

**A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS
NAS OPERAÇÕES COM DIFERIMENTO
(SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA TRÁS)¹**

Antônio Machado Guedes Alcoforado²

“(...) Uma parte de mim pesa, pondera: outra parte delira. (...)

Uma parte de mim é só vertigem: outra parte, linguagem.

*Traduzir-se uma parte na outra parte-que é uma questão de vida
ou morte – será arte?”*

Traduzir-se (trechos do poema de Ferreira Gullar).³

RESUMO: nas aquisições de mercadorias com tratamento tributário de diferimento, em que há substituição tributária

1. Este artigo foi elaborado como resultado do projeto de pesquisa, realizado durante o ano de 2017, junto aos professores de seminário das unidades do IBET de todo Brasil, coordenado pela professora Aurora Tomazini de Carvalho e selecionado como um dos melhores dentre os entregues.

2. Doutor em Direito Tributário na PUC/SP. Professor Conferencista na Pós-graduação do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET e na Universidade Federal de PE – UFPE. Auditor Fiscal e Ex-Superintendente Jurídico da Secretaria da Fazenda do Estado de PE. Pesquisador no IBET e na FGV Direito/SP. E-mail: antonioalcoforado@hotmail.com

3. “Traduzir-se”, Ferreira Gullar, que faleceu recentemente, escreveu esse poema na década de 70, abordando a dualidade humana, onde é possível traçar dois paradigmas que se resumem em antinomias existências entre os delírios e as ponderações. GULLAR, Ferreira. *Na Vertigem do Dia*. São Paulo: Editora José Olympio, 2004, p. 30.

para trás, o Supremo Tribunal Federal - STF pacificou a jurisprudência vedando o direito ao crédito do ICMS.

Os contribuintes, com a anuência doutrinária dos maiores tributaristas do Brasil, vêm tentando mudar esse entendimento aproveitando-se do equívoco da jurisprudência do STF, que afirma não haver incidência na operação com diferimento, ou nega o direito creditório com argumento meramente econômico (não houve pagamento do imposto na operação anterior). A explicação jurídica para a vedação do referido crédito, exposta neste artigo, encontra-se sob a égide da Teoria Geral do Direito e diferencia-se dos argumentos jurisprudenciais.

1. Problematização do tema e a metodologia utilizada para enfrentá-lo

Nos congressos em que se debatem temas relacionados com as questões polêmicas do ICMS, invariavelmente são abordados litígios inerentes à não cumulatividade, cuja maior importância é evitar a cobrança sobreposta de tributos, ou seja, impedir o efeito cascata (incidência de tributo sobre tributo).

Nas aquisições de mercadorias com o regime tributário de diferimento⁴, em que há substituição tributária para trás, o STF há muito pacificou a jurisprudência no sentido de impedir a tomada de crédito quando da aquisição de mercadorias com regime de diferimento (RE 112.098, DJ 14.02.92, RE 102.354, DJ 23.11.84, RE 572.925, DJ 24.03.2011).

A negativa ao direito creditório consiste, regra geral, no argumento meramente econômico: como não ocorre recolhimento do tributo na operação anterior (diferimento), não há que se falar em possibilidade de tomada de crédito na operação subsequente.

4. A aceção de diferimento neste artigo não se refere ao mero adiamento no pagamento do tributo (moratória) ou a postergação do fato jurídico-tributário, mas à transferência na responsabilidade de recolher o tributo ao erário para o substituto relativamente ao referido fato ocorrido.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A jurisprudência também alega a não incidência, mas a doutrina, muito bem representada por excelentes tributaristas, é praticamente unânime na defesa do creditamento na escrita de contribuintes que adquirem mercadorias nas operações com diferimento, em que há, de fato e de direito, incidência do ICMS:

“É comum nos depararmos com manobras linguísticas visando contornar a peremptória diretriz da não-cumulatividade. No ICMS, ela tem um conteúdo bem demarcado: *nas operações ou prestações em que há incidência de ICMS, há crédito. Tudo o mais são devaneios, desvarios, tentativas insólitas de se buscar o aumento de arrecadação pelos tortuosos caminhos das manobras legislativas.*”⁵

O motivo da nossa digressão literária, trazendo à colação parte de um poema para um trabalho jurídico pretensamente científico, foi utilizar a licença poética para atenuar as críticas, certamente respeitadas, pela ousadia de discordar de todos os meus Mestres tributaristas. Utilizando-se da metáfora, talvez uma parte de mim seja só vertigem, mas, se amparada na linguagem lógico-semântica, talvez não esteja cometendo devaneios, mas decompondo analiticamente o objeto cultural (direito posto) pertinente ao ICMS, revelando, assim, a falta de rigor científico no exame da não cumulatividade no diferimento.

Ressalte-se que neste artigo não há qualquer pretensão de esgotar o tema ou de oferecer conclusões definitivas, mas de provocar discussões na polêmica que envolve a não cumulatividade do ICMS. Assim, apesar das poucas linhas, pretende-se decompor analiticamente a prescrição normativa relativa à não cumulatividade na substituição tributária para trás, com o corte metodológico nas operações de aquisição com diferimento, para chegar à conclusão sobre a possibilidade (ou não) do aproveitamento do crédito.

5. CHIESA, Clélio. Congresso Nacional de Estudos Tributários. Direito Tributário e os conceitos do direito privado. *Créditos de ICMS: situações polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2010.p. 239.

Nesse desiderato, a linguagem que compõe o direito positivo será o objeto de investigação, sem esquecer a contribuição da doutrina e da jurisprudência, com o afã de responder às seguintes questões: existem exceções ao princípio da não cumulatividade, além da isenção e não incidência? É correta a interpretação do Fisco que veda a compensação de créditos originários de operações ou prestações anteriores com diferimento?

Doutrina e jurisprudência assumem posições por demais divergentes quando analisam o tema, o que torna imperiosa a interpretação analítico-normativa, partindo da linguagem prescritiva posta (direito positivo brasileiro), considerado como o conjunto de normas jurídicas construídas a partir da Constituição da República – CR.

Paulo de Barros Carvalho, inspirado principalmente na teoria de Hans Kelsen⁶, para quem determinada conduta é prescrita pela norma jurídica, representando um dever ser, e nos ensinamentos de Lourival Vilanova⁷, jurista pernambucano que desenvolveu a estrutura completa da norma jurídica, identificou a norma no sentido estrito, que é aquela que oferece a mensagem jurídica em sentido completo (se ocorrer o fato F, instalar-se-á a relação deôntica R entre os sujeitos S' e S'')⁸. Mitigando sua complexidade, a norma jurídica, como unidade mínima, é irreduzível de significação do deôntico⁹, e pode ser representada na seguinte forma ($H \rightarrow C$), onde a hipótese alude a um fato de possível ocorrência e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar.¹⁰

6. KELSEN, Hans, tradução João Baptista Machado. *Teoria Pura do Direito*. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 33.

7. VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 69.

8. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 5. ed. revista e ampliada. São Paulo: Noeses, 2015. p. 129.

9. CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 41.

10. VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 242-243.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A subsunção do fato à norma, portanto, provocará o nascimento de uma relação jurídica. Essa fenomenologia da incidência, no âmbito tributário, foi denominada por Paulo de Barros Carvalho como regra matriz de incidência tributária¹¹. “Trata-se de uma regra de comportamento que disciplina a conduta do sujeito devedor do tributo S’ perante o sujeito titular do direito do crédito S”.

Por outro lado, também existe no ICMS a possibilidade do “crédito do contribuinte”, decorrente da “prescrição constitucional que erige o princípio da não cumulatividade, surgindo em razão de fato lícito, previsto na hipótese da regra-matriz do direito ao crédito”.¹²

Os antecedentes da regra-matriz de incidência tributária e do crédito são constituídos pela vontade do legislador, que identifica os dados da realidade social, qualificando-os, normativamente, como fatos jurídicos *passíveis de ocorrência*.

“O antecedente da norma jurídica assenta no modo ontológico da possibilidade, quer dizer, os eventos da realidade tangível nele recolhidos terão de pertencer ao campo do possível. Se a hipótese fizer a previsão de fato impossível, a consequência, que prescreve uma relação deontica entre dois ou mais sujeitos, nunca se instalará, não podendo a regra ter eficácia social.”¹³

Essas noções de Teoria Geral do Direito serão fundamentais para a fixação das premissas necessárias à consecução do ousado objetivo de decompor as prescrições relacionadas com a não cumulatividade.

11. O Professor Paulo de Barros Carvalho apresentou esse tema no livro *Teoria da Norma Tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

12. CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positividade no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 133.

13. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 26-27.

2. Considerações gerais sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS

Uma das características do ICMS é a sua incidência plurifásica, ou seja, o imposto pode incidir em todas as fases de uma cadeia econômica, como, por exemplo, importação-industrialização-atacado-varejo-consumo. A não cumulatividade, nesse imposto de competência estadual ou do DF, existe para evitar a tributação excessiva, em cascata, cumulativa em duas ou mais fases da cadeia produtiva, motivo pelo qual é possível, com as exceções previstas, explícitas ou não na Constituição, a tomada de créditos relativos às operações anteriores.

Eurico de Santi, no artigo em que defendeu a implantação de um imposto nacional sobre o valor agregado - IVA (*Value Added Tax – VAT*), propõe que a não-cumulatividade seja a regra: “não será admitida qualquer dupla tributação (cumulatividade) ao longo de toda cadeia plurissetorial de importação-produção-distribuição-consumidor.¹⁴ Nesse modelo, existente em cerca de 150 países, no cálculo do tributo multiplica-se a alíquota sobre o valor agregado (diferença positiva entre o valor da venda e da compra), evitando a incidência sobre outros tributos (ou sobre si mesmo) nos ciclos de circulação de bens e serviços da economia.

Relativamente ao antigo Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias - ICM, esclarecendo que o referido imposto não se tratava de tributo sobre valor agregado ou adicionado, o jurista pernambucano José Souto Maior Borges observou que o elemento financeiro não configura um elemento essencial à integração da hipótese de incidência tributária, do contrário, “numa venda de mercadoria abaixo do custo, o contribuinte não teria nem mesmo que debitar-se sobre o valor da saída, porque faltar-lhe-ia o elemento financeiro do fato gerado.”¹⁵

14. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Em defesa de um IVA nacional versão 3.0 e modelo mundial*. Disponível em: <http://jota.info/em-defesa-de-um-iva-nacional-versao-3-0-e-modelo-mundial>. Acesso em: 15.1.2015.

15. BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: ED. RT, 1975, 161.

Segundo Hugo de Brito Machado, a técnica utilizada para o cálculo do ICMS que mais amplamente realiza o princípio da não cumulatividade é o regime do crédito financeiro, no qual todos os custos, em sentido amplo, que vierem onerados pelo respectivo imposto, seja ele o preço de um serviço, mercadoria, utilização de matéria-prima, produto intermediário, embalagem, acondicionamento, ou mesmo nas aquisições para consumo ou à imobilização, o ônus do ICMS respectivo configura um crédito desse imposto.¹⁶

Ao revés, na técnica que utiliza o regime do crédito físico, na apuração do imposto a recolher, só é possível deduzir os créditos relacionados com as mercadorias adquiridas que irão sair fisicamente do estabelecimento, ainda que integradas a outras mercadorias.

Dada a importância do regime de apuração do ICMS, alguns autores se referem à não cumulatividade como uma técnica;¹⁷ a maioria,¹⁸ como princípio.

Hugo de Brito Machado entende que a não-cumulatividade pode ser vista como princípio e também como técnica. Princípio, quando enuncia de forma genérica, como está na Constituição (art. 155, §6º, I, da CR). Mas, como a dicção constitucional não contempla a maneira de apurar o imposto, a não-cumulatividade também pode ser vista como uma técnica pela qual se efetiva o princípio.

16. MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 131.

17. LUNARDELLI, *A não-cumulatividade do ICMS – uma aplicação da teoria sobre as regras do Direito e as regras dos jogos*. São Paulo: Qualtier Latin, 2009.; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM – Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*, Resenha Tributária, São Paulo, 1979.

18. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015. CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra Matriz do ICM*, tese apresentada como exigência parcial para obtenção do título de livre docente em Direito Tributário na PUC/SP, inédito, 1981. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária: ICMS – IPI – PIS – COFINS*. São Paulo: IOB, 1998. MELO, José Eduardo Soares de, Luiz Francisco Lippo. *A não-cumulatividade tributária: (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

Pensamos que a não cumulatividade é um princípio com exceções, na sua aplicabilidade ao ICMS, previstas na própria Constituição – como ocorre no princípio da anterioridade em relação ao imposto de importação, *verbi gratia*, motivo pelo qual, de acordo com o sistema constitucional brasileiro, o ICMS é um imposto parcialmente cumulativo. A adoção da técnica de apuração, seja imposto sobre imposto, crédito financeiro, físico ou híbrido, não se constitui uma negação à existência do princípio, assim, normas infraconstitucionais não podem contrariar as diretrizes previstas na Carta Política.

Isso não implica diminuir a relevância da técnica de apuração, inclusive porque, regra geral, o ICMS não é exigido apenas pela ocorrência do critério material do antecedente da regra matriz de incidência. Faz-se necessária a apuração do ICMS, geralmente com periodicidade mensal, para que seja exigido o imposto, que só será recolhido se o débito lançado no livro de apuração do ICMS, em face da ocorrência do fato jurídico tributário, for maior que os créditos escriturais, lançados no respectivo livro de acordo com a técnica de apuração prevista na lei infraconstitucional. Ao contrário, se for menor, ou seja, se houver mais créditos que débitos, não se paga o ICMS pecuniariamente - paga-se com créditos - naquele mês, sendo os créditos remanescentes lançados na apuração do mês subsequente.

Sob a égide da Constituição de 1967, o antigo ICM era nacional, com previsão de não-cumulatividade pelo regime de crédito físico.

Com o advento da Constituição de 1988, a competência do antigo ICM passou a ser outorgada aos Estados e ao Distrito Federal (art. 155, II, da CR), e sua incidência foi ampliada para abranger, além das operações de circulação de mercadorias previstas na Carta Magna anterior, as operações de circulação sobre mercadorias nas quais incidiam impostos únicos (energia elétrica, minerais, combustíveis líquidos e gasosos) e sobre a prestação de serviço de comunicação e de transporte intermunicipal, interestadual e internacional – ICMS (há

possibilidade de incidência também sobre o transporte prestado no exterior ou iniciado no exterior e concluído no Brasil).

Em face dessa ampliação, o critério do crédito físico, que só permitia o crédito do imposto quando as mercadorias entrassem fisicamente no estabelecimento do contribuinte, não pode ser aplicado ao ICMS.¹⁹

Ex vi da prescrição constitucional, que prevê a compensação do imposto devido na operação anterior, a opção foi pela técnica do imposto-contra-imposto²⁰. O Mestre Roque Carrazza denomina a técnica como método indireto subtrativo, que consiste na “aplicação da diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e a alíquota correspondente às entradas.”²¹

3. Imprecisão terminológica no ICMS, que sempre é cumulativo.

Considerando nossa metodologia de estudo analítico-normativa, partindo-se da linguagem do direito positivo como conjunto de normas jurídicas construídas a partir CR, inicialmente vamos decompor as prescrições constitucionais que dispõem sobre a não cumulatividade no ICMS:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...

II - 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;

19. COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes. *A legitimidade dos incentivos fiscais num contexto de guerra fiscal*. Tese Doutorado na UFPE. Recife: Fasa Gráfica, 2013, p. 248.

20. MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 139.

21. CARRAZZA. Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 417.

...

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte

I - *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;*

II - a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

...

XII - cabe à lei complementar:

...

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

...

i) *fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre*, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.”

No estudo do Direito (ciência) faz-se a exegese de textos do direito positivo, concernente à linguagem técnica do legislador, que representa, em um sistema democrático de governo, vários segmentos da sociedade. Essa ponderação, segundo Paulo de Barros Carvalho, “permite compreender o porquê dos erros, impropriedades, atecnias, deficiências e ambiguidades que os textos cursivamente apresentam.”²²

Infelizmente, percebe-se uma flagrante antinomia no cotejo do inciso I com a alínea “i” do inciso XII, ambos do § 2º do art. 155 da CR. A previsão constitucional assegura que o ICMS será não cumulativo, mas no mesmo parágrafo estabelece que sua base de cálculo será fixada, de modo que

22. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 37.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

o montante do imposto a integre. Ou seja, o imposto incide sobre ele mesmo (em cascata), contrariando o propósito da não cumulatividade.

Evidentemente, como o ICMS é cobrado sobre si²³, é uma impropriedade terminológica considerá-lo não cumulativo. Em rigor, o ICMS é um imposto parcialmente cumulativo, mas isso não o torna inconstitucional diante da previsão da alínea “i” do inciso XII do § 2º do art. 155 da CR.²⁴

Todavia, como há previsão expressa do cálculo do ICMS “por dentro” na Constituição (alínea “i” do inciso XII do § 2º do art. 155) e na Lei Complementar 87/96 (inciso I do §1º do art. 13), para se saber a alíquota real faz-se necessário um cálculo matemático (por meio de uma regra de três, constata-se que uma alíquota por dentro de 18% equivale a uma alíquota efetiva de 21,95%).²⁵

Outra dúvida semântica diz respeito ao sujeito que pratica a ação de compensar. A redação do dispositivo constitucional prevê que o imposto será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação, ou seja, pela análise sintática, em virtude do pronome apassivador “se”, o imposto

23. Como o ICMS integra a sua própria base de cálculo, a doutrina considera-o um imposto “por dentro”. Se uma mercadoria fosse vendida por R\$ 100,00 e o imposto fosse cobrado “por fora”, com uma alíquota de 18%, facilmente o consumidor, que está no final da cadeia e termina arcando com a carga tributária, conseguiria calcular o imposto devido de R\$ 18,00. Portanto, o consumidor iria pagar R\$ 118,00, sendo R\$ 100,00 reais referente à mercadoria e mais R\$ 18,00 de imposto por fora, em total harmonia com transparência, tão cara à cidadania, prevista no §5º do art. 150 da CR: “§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.”

24. O consumidor que adquirir uma mercadoria (R\$ 100,00) na alíquota aparente de 18% (“por dentro”) precisaria desembolsar R\$ 121,95. Por exemplo, a alíquota real de 21,95%, regra geral, é utilizada nas operações internas nos Estado de São Paulo e de Pernambuco.

25. Quando o consumidor faz uma compra por R\$ 100,00 e a alíquota do ICMS é 18%, na verdade ele está pagando R\$ 82,00 pela mercadoria e R\$ 18,00 de imposto. Para saber a alíquota efetiva basta fazer a regra de três: se 18% (alíquota) equivale a uma mercadoria de R\$ 82,00, quanto seria a alíquota efetiva (AE) para o desembolso de R\$ 100,00? $AE = 18 \times 100/82 = 21,95\%$

é o próprio sujeito da oração. A conduta de compensar, entretanto, desde que não esteja inserida no modal deôntico proibido (nas hipóteses de exceções explícitas ou implícitas ao princípio da não cumulatividade, que serão examinadas adiante), deverá ser efetuada (modal deôntico obrigatório²⁶) por um dos partícipes da regra-matriz do crédito, ou seja, por quem tem o direito ao crédito (contribuinte ou responsável) ou pelo possuidor do débito (estados ou DF).

4. Exame analítico da não cumulatividade: exceções expressas ao princípio (isenção e não incidência).

De acordo com o art. 155, II, § 2º, XII, “c”, da CR, cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do ICMS, mas a regulamentação da compensação precisa respeitar os limites do princípio da não cumulatividade.

Na nossa metodologia de pesquisa, só as normas jurídicas que não afrontem a CR são válidas e, conseqüentemente, as exceções previstas ao princípio da não cumulatividade devem, implicitamente ou expressamente, estar contidas no texto constitucional.

As exceções expressas ao princípio constitucional da não constitucionalidade são as de isenção e de não incidência²⁷, nos termos do art. 155, §2º, I, “a” e “b”, da CR: “a) não impli-

26. A não-cumulatividade é norma cogente e deve ser respeitada, exceto nas exceções previstas na CR, inclusive para que o consumidor final, que arca com o ônus tributário no final da cadeia, não seja prejudicado. Assim, defendemos que, independentemente do tipo de lançamento, o princípio da não-cumulatividade deve ser respeitado, ou seja, mesmo no autolancamento, quando o próprio contribuinte efetua a compensação, como no lançamento de ofício efetuado pelo Fisco, o modal deôntico é obrigatório e, conseqüentemente, os créditos escriturais referentes às operações anteriores devem ser assegurados. Atualmente, antes da emissão da nota fiscal eletrônica – NFE, faz-se necessária uma autorização do Fisco, o que se configura lançamento por declaração, que não foge à regra do respeito ao ICMS não-cumulativo.

27. Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi só admitem as exceções relacionadas com a isenção e a não incidência, *in Direito Tributário Aplicado*. Belo Horizonte, Del Rey, 1997, p. 25.

cará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.”

Esclareça-se que o legislador constitucional previu a competência para que as pessoas políticas de direito público (Estados da Federação e Distrito Federal) mantivessem a possibilidade de permitir a tomada do crédito relativo às operações anteriores, bem como que o crédito seja utilizado nas operações ou prestações subsequentes, não se caracterizando, tal permissividade, um benefício fiscal.

É fato que a concessão de isenções pode inviabilizar a neutralidade do imposto. Como o ICMS é plurifásico, ou seja, incide nas diversas cadeias da economia (por exemplo, saída da indústria, do atacado, do varejo, até o consumidor final), a concessão de uma isenção, a título de exemplo, aumenta a carga tributária para uns em detrimento de outros (quem recebe, por exemplo, uma mercadoria com isenção, não terá o direito de se creditar, acumulando o imposto na sua saída posterior).

Por isso, muitos autores criticam essas exceções expressas (isenção e não incidência) ao princípio da não cumulatividade, mas não as consideram inconstitucionais.²⁸

Realmente, a concessão de isenções dificulta a neutralidade fiscal, interferindo na cadeia produtiva, já que seus participantes não terão tratamento tributário uniforme. Entretanto, não há dúvidas em relação à constitucionalidade das exceções ao princípio da não cumulatividade previstas na CR.

5. Outras exceções ao princípio da não cumulatividade (implícitas no suporte físico constitucional).

Polêmicas maiores são os regimes tributários em que inexistente a previsão expressa da exceção ao princípio da não

28. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais*. RDTributário, n. 48, p. 20.

cumulatividade na Constituição. Por exemplo: nas operações de importação de mercadorias e serviços, nas operações com antecipação tributária sem substituição, redução de base de cálculo, imunidade, redução de alíquota, concessão de crédito presumido, financeiro, moratória, diferimento (substituição tributária para trás) etc.

Faz-se de bom alvitre lembrar nossa opção pela primazia da Carta Magna, implicando que as exceções válidas ao princípio da não cumulatividade precisam de previsão constitucional, ressaltando-se que essa afirmativa não nega as hipóteses de previsões implícitas na CR.

Após um olhar atento aos signos da prescrição constitucional, percebe-se facilmente que, além da exceção implícita constitucional ao princípio da não cumulatividade em face do ICMS incidir sobre si (cumulatividade referente à exigência constitucionalmente admitida de imposto sobre imposto), o legislador restringiu a possibilidade de tomada de créditos advindos do exterior.

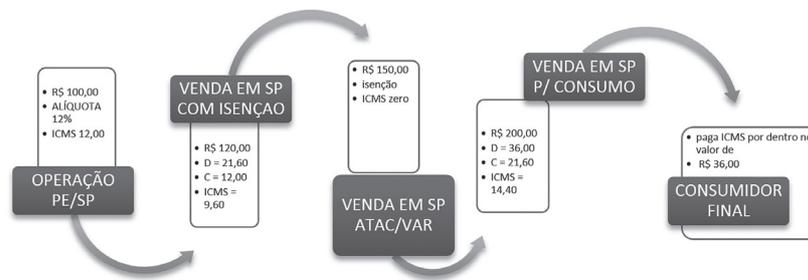
Há previsão de incidência nas operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte internacional, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, mas o legislador só admitiu a compensação com “o montante cobrado pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. Ora, se existe possibilidade de incidência até por um serviço prestado totalmente no exterior (alínea “a” do inciso IX do §2º do art. 155 da CR), a restrição à compensação de tributos cobrados em outros países é mais um exemplo de exceção implícita ao princípio da não cumulatividade, autorizada pelo legislador constitucional.

De qualquer sorte, como sugestão para aferir se o objetivo maior da não cumulatividade foi alcançado, ou seja, se foi eliminada a tributação em cascata, basta analisar uma cadeia econômica plurifásica, na qual cada contribuinte tem a obrigação de pagar o ICMS sobre sua operação ou sua prestação, compensando os créditos das operações ou prestações anteriores.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Se o ICMS incidente na última operação - geralmente venda ao consumidor, que não é contribuinte, mas que recebe a repercussão econômica de toda a carga tributária - for equivalente ao somatório do imposto exigido em cada fase da cadeia produtiva, o objetivo da não cumulatividade foi cumprido.

No exemplo abaixo, o consumidor final arcou com o ICMS “por dentro” de R\$ 36,00, equivalente ao ICMS exigido nas operações anteriores (12 + 9,60 + 14,40), respeitando, assim, o princípio da não cumulatividade, mesmo com uma isenção no meio da cadeia.



6. Substituição tributária para trás: exceção implícita ao princípio da não cumulatividade.

No diferimento, a análise da não cumulatividade passa pelo exame do regime de substituição tributária, cuja essência está na semântica da palavra substituição. Esse vocábulo prende-se, pela etimologia, à forma latina *substitutio*, de *substituere* (substituir, por em lugar de). Segundo De Plácido e Silva: “importa na troca, permuta, e na colocação de uma coisa por outra, ou, em relação às pessoas, é a colocação de uma delas em lugar de outra, para fazer o que lhe era atribuído”²⁹.

“Verifica-se o instituto quando a lei imputa a responsabilidade por obrigação tributária a terceiro, que não praticou o fato jurídico tributário, mas que tem vinculação indireta com o mencionado fato ou direta com o real contribuinte. A norma impõe a sujeição passiva indireta, ou seja, o sujeito ativo exige o pagamento

29. SILVA, De Plácido. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 1489.

do tributo de pessoa diferente daquela que efetivamente realizou o fato imponiblel.”³⁰

Na substituição tributária, a norma obriga outra pessoa (substituto), que não tem uma relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, a receber a incumbência de recolher aos cofres públicos o tributo que não será mais exigido do substituído.³¹

Na substituição tributária para trás, em uma cadeia econômica plurifásica, o ICMS incide em uma operação, mas o tributo só será cobrado ou exigido pelo Fisco na operação subsequente.

“Ocorre a substituição regressiva, também chamada “para trás”, quando a lei atribui ao adquirente de um determinado produto ou serviço a responsabilidade pelo pagamento do tributo devido na operação anterior ou operações anteriores, ou seja, acontece o fenômeno do diferimento (adiamento do recolhimento do tributo) para o momento em que o substituto (industrial ou comerciante), adquire mercadoria de outro comerciante (geralmente pequeno produtor rural). Este, que normalmente não tem escrita contábil, é substituído pelo industrial ou comerciante que se responsabiliza pelo pagamento do tributo devido pelo substituído. Um exemplo clássico é a aquisição de tomate pela indústria ao produtor.”³²

In casu, como não se exige o imposto antes da ocorrência do fato jurídico tributário, a doutrina nunca despertou controvérsias para a constitucionalidade dessa forma de substituição.

30. Cfe. ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. *A Substituição Tributária do ICMS*. In: FEITOSA, Raymundo Juliano Rego; QUEIROZ, Mary Elbe (Org.). *Temas Atuais de Direito Tributário*, volume I. Recife: ESAF, 2003. p. 70.

31. Nesse sentido, CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 388.

32. Cfe. ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. *A Substituição Tributária do ICMS*. In: FEITOSA, Raymundo Juliano Rego; QUEIROZ, Mary Elbe (Org.). *Temas Atuais de Direito Tributário*, volume I. Recife: ESAF, 2003. p. 70.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Entretanto, há implicação desse regime de tributação no princípio da não cumulatividade, que prescreve a possibilidade de compensação com o montante “**cobrado**” nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Está em campo plácido no STF que o diferimento impossibilita a transferência do crédito ao adquirente em face da não incidência ou não cobrança do imposto na operação anterior. No RE 325623, por exemplo:

3. Na hipótese dos autos, a saída da produção dos agravantes não é tributada pelo ICMS, pois sua incidência é diferida para a próxima etapa do ciclo econômico. *Se nada é recolhido na venda da mercadoria, não há que se falar em efeito cumulativo.*”³³

Entretanto, diferentemente da interpretação inserida nesse julgamento, no âmbito do STF, na realidade, o diferimento não inibe a incidência tributária: há incidência, mas não existe exigibilidade do crédito tributário nessa fase da cadeia, já que o tributo é recolhido pelo substituto na operação subsequente.

Fixada a premissa que há incidência nas operações com diferimento, passamos à análise semântica da terminologia “cobrado”, já que o STF vem fundamentando suas decisões nesse aspecto econômico³⁴, ou seja, como a Constituição só autorizou o creditamento em relação ao montante do imposto “cobrado” nas operações anteriores e, conseqüentemente, como na operação anterior houve diferimento, o ICMS não foi cobrado naquela ocasião, impossibilitando a tomada de crédito na operação subsequente.

33. (RE 325623 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 14/03/2006, DJ 07-12-2006 PP-00065 EMENT VOL-02259-04 PP-00660 RT v. 96, n. 858, 2007, p. 168-175 RDDT n. 138, 2007, p. 217).

34. Não obstante a enorme influência da economia no Direito Tributário, o método escolhido nessa pesquisa não considera fatores extrajurídicos na análise lógico-semântico-jurídica.

Entretanto, a semântica terminológica “cobrado” não prevaleceu no âmbito doutrinário, não devendo ser aplicada literalmente porque a efetiva cobrança escapa do conhecimento do adquirente da mercadoria ou do tomador do serviço, sendo mais adequado, portanto, o “montante devido” e não o “montante efetivamente exigido”.³⁵

Como prevaleceu a terminologia montante “devido” e não o “efetivamente exigido” ou “cobrado”, não havendo mais dúvidas acerca da incidência, construiu-se o raciocínio praticamente unânime na doutrina: se o ICMS incide na operação com diferimento, conseqüentemente é devido e gera crédito.³⁶

Não obstante concordarmos com a incidência, o raciocínio não é tão simplório, já que o ICMS seria devido na operação anterior, mas não foi possível ser exigido pelo Fisco em razão do diferimento para a fase subsequente da cadeia produtiva.

Para tornar mais lúcido nosso argumento, faz-se mister inicialmente eliminar a vagueza³⁷ da terminologia escolhida pela maioria da doutrina quando substituiu “cobrado” por “devido” na prescrição constitucional da não cumulatividade. Ora, de acordo com o dicionário Aurélio, devido é aquilo que se deve, que é dever, promessa a pagar, débito, dívida, obrigação, compromisso, passivo de ser exigido etc. Contudo, na substituição para trás o Fisco só exige o ICMS a partir do substituto, seja

35. Conforme: Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, in *ICM – Abatimento Constitucional – Princípio da Não-cumulatividade*, Revista de Direito Tributário nº 29/30, pp. 119-122; Alcides Jorge Costa, in *ICMS na Constituição*, Revista de Direito Tributário nº 46, RT; Paulo de Barros Carvalho, in *A Regra Matriz do ICM*, tese apresentada na obtenção do título de livre docente em Direito Tributário na PUC/SP, inédito, 1981; Roque Antônio Carrazza, in *ICMS*, 2015, p. 422.

36. Está em campo plácido a opinião doutrinária que o Fisco, ao vedar a possibilidade de aproveitamento de crédito da operação anterior, com diferimento, afronta a não-cumulatividade, ou seja, a interpretação mais adequada seria possibilitar a dedução do ICMS incidente nas operações de aquisição com diferimento sob pena da exação em cascata. *A contrario sensu*, não caberia o creditamento por argumento econômico, baseado na falta de pagamento da operação anterior.

37. Segundo Geraldo Ataliba: “Não é possível desenvolver trabalho científico sem o emprego de um vocabulário técnico rigoroso, objetivo e unívoco.” in ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 50.

pelas entradas ou pelas saídas, desprezando a operação anterior.

Ademais, no processo de positivação do direito tributário, a terminologia mais adequada para tratar de crédito tributário é *exigido*, pois, tudo gira em torno da *exigibilidade* do crédito, *v. g.*: após a intimação, o crédito tributário objeto do lançamento torna-se *exigível*. No percurso até a extinção do crédito tributário, seja no âmbito administrativo ou judicial, a exigibilidade sempre é discutida.³⁸ Dessa forma, não seria razoável que o signo fosse diferente quando se trata do crédito do contribuinte e débito do Fisco.³⁹ Priscila de Souza⁴⁰ esclarece “que, mesmo com a manutenção do texto (em sentido estrito), a sociedade, em contínuo processo de evolução, pode, em dado momento, atribuir novos sentidos a antigos textos.

In casu, o texto original da não cumulatividade prevê a compensação com o montante **cobrado** nas operações ou prestações anteriores. Pela sintaxe, mantém-se a terminologia “cobrado”, mas, em face das mudanças do contexto, a semântica e a pragmática permitem que a interpretação mais adequada considere a terminologia “exigido”.

38. Posteriormente ao lançamento, se o contribuinte apresenta uma impugnação administrativa suspende a **exigibilidade**. Se a impugnação for julgada improcedente, o crédito volta a ser **exigível**, mas o contribuinte pode se socorrer ao Poder Judiciário e conseguir uma tutela jurisdicional liminar, suspendendo a **exigibilidade**. Se o contribuinte preferir parcelar um crédito tributário, suspende-se de imediato a **exigibilidade**. Se o contribuinte não parcela, não impugna etc., o crédito **exigível** será inscrito em Dívida Ativa. O pressuposto para a Procuradoria propor uma ação de execução fiscal é o crédito ser líquido, certo e **exigível**. O prazo de prescrição só inicia após a **exigibilidade** do crédito tributário. Enfim, no processo de positivação do direito, a terminologia mais adequada para identificar um crédito tributário é a sua **exigibilidade**. Não seria diferente com o crédito do contribuinte.

39. Eurico de Santi ressaltou que no CTN encontram-se poucas informações sobre a constituição do débito do Fisco, *a contrario sensu* do cuidado com o crédito tributário. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). ICMS – Mercadorias: Direito ao crédito – Importação. *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 535-552, p 538.

40. SOUZA, Priscila de. *Intertextualidade na linguagem jurídica: conceito, definição e aplicação*. Constructivismo lógico-semântico. Paulo de Barros Carvalho ... (el al.). São Paulo: Noeses, 2014. P. 93-120, p. 110.

Visualizando a estrutura lógica da norma jurídica (regra-matriz do crédito), teríamos, no antecedente: adquirir mercadoria ou prestação de serviço, na mesma ou em outra unidade da Federação, cujo imposto pôde ser *exigido durante* o período da operação/prestação anterior ou pôde ser *exigido durante* as operações/prestações anteriores.

No conseqüente, os critérios: pessoal (sujeito ativo - adquirente/destinatário e sujeito passivo – Estado ou Distrito Federal); quantitativo: alíquota e base de cálculo da operação/prestação anterior ou das anteriores.

Recordando nossas premissas estabelecidas nas poucas linhas sobre Teoria Geral do Direito, pelas quais restou esclarecido que no antecedente normativo, de qualquer norma jurídica, são identificados dados da realidade social possíveis de ocorrência. Como é impossível a exigência pelo Fisco do crédito tributário na operação/prestação anterior(es) com diferimento, já que a exigibilidade só ocorrerá na operação subsequente, não surgirá a regra-matriz do crédito nas aquisições no regime de substituição tributária para trás.

Ressalte-se que o diferimento sob análise não é um mero adiamento do pagamento do tributo, ou seja, não se trata de moratória, hipótese em que continuaria havendo a possibilidade de exigência do pagamento nas operações anteriores (apenas há a suspensão da exigibilidade). Nesse caso, havendo adimplemento ou não, o direito ao crédito estaria resguardado diante da possibilidade de exigência posterior (seja por meio de pagamento, compensação, crédito presumido etc.). Entretanto, na substituição para trás, como o Direito cria suas próprias realidades, o Fisco optou pela exigência tributária a partir do substituto, impossibilitando que o mesmo (substituto) recebesse o crédito relativo à operação anterior (substituído), na qual não é exigível o ICMS.

Ipsa facto, não subsiste o direito à compensação em face da inexistência da relação jurídica do direito ao crédito nas operações de aquisição de mercadorias ou serviços com diferimento.

Obviamente, a partir do momento em que o substituto recolhe o imposto diferido, passa a constituir seu crédito fiscal como seria no sistema normal de apuração.

7. Respostas às questões suscitadas:

7.1 Existem exceções ao princípio da não cumulatividade, além da isenção e da não incidência?

Sim! Existem exceções implícitas no texto constitucional, por exemplo, como o ICMS incide sobre si, ele é flagrantemente cumulativo (alíquota por dentro), mas se trata de uma exceção autorizada pela própria Constituição ao princípio da não cumulatividade. Outros exemplos são as operações e prestações de mercadorias e serviços iniciadas no exterior, já que há limitação para compensação de créditos relativos às aquisições em território nacional, bem como na substituição tributária para trás, na qual inexistente possibilidade de exigência tributária na operação anterior, com diferimento (conduta impossível no antecedente da norma), impossibilitando o surgimento da regra-matriz do crédito.

7.2 É correta a interpretação do Fisco que veda a compensação de créditos originários de operações ou prestações anteriores com diferimento, ou seja, com substituição tributária para trás?

Sim! Entretanto, tanto a Fazenda Pública como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, na análise do tema, equivocam-se quando afirmam que não há incidência na operação com diferimento ou são facilmente questionados quando negam o direito creditório do contribuinte com argumento meramente econômico: como não ocorre recolhimento do tributo na operação anterior (diferimento), não há que se falar em possibilidade de tomada de crédito na operação subsequente.

A explicação jurídica para a vedação, exposta neste artigo, encontra-se sob a égide da Teoria Geral do Direito. O fenômeno social descrito no antecedente da regra-matriz do crédito necessariamente deve ser um fato passível de ocorrência, *in casu*, a possibilidade de exigência do imposto nas operações anteriores com diferimento.

Como não há exigibilidade do ICMS nas operações com substituição tributária para trás, a hipótese normativa do direito ao crédito não se concretiza e, por implicação lógica, não existirá consequente.

Portanto, não há possibilidade de tomada de crédito pelo contribuinte adquirente de mercadorias ou prestações de serviço com substituição tributária para trás.

Referências

ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. *A Substituição Tributária do ICMS*. In: FEITOSA, Raymundo Juliano Rego; QUEIROZ, Mary Elbe (Org.). *Temas Atuais de Direito Tributário*, volume I. Recife: ESAF, 2003.

ATALIBA, GERALDO. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. 8 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2006.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM – Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*, Resenha Tributária, São Paulo, 1979.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: ED. RT, 1975.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2015.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 5. ed. revisada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses. 2013.

_____. *A Regra Matriz do ICM*, tese apresentada como exigência parcial para obtenção do título de livre docente em Direito Tributário na PUC/SP, inédito, 1981.

CHIESA, Clélio. Congresso Nacional de Estudos Tributários. Direito Tributário e os conceitos do direito privado. *Créditos de ICMS: situações polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

_____. *ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais*. RD Tributário.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária: ICMS – IPI – PIS - COFINS*. São Paulo: IOB, 1998.

COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes. *A legitimidade dos incentivos fiscais num contexto de guerra fiscal*. Tese Doutorado na UFPE. Recife: Fasa Gráfica, 2013.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2006.

——— *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de, Luiz Francisco Lippo. *A não-cumulatividade tributária: (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2012.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Em defesa de um IVA nacional versão 3.0 e modelo mundial*. Disponível em: <http://jota.info/em-defesa-de-um-iva-nacional-versao-3-0-e-modelo-mundial>. Acesso em: 15.1.2015.

SOUZA, Priscila de. *Intertextualidade na linguagem jurídica: conceito, definição e aplicação. Constructivismo lógico-semântico*. Paulo de Barros Carvalho...(el al.). São Paulo: Noeses, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.