



# AS CELEUMAS DO DIREITO AO CRÉDITO DO TRIBUTO DESTACADO NA NOTA FISCAL OU O PAGO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A NÃO CUMULATIVIDADE

*André Felix Ricotta de Oliveira*<sup>1</sup>

**Sumário:** 1. Introdução – 2. Do princípio da não cumulatividade – 3. Da restrição do direito ao crédito do ICMS e do material de uso e consumo – 4. Do direito ao crédito de ICMS nas operações com diferimento do imposto – 5. Da conclusão – 6. Referências.

**Palavras-chave:** direito ao crédito. Não cumulatividade. Tributos indiretos.

## 1. INTRODUÇÃO

Nos tributos denominados ou classificados como indiretos, no Brasil, é usual a utilização do regime da não cumulatividade para diminuir o impacto tributário na cadeia produtiva,

---

1. Doutor, Mestre e Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP); Master of Business Administration (MBA) em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas – FGV-RJ; ex-Juiz Contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo; Coordenador do IBET de São José dos Campos, Professor do curso de Pós-graduação em Direito Tributário do IBET e outras instituições; Presidente da Comissão de Direito Tributário e Constitucional da OAB-Pinheiros; Coordenador da ESA da OAB-Pinheiros. Advogado. [andrefelix@felixricotta.com.br](mailto:andrefelix@felixricotta.com.br).

não onerar muito a aquisição de bens e serviços pelo consumidor final.

No Imposto sobre produtos industrializados – IPI e no Imposto sobre operações de circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que se iniciem no exterior – ICMS a não cumulatividade é principiológica. É um princípio constitucional tributário específico para os dois impostos.

No PIS e na COFINS, a não cumulatividade, apesar de devidamente prevista no artigo 195, § 12, da Constituição Federal, é um regime de apuração, utilizado em situações específicas previstas na legislação, que aparenta mais a concessão de direito a créditos para abater das bases de cálculos das contribuições em algumas situações.

A aplicação da não cumulatividade, conforme já salientado, é para desonerar a cadeia produtiva e trazer neutralidade fiscal aos tributos, que incidem sobre o consumo e o ônus financeiro da tributação é repassado para o consumidor final. A ideia de apuração do tributo aplicando a não cumulatividade deveria ser simples, bastaria fazer um encontro de contas entre créditos (entradas de mercadorias e serviços) e débitos (saídas de mercadorias e serviços).

No entanto, na prática e as legislações existem várias exceções a essa regra e casuísticas, que acarretam inúmeras celeumas e controvérsias na apuração dos créditos no regime da não cumulatividade, como, por exemplo:

- industrialização sob encomenda dá direito ao crédito;
- aquisição de mercadorias sujeitas ao diferimento;
- aquisição de mercadorias e serviços de empresas optantes ao regime do simples;
- materiais secundários, partes e peças utilizados no processo produtivo e de comercialização;

- fornecedor optante do simples nacional.
- mercadoria sujeita ao diferimento.

Aqui não se pretende analisar todas as celeumas ou todas as questões acima apontadas advindas do creditamento na aplicação do princípio da não cumulatividade, mas tentaremos expor soluções lógicas para interpretação e aplicação aos casos práticos.

## 2. DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

Conforme salientado, o princípio da não cumulatividade tem previsão constitucional expressa para o IPI e para o ICMS, no entanto, quanto a não cumulatividade aplicável ao segundo imposto, a Constituição Federal determina tratamento mais detalhada e impõe restrições ao direito ao crédito de ICMS, que não existem para o imposto de competência da União Federal.

Aliás, tanto o IPI e o ICMS são considerados tributos indiretos, que o ônus financeiro do encargo fiscal é repassado para terceiros e incidem sobre a cadeia produtiva, contudo o primeiro incide somente em parte da cadeia enquanto o segundo incide sobre toda a cadeia produtiva até o consumidor final.

O princípio da não cumulatividade é uma norma jurídica com forte conteúdo axiológico advindo de interesses econômicos para não elevar o custo da cadeia produtiva, não onerar as mercadorias e os serviços para o consumidor final.

Disciplinam os incisos I e II do § 2º do art. 155 da CF sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS, dispondo, no inc. I, que o imposto “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”<sup>2</sup>.

---

2. § 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

A norma constitucional utiliza a expressão “montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado” como se fosse condição para aplicabilidade do princípio da não cumulatividade, que o fornecedor das mercadorias e serviços sujeitos ao ICMS tenham recolhido o imposto ou que a Fazenda Estadual tenha cobrado, para que o adquirente possa tomar o crédito para abater do débito do imposto.

No entanto, o contribuinte, adquirente da mercadoria, não tem poder de polícia para fiscalizar e exigir que seus fornecedores recolham o ICMS incidente na operação, pois a competência é privativa da autoridade administrativa, nos termos do art. 142<sup>3</sup>, art. 194<sup>4</sup> e seguintes todos do CTN.

O adquirente da mercadoria ou serviço sujeito a incidência do ICMS não pode ter seu direito ao crédito do imposto restringido, pelo fato ou razão do seu fornecedor não ter cumprido com sua obrigação tributária ou pela inércia do Estado em não cobrar o tributo devido.

Dessa forma, “o montante cobrado na operação anterior” interpreta-se como incidido”, incidiu o ICMS na operação anterior surge o primeiro requisito para que o adquirente da mercadoria ou serviço faça jus a aplicar a não cumulatividade do ICMS.

O princípio constitucional da não cumulatividade assegura ao contribuinte o direito de abatimento do imposto que

---

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;

3. Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

4. Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

incidiu na aquisição das mercadorias ou prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal ou de comunicação com o imposto devido nas operações ou prestações de serviços realizadas pelo sujeito passivo do imposto.

A norma constitucional garante ao Contribuinte o direito de creditar-se do montante do imposto que incidiu nas operações anteriores com o montante devido nas operações posteriores ou futuras.

Portanto, a não cumulatividade cria a sistemática de compensação do ICMS que o contribuinte pode (direito subjetivo) compensar o montante do imposto que incidiu nas operações anteriores com o ICMS devido nas operações e prestações de serviços posteriores.

É um direito subjetivo do contribuinte exercer a não cumulatividade na apuração do ICMS, tendo em vista que a forma de extinção principal do crédito tributário devido pelo contribuinte é o pagamento em moeda, conforme determina o art. 3º c/c com o art. 156, I, ambos do CTN, mas o contribuinte do ICMS tem a faculdade de saldar o seu ICMS devido com os créditos referente a aquisição de mercadorias ou serviços sujeitos a incidência do imposto.

O Crédito do ICMS é uma moeda<sup>5</sup> que o contribuinte pode utilizar para se debitar do imposto devido, utilizando sua escrita fiscal. Ou seja, o crédito de ICMS tem natureza monetária, porém apenas para “pagar”, abater do ICMS devido pelo contribuinte.

Lançando seus créditos e débitos na chamada “conta gráfica”, sendo esta uma conta corrente do ICMS, em que no seu livro registro de entradas o contribuinte escritura todas

---

5. Apesar de a doutrina reconhecer a natureza financeira do crédito do ICMS, o STF posicionou-se no sentido de que estes créditos tem natureza meramente contábil, quando analisou a questão da correção monetária dos créditos, conforme julgamento do RE nº 238.116-0/RS - 1ª T. - Rel. Min. Moreira Alves - j. 13.04.99 - DJU de 06.08.98 e RE nº 234.917-8/RS - 2ª T. - Rel. Min. Maurício Corrêa - j. 21.9.98 - DJU 1 de 04.12.98, PP 32 2 33.

as notas fiscais de compra com destaque do crédito de ICMS e no seu livro registro de saídas, escritura as notas fiscais de operações que tiveram débito do ICMS, e no final do período de apuração, que geralmente é mensal, faz o encontro dos créditos e débitos no livro registro de Apuração do ICMS, e no final recolhendo o imposto no prazo corresponde se o débito for maior que o crédito.

O princípio da não cumulatividade, ao estabelecer a compensação, através do crédito e débito, possibilita ao contribuinte o direito subjetivo de pagar o ICMS apenas sobre a diferença entre seus créditos e débitos, ou somente com seus créditos do imposto, caso estes sejam maiores que os débitos.

Sendo assim, o princípio da não cumulatividade estabelece o método de apuração do imposto a pagar (o débito) em determinado período de apuração (geralmente mensal), concedendo ao contribuinte o direito de compensar o crédito advindo da entrada de mercadorias e serviços com o débito, sendo oponível ao fisco, quando apresentada esta sistemática pelo contribuinte nos termos da lei, quais seja, através dos devidos registros contábeis, apuração do ICMS e o recolhimento da diferença apurada no prazo correspondente.

Com efeito, o princípio da não cumulatividade estabelece limite objetivo ao poder de tributar do Estado, somente podendo exigir o ICMS sobre a apuração do crédito e débito ao poder de tributar. Tem como corolário abater no momento da apuração do imposto devido, o montante pago a título de imposto na aquisição ou entrada de bens, do quanto é incidente na saída de bens produzidos ou comercializados pelo contribuinte, por isso se diz que a sistemática da não cumulatividade do ICMS é “imposto contra imposto”.

Para o contribuinte ter direito ao crédito do ICMS do débito do imposto, o primeiro requisito é que tenha ocorrido a incidência do imposto na operação ou prestação de serviço anterior. Tem-se assim com a realização da operação mercantil ou a prestação de serviço ocorre a incidência do ICMS,

surgindo a obrigação tributária do fornecedor ou prestador de serviço recolher o respectivo imposto devido, instaurando a relação jurídico tributária entre o fornecedor (sujeito passivo que tem o dever de recolher o ICMS) e a Fazenda estadual (sujeito ativo que tem o direito subjetivo de exigir o ICMS), conseqüentemente, de outro lado, surge o direito ao crédito do ICMS, que o adquirente da mercadoria ou serviço tem para escriturar como seu crédito do imposto para abater do débito.

Desse modo, ao realizar a operação mercantil ou a prestação de serviço ocorre a incidência do ICMS, em que o sujeito passivo da obrigação tributária tem o dever de pagar o imposto, para depois o adquirente da mercadoria ou da prestação de serviço tenha ao crédito do imposto, desde que seja contribuinte do tributo em epígrafe.

Posteriormente, quando o adquirente das mercadorias, insumos ou matérias primas ou das prestações de serviços tributáveis pelo ICMS, realizar operações mercantis ou prestações de serviços sujeitas ao mesmo imposto, então surge o seu direito de realizar a compensação prevista pelo princípio da não cumulatividade ou o abatimento entre crédito e débito, para apurar o quanto tem a pagar a título de ICMS.

Tem-se, portanto, que do mesmo suporte fático surgem duas relações jurídicas, qual seja, quando da realização da operação mercantil ou prestação de serviço tributável pelo ICMS, devidamente vertida em linguagem competente, surge a obrigação tributária que o fisco, como sujeito passivo, tem o direito subjetivo de exigir o imposto e o fornecedor ou prestador do serviço o dever de pagar, e também ocorre a relação jurídica do direito a crédito do adquirente da mercadoria ou do serviço, na qual este aparece com sujeito ativo com direito subjetivo de exigir a compensação de seus créditos com os seus débitos, e o Estado de outro lado como sujeito passivo tem a obrigação de aceitar.

Mas não basta simplesmente que ocorra a incidência do ICMS na operação ou prestação de serviço anterior, para que o contribuinte tenha direito ao crédito do imposto. É preciso

que seja vertido em linguagem competente, linguagem que o Direito reconheça e com isso gere efeitos jurídicos.

Para fazer parte do mundo jurídico e gerar efeitos é preciso estar vertido em linguagem competente para o Direito. A mera operação mercantil ou prestação de serviço é um evento ocorrido no mundo fenomênico, somente se torna fato jurídico quando vertido em linguagem competente.

No caso do crédito do ICMS, somente é constituído quando vertido em linguagem competente, ou seja, devidamente destacado o imposto no respectivo documento fiscal para que o contribuinte tenha condições de escriturar a nota fiscal em seu livro de entradas e o crédito referente em seu livro de apuração.

Realmente somente se pode falar da incidência do ICMS na operação anterior, se a operação mercantil ou a prestação do serviço de transporte ou comunicação é vertida em linguagem competente.

Desse modo, temos dois momentos distintos no mesmo suporte fático; o primeiro é quando ocorre a incidência do ICMS, quando uma das quatro hipóteses de incidência do imposto é realizada no mundo fenomênico e vertida em linguagem competente, ou seja, quando realizada a operação mercantil ou a prestação de serviço de transporte estadual, intermunicipal, de comunicação ou a importação e o fornecedor ou importador verte em linguagem competente emitindo o documento fiscal (nota fiscal), ou o fisco verificando a ocorrência no mundo fenomênico realiza o lançamento. O segundo momento é o surgimento do crédito do ICMS, que ocorre quando o adquirente da mercadoria ou da prestação de serviço recebe o documento fiscal que prescreve a operação e escritura o documento nos livros contábeis, ou seja, ao receber a mercadoria com seu respectivo documento fiscal adquire o direito subjetivo de lançá-lo em sua escrita fiscal e abater do imposto devido nas operações anteriores.

O terceiro momento é o direito ao crédito do imposto, da efetivação do encontro de contas, da compensação dos créditos

de ICMS advindos das operações anteriores, com o montante devido nas posteriores, que ocorre no momento de apuração do imposto devido no exercício, realizando o abatimento dos créditos e débitos em conta gráfica e lançando em apuração. Tal momento também é conhecido como creditamento.

Esses três momentos do direito de crédito de ICMS, realização da operação mercantil, da prestação do serviço sujeito ao imposto ou importação de mercadorias ou serviços sujeitos ao imposto em tela (suporte fático), escrituração da nota fiscal de entrada nos seus livros de registros fiscais e, por fim, a apuração do imposto devido a realização do crédito e débito.

Resta indubitável que a norma que prescreve a incidência do ICMS não guarda relação com o princípio da não cumulatividade, pois quando ocorre a incidência do imposto apenas surge a relação jurídica entre o sujeito ativo (Estado) e o passivo (contribuinte), onde o primeiro tem direito de exigir o crédito tributário e o segundo o dever de pagar, não se instaurando nessa relação jurídica o direito subjetivo do contribuinte ao crédito do ICMS.

O princípio da não cumulatividade somente opera e influencia o subsistema do ICMS no momento em que o contribuinte tem o direito subjetivo de lançar o crédito em sua escrita fiscal e o opor contra o Estado, surgindo uma nova relação jurídica em que o contribuinte passa a ser o sujeito ativo que tem o direito subjetivo de abater do imposto devido o montante do ICMS que incidiu na aquisição de mercadorias e serviços tributáveis pelo imposto e, de outro lado, o Estado passa a ser o sujeito passivo que tem o dever de acatar o abatimento e este momento ocorre na apuração do tributo.

Tanto é verdade que o momento de incidência do ICMS é um e o do direito de abater o crédito de ICMS é outro, que o direito subjetivo do contribuinte ao crédito do imposto não está instalado na regra-matriz do ICMS, uma vez que se estivesse o crédito estaria atrelado a respectiva mercadoria ou ao mesmo serviço que o gerou.

Desse modo, os requisitos para o direito ao crédito de ICMS são que tenha ocorrido a incidência do imposto na operação ou prestação de serviço anterior, devidamente destacado em nota fiscal.

O destaque do ICMS na nota fiscal além de representar o quanto incidiu de imposto na operação ou prestação de serviço, também traduz o valor do crédito de ICMS que o contribuinte tem direito e estabelecendo o outro requisito para o direito ao crédito do imposto.

Insta ressaltar que o ICMS é considerado um tributo indireto, em razão de que o seu encargo financeiro é repassado ou fica para o adquirente da mercadoria ou da prestação de serviço, sendo este o contribuinte de fato, e o comerciante, fornecedor ou prestador de serviço o contribuinte de direito, o sujeito passivo do tributo eleito pela norma legal.

Característica dos impostos indiretos é que o ônus financeiro é transferido para terceiro da relação jurídico tributária, o contribuinte, considerado sujeito passivo de direito, nomeado pela lei, transfere o encargo para outra pessoa, denominada contribuinte de fato.

Neste sentido, o artigo 166 do Código Tributário Nacional define tributos indiretos e quem tem direito a restituição dos mesmos devido a característica de transferência do ônus financeiro do tributo para terceira pessoa, dispondo que *“a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso em tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”*.

Desta feita, o ICMS é um tributo que claramente comporta a transferência do encargo financeiro, ao adquirente do produto ou do serviço e apesar de parte da doutrina entender que o conceito contribuinte de fato e de direito ser irrelevante para o Direito, para o princípio da não cumulatividade é fundamental e de suma importância para a questão do direito ao crédito do ICMS.

## TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O contribuinte de fato por assumir o encargo financeiro do ICMS quando adquire mercadorias ou contrata serviços sujeitos ao imposto, por suportar este encargo é quem tem direito ao crédito do ICMS, ou seja, para ter direito ao crédito faz-se necessário arcar com ônus fiscal do imposto, repassando para o comerciante o valor do tributo que incidiu na operação, pouco importando se recolherá ou não para os cofres públicos o crédito tributário.

Por isso, objetivando que o contribuinte tenha direito ao crédito do ICMS destacado na nota fiscal, faz-se necessário que este comprove que realizou a operação descrita na nota fiscal comprovando o seu efetivo pagamento. Com base nessa premissa e requisito que foi editada a Súmula 509 do STJ que disciplina que *“é lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”*.

Portanto, são necessários três requisitos para surgir o direito ao crédito do ICMS, primeiro que ocorra uma operação mercantil ou prestação de serviço tributável pelo imposto, segundo, devidamente vertida em linguagem através da nota fiscal destacando o valor do imposto que incidiu na operação ou prestação de serviço, e terceiro, que o adquirente da mercadoria ou do serviço arque com o ônus financeiro do tributo e seja contribuinte do imposto.

O direito ao crédito começa a nascer quando o contribuinte de fato adquire mercadorias, insumos, matérias primas ou serviços sujeitos ao ICMS, para que possa utilizar o crédito, como moeda escritural para abater do débito, quando de saída de mercadorias. Desse modo, tem-se que para ter direito ao crédito a ocorrência do crédito do ICMS, que surge quando o contribuinte adquire mercadorias, insumos, matérias-primas e/ou serviços tributáveis pelo imposto e arca com o encargo financeiro do tributo, devidamente destacado em nota fiscal.

Ocorrendo essas três situações, o contribuinte passar a ter o direito de escriturar o crédito do ICMS, sendo também

o primeiro momento do princípio da não cumulatividade, que somente será efetivado no momento de apuração do ICMS e pagamento do imposto.

Apuração do ICMS é periódica, mensal e a não cumulatividade opera-se imposto sobre imposto, os impostos que o contribuinte como contribuinte de fato arcou com o ônus na entrada de mercadorias e/ou serviços com o imposto como sujeito passivo (contribuinte de direito) que incidiu sobre suas operações de saída. Com efeito, o creditamento somente se opera nessa fase de apuração e pagamento do ICMS devido no período.

Assim, a não cumulatividade do ICMS, prevista na Constituição, efetiva-se no momento da apuração do valor do imposto a ser pago. Sempre que entram mercadorias no estabelecimento do contribuinte, este credita-se do imposto incidente nas operações anteriores. Quando ocorrem saídas, o contribuinte debita-se do imposto respectivo. No final do período, o valor devido corresponde à diferença entre créditos e os débitos, quando maiores estes últimos. Havendo saldo credor, será este transferido para o período seguinte.

A norma constitucional, que prevê o primado da não cumulatividade, estabelece que o direito ao abatimento do imposto ou o creditamento do ICMS ocorre com a compensação do que for devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária com o montante que ele, como contribuinte de fato, suportou com o ônus financeiro do imposto nas operações ou prestações anteriores.

Portanto, para que incida o direito constitucional do abatimento previsto no princípio da não cumulatividade, o contribuinte tem que ter créditos de ICMS, primeiramente incide a norma que dá direito ao contribuinte de ter os créditos do imposto referente às aquisições de mercadorias e prestações de serviços.

Esta norma seria: “dado o fato do contribuinte ter adquirido mercadoria e /ou serviços tributáveis pelo ICMS e arcado com o encargo financeiro do respectivo imposto, deve ser então lhe conferido o direito ao respectivo crédito”.

## TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Importante ressaltar que esta norma refere-se ao momento que é permitido ao contribuinte escriturar os créditos de ICMS advindos das aquisições de mercadorias ou prestações de serviços tributáveis pelo imposto.

A partir da incidência desta norma, em posterior momento, quando os créditos de ICMS forem aproveitados para creditamento ou abatimento do imposto devido é que incide a regra-matriz do crédito do ICMS.

A segunda norma jurídica, surge com a realização da compensação ou abatimento entre crédito e débito, uma vez que o princípio da não cumulatividade aplica-se na fase de extinção do imposto devido.

Como a apuração do ICMS não é por operação ou por mercadoria e, sim, periódica, usualmente mensal, o critério temporal da regra-matriz do direito ao crédito do ICMS seria então o momento de apuração do imposto.

Importante salientar que uma coisa é o crédito de ICMS, que o contribuinte de fato tem quando arca com o ônus financeiro da operação mercantil ou prestação de serviço devidamente vertida em linguagem, ou seja, com o destaque do imposto devido na respectiva nota fiscal e posteriormente sendo escriturado o crédito nos livros contábeis e outra coisa é o exercício do princípio da não cumulatividade, a regra matriz do direito ao crédito do imposto ou do creditamento.

Assim, a norma do princípio da não cumulatividade ou do direito ao crédito fica descrita na seguinte forma: “dado o fato de realizar a compensação de créditos e débitos no momento da apuração do ICMS, deve ser então obrigado o Estado observar os créditos de ICMS do contribuinte na extinção do crédito tributário”.

Existindo dois momentos para a ocorrência do princípio da não cumulatividade, que tracei através dos ensinamentos e da teoria do Professor Paulo de Barros Carvalho, a regra-matriz do crédito do ICMS e a regra-matriz do direito ao crédito

do ICMS, sendo a primeira tem o modal deôntico “permitido” e a segunda “obrigatório”.

A regra-matriz do crédito do ICMS é traçada da seguinte forma<sup>6</sup>:

- hipótese      critério material: importar, adquirir mercadorias e/ou serviços tributáveis pelo ICMS.  
                    critério espacial: território nacional.  
                    critério temporal: momento que ocorreu as operações mercantis, as prestações de serviços ou a importação.
- consequente    critério pessoal: sujeito ativo: contribuinte de fato ou de direito no caso da importação.  
                    sujeito passivo: Estado.  
                    critério quantitativo: os valores do ICMS referente às entradas.

E a segunda, a regra-matriz do direito ao crédito de ICMS tem<sup>7</sup>:

- hipótese      critério material: realizar a compensação entre crédito/débito.  
                    critério espacial: território estadual.  
                    critério temporal: apuração periódica do ICMS.
- consequente    critério pessoal:      sujeito ativo: contribuinte de fato e de direito.  
                    sujeito passivo: Estado.  
                    Critério quantitativo: os valores do ICMS referente às entradas e as saídas, ou seja, o crédito/débito.

Portanto, o princípio da não cumulatividade é uma garantia constitucional do contribuinte de ICMS, abater seus débitos do imposto com créditos do mesmo, sempre que nas operações e prestações anteriores ocorra a incidência do imposto,

6. Oliveira, André Felix Ricotta de. *Manual da Não Cumulatividade do ICMS*. São Paulo. Editora Noeses. 2017. p. 102,

7. Oliveira, André Felix Ricotta de. *Manual da Não Cumulatividade do ICMS*. São Paulo. Editora Noeses. 2017. P 103.

devidamente destacado em nota fiscal e o adquirente arque com o ônus financeiro deste, sendo uma norma jurídica de eficácia plena e aplicação imediata.

### **3. DA RESTRIÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO DO ICMS E DO MATERIAL DE USO E CONSUMO**

A Constituição estabeleceu o quarto requisito para o direito ao crédito do ICMS, qual seja, saídas isentas ou que não ocorram a não incidência do imposto, deve ser estornados os créditos relativos as respectivas entradas, conforme estabelecem as alíneas “a” e “b” do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

O inciso II, alíneas “a” e “b”, do § 2º do art. 155 da Constituição Federal determina que “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, e (b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”.

Ora, a alínea “a” em tela é mera redundância, uma vez que não incidiu o ICMS nas operações e prestações anteriores, parece lógico que não surgirá o direito ao crédito do imposto, pois não estão presentes os requisitos necessários, conforme acima já estabelecidos.

No caso de isenção não há a repercussão do tributo, assim não se pode falar mesmo do direito ao crédito, ou seja, o adquirente da mercadoria ou do serviço não assumiu a figura de contribuinte de fato, em razão de que não existiu desembolso com valor correspondente ao ICMS na operação.

A não incidência é claro que não dá direito ao crédito, pois, conforme já salientado, um dos requisitos básico para que ocorra o direito ao crédito é que o imposto seja “cobrado” na operação anterior e este cobrado explicamos, que em verdade, refere-se a incidido, que haja a incidência do imposto na operação anterior.

Portanto, isenção e não incidência de forma alguma poderiam dar direito a crédito de ICMS, pois não houve a incidência do imposto na operação ou prestação de serviço anterior e conseqüentemente não existiu a repercussão do tributo.

Operação isenta ou que não houve a incidência do ICMS somente dará direito a crédito se previsto em lei, pois a regra matriz do direito ao crédito não prevê essa hipótese, assim seria um benefício legal.

Sendo o princípio da não cumulatividade norma jurídica de eficácia plena e aplicação imediata, não pode a legislação restringir a sua aplicabilidade, sendo a única restrição do direito ao crédito o disposto na alínea “b” do inc. II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, estabelecendo assim o quarto requisito ao direito ao crédito de ICMS, se a saída das mercadorias e prestações de serviços forem isentas ou não incidir o imposto, devem ser anulados os créditos relativos às operações e prestações anteriores.

Porém, para estornar os créditos das entradas, tem-se que aguardar a destinação dada a mercadoria adquirida e sua conseqüente saída. Como, por exemplo, aquisição dos bens do ativo imobilizado ou ativo permanente, quando da aquisição o contribuinte tem o direito ao crédito do ICMS por estarem presentes os requisitos. No entanto, se ocorrer a venda do ativo imobilizado, como não terá a incidência do ICMS, devem ser estornados os créditos da entrada do ativo, logo, o correto, se não tiver a saída do ativo permanente devem ser mantidos os créditos correspondentes.

Infelizmente não é assim que se opera na prática, nos termos do § 5º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, como já se supõe que não haverá incidência do imposto na saída do ativo permanente, a legislação estabelece um benefício legal, que o contribuinte pode se apropriar do crédito de ICMS da aquisição do ativo imobilizado na proporção de 1/48 por mês e na hipótese de alienação do bem antes de decorrido o prazo de 4 (quatro) anos, deve ser estornado os créditos

remanescentes, bem como no caso de decorrido os 4 anos, o saldo remanescente deve ser cancelado<sup>8</sup>.

Com efeito, temos 4 (quatro) requisitos constitucionais para o direito ao crédito de ICMS, consoante as determinações do princípio da não cumulatividade do ICMS previsto na Constituição Federal, tendo assim uma nova norma constitucional da não cumulatividade: “dado o fato de realizar a compensação de créditos e débitos no momento da apuração do ICMS, advindos das aquisições de mercadorias, insumos,

---

8. § 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

matérias-primas e prestações de serviços tributáveis pelo imposto, com exceção daqueles (créditos da entrada) que os respectivos destinos conferidos pelo contribuinte não houverem a incidência do imposto ou forem isentos, deve ser então obrigado o Estado observar os créditos de ICMS do contribuinte na extinção do crédito tributário”.

Isso deveria ser com qualquer mercadoria adquirida pelo contribuinte, somente estornar os créditos da entrada se dessa saída da mesma e fosse a operação isenta ou não sofresse a incidência do ICMS.

Contudo, a alínea “c” do inc. XII do § 2º do art. 155 da CF estabelece que a não cumulatividade do ICMS será tratada por lei complementar, dispondo que “cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto” e com isso foi editada a Lei Complementar nº 87/96 estabelecendo mais um requisito para o direito ao crédito do ICMS, quais sejam a aquisição de mercadorias ou serviços alheios a atividade do estabelecimento do contribuinte não dão direito ao crédito do imposto.

O art. 19 da LC nº 87/96 ao dispor sobre a não cumulatividade, praticamente repete o disposto constitucional, estabelecendo que “o imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado”.

De outro lado, o art. 20 da mesma legislação complementar estabelece que assegura o direito ao crédito de ICMS a entrada de mercadorias reais ou simbólicas, inclusive de materiais de uso ou consumo ou do ativo permanente<sup>9</sup>.

---

9. Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços

## TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Em seu § 1º, o art. 20 da LC nº 87/96 estabelece o novo requisito para o direito ao crédito de ICMS que a mercadoria ou serviço adquirido não pode ser alheio a atividade do contribuinte, dispondo que “*Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento*”.

Por sua vez, o § 2º do mesmo artigo estabelece que “*presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal*” e o § 3º, e incisos, determina que para a integração ou consumo no processo produtivo, bem como para comercialização ou prestação de serviço, a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços sujeita ao ICMS, dá direito ao crédito de imposto, salvo se a saída for isenta ou não incidir o tributo em questão.

O art. 33 da LC nº 87/96 restringe o direito ao crédito previsto no citado art. 20 estabelecendo que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033, conforme nova redação dada pela LC nº 171/2019. A LC nº 87/96 previa o direito ao crédito de materiais de uso ou consumo, porém diversas leis complementares vêm sucessivamente prorrogando o prazo para o aproveitamento desse direito. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 601.967/RS, fixou a tese que “*não viola o princípio da*

---

resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

*não cumulatividade (art. 155, §2º, incisos I e XII, alínea “c”, da CF/1988) lei complementar que prorroga a compensação de créditos de ICMS relativos a bens adquiridos para uso e consumo no próprio estabelecimento do contribuinte”.*

No voto vencedor proferido pelo E. Min Alexandre de Moraes estabeleceu que o princípio da não cumulatividade do ICMS é uma norma constitucional de eficácia contida, cabendo à edição de lei complementar expor e estabelecer sobre esse direito.

A legislação não define o que é material de uso ou consumo, contudo, o art. 20 da LC nº 87/96 dá um norte por exclusão o que seria material de uso e consumo, estabelecendo três grupos de operações e prestações anteriores, que dão direito ao crédito de ICMS:

- 1) As aquisições de mercadorias para revenda, de matérias-primas, insumos, material secundário e produtos intermediários utilizados direta ou indiretamente no processo de industrialização e comercialização, ainda que não integradas fisicamente na mercadoria afinal revendida;
- 2) As aquisições de bens para o ativo permanente e materiais de uso e consumo;
- 3) A prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e internacional, ainda que iniciados ou prestados no exterior, e de comunicação.

Assim, material de uso ou consumo não é mercadorias adquiridas para revenda, matérias-primas, insumos, material secundário, produtos intermediários, consumidos direta ou indiretamente no processo de industrialização e comercialização, ainda que não integradas fisicamente na mercadoria afinal revendida e bens do ativo permanente.

Mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento são as utilizadas direta e indiretamente no processo de

administração do estabelecimento, não sendo essenciais ou fundamentais para a industrialização e comercialização do bem ou do serviço. Sem elas o processo produtivo ocorreria normalmente.

Nesse sentido, são as palavras de André Mendes Moreira ensinando que “pode-se concluir que os bens de uso e consumo são efetivamente definidos por exclusão, sendo todos aqueles não integrantes do ativo permanente ou estoque comercial da empresa, e, ao mesmo tempo, que não se revelam essenciais ao processo empresarial, qualificando-se mais como produtos para consumo final pelo contribuinte do que insumos propriamente ditos”<sup>10</sup>.

A legislação paulista define o que é material de uso e consumo no art. 66, inc. V do Regulamento do ICMS de 2000 - RICMS/2000, que mercadorias para isso ou consumo próprio do estabelecimento são as que não forem utilizadas na comercialização ou as que não são empregadas para integração no produto ou consumidas no processo de industrialização ou produção rural, ou, ainda, na prestação de serviço sujeita a incidência do ICMS, *in verbis*:

Art. 66. - Salvo disposição em contrário, é vedado o crédito relativo à mercadoria entrada ou adquirida, bem como ao serviço tomado (Lei 6.374/89, arts. 40 e 42, o primeiro na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XX):

(...)

V - para uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendida a mercadoria que não for utilizada na comercialização ou a que não for empregada para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização ou produção rural, ou, ainda, na prestação de serviço sujeita ao imposto.

A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo proferiu a Decisão Normativa CAT n° 1, de 25.04.2001- DOE-SP de 27.04.2001, que define o que é matéria de uso e consumo nos termos do art. 66, inc V. do RICMS/00, estabelece e exemplifica

10. “A não-cumulatividade dos tributos”. São Paulo. 2020. Noeses. 4ª Ed. p. 376

o que são considerados insumos, como aqueles que desintegram totalmente no processo produtivo de uma mercadoria ou são utilizados no processo produtivo e conferem direito ao crédito para o contribuinte, inclusive os utilizados na limpeza, identificação, desbastes e soldas, *in verbis*:

3. - Diante das normas legais e regulamentares atrás citadas, dão direito ao crédito do valor imposto as seguintes mercadorias entradas ou adquiridas ou os serviços tomados pelo contribuinte

#### 3.1 - insumos

A expressão “insumo” consoante o insigne doutrinador Aliomar Baleeiro “é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa ‘input’, isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o ‘output’ ou o produto final. (...). “Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos ‘produtos intermediários’ que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção” (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214)

Nessa linha, como tais têm-se a matéria-prima, o material secundário ou intermediário, o material de embalagem, o combustível e a energia elétrica, consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte ou para terceiros, ou empregados na atividade de prestação de serviços, observadas as normas insertas no subitem 3.4 deste trabalho.

Entre outros, têm-se ainda, a título de exemplo, os seguintes insumos que se desintegram totalmente no processo produtivo de uma mercadoria *ou são utilizados nesse mesmo processo produtivo para limpeza, identificação, desbaste, solda etc* : lixas; discos de corte; discos de lixa; eletrodos; oxigênio e acetileno; escovas de aço; estopa; materiais para uso em embalagens em geral - tais como etiquetas, fitas adesivas, fitas crepe, papéis de embrulho, sacolas, materiais de amarrar ou colar (barbantes, fitas, fitilhos, cordões e congêneres), lacres, isopor utilizado no isolamento e proteção dos produtos no interior das embalagens, e tinta, giz, pincel atômico e lápis para marcação de embalagens -; óleos de corte; rebolos; modelos/matrizes de isopor utilizados pela indústria; produtos químicos utilizados no tratamento de água

## TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

afluente e efluente e no controle de qualidade e de teste de insumos e de produtos” (grifo nosso).

A decisão normativa supra define que se incluem como insumos a matéria-prima, o material secundário ou intermediário, o material de embalagem, o combustível e a energia elétrica, consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte ou para terceiros, ou empregados na atividade de prestação de serviço e todos dão direito ao crédito de ICMS.

Sendo assim temos o sexto requisito para o direito ao crédito de ICMS atualmente e conforme a legislação que não seja material de uso e consumo, ou seja, não essencial para a realização do processo produtivo. Se a mercadoria ou material for essencial à atividade do estabelecimento e a realizar seu objeto social, dá direito ao crédito de ICMS para compensar com seu débito do próprio imposto.

### **4. DO DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS NAS OPERAÇÕES COM DIFERIMENTO DO IMPOSTO**

O conceito de Diferimento não está definido na legislação, assim adoto definição de diferimento dada pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, que exarou em diversas respostas consultas, como de substituição tributária pra trás, que diferimento significa transferência de responsabilidade tributária para contribuinte que participe de uma das etapas subsequentes da operação da circulação de mercadoria, conforme respostas abaixo transcritas:

“DIFERIMENTO – CONCEITO “Diferimento é uma palavra que o Código Tributário Nacional não utilizou. Mas ela aparece no artigo 4º do ATO Complementar 31, de 28.12.66, e na legislação de todos os Estados e significa “transferência de sujeição passiva”, ou transferência da responsabilidade tributária para um contribuinte que participe de uma das subsequentes etapas da circulação da mercadoria. Diferimento não é benefício fiscal; não retira

## IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

as operações do campo de incidência do imposto; apenas transfere para etapa futura da circulação o montante do lançamento tributário. É medida adotada no interesse do Erário, com o fito de simplificar o controle de arrecadação e a fiscalização do pagamento do imposto”.(RC 11.792, de 24.04.78 – BT 134, pág. 559).

“Nas saídas de mercadorias com diferimento do imposto, este sempre é devido, ficando, porém, seu lançamento e recolhimento transferidos para determinado momento, previsto no Regulamento. Note-se que, nestas saídas, o adquirente torna-se o contribuinte substituto do tributo, de imediato beneficiado com o favor fiscal, refletido na diminuição do preço das mercadorias adquiridas, assumindo, evidentemente, a obrigação do pagamento do imposto”. (RC 9.750, de 15.07.76 – BT 104, pág. 376).

O diferimento é a postergação do pagamento do imposto para a etapa posterior, ficando a responsabilidade para a próxima pessoa da cadeia produtiva, assim ocorre a incidência do imposto na operação diferida, porém não é destacado na nota fiscal e o adquirente não é o contribuinte de fato do imposto pela aquisição da mercadoria. O adquirente será o contribuinte de direito, somente irá recolher o imposto diferido na etapa subsequente e com isso repassando o ônus financeiro para outrem.

Com efeito, o diferimento somente ocorre para diminuir o preço da mercadoria adquirida e simplificar o controle e arrecadação do tributo. A responsabilidade pelo recolhimento do imposto é transferida para o adquirente da mercadoria, quando der a saída desta em etapa subsequente.

Tem-se assim que o custo da mercadoria com diferimento do ICMS é mais baixo, uma vez que o adquirente não arca com o ônus financeiro do imposto, ficando este ônus para a etapa subsequente.

Portanto, o contribuinte que adquirir mercadorias com o ICMS diferido não faz jus ao crédito do imposto, pois ocorreu a incidência, porém não há o destaque do tributo na nota fiscal e ele não arca com o ônus financeiro do tributo na entrada da mercadoria, faltando esses requisitos para ter direito ao crédito do ICMS.

## TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Contudo, a Secretaria da Fazenda de São Paulo já decidiu e posicionou-se inúmeras vezes que não é obrigatório seguir o regime, que os contribuintes podem renunciar essa opção e recolher normalmente o ICMS, conseqüentemente destacar o crédito do imposto, consoante resposta consulta 9508, de 08.04.76 e julgamento proferido pela Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas no Recurso Especial DRT-04-10649/2007, de 02.05.2013.

Transcrevo a resposta à Consulta 9508/76 da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo:

DIFERIMENTO Renúncia Possibilidade, independentemente de autorização do fisco - Procedimento. Resposta à Consulta n. 9.508, de 08.04.1976 - Boletim Tributário n. 81, p. 246. 1. Em petição dirigida ao Sr. Secretário da Fazenda a interessada expõe que, tendo como atividade normal a fiação e beneficiamento de fibras naturais e sintéticas, “é obrigada a faturar os produtos de sua fabricação com incidência do ICM, enquanto que, nas devoluções dos produtos beneficiados para terceiros, deverá usufruir do diferimento do ICM”, na forma estabelecida pelo art. 53 do Regulamento do ICM, aprovado pelo Decreto n. 5.410, de 30.12.74; que “essa sistemática de diferimento do tributo não lhe é interessante, demandando a contratação de pessoas especializadas para o faturamento que exige, ora o destaque do imposto e ora o diferimento”, conforme a natureza da operação e a situação do destinatário da mercadoria; que, sendo “empresa exportadora, possui sua escrita fiscal, sempre, um elevado saldo credor de ICM, em decorrência da habitualidade de suas exportações”; que “havendo saldo credor não há interesse em usar o diferimento do tributo nas operações de beneficiamento, porque isso lhe tira a possibilidade do débito que seria feito se o imposto fosse cobrado imediatamente, e de redução do saldo credor...” 2. Em face do exposto, requer “autorização para deixar de usar o benefício do diferimento do ICM, para fazer o tributo incidir imediatamente, ou seja, no momento da devolução do produto beneficiado ao cliente...”, o que lhe possibilitará, ao lado das saldas tributadas dos produtos de sua fabricação, reduzir o elevado saldo credor decorrente do incentivo de exportação. 3. Muito embora apresentada sob a forma de requerimento, a solicitação inicial, encaminhada a este órgão para manifestação, é recebida e protocolada como consulta e, como tal, respondida, nos termos do art. 124 do Decreto n. 51.197, de 27.12.1968. 4. Dispõe o art. 53 do Regulamento do ICM, aprovado pelo Decreto n.

5.410, de 30.12.1974, que “o lançamento do imposto incidente nas saídas de mercadorias efetuadas com destino a outro estabelecimento ou com destino a trabalhadores autônomos ou avulsos que prestem serviço pessoal, num e noutra caso para industrialização, fica diferido para o momento em que, após o retomo dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, por este for promovida a subsequente saída dos mesmos produtos”. 5. O parágrafo 1º do mesmo artigo estabelece (item 2) que o diferimento compreende também “as saídas dos produtos, promovidas pelo estabelecimento industrializador, em retorno ao autor da encomenda”, enquanto que o 5º, com a redação dada pelo inciso V do art. 1º do Decreto n. 7.009, de 07.11.1975, estatui que “nos casos em que o estabelecimento de origem, autor da encomenda, se localize neste Estado, o diferimento previsto neste artigo compreende, também, a parcela do valor acrescido correspondente ao valor dos serviços prestados a que se refere o art. 29”. 6. Assim sendo, quando o estabelecimento autor da encomenda se localize no território do Estado, nos casos em que, no respectivo processo de industrialização, não haja, por parte do estabelecimento industrializador (a requerente), fornecimento de qualquer mercadoria, nenhum tributo será devido por ocasião das saídas, em retomo, dos produtos resultantes da industrialização, eis que totalmente alcançadas as operações pelo diferimento do pagamento do imposto. E é sobre autorização para deixar de usufruir desse diferimento que trata o pedido inicial. 7. Conforme já tivemos oportunidade de nos manifestar em outra oportunidade, o diferimento a que se refere o art. 53 do Regulamento do ICM objetiva tão-somente evitar o comprometimento do capital de giro das empresas, não sendo o imposto exigido desde logo, postergado seu pagamento por ocasião da saída do produto final. A regra, contudo, não é de aplicação obrigatória, facultado, conseqüentemente, aos contribuintes, o direito à sua renúncia, independentemente de autorização do fisco, podendo ser efetuado destarte, o destaque do imposto quando das remessas das mercadorias para industrialização e/ou por ocasião das suas saídas, em retorno, ao estabelecimento de origem. 8. Corno as operações envolverão sempre 2 (dois) estabelecimentos - o do autor da encomenda e o do industrializador, no caso a requerente -, entendemos deva esta, antes do recebimento de cada encomenda, obter anuência prévia dos estabelecimentos encomendantes para a aplicação da sistemática do regime de tributação, pois o que convém à peticionaria pode não convir aos seus clientes; deverá também, sempre que isso ocorra, ser encaminhada comunicação ao Posto Fiscal de jurisdição dos estabelecimentos intervenientes nas operações. 9. Lembremos, por oportuno, em face dos problemas apresentados pela

## TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

interessada, das dificuldades de utilização de seu crédito acumulado, e tendo em vista a origem deste, que, além das formas de seu aproveitamento inicialmente previstas no Regulamento do ICM (transferências a estabelecimentos da mesma empresa, de empresas interdependentes, de fornecedores), existe, atualmente, aquela a que se refere o § 4º do art. 466 (acrescentado pelo inciso VIII do art. 1º do Decreto n. 7.394, de 30.12.19751: “§ 4º Em casos excepcionais, a requerimento do interessado, poderá ser autorizada a transferência de crédito entre estabelecimentos de empresas que não sejam interdependentes”. José Bento Pane, Consultor Tributário. De acordo. Antônio Pinto da Silva, Consultor Tributário-chefe.

Ante o exposto, o diferimento é um regime optativo para diminuir o custo do produto, pode o Contribuinte renunciar o diferimento e destacar o ICMS que incidiu na operação, sem autorização do Fisco e o adquirente da mercadoria terá os requisitos necessários para ter direito ao crédito do ICMS.

Em resposta consulta mais recente a Secretaria da Fazenda concluiu que pode o contribuinte renunciar o diferimento desde que comunique o destinatário da mercadoria e os Postos Fiscais que ambos estão localizados:

**INDUSTRIALIZAÇÃO SOB ENCOMENDA RENÚNCIA A SUSPENSÃO E AO DIFERIMENTO** o estabelecimento encomendante, que remete mercadoria para industrialização, poderá, com expressa concordância do estabelecimento destinatário e comunicação aos Postos Fiscais da localidade de ambos, renunciar à suspensão do ICMS, prevista no artigo 402 do RICMS/00. Uma vez renunciada à suspensão do lançamento do imposto na remessa dos produtos para industrialização, a operação de retorno dos produtos industrializados deverá ser normalmente tributada pelo imposto, não se aplicando assim as normas contidas no artigo 403 do mesmo diploma legal. Não há possibilidade, entretanto, de apenas o industrializador renunciar ao diferimento no retorno da industrialização. A renúncia, se houver, há de ser total (suspensão e diferimento). (RC 572/01, de 28.08.01 - BT out/01, pág. 755).

Não concordo que o regime do diferimento seja optativo, seria obrigatório e de forma alguma poderia dar direito ao

crédito ao estabelecimento adquirente da mercadoria, contudo, se tiver que optar com uma posição, entendo que a solução consulta acima apresenta mais segurança jurídica, deixando claro que o diferimento não estabelece direito a crédito, porém pode o contribuinte renunciara o regime desde que informando todas as partes envolvidas.

## 5. DA CONCLUSÃO

Diante da legislação e da jurisprudência atual existem dois momento do princípio da não cumulatividade, sendo o primeiro o do crédito de ICMS, que para o contribuinte ter direito a escriturar esses créditos tem que inicialmente: (1) ter incidido o imposto na operação ou prestação de serviço anterior; (2) devidamente destacado o imposto em nota fiscal; (3) o adquirente ser o contribuinte de fato do imposto, ter arcado com o ônus financeiro; (4) a saída da mercadoria ou da prestação de serviço não pode ser isenta ou não incidir o ICMS; (5) a mercadoria ou o serviço adquirido não pode ser alheio a atividade empresarial e; (6) a mercadoria adquirida não pode ser material de uso e consumo, tem que ser essencial para a atividade produtiva, de comercialização e para a prestação de serviço.

O segundo momento do princípio da não cumulatividade é o momento em que efetivamente é realizado, ou seja, no momento da apuração do ICMS, quando ocorre o encontro de contas entre créditos e débitos do imposto, podendo compensar o montante do imposto que incidiu nas operações e prestações de serviços anteriores, com o montante cobrado nas posteriores.

## 6. REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2016.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

\_\_\_\_\_. *Iisenções tributárias do IPI, em face do princípio da não cumulatividade*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 33.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MATOS, Aroldo Gomes de. *ICMS Comentários à Legislação Nacional*. Dialética: São Paulo. 2006

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 8 Ed. Dialética. São Paulo. 2005.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4. Ed São Paulo. Noeses. 2020.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. *Manual da Não-Cumulatividade do ICMS*. São Paulo. Noeses. 2017.

