento”²⁴, e por isso mesmo é um regime de *não-cumulatividade absoluta*, por levar em conta o elemento *financeiro*. Já o regime de crédito físico desconsidera o elemento financeiro, tomando em consideração apenas o elemento físico do bem (entrada de bens que são vendidos ao estabelecimento ou que integrem fisicamente o produto industrializado a ser vendido), e por isso é considerado como um regime de *não-cumulatividade relativa*, de modo que só “enseja crédito para compensação com o imposto devido na saída dos bens”²⁵.

²² Aspectos Fundamentais do ICMS, São Paulo, Dialética, 1997, p. 142.

²³ Ob. cit., p. 143.

²⁴ Ob. cit., p. 143.

²⁵ Ob. cit., p. 144.

Nessa ordem de idéias, tem-se que o *Convênio nº 66/88 adotava o regime do crédito físico*, e como possuía tal norma força de lei complementar²⁶, há que se respeitar referida disposição.

Já a Lei Complementar nº 87/96 adotou o *regime do crédito financeiro*, e por isso mesmo, *a partir de sua vigência*, tornou-se possível a compensação de créditos relativo aos bens do ativo fixo e às mercadorias de uso e consumo dos estabelecimentos.

Jamais, porém, se pode pretender a compensação de tais créditos antes do período referido na Lei Complementar nº 87/96, pois isso implicaria em admitir a retroatividade da lei para atingir situação fática regida por lei anterior (no caso o Convênio nº 66/88).

6.3. O fundamento de validade do sistema de compensação

Hugo Machado, cuidando do assunto, doutrina que “com o advento da LC 87/96, e a partir do início da vigência de suas disposições específicas sobre o assunto, evidentemente já não valem as disposições de leis estaduais que vedam o crédito relativo a entrada de bens destinados ao consumo ou ao ativo permanente”²⁷.

E arrebatava o mestre, mais claramente ainda, que “(...) a norma que assegura o direito ao crédito relativamente às entradas de bens destinados ao consumo, ou ao ativo fixo, ou permanente do estabelecimento, não tem aplicação a fatos anteriores ao início de sua vigência. Em outras palavras, não há como se possa considerar tal norma meramente interpretativa da Constituição, conferindo-lhe efeitos retroativos. E pelas mesmas razões, é válido o adiamento do início de vigência dessa norma, como está no art. 33 da Lei Complementar nº 87/96”²⁸.

O enfoque correto, pois, é o de que não cuidaram o Convênio ou a Lei Complementar da exclusão do direito de compensação de créditos relativos ao ICMS, mas sim da disciplina da matéria, posicionando-se por uma das vertentes possíveis no tocante ao regime do crédito do tributo, se físico ou financeiro, e a partir de quando poder-se-ia exercer referido direito, até porque, a norma constitucional referida é de eficácia contida, a depender de regulamentação, como expresso no art. 155, § 2º, XII, “c” da Constituição Federal de 1988.

²⁶Face o contido no art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988.

²⁷Grifei, ob. cit., p. 142.

²⁸Ob. cit., p. 144.

Vale dizer, o *fundamento de validade* do sistema da compensação do ICMS é a norma constitucional que outorga competência ao legislador complementar para disciplinar o regime de compensação do imposto, e não a norma constitucional que prevê a não-cumulatividade do tributo.

Ou seja, o manancial, a fonte, a nascente da norma da Lei Complementar nº 87/96 que disciplinou o sistema de compensação de créditos relativos ao ICMS é a norma constitucional contida no art. 155, § 2º, XII, “c” da Constituição Federal de 1988 e não a referida no art. 155, § 2º, I da Lei Maior (que cuida da não-cumulatividade do tributo).

A Constituição Federal de 1988, repita-se, autorizou o legislador complementar a estipular condições para o exercício do direito de compensação, de modo que *o fundamento de validade pode ser diverso* do princípio da não-cumulatividade (ou *regra da não-cumulatividade*, e não *princípio*, como leciona Roque Antonio Carrazza²⁹).

Há muito, aliás, advertia Aliomar Baleeiro que “a compensação dos Código Civil e Comercial é modalidade de pagamento compulsório ou de extinção compulsória da dívida, no sentido de que o devedor pode forçar o credor a aceitá-la, retendo o pagamento ou lhe opondo como defesa o próprio crédito à ação de cobrança acaso intentada. No Direito Fiscal, a compensação é condicionada ao discricionarismo o Tesouro Público. Mas o sujeito passivo só poderá contrapor seu crédito ao crédito tributário, como direito subjetivo seu, nas condições e sob as garantias que a lei fixar”³⁰.

Portanto, a compensação é direito subjetivo do contribuinte, a ser exercitado de acordo com as condições que a lei determinar.

No caso do ICMS, fica claro que a Constituição Federal atribuiu à lei complementar a feitura de tais condições para que o contribuinte pudesse exercer referido direito subjetivo, no instante em que a alínea “c” do inciso XII do § 2º do art. 155 dispôs que caberia à lei complementar disciplinar o regime de compensação do tributo.

Por isso mesmo, acosto-me ao precioso ensinamento de Hugo de Brito Machado, para concluir que efetivamente a questão vem merecendo um *enfoque equivocado*, daí o posicionamento doutrinário quase uníssono sobre a questão no sentido de considerar possível a compensação antes do prazo fixado pela Lei Complementar nº 87/96, pois não vem merecendo o assunto *a reflexão para a correta avaliação do alcance da norma constitucional instituidora do regime de compensação do ICMS, que é a resultante*

²⁹ Em seu Curso de Direito Constitucional Tributário, 11ª edição, São Paulo, Malheiros, 1998, p. 539.

³⁰ Direito Tributário Brasileiro, 10ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1985, p.574.

da conclusão de que o fundamento de validade do sistema da compensação do ICMS é a norma constitucional que outorga competência ao legislador complementar para disciplinar o regime de compensação do imposto, e não a norma constitucional que prevê a não-cumulatividade do tributo.

7. Conclusão

A conclusão que se chega, portanto, diante do enfoque aqui adotado, é a de não ser possível o aproveitamento de crédito relativo aos bens do ativo fixo e às mercadorias de uso e consumo dos estabelecimentos antes do período referido na Lei Complementar nº 87/96