

# ANÁLISE DA FENOMENOLOGIA DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS NAS OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO.

Antônio Machado Guedes Alcoforado<sup>1</sup>

“(…) 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).<sup>2</sup>

## 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).

Recentemente, o STF julgou procedente a ADI nº 4171 (Acórdão publicado no DJE nº 164, em 21.8.2015), que declarou a inconstitucionalidade dos parágrafos 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS nº 110/2007, que exige das distribuidoras de combustíveis o ICMS relativo ao valor do estorno do crédito sobre as aquisições, com suposto tratamento tributário de diferimento nas operações de saídas interestaduais de etanol anidro combustível – EAC e de biodiesel - B100.

Um dos argumentos da Confederação Nacional do Comércio - CNC, autora da referida Ação Direta de Inconstitucionalidade, foi baseado no **princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no 155, § 2º, I, da Constituição da República - CRFB, diante da impossibilidade de se efetuar o estorno em face do tratamento de diferimento** nas operações de aquisição de EAC e B100 (como há vedação legislativa, ratificada pela jurisprudência do STF, na apropriação de crédito na aquisição de mercadoria com diferimento, não haveria razão para a exigência do estorno previsto no Convênio ICMS nº 110/2007).

---

<sup>1</sup> Doutor na PUC/SP. Professor Conferencista no IBET. Auditor e Ex-Superintendente da Secretaria da Fazenda do Estado de PE. Pesquisador no IBET e na FGV Direito/SP.

<sup>2</sup> “Traduzir-se”, poema escrito na década de 70, que aborda 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.

O referido julgamento reacendeu polêmicas antigas relacionadas à não cumulatividade, mormente nas operações com o regime tributário de diferimento, 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, e 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.

A doutrina, muito bem representada por excelentes tributaristas, é praticamente unânime na defesa do creditamento de contribuintes que adquirem mercadorias nas operações com diferimento, em que há incidência do ICMS:

É comum nos depararmos com manobras linguísticas visando contornar a preceptiva 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.<sup>3</sup>

O motivo da 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 quase 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 julgamento da ADI nº 4171.

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 nas operações com diferimento e, conseqüentemente, nas operações com combustíveis, em que há substituição tributária. Assim, apesar das poucas linhas, pretende-se decompor analiticamente a prescrição

---

<sup>3</sup> 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.

normativa relativa à não cumulatividade aplicada ao ICMS, com o corte metodológico nas operações sobre combustíveis derivados de petróleo, cuja tributação foi apreciada no julgamento da ADI nº 4171 (etanol anidro carburante - EAC e biodiesel – B100, que são adicionados respectivamente à gasolina A e ao diesel).

Nesse desiderato, a linguagem que compõe o direito positivo será objeto de investigação, sem esquecer a contribuição da doutrina e da jurisprudência, com o afã de responder as seguintes questões: existem exceções ao princípio da não cumulatividade, além da isenção e da não incidência? Qual a repercussão da não cumulatividade na substituição tributária para trás e para frente? É correta a interpretação do Fisco que veda a compensação de créditos originários de operações ou prestações anteriores com diferimento? Nas operações de aquisição de etanol anidro e biodiesel, por parte das distribuidoras de combustíveis, ocorre o diferimento no pagamento do ICMS? É razoável o argumento relacionado com o diferimento e a não cumulatividade, utilizado na ADI nº 4171?

Doutrina e jurisprudência assumem posições por demais divergentes quando analisam o ICMS sobre operações com combustíveis, cuja fenomenologia da incidência tem repercussão no princípio da não cumulatividade, 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.

Paulo de Barros Carvalho, inspirado na teoria de Hans Kelse<sup>4</sup>, para quem determinada conduta é prescrita pela norma jurídica, representando um dever ser, e nos ensinamentos de Lourival Vilanova<sup>5</sup>, 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'')<sup>6</sup>. Mitigando sua complexidade, a norma jurídica, como unidade mínima, é irreduzível de significação do deôntico<sup>7</sup>, e pode ser

---

<sup>4</sup> KELSEN, Hans, tradução João Baptista Machado. **Teoria Pura do Direito**. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 33.

<sup>5</sup> VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 69.

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 5. ed. revisada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2015. p. 129.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 41.

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.<sup>8</sup>

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 tributária<sup>9</sup>. “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.<sup>10</sup>

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 **possíveis 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.<sup>11</sup>

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.

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

Uma das características do ICMS é a sua incidência plurifásica, ou seja, o

---

<sup>8</sup> VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 242-243.

<sup>9</sup> O Professor Paulo de Barros Carvalho apresentou esse tema no livro **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positividade no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 133.

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 26-27. Nesse mesmo sentido: CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 298.

imposto pode incidir em todas as fases de uma cadeia econômica, 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.<sup>12</sup> 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 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.<sup>13</sup>

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.<sup>14</sup>

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

---

<sup>12</sup> 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

<sup>13</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: ED. RT, 1975, 161.

<sup>14</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 131.

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;<sup>15</sup> a maioria,<sup>16</sup> como princípio.

Hugo de Brito Machado entende que a não cumulatividade pode ser vista como princípio e como técnica. Princípio quando enuncia de forma genérica, como está na Constituição (art. 155, §6º, I, da CRFB). 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.

Pensamos que a não cumulatividade no ICMS é um princípio com exceções previstas na própria Constituição – como ocorre no princípio da anterioridade, *verbi gratia*, motivo pelo qual, de acordo com o sistema constitucional brasileiro, como se admite exceções ao princípio da não cumulatividade, o ICMS é, a rigor, um imposto parcialmente cumulativo, inclusive com incidência em cascata proporcionada pela polêmica EC 33/2001, que permitiu, com a anuência do STF, a fixação da base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre.

Ressalte-se que a adoção da técnica de apuração, seja imposto sobre imposto, crédito financeiro, físico ou híbrido, não se constitui uma negação à existência do princípio, afinal, 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 na apuração do ICMS, em face da ocorrência do fato jurídico tributário, for maior que os créditos escriturais, lançados na respectiva

---

<sup>15</sup> 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.

<sup>16</sup> 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. COÊLHO, 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.

apuração de acordo com a técnica de apuração prevista na lei infraconstitucional. Ao revés, 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 Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias (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 – no ICMS, há possibilidade de incidência 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 saíssem fisicamente do estabelecimento do contribuinte, não pode ser aplicado ao ICMS.

*Ex vi* da prescrição constitucional, que prevê a compensação do imposto devido na operação anterior, a opção foi pela técnica do imposto-contrainposto<sup>17</sup>. 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.”<sup>18</sup>

### **3. Imprecisão terminológica no ICMS, que é parcialmente não cumulativo**

Considerando nossa metodologia de estudo analítico-normativo, partindo-se da linguagem do direito positivo como conjunto de normas jurídicas construídas a partir da CRFB, 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:

<sup>17</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 139.

<sup>18</sup> CARRAZZA. Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 417.

...  
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;

...  
§ 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, atecniais, deficiências e ambiguidades que os textos cursivamente apresentam.”<sup>19</sup>

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 CRFB. A previsão constitucional assegura que o ICMS é não cumulativo, mas no mesmo parágrafo estabelece que sua base de cálculo será fixada, de modo que o montante do imposto a integre. Ou seja, o imposto incide sobre ele mesmo (em cascata), contrariando o propósito da não cumulatividade, desde a EC 33/2001, considerada constitucional pelo STF.

Evidentemente, como o ICMS é cobrado sobre si mesmo<sup>20</sup>, 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

---

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 37.

<sup>20</sup> 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 referentes a 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 CRFB: “§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços

previsão da alínea “i” do inciso XII do § 2º do art. 155 da CRFB.<sup>21</sup>

Ao revés, 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%).<sup>22</sup>

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 oração ... ou seja, pela análise sintática, em virtude do pronome apassivador “se”, o imposto é o próprio sujeito da oração. A conduta de compensar, entretanto, desde que não esteja inserida no modal deontico proibido (nas hipóteses de exceções explícitas ou implícitas ao princípio da não cumulatividade, que serão examinadas adiante), deverá ser efetuada (modal deontico obrigatório<sup>23</sup>) por um dos partícipes da regra-matriz do crédito, ou seja, de quem tem o direito ao crédito (contribuinte ou responsável) ou do 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 CRFB, cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do ICMS, mas a regulamentação

---

<sup>21</sup> Utilizando-se do exemplo do parágrafo anterior, o consumidor adquirindo a mesma mercadoria (R\$ 100,00) na alíquota aparente de 18% (desta vez “por dentro”), precisaria desembolsar R\$ 121,95. Ou seja, a alíquota real é de 21,95% nas operações internas com 18%. Nos estados que adotam a alíquota interna de 17% (por dentro), ela representa efetivamente 20,48 %.

<sup>22</sup> 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 ?  $AE = 18 \times 100/82 = 21,95\%$

<sup>23</sup> A não cumulatividade é norma congente e deve ser respeitada, 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 deontico é obrigatório e, consequentemente, os créditos escriturais referentes às operações anteriores devem ser assegurados. Atualmente, em face de cada emissão da nota fiscal eletrônica – NFE precisar ser autorizada pelo Fisco, consideramos que o ICMS pode ser configurado como um imposto sujeito ao lançamento por declaração, no qual o Estado poderia informar ao contribuinte o imposto devido, logicamente respeitando os princípios da não cumulatividade, com as exceções explícitas e implícitas na Constituição.

da compensação precisa respeitar os limites do princípio da não cumulatividade.

Na nossa metodologia de pesquisa, só as normas jurídicas que não afrontem a Constituição são válidas. Por conseguinte, 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 incidência<sup>24</sup>, nos termos do art. 155, §2º, I, "a" e "b", da CRFB: “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.”

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 ICMS é plurifásico, ou seja, incide nas diversas cadeias da economia (saída da indústria, do atacado, do varejo...), a concessão de uma isenção, por 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.<sup>25</sup>

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

---

<sup>24</sup> 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.

<sup>25</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **ICMS: não cumulatividade e suas exceções constitucionais**. RDTributário, n. 48, p. 20.

## **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 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), substituição tributária para frente 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, mas essa afirmativa não nega as hipóteses de previsões implícitas na CRFB.

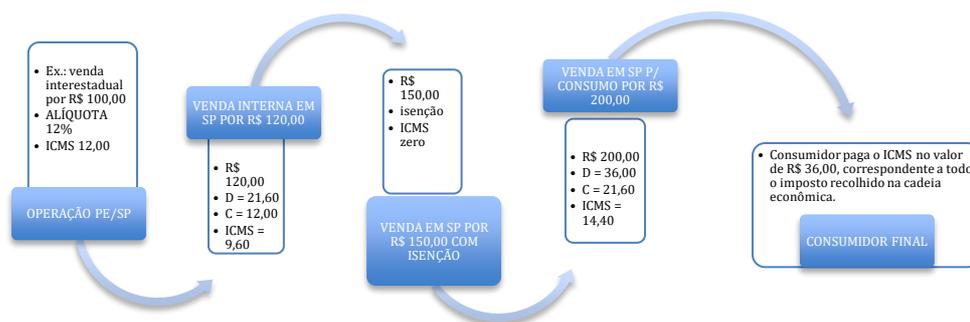
Após um olhar atento aos signos da prescrição constitucional, percebe-se facilmente que, além da exceção implícita constitucional ao princípio da não cumulatividade, em face do ICMS incidir sobre si (cumulatividade referente à exigência constitucionalmente admitida de imposto sobre imposto), o legislador 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 só se admite 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 CRFB), 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 com os créditos das operações ou prestações anteriores. Se o ICMS incidente na última operação - geralmente venda ao consumidor, que não é contribuinte, mas 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 de R\$ 36,00, equivalente ao ICMS exigido nas operações anteriores (12 + 9,60 + 14,40), respeitando assim, teoricamente, o princípio da não cumulatividade, mesmo com uma isenção no meio da cadeia. Obs.: a alíquota (18%) efetiva do imposto é 21,95%.



Na prática, entretanto, como todas as despesas na aquisição não são passíveis de crédito e o imposto incide sobre si, o ICMS acaba sendo parcialmente cumulativo.

Em face do nosso corte epistemológico, trataremos especificamente das modalidades de substituição tributária, uma das quais ocorre nas operações com combustíveis derivados de petróleo.

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

Alhures foi enfatizado que um dos argumentos da CNC, autora da ADI nº 4171, foi baseado no **princípio da não cumulatividade do ICMS, diante da impossibilidade de se efetuar o estorno em face do tratamento de diferimento** nas operações de aquisição de EAC e B100.

A análise da questão 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”<sup>26</sup>.

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 do tributo de pessoa diferente daquela que efetivamente realizou o fato imponível.<sup>27</sup>

Na substituição tributária, a norma obriga outra pessoa (substituto), que não tem uma relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, mas que recebe a incumbência de recolher aos cofres públicos o tributo que não será mais exigido do substituído.<sup>28</sup>

Na substituição tributária para trás, em uma cadeia econômica plurifásica, o ICMS incide em uma operação, mas o tributo só será cobrado ou exigido 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 responsabilizam pelo pagamento do tributo devido pelo substituído. Um exemplo clássico é a aquisição do produtor de tomate por uma indústria de extrato da referida fruta.<sup>29</sup>

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

Entretanto, vejamos a 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.

---

<sup>26</sup> SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 1489.

<sup>27</sup> 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.

<sup>28</sup> Nesse sentido, CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 388.

<sup>29</sup> 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.

Está em campo plácido no STF que o diferimento impossibilita a transferência do crédito ao adquirente em face da 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.**<sup>30</sup>

Entretanto, diferentemente da interpretação inserida nesse julgamento, no âmbito do STF, na realidade o diferimento não inibe a incidência tributária, exceto para quem admite que o momento do pagamento do tributo esteja no conseqüente da regramatrix de incidência tributária.<sup>31</sup>

Portanto, não concordamos com tal assertiva, inclusive porque o art. 160 da Lei nº 5.172/66 - CTN prevê o vencimento em 30 dias, acaso a legislação não fixe o prazo do pagamento.

Fixada a premissa que há incidência nas operações com diferimento, passamos a análise semântica da terminologia “cobrado”, já que o STF vem fundamentando suas decisões nesse aspecto econômico<sup>32</sup>, 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 subseqüente.

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”.<sup>33</sup>

---

<sup>30</sup> (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)

<sup>31</sup> QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de Queiroz. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 223-260, p. 255.

<sup>32</sup> Não obstante a enorme influência da economia na análise lógico-semântico-jurídico.

<sup>33</sup> 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 Matrix 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.

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 o imposto é devido e gera crédito.<sup>34</sup>

Não obstante concordarmos com a incidência, o raciocínio não é tão simplório, já que o ICMS seria devido na operação anterior, mas nela deixou de ser exigível em razão do diferimento para a fase subsequente da cadeia produtiva.

Para tornar mais lúcido nosso argumento, faz-se mister inicialmente eliminar a vagueza<sup>35</sup> 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., mas na substituição para trás o Fisco só exige o ICMS a partir do substituto, seja 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 **exigível**, afinal, tudo gira em torno da **exigibilidade** do crédito, v. g.: “após a intimação o crédito tributário objeto do lançamento torna-se **exigível**.”<sup>36</sup>No percurso até a extinção do crédito tributário, seja no âmbito administrativo ou judicial, a exigibilidade sempre é discutida.<sup>37</sup> Dessa forma, não seria razoável que o signo fosse diferente quando se trata do crédito do contribuinte

---

<sup>34</sup> 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.

<sup>35</sup> 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.

<sup>36</sup> MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário: execução e controle**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 32.

<sup>37</sup> 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. Os pressupostos 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.

e débito do Fisco.<sup>38</sup> Priscila de Souza<sup>39</sup> 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. Se por um lado, analisando-se a sintaxe, mantem-se a terminologia “cobrado”; por outro, em face das mudanças do contexto, a semântica e a pragmática permitem que a interpretação mais adequada considere a terminologia “exigível”.

Visualizando a estrutura lógica da norma jurídica (regra-matriz do crédito), teríamos, no antecedente, os seguintes critérios: material (adquirir mercadoria ou serviço); espacial (no mesmo ou em outro estado ou no DF); e temporal (**exigível durante** o período da operação/prestação anterior ou **exigível durante** as operações/prestações anteriores).

No conseqüente, os critérios: pessoal (sujeito ativo - adquirente/destinatário e sujeito passivo – estado ou DF); quantitativo: alíquota e base de cálculo da operação/prestação anterior ou 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 do crédito tributário na operação/prestação anterior(es), já que a exigibilidade só ocorrerá na operação subsequente, não surge a regra-matriz do crédito nas aquisições com diferimento.

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. Nesse caso, havendo adimplemento ou não, o direito ao crédito estaria resguardado. Ao revés, na substituição para trás, como o Direito cria suas próprias realidades, o Fisco optou

---

<sup>38</sup> 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.

<sup>39</sup> 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.

pela exigência tributária a partir do substituto, impossibilitando que o mesmo (substituto) recebesse o crédito relativo à operação anterior (do 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.

## **7. Operações com combustíveis derivados de petróleo: regime de substituição tributária para frente sem exceção constitucional ao princípio da não cumulatividade**

No regime de substituição tributária para frente, também denominada progressiva ou subsequente, uma terceira pessoa (responsável) recolhe o tributo devido pelo contribuinte substituído, geralmente em momento anterior, em face de um evento futuro. Desse modo, o tributo antecipado é calculado sob a presunção de ocorrência de elementos que deverão surgir com a deflagração futura do fato jurídico tributário.

Esse fato gerador futuro, hipotético, fictício, presumido, foi muito combatido pela maioria dos juristas, que consideravam inconstitucional a cobrança tributária antes da ocorrência do fato jurídico tributário.

Com o advento da EC 3/93, foi inserido o § 7º no art. 150 da Carta Magna:

§ 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Como o imposto é recolhido antecipadamente (ao contrário da substituição tributária para trás), não há argumento jurídico – nem mesmo econômico - para excepcionar a aplicabilidade da não cumulatividade nesse regime de apuração, afinal, atende até a previsão “matemática”, prescrita na Constituição, que só possibilita a compensação quando o imposto tiver sido “cobrado” nas operações anteriores.

Dessa forma, subsiste o direito ao crédito do substituído que adquirir uma mercadoria do substituto, com o imposto substituição tributária retido, mesmo não havendo a indicação do lançamento do imposto na nota fiscal; afinal, integra a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque

mera indicação para fins de controle, conforme inciso I do §1º do art. 13 da Lei Complementar 87/96.

Segundo José Eduardo Soares de Melo, o direito a crédito por parte do substituído decorre do princípio da não cumulatividade, e também pelo fato do substituído haver promovido a entrada (aquisição) de mercadoria tributada. A circunstância de não ocorrer efetivo lançamento do ICMS (indicação em notas fiscais), não tem o condão jurídico de desconsiderar a natureza tributária porque, na verdade, o imposto fora apenas antecipado.<sup>40</sup>

Alguns autores atribuem ao ressarcimento, previsto no Convênio ICMS nº 81/1993, como possível forma de se efetuar a compensação inerente à não cumulatividade na substituição tributária para frente.<sup>41</sup> Pensamos que ressarcimento se trata, na realidade, de uma modalidade de restituição, já que no cálculo do ICMS substituição tributária para frente presume-se que a operação subsequente será realizada internamente (dentro de determinado estado, utilizando-se sua alíquota interna). Entretanto, quando na operação subsequente é realizada uma venda interestadual, como a alíquota interestadual é menor que a interna (inciso VI do § 2º do inciso II do art. 155 da CRFB), fatalmente o ICMS presumido terá sido maior que o efetivamente realizado e, conseqüentemente, haverá direito à restituição em face da diferença de alíquotas, além da possibilidade de diferença na base de cálculo.

Nessa modalidade de restituição, o substituído, relativamente ao ICMS antecipado a maior, emite nota fiscal com esse valor contra o substituto originário, para abater na próxima antecipação. Opera-se o ressarcimento mediante a emissão de nota fiscal, com autorização do Fisco, para o respectivo substituto.<sup>42</sup>

Ademais, o antecedente da regra-matriz do crédito é uma aquisição, diferentemente dessa hipótese, que é uma venda interestadual. *In casu*, essa restituição é devida quando o substituído realiza operação interestadual sujeita à substituição tributária, mesmo já tendo sido retido dele o ICMS pelo seu fornecedor.<sup>43</sup> Como

---

<sup>40</sup> MELO, José Eduardo Soares. **ICMS – Substituição tributária na entrada de mercadorias e não-cumulatividade**. Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais. São Paulo: Noeses, 2013, p. 562.

<sup>41</sup> 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, p. 96.

<sup>42</sup> 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. 74.

<sup>43</sup> Por exemplo, um contribuinte no Estado de Pernambuco adquire, em outro estado da Federação, mercadoria sujeita à substituição tributária para frente. O seu fornecedor (responsável), reterá o ICMS

decorrência de modalidade de restituição na substituição tributária, formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo, conforme art. 10 da LC 87/96.<sup>44</sup>

Conforme veremos a seguir, o regime de substituição tributária progressiva é amplamente utilizado na fenomenologia da incidência tributária nas operações com combustíveis derivados de petróleo.

A propósito, diferentemente das normas do ICMS aplicáveis às mercadorias em geral, o art. 155, § 4º, I, da CRFB trouxe uma regra peculiar de tributação para as operações com lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo: o imposto caberá ao estado onde ocorrer o consumo.

Observe-se que essa excepcional repartição da arrecadação do ICMS aplica-se tão somente aos lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o que exclui os produtos não derivados (v. g., etanol hidratado, etanol anidro e biodiesel), cujas arrecadações, nas operações interestaduais, também pertencem ao estado da Federação ou ao DF onde se realiza a venda da mercadoria, seguindo a regra geral.<sup>45</sup>

Oportuno lembrar que apenas as distribuidoras de combustíveis são autorizadas pela ANP a proceder à adição do EAC à gasolina pura “A” – o B100 pode ser vendido diretamente para as refinarias -, motivo pelo qual adquirem necessariamente etanol anidro combustível - EAC, bem como eventualmente B100, para adicionar ao diesel, operações de aquisição de mercadorias que estão supostamente sujeitas ao “diferimento” do ICMS, conforme prescrição do Convênio ICMS nº 110/2007.

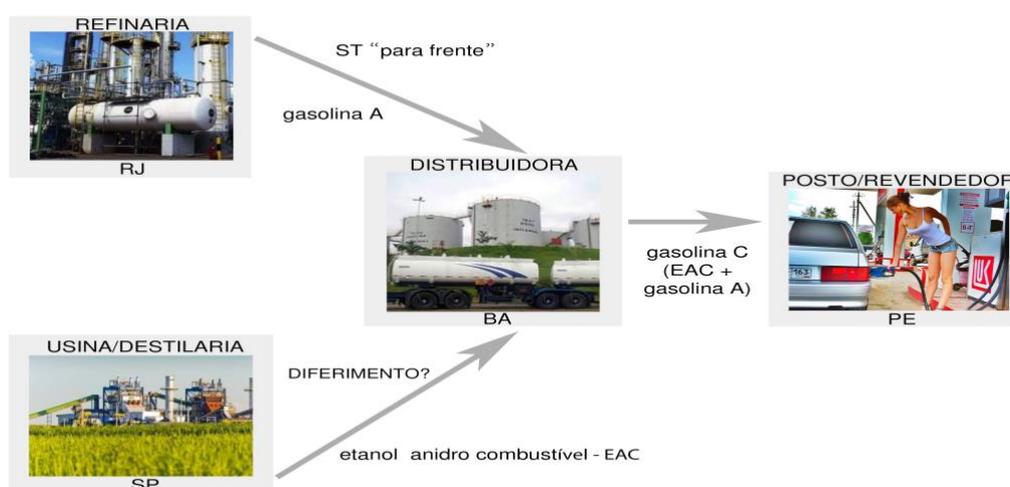
---

substituição com alíquota de 18 % (na maioria das mercadorias, é a alíquota interna prevista no Estado de PE). Caso esse contribuinte substituído venda a mercadoria para outro Estado, e não internamente, caber-lhe-á o direito à restituição relativa à diferença de alíquotas (18 % interna e 12% interestadual), além da possibilidade de diferença na base de cálculo, que não será mais a de PE, conforme foi calculado antecipadamente, mas do estado no qual o combustível será consumido.

<sup>44</sup> Estado de São Paulo autoriza o crédito no Livro Registro de Apuração Mensal do ICMS (RICMS/SP – art. 247). Cfe. MALTA, Maria Lúcia Levy. Manual Teórico e Prático do ICMS.. São Paulo: E.V., 1997, p. 75-76.

<sup>45</sup> No Brasil as duas principais espécies de combustíveis são: (a) os derivados de petróleo (gasolina, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo – GLP); (b) os orgânicos (etanol hidratado combustível, etanol anidro combustível e biodiesel).

Com a previsão do diferimento<sup>46</sup> do ICMS incidente nas operações de aquisição, pela distribuidora de petróleo, de etanol anidro carburante e biodiesel, o imposto teoricamente só seria recolhido na operação subsequente, ou seja, na saída da gasolina “C” ou do óleo diesel da distribuidora. Entretanto, é uma impropriedade considerar tal operação diferimento, pois, em rigor, o imposto incidente sobre toda a cadeia de distribuição de combustíveis, da refinaria ou do importador até o consumidor final é recolhido antecipadamente por meio da substituição tributária para frente.



Ou seja, conforme exemplo da figura acima, quando a distribuidora (BA), adquire gasolina “A” da refinaria de petróleo (RJ), esta fica responsável pelo recolhimento: (a) do ICMS próprio, que lhe é devido na condição de contribuinte da operação de venda de gasolina “A” para a distribuidora; (b) do ICMS, na condição de substituta tributária, em relação à saída da gasolina “C” da distribuidora e dos postos revendedores de combustíveis; e (c) do ICMS incidente sobre a quantidade de etanol anidro carburante a ser adicionado à gasolina “A”, no percentual fixado pela ANP.

Em outras palavras, nas operações com combustíveis derivados de petróleo, em que há substituição tributária para frente, todo o ICMS devido é recolhido antecipadamente pelo contribuinte substituto (refinaria de petróleo ou importador), inclusive o ICMS supostamente “diferido” da operação em que a distribuidora de

<sup>46</sup> O Diferimento do ICMS nas operações com AEAC em São Paulo, nos termos do art. 419 do Decreto nº 50.319/2005. Cfe. TÔRRES, Heleno Taveira. **ICMS e regimes especiais de tributação na venda de combustíveis. Diferimento, substituição e cassação de inscrição estadual nos casos de adulteração.** ICMS: Aspectos Jurídicos Relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.138.

combustíveis adquire das usinas o EAC para misturar à gasolina “A”, bem como o imposto da futura venda da gasolina “C” (mistura da gasolina pura “A” com EAC).

Dessa forma, pela sistemática tributária criada para o setor de combustíveis, o ICMS incidente sobre as aquisições de EAC ou B100, ao contrário de diferido, é exigido antecipadamente pelo regime de substituição tributária para frente.

Para que houvesse o diferimento, a distribuidora de combustíveis teria a responsabilidade de recolher ao erário o ICMS, devido pelo produtor dos biocombustíveis. Entretanto, na realidade, a distribuidora não faz esse recolhimento, inexistindo, por conseguinte, diferimento. Quem é responsável pelo recolhimento do imposto devida a produtor é a refinaria de petróleo ou o importador, que recolhe todo o imposto da cadeia econômica antecipadamente, por meio da substituição tributária progressiva.

Existem poucos trabalhos publicados sobre o assunto<sup>47</sup>, que não abordam a impropriedade de denominar o tratamento tributário de diferimento nas saídas de EAC das usinas (substituídas) para as distribuidoras (também substituídas), quando na verdade o ICMS é exigido antecipadamente, das importadoras ou refinarias (substitutas das usinas e distribuidoras).

Interessante destacar que as usinas podem vender o biodiesel para as refinarias e para as distribuidoras de petróleo. O mesmo não ocorre com o EAC, que só pode ser vendido para as distribuidoras. Portanto, em relação ao etanol etílico carburante, a refinaria (terceira responsável) é substituta tributária tanto da distribuidora, com quem mantém uma relação comercial, possibilitando ressarcimentos futuros, quanto da usina, mesmo não tendo com esta qualquer relação comercial, em flagrante desrespeito ao art. 128 do CTN, que prevê a necessidade de alguma vinculação entre o substituto e o substituído.

Por fim, existe previsão de não incidência sobre operações que destinem a outros estados petróleo, inclusive lubrificantes, e outros derivados, e energia elétrica,

---

<sup>47</sup> TÔRRES, Helene Taveira. **ICMS e regimes especiais de tributação na venda de combustíveis. Diferimento, substituição e cassação de inscrição estadual nos casos de adulteração.** ICMS: Aspectos Jurídicos Relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 139. Daniel Dix Carneiro, Maurício Pereira Faro e Leonardo José Muniz de Almeida. **Particularidades tributárias relacionadas com o biodiesel destinado às refinarias de petróleo e às distribuidoras de combustíveis.** Aspectos Tributários Relacionados à indústria do Petróleo e Gás. MP. 1971, p. 74. Leonardo de Andrade Costa. Reflexos sobre o ICMS incidente nas operações com gasoline C à luz dos desafios do federalism fiscal brasileiro no século XXI. Tributação no Setor de Petróleo. Quartin Later. 2005, p.249

nos termos da alínea “b” do inciso X do § 2º do art. 155 da CRFB. Segundo Nelson Jobim, foi a forma encontrada para concentrar a arrecadação dos combustíveis derivados de petróleo nos estados da Federação onde são consumidos.<sup>48</sup>

*Ex vi* da prescrição normativa constitucional da não cumulatividade, os casos de não incidência não implicam crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, bem como acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Importa destacar, no entanto, que biodiesel e etanol anidro carburante não são derivados de petróleo, por isso a regra constitucional que determina o estorno do crédito não deve ser aplicada.

A contrário senso, há quem entenda que B100 e EAC, depois de misturados, respectivamente a diesel e gasolina pura, passam a ser derivados de petróleo e, conseqüentemente, não haveria possibilidade de creditamento em face da não incidência.

Esse não nos parece o melhor argumento para negar o crédito, afinal, caso o B100 e o EAC fossem considerados insumos, haveria possibilidade de tomada de crédito direto no livro de registro de entrada, conforme art. 272, do RICMS do Estado de SP.

## **8. Respostas às questões suscitadas**

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 (EC 33/2001) ao princípio da não cumulatividade. Outros exemplos: operações e prestações de mercadorias e serviços iniciadas no exterior, já que há limitação para compensação de créditos tão somente nos estados e no Distrito Federal; na substituição tributária para trás, na qual inexistente possibilidade de exigência tributária na operação anterior, com regime de diferimento. Por conseguinte, como a conduta de exigir o ICMS da operação

---

<sup>48</sup> Cf. voto proferido em MS 24.312/DF, DJ 19.12.2003.

anterior é impossível no antecedente da norma, resta impossibilitado o surgimento da regra-matriz do crédito na substituição tributária para trás.

Qual a repercussão da não cumulatividade na substituição tributária para trás e para frente? Conforme explicado anteriormente, as operações com substituição tributária para trás não geram créditos para as operações subsequentes. Ao revés, na substituição tributária para frente, onde há cobrança do imposto antecipadamente, geralmente antes da própria ocorrência do fato jurídico tributário, não há argumento jurídico – nem sequer econômico -, para inviabilizar a geração de crédito para a operação subsequente.

É correta a interpretação do Fisco que veda a compensação de créditos originários de operações ou prestações anteriores com diferimento, com substituição tributária para trás? Sim! Pelas razões expostas alhures, contrariando praticamente toda a doutrina, como o fenômeno social descrito no antecedente da regra-matriz do crédito não pode ocorrer na vida social, que na lógica jurídica poder-se-ia chamar de conduta impossível, considerando que o ICMS não é exigível nas operações anteriores, não há possibilidade de tomada de crédito nas aquisições de mercadorias ou prestações de serviço com diferimento, com substituição tributária.

Nas operações de aquisição de etanol anidro combustível e biodiesel, por parte das distribuidoras combustíveis, ocorre o diferimento no pagamento do ICMS? Não! Como as distribuidoras não são responsáveis pelo recolhimento ao erário do imposto, devido pelos produtores de biocombustíveis, não há diferimento. Essas operações são realizadas sob a égide da substituição tributária para frente, com cobrança antecipada do imposto, apesar da previsão do Convênio 110/2007, que criou a ficção do diferimento, que não ocorre empiricamente nas operações com biocombustíveis. Portanto, o diferimento previsto nas operações de aquisição de mercadorias em geral, em que há substituição tributária para trás, não se aplica às aquisições de AEAC e B100, em que há substituição tributária para frente. Assim, a única consequência lógica é que não há como obstaculizar o direito ao crédito do ICMS incidente nas aquisições de B100 e EAC.

É razoável o argumento relacionado com o diferimento e a não cumulatividade, utilizado na ADI nº 4171? Não! Apesar do julgamento procedente da ADI nº 1471, que considerou inconstitucional dispositivos do Convênio nº 110/2007,

pelo menos o fundamento da impossibilidade da tomada do crédito nas aquisições de EAC e B100, em face do diferimento, não procede, conforme explicado anteriormente.

## **BIBLIOGRAFIA**

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.

CARNEIRO, Daniel Dix, Maurício Pereira Faro e Leonardo José Muniz de Almeida. **Particularidades tributárias relacionadas com o biodiesel destinado às refinarias de petróleo e às distribuidoras de combustíveis. Aspectos Tributários Relacionados à indústria do Petróleo e Gás**. MP. 1971.

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

\_\_\_\_\_. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2015.

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 Positivção 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.

COSTA, Leonardo de Andrade. **Reflexos sobre o ICMS incidente nas operações com gasoline C à luz dos desafios do federalismo fiscal brasileiro no século XXI. Tributação no Setor de Petróleo**. Quartin Later. 2005.

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**. RDtributário.

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

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

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.

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.

———. **ICMS – Substituição tributária na entrada de mercadorias e não-cumulatividade**. Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais. São Paulo: Noeses, 2013

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

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Regra-Matriz de Incidência Tributária**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

QUEIROZ. Mary Elbe. **Do Lançamento Tributário: execução e controle**. São Paulo: Dialética, 1999.

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.

TÔRRES, Heleno Taveira. **ICMS e regimes especiais de tributação na venda de combustíveis. Diferimento, substituição e cassação de inscrição estadual nos casos de adulteração**. ICMS: Aspectos Jurídicos Relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

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