

**Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP**  
**Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Advocacia**  
**Pública**

**Walfrêdo Frederico de Siqueira Cabral Dias**

**Não Cumulatividade e Diferimento: O problema da  
apropriação de créditos de ICMS relativos ao  
recolhimento do tributo na operação mercantil  
anterior**

Brasília – Distrito Federal

2008

Walfrêdo Frederico de Siqueira Cabral Dias

Não Cumulatividade e Diferimento: O problema da  
apropriação de créditos de ICMS relativos ao  
recolhimento do tributo na operação mercantil  
anterior

Monografia apresentada como requisito  
parcial à obtenção do título de Especialista  
em Advocacia Pública, no Curso de Pós-  
Graduação Lato Sensu do Instituto  
Brasiliense de Direito Público – IDP

Brasília, DF

2008

Walfrêdo Frederico de Siqueira Cabral Dias

Não Cumulatividade e Diferimento: O problema da  
apropriação de créditos de ICMS relativos ao  
recolhimento do tributo na operação mercantil  
anterior

Monografia apresentada como requisito  
parcial à obtenção do título de Especialista  
em Advocacia Pública, no Curso de Pós-  
Graduação Lato Sensu do Instituto  
Brasiliense de Direito Público – IDP

Aprovado pelos membros da banca examinadora em

\_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_, com menção \_\_\_

(\_\_\_\_\_)

Banca Examinadora

---

Presidente: Prof.

---

Integrante: Prof.

---

Integrante: Prof.

## RESUMO

O presente estudo propõe-se a analisar, de uma maneira dogmática, a não-cumulatividade do ICMS, visando precisar sua dimensão normativa e eficácia, a fim de que se possa identificar seu real conteúdo e alcance em relação ao diferimento, visando garantir sua aplicação e efetividade. Conclui-se a final que, na perspectiva da espécie normativa que exterioriza e de sua forma, a dimensão normativa da não cumulatividade é de princípio constitucional, na medida em que existe um conteúdo axiológico relacionado à isonomia entre os consumidores finais e à livre iniciativa. Partindo desse ponto e enfrentando o problema da pesquisa, concluímos que o diferimento em qualquer ponto na cadeia produtiva, dada as suas características como instituto jurídico, que não permitem equiparação com a isenção ou a não incidência, por se tratar de uma postergação do pagamento, não pode resultar em cumulação do ICMS.

## ABSTRACT

This study work is aimed to analyze, from a dogmatic perspective, the non-accumulation of the Brazilian Sales Tax (ICMS), seeking to determine its normative dimension and force so as to identify its actual scope and reach within the Brazilian legal system as settled by 1988 Federal Constitution, ensuring its accurate application and effectiveness. The final conclusion, is, from the perspective of the normative type of ICMS non-accumulation is of a constitutional principle, once it settles that the final consumers of products cannot be discriminated, and that it cannot prejudice free initiative. We also conclude, analyzing de research question, that the “diferiment” is not an exception of the non-accumulatio, so as the “isenção” or the “não incidência”.

# SUMÁRIO

1. Introdução.
2. Não cumulatividade no ICMS.
  - 2.1 O crédito no ICMS.
  - 2.2 Considerações sobre o conteúdo normativo da não cumulatividade.
3. O artigo 155, § 2º, inciso II, da Constituição Federal. Exceções constitucionais ao princípio da não cumulatividade?
4. O regime de diferimento do ICMS.
  - 4.1 diferimento como não incidência.
  - 4.2 diferimento como isenção.
  - 4.3 diferimento como substituição.
  - 4.4 diferimento como simples postergação do pagamento.
5. O diferimento e o princípio da não cumulatividade. Aspectos.
6. A apropriação de créditos relativos as operações anteriores submetidas ao regime do diferimento.
7. A apropriação de créditos de ICMS relativos ao recolhimento do tributo na operação mercantil anterior quando há o diferimento na operação seguinte.
8. Conclusões.

## 1.Introdução

Inicialmente, destacamos que o foco do trabalho está centrado na não-cumulatividade do ICMS, prescrita no artigo 155, §2º, da Constituição Federal, especificamente na aplicação das hipóteses previstas no inciso II, letra “b”, do aludido dispositivo ao diferimento.

Assim, a idéia central é analisar a questão da apropriação do crédito de ICMS cobrado em etapa anterior da cadeia produtiva se houver diferimento na etapa seguinte. Isto é, se os créditos de ICMS acumulados na aquisição das mercadorias ou serviços na etapa anterior devem ser anulados ou extornados caso ocorra o diferimento do ICMS na etapa posterior.

O tema em questão surge em virtude das perplexidades encontradas em diversas situações, decorrentes da aplicação do instituto do diferimento.

De início, porque houve uma alteração contextual na utilização do instituto.

O diferimento, inicialmente utilizado para facilitar a atividade fiscalizatória em cadeias produtivas iniciadas por pequenos produtores ou comerciantes pouco organizados, centralizando o recolhimento em empresas mais organizadas, vem sendo usado em outros contextos, e, mesmo naqueles casos em que o objetivo continua sendo a facilitação da atividade de fiscalização, atualmente as cadeias produtivas tem no seu início empresas de grande porte, organizadas do ponto de vista administrativo, que têm uma lógica produtiva e de mercado que demanda a otimização de custos, sendo que, sabidamente, o custo tributária é um diferencial significativo.

Logo, há uma necessidade de que se tenha esse aspecto em consideração.

Por outro lado, ainda é controversa a identificação da natureza jurídica do instituto, sua caracterização e as conseqüências jurídicas daí advindas.

O ponto central, que pretendemos aprofundar, está relacionado com a aplicação do princípio da não-cumulatividade ao diferimento.

Isso porque analisando hipóteses concretas no cotidiano de operador do direito, mas principalmente em vista de julgamento recente no e. Supremo Tribunal

Federal, verificou-se que o diferimento está sendo equiparado à isenção em hipóteses onde analisado o direito ao crédito escritural.

O nosso propósito é demonstrar que o diferimento não pode ser equiparado aos institutos a que alude a Constituição Federal para excepcionar a não cumulatividade (não incidência e isenção), e, portanto, não pode conduzir a mesma consequência.

Para tanto procederemos a uma análise baseada na interpretação das normas constitucionais, fundada na distinção entre princípios e regras.

O caminho traçado para desenvolver o trabalho baseou-se em análise bibliográfica e jurisprudencial, sendo abordado inicialmente a não-cumulatividade, especificamente a estrutura constitucional de formação do crédito no ICMS, o seu conteúdo normativo e ainda se a isenção e a não incidência configuram exceções a ela. Num segundo momento vai ser analisado o instituto do diferimento, sua natureza jurídica e a sua relação com o princípio da não cumulatividade. Por último, vamos enfrentar o problema da pesquisa.

## **2- Não cumulatividade do ICMS.**

A questão que se pretende analisar na presente monografia, relativa às consequências jurídicas do diferimento no sistema da não-cumulatividade do ICMS, demanda inicialmente, que se compreenda a sua estrutura, especificamente no que toca à formação do crédito<sup>1</sup> relativo ao imposto anteriormente cobrado e ao seu conteúdo normativo.

### **2.1 – O crédito no ICMS.**

A Constituição Federal de 1988 manteve a não-cumulatividade como uma característica do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e Comunicação (ICMS), introduzida no ordenamento

---

<sup>1</sup> Dentre as acepções possíveis do termo estamos atribuindo a crédito (fiscal ou escritural) o sentido de direito subjetivo do sujeito junto ao Fisco relativo ao valor referente ao ICMS cobrado na operação/prestação anterior para o pagamento do ICMS. Em contraposição utilizamos o termo débito (tributário) como o dever jurídico do sujeito em cumprir com a prestação pecuniária.

jurídico brasileiro em nível constitucional por meio da Emenda Constitucional nº 18, em 1.12.1965, com a seguinte redação:

“Art. 155. (...)

§ 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.”

A não-cumulatividade, como se infere do texto constitucional, se realiza essencialmente com uma dedução ou abatimento realizado em cada operação, correspondente ao montante de ICMS cobrado na operação ou prestação anterior sobre o valor a ser recolhido na operação ou prestação futura.

Dado que não interessa para o presente trabalho a discussão acerca da possibilidade de delimitação por lei do regime da compensação<sup>2</sup>, inclusive no que tange à restrição do aproveitamento de créditos, portanto, vamos diretamente à análise do texto constitucional.

A Constituição Federal indica haverem duas relações jurídicas envolvidas. A formação de um débito tributário de ICMS a ser recolhido, obrigação constituída em função da incidência da regra-matriz da incidência tributária<sup>3</sup>. E, de outro lado, a constituição de um crédito, consistente no valor recolhido a título de ICMS na prestação ou operação anterior. O artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal cuida de disciplinar a formação do crédito.

Nesse sentido é lapidar a lição de Ataliba (1980), que se aplica inteiramente ao ICMS, embora manifestada sob a égide da Constituição anterior:

“ A Constituição estrutura o ICM com uma construção complexa (art. 23, inciso II):

---

<sup>2</sup> Carrazza (2002) sustenta que o princípio da não cumulatividade constitui um direito público subjetivo em face do Estado que não pode ser reduzido ou suprimido pelo legislador.

<sup>3</sup> O ICMS, registra a doutrina (Mendonça, 2005; Carrazza, 2002), compreende mais de um imposto, uma vez que é possível detectar distintas hipóteses tributárias, bases de cálculo e sujeitos passivos. Assim, é possível identificar o surgimento do tributo a partir da: (i) realização de operações de circulação de mercadoria; Vejamos: crédito tributário; (ii) da aquisição de mercadoria ou bem importado; (iii) da prestação de serviço de transporte transmunicipal; e, (iv) da prestação de serviços de comunicação.

a) De um lado, é um imposto que incide sobre operações mercantis, sendo dimensionado pela aplicação da alíquota sobre o *valor dessa operação* (dizem isso a Constituição Federal, a lei complementar e a legislação ordinária);

b) de outro lado, significa um “montante” que se deduz e se abate do imposto apurado e devido (...).

Assim, duas figuras jurídicas são postas pelo texto constitucional: de um lado, o débito tributário de ICM (letra a), e de outro o crédito de ICM (letra b).

O promotor da operação tributada (letra a) tem o direito constitucional de abater – do débito resultante dessa operação – o valor citado na letra b, recolhendo ao Estado apenas a *diferença*.

O crédito referido acima, meramente escritural, não diz respeito à base de cálculo do ICM, mas é essencial para determinar o *quantum* do imposto a recolher. É instrumento para liquidar, por compensação, parcial ou total, o ICM devido. (...).”

Mendonça (205, p. 109) também defende que a relação de crédito e débito do ICMS são juridicamente autônomas, independentes.

Essa a fórmula adotada na Lei Complementar n° 87, de 13.10.1996.

O legislador federal cuida de disciplinar, na Lei Complementar, inicialmente, a regra-matriz de incidência tributária, com o detalhamento de seus aspectos material, pessoal, espacial e quantitativo<sup>4</sup>, objetivando a formação do débito tributário a ser pago. Em um segundo momento, o legislador dispõe sobre o crédito. Sobre o creditamento são elucidativos o artigo 19 e parte dos artigos 20 e 21 do aludido ato normativo:

“Art. 19. 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.

---

<sup>4</sup> Carvalho (2004) denomina de regra-matriz de incidência tributária a norma que descreve no seu conseqüente a relação jurídica tributária. Para a constituição do obrigação tributária, também denominada no presente trabalho de débito tributário, devem ser encontradas no antecedente da regra-matriz os seguintes critérios: (i) material: que descreve um comportamento lícito; (ii) espacial: lugar indicado na lei do ente competente no qual, realizando o verbo descrito no critério material, será possível o nascimento do crédito tributário; (iii) critério temporal: momento indicado pela lei para a fixação dos efeitos de um possível nascimento da obrigação tributária. E, no conseqüente, os seguintes critérios: (iv) pessoal; (iv.i) sujeito ativo – o Fisco que ocupará o pólo ativo da relação com o direito de exigir o pagamento da prestação pecuniária; e, (iv.ii) sujeito passivo – pessoa indicada pela lei para ocupar o pólo passivo da relação com o dever de pagar a prestação pecuniária; (v) critério quantitativo: o valor em pecúnia da dívida, medido pela conjugação da base de cálculo com a alíquota.

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

-----  
Art. 21. O sujeito ativo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I – for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

(...)”

A redação ilumina a formação do crédito, assegurando ao sujeito passivo um direito subjetivo, qual seja, o de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada mercadoria ou o recebimento de serviço.

Esses são os pressupostos para a constituição do crédito, cuja compreensão é necessária, uma vez que essa é a relação jurídica que importa para enfrentarmos o problema dão seu aproveitamento no diferimento.

## **2.1. Considerações sobre o conteúdo normativo da não-cumulatividade.**

A constituição do crédito tributário foi o mecanismo concebido para evitar a cumulatividade no ICMS. Isso porque o sujeito passivo da obrigação tributária do ICMS para efetuar o seu recolhimento, calcula o seu débito tributário na operação de saída do produto do seu estabelecimento e subtrai desse valor o crédito tributário cobrado nas operações anteriores.

Parte da doutrina nacional não vislumbra na não-cumulatividade nada mais do que exposto acima, ou seja, uma técnica de tributação. Dessa maneira, seria ela uma regra e não um princípio.

A distinção conceitual entre tais espécies normativas importa para a análise que se realiza no presente trabalho uma vez que ele tem o propósito de qualificar

adequadamente o instituto e revelar seu alcance e eficácia, a fim de que possamos analisar sua incidência no diferimento.

Nesse sentido o paradigma teórico do trabalho é o caráter normativo dos princípios, que para o efeito do presente trabalho não importa apenas em diferença de graus, formas de aplicação ou natureza<sup>5</sup>. O reconhecimento de um princípio resulta na realização do seu conteúdo seja realizado na maior medida possível. Nessa linha, os princípios são, como Alexy os denomina, *apud* Cardoso (2007, p. 20), mandados de otimização.

---

<sup>5</sup> Cardoso (2007) resume os critérios em que se baseiam os principais estudos para distinguir princípio e regra:

“Pois bem, para distingui-los, vários são os critérios apresentados, podendo-se afirmar a existência de duas grandes correntes doutrinárias.

O critério da abstração e da generalidade é apresentado por Esser. Segundo ele, os princípios, diferentemente das regras, são normas com grau de abstração relativamente elevado. Essa corrente, que se pode denominar de antiga, entende que os dois tipos de regramentos seriam normas gerais e abstratas, que se distinguiriam pelo “grau”. Os princípios teriam grau de abstração nulo ou muito pequeno.

Já o critério do grau de determinabilidade da aplicação no caso concreto é trazido, além de Esser, entre outros, por Canaris. Para essa corrente, que se pode denominar de recente, a distinção se daria pelo modo de aplicação e pela forma que o intérprete pondera entre regras e princípios, já que ambos mantêm a capacidade interpretativa dos operadores do direito. Segundo ela, os princípios dependem de mediações concretizadoras para serem aplicados no caso concreto, uma vez que vagos e indeterminados, ao passo que as regras podem ser aplicadas diretamente.

(...)

Expostas as teorias acima, cumpre referir a distinção entre princípios e regras na lição de Dworkin, que a qualifica como distinção lógica – e não apenas de grau -, cujos critérios são a forma de aplicação e a circunstância de possuírem ou não uma dimensão de peso. Ao seu ver, as regras são aplicáveis na forma “tudo-ou-nada”., de maneira que, uma vez ocorridos os fatos previstos na norma, a regra é válida e suas conseqüências devem ser, necessariamente, implementadas. (...)

Já os princípios, no entendimento de Dworkin, não estabelecem quais as conseqüências jurídicas que devem se seguir, no caso da concretização das condições neles previstas, nem sequer pretendem estabelecer condições que façam necessária a sua aplicação, pois visam, precipuamente, a apontar uma direção, revelando o sentido de uma decisão, mais sem indicar uma em específico.

(...)

De outra parte, na lição de Alexy – que se fundamenta nos estudos de Dworkin -, a diferença entre princípios e regras não reside apenas no grau, mas se trata de uma distinção de qualidade.

Ao seu ver, o que diferencia sua distinção daquela formulada por Dworkin é a qualificação dos princípios como mandados de otimização. Ele os caracteriza como normas que ordenam a realização de algo na maior medida possível, dentro das possibilidades fáticas e jurídicas existentes, que determinarão a medida de seu cumprimento. Desse modo, os princípios são mandados de otimização e caracterizam-se por poderem ser cumpridos em diferentes graus. De outro lado, as regras, para ele, são normas que exigem cumprimento integral, tratando-se, assim, de “mandados definitivos”, que podem ou não ser realizados.”

Mendonça (2005, p. 95), nessa discussão entre acerca da natureza jurídica, questiona a ausência de um valor subjacente<sup>6</sup> para a identificação da não-cumulatividade como princípio. Ao não vislumbrar as características de bipolaridade, implicação recíproca, referibilidade, preferibilidade, que deveriam estar presentes segundo a teoria dos valores para dar substrato axiológico à não-cumulatividade, a autora a qualifica como regra. Isso porque “Para comprovar se se obedeceu ao preceptivo da não-cumulatividade, basta analisar os veículos normativos infraconstitucionais e observar se o legislador prescreveu a compensação do que foi devido em cada operação com o montante devido nas anteriores, (...)”

Nesse mesmo sentido Batista Júnior e Souza Cruz (2001):

“Naturalmente, que a Constituição Federal de 1988 consagra a técnica da não-cumulatividade, determinando que o ICMS “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 por outro Estado ou pelo Distrito Federal” (art. 155, § 2º, I). Essa não-cumulatividade não pretendemos e nem a poderíamos negar, porém não podemos tê-la como uma panacéia para todos os males da tributação, como uma expressão que todos, ao ouvi-la, devem cessar qualquer discussão.

(...).

Enfim, como toda a clareza, a *norma da não-cumulatividade* estampada na Constituição Federal de 1988 é um *regra constitucional*, e não um “princípio” constitucional, como usualmente se menciona.

Ao contrário do que se tornou moda no Brasil, o simples fato de estar presente na Constituição não atribui a um dispositivo o caráter de “princípio constitucional”,

Cardoso (2007, p. 24), discorrendo sobre o tema, consigna que “(...), analisando o conteúdo extraído pela doutrina tributária nacional, a partir do ordenamento jurídico brasileiro, verificou-se que a não-cumulatividade do ICMS constitui um instrumento que cria direitos públicos subjetivos para o contribuinte, concretizados por meio de um mecanismo de compensação, visando a um sistema de tributação neutro e isonômico. (...). E conclui: “Diante disso, a doutrina tributária nacional é quase unânime em qualificá-la como um “princípio constitucional”, (...)”

Greco, *apud* Cardoso (2007, p. 24) doutrina no mesmo sentido

---

<sup>6</sup> A autora destaca que adota como premissa para a identificação de um princípio apenas aquelas normas com forte carga axiológica.

“Este princípio leva em conta o ciclo econômico de produção e circulação como um todo, e visa distribuir equanimente a carga tributária de modo que cada contribuinte suporte apenas a fração que lhe cabe no conjunto. Esta fração é identificada pelo mecanismo de dedução, cabendo sublinhar que a existência de acumulação deve ser vista não apenas numa etapa, mas sim à luz das etapas anteriores e subseqüentes que estiveram ou estarão sujeitas ao imposto. A cumulação que a Constituição proíbe, muitas vezes não detectada numa única operação, mas só resulta clara mediante um exame de todo o ciclo de operações.

(...)

Para o controle do atendimento à não-cumulatividade, isto é, para saber se houve violação ao princípio o modo mais simples é aplicar a regra segundo a qual o imposto total (somados os recolhimentos efetuados em todas as etapas do ciclo) não pode ser maior do que a multiplicação da alíquota aplicável pelo valor da última operação do ciclo econômico (ao consumidor final). Se o resultado apurado ultrapassar aquele valor, em alguma etapa do ciclo houve cumulação do imposto, vale dizer, foi recolhido imposto maior do que o devido.

O Cardoso (2007, p. 33), entretanto, conclui, ao final do seu trabalho, que a não-cumulatividade é uma regra e não um princípio. Confira-se:

“(...) partindo das definições conceituais examinadas anteriormente – princípio e regra – (...), a não-cumulatividade do ICMS caracteriza-se como uma regra constitucional, na medida em que estabelece um comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo e pelo Poder Executivo, qual seja, respeitar a determinação de que se compense o ICMS devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, devendo ser interpretada em consonância com os princípios da igualdade e neutralidade.”

A doutrina tributária e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, segundo Cardoso (2007, p. 33) seriam incoerentes ao qualificar a não-cumulatividade como princípio e, ao mesmo tempo, atribuindo-lhe efeitos concernentes a regras.

A leitura de acórdãos e da doutrina parecem indicar que o Supremo Tribunal Federal emitiria sinais contraditórios a respeito da não-cumulatividade.

Ao analisar a norma da não-cumulatividade no Recurso Extraordinário nº 212.019-7/SP, relatado pelo eminente Min. Ilmar Galvão, a Corte a compreendeu como um “princípio constitucional” que visa “ impedir que, na composição do preço da mercadoria, nas diversas fases do ciclo econômico, mormente na última, de venda ao consumidor final, a parcela representativa do tributo venha representar percentual excedente do que corresponde à alíquota máxima permitida em lei.”

O Ministro Marco Aurélio, de sua parte, ao externar o seu raciocínio acerca da não-cumulatividade, também a denomina princípio, como registrado no voto que proferiu no Recurso Extraordinário nº 174.478/SP:

“Consigne-se, inicialmente, que o princípio da não-cumulatividade, a consubstanciar garantia constitucional do contribuinte, é observado de forma global, ou seja, não diz respeito, em si, à mesma mercadoria. A razão é muito simples: a não ser assim, dificilmente ter-se-iam parâmetros objetivos para chegar-se à viabilização efetiva do tributo porquanto na maioria das vezes dá-se a modificação do produto, já que uma certa mercadoria ingressa no estabelecimento, para, mediante a industrialização, dar ensejo ao surgimento de outra diversa, processo este no qual se consome aquela inicialmente adquirida.

O Min. José Carlos Moreira Alves comentando decisões do Supremo Tribunal Federal em Conferência proferida para o XXV Simpósio Nacional de Direito Tributário, *apud* Cassone (2007, p. 132), expôs conclusão diferente, “(...) com relação ao princípio da não cumulatividade. Alguns entenderam que a não cumulatividade era um princípio que traduzia um direito fundamental do contribuinte. A maioria do Tribunal no entanto seguiu a orientação do relator, que foi o Ministro Carlos Velloso, no sentido de que a não-cumulatividade era apenas uma técnica fiscal, uma técnica tributária.

Em outro Simpósio, ocorrido no CEU-SP em 2004, falando sobre o tema da não-cumulatividade, *apud* Cassone (2007, p. 132), o Ministro Moreira Alves se manifestou da seguinte forma:

“Posteriormente, surgiu a questão relativa à não-cumulatividade. E aí também se avocava o mesmo fundamento: a não-cumulatividade é um princípio e, sendo um princípio, o STF já teria declarada que os princípios constitucionais de tutela do contribuinte são princípios que se enquadram dentro daquelas cláusulas pétreas.

Lembro-me que também o Tribunal se dividiu, sendo que prevaleceu que não se tratava propriamente de um princípio, mas de uma técnica. E aí, então, se disse, bem, já que não é princípio, mas apenas uma técnica, a técnica não se integra naqueles princípios fundamentais que estão no terreno da impossibilidade de modificação por parte do constituinte derivado porque não se trata de cláusula pétrea.

O professor RICARDO TORRES se afasta dessa dicotomia, sustentando que, na realidade, não se trata propriamente de um princípio, mas de um subprincípio, que apresenta uma característica realmente interessante: vincula-se a outros princípios como: o do Estado de local de destino, o da capacidade contributiva, enfim, em vários outros princípios. Mas esse subprincípio não se enquadraria exatamente em nenhum deles, dado o fato

de que não apresentava as mesmas características daquilo que realmente seria “princípio”.

A meu ver, a melhor solução é realmente considerar que não se trata propriamente de um princípio constitucional de proteção do contribuinte, dado o fato de que está ligado ao modo pelo qual se concebem determinados impostos, para efeito de impedir o efeito cascata desses impostos.

Não se sabe como esse precedente vai influenciar a Corte, dada a grande alteração de sua composição, quase a maioria absoluta de seus membros.”

Cardoso (2007, p. 25), como destacado acima, enxerga a contradição. Afirma que, embora qualificado como princípio pela Corte Suprema, são atribuídos à não-cumulatividade os efeitos de regras. Nesse sentido o autor alude ao julgamento realizado na Adin 2.325 onde o Supremo Tribunal adotou orientação no sentido de que (i) a Constituição Federal de 1988 não estabeleceu o regime de compensação necessário à implementação da não-cumulatividade ;e, (ii) dessa forma, havendo previsto que a regulamentação do “regime de compensação do imposto” cabe à lei complementar, “nada impede que a lei complementar fixe um novo critério.

Essa não nos parece ser a compreensão adequada do conjunto de precedentes da Suprema Corte, tampouco a leitura que entendemos correta, do ponto de vista jurídico, da não-cumulatividade.

O fato de que o Supremo Tribunal Federal conferiu à regra constitucional uma interpretação que autoriza o legislador complementar a fixar limites para o aproveitamento de créditos, não significa que a não-cumulatividade tenha se tornado uma regra, afastado em termos absolutos qualquer conteúdo principiológico que se pudesse cogitar.

Assim, a nosso sentir, o Supremo Tribunal Federal no aludido julgamento não teria tratado a não-cumulatividade como regra, uma vez que indicou haver um conteúdo normativo mais genérico, a disciplinar pelo legislador complementar na regulamentação. Nesse ponto é elucidativo o acórdão:

“Como foi dito acima, o dispositivo do inciso I do § 2º do art. 155 da CF foi redigido de molde a ensejar várias interpretações, segundo o sentido que se queira emprestar à expressão “cobrado nas anteriores”, cada uma delas correspondendo à critério distinto de aplicação do princípio da não-cumulatividade do ICMS. Marco Aurélio Greco, no trecho transcrito, apontou três desses critérios: a) compensação do imposto devido pelas saídas, no período de apuração, com o crédito decorrente das entradas de

mercadorias adquiridas pelo contribuinte; b) compensação do imposto devido pela saída de cada mercadoria com imposto pago pela sua entrada no estabelecimento; c) compensação do imposto devido pelas saídas de mercadorias com o volume global do imposto pago pelas entradas, no período, independentemente da natureza da mercadoria adquirida.

A essas três hipóteses poderá ser acrescentada uma quarta, consistente na compensação do imposto devido pelas saídas com o montante do imposto pago pelas entradas das mercadorias inerentes à atividade do contribuinte, acrescido do valor do imposto pago pela entrada de bens de produção, limitado este, no entanto, à parcela correspondente ao desgaste por eles sofrido, no período, considerada a fração como sendo a porção dos ditos bens que entrou na composição das mercadorias vendidas no período.

(...)

Essa a interpretação que foi adotada pela LC 102/2000, art. 20, §5º, em substituição à hipótese acima exposta sob “c” que havia sido eleita pela LC nº87/96, não se podendo ter por contrária ao princípio da não-cumulatividade, tendo por virtude considerar como componente das mercadorias vendidas o desgaste sofrido pelo ativo fixo do estabelecimento no período de apuração do tributo devido, desgaste esse que, se subestimado em relação a certos bens, se revela flagrantemente superestimado em relação a outros, quando expresso, como foi, pela média de 1/48 por mês, fixada pela nova lei, na absoluta impossibilidade de considerar-se cada bem, em espécie, como pretendido na inicial.

(...).

Na conformidade das razões acima expostas, a nova lei complementar veio alterar, por esse modo, legitimamente, o regime de compensação do tributo, que não restou fixado, de maneira inequívoca, no inciso I do § 2º, do art. 155 da CF, demandando regulamentação por lei complementar, na forma prevista no art. 146 da Carta, para observância uniforme pelos Estados, posto tratar-se de tributo que, conquanto de competência estadual, tem nítido caráter nacional.”

A compreensão externada pelo e. Ministro Ilmar Galvão no já referido Recurso Extraordinário nº 212.019-7/SP, também é reveladora da adoção de um conteúdo principiológico, na medida em que constata-se a preocupação da Corte com a isonomia, no que se refere ao contribuinte, e com o princípio da livre iniciativa. Esse o sentido das alusões, no texto, à não-cumulatividade como mecanismo que objetiva evitar a oneração excessiva para o contribuinte, bem como prevenir de excessos que resultantes de tributações excessivas. O voto tem a seguinte redação:

“O princípio da não-cumulatividade de certos tributos, como o ICMS, tem por objeto impedir que, na composição do preço da mercadoria, nas diversas fases de seu ciclo econômico, mormente na última, de venda ao consumidor final, a parcela representativa do tributo venha representar percentual excedente do que corresponde à alíquota máxima permitida em lei. Em suma, previne excessos resultantes de tributações sucessivas.

Opera ele, como disposto no art. 155, § 2º, I, da CF/88, por meio de compensação do tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido

por ocasião da saída, significando, na prática, que a operação de venda é tributada tão-somente pelo valor adicionado ao preço.

Evita-se, por esse modo, cumulação do tributo.”

Assim, ainda são válidas as considerações de Costa (1978, p. 34) em trabalho clássico sobre o ICM. O autor destacava que a reforma tributária consubstanciada na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965 introduziu o ICM, contrapondo ao sistema cumulativo, incidente “em cascata”, um tributo que não apresentava o caráter de cumulatividade. As razões que conduziram à mudança tributária são resumidas pelo autor da seguinte forma:

“Este imposto, assim definido<sup>7</sup>, tem encontrado adesões entusiásticas, como o prova, além da doutrina, sua adoção por um crescente número de países. São-lhe apontadas como vantagens o não favorecimento da integração vertical de empresas; a neutralidade em relação á maior ou menor extensão do ciclo da produção e da comercialização; o fato de permitir que o ônus fiscal seja conhecido com exatidão, o que facilita a desoneração nas exportações ou em outros casos em que a desoneração seja desejável; facilita o combate á sonegação, não só porque cada contribuinte tem interesse que seu fornecedor emita a fatura, como também permite controles cruzados.”

Embora algumas das vantagens indicadas devam ser analisadas à luz de um modelo normativo específico, como destaca o próprio Costa (1978), as razões que levaram ao abandono do modelo de imposto multifásico cumulativo em cascata, denotam dois aspectos que merecem ser referidos.

O primeiro, o incentivo à integração vertical de empresas. Pois, no tributo cumulativo, como ele é pago em cada operação que resulta a passagem do produto de uma empresa pelo outra, até a entrega ao consumidor, quanto mais verticalizada a produção industrial, tanto menor o ônus incidindo sobre suas mercadorias.

---

<sup>7</sup> “Numa descrição sucinta mas um pouco mais extensa e mais próxima dos impostos sobre valor acrescido existentes em vários países, pode-se dizer que este tributo é um imposto sobre a despesa de consumo necessária à aquisição de bens e serviços, proporcional ao preço de tais bens e serviços; o imposto é arrecadado de cada vendedor de bens e serviços, de acordo com um método de pagamentos fracionados, pelo qual o imposto é devido sobre a parcela do preço pelo qual o bem é vendido ou o serviço prestado e que representa o valor acrescido ao bem ou serviço pela atividade de quem recolhe o imposto. Cada pagamento fracionado computa-se através de um mecanismo segundo o qual, do montante calculado pela aplicação da alíquota do imposto ao preço do bem ou serviço, é deduzido o imposto que afetou o custo dos vários elementos componentes do preço de venda.”

O segundo defeito do tributo cumulativo é o de não constituir uma carga uniforme para todos os consumidores que o suportam ao final. Isso porque o ônus tributário aumenta quanto mais longo o ciclo de produção e comercialização do produto.

O sistema concebido, outrossim, garantia o direito de creditamento do imposto cobrado na operação que tenha resultado no ingresso de mercadoria no estabelecimento adquirente para compensação com o tributo a ser pago por ocasião da saída de mercadorias.

A nosso sentir, ao estabelecer que não haveria um conteúdo direto emanado do texto constitucional na Adin 2.325-0, o STF reconheceu a não cumulatividade como princípio, passível de regulamentação. Isto é, não existia um determinado tipo de não cumulatividade derivado diretamente do texto constitucional.

E mais: o STF ao entabular tal compreensão permite que a não cumulatividade seja contrastada e também oxigenada por outros princípios constitucionais, como a livre iniciativa e a isonomia/capacidade contributiva, como recomenda o RE 212.019-7.

De maneira que o legislador infra-constitucional, ao tempo em que estabelece o tipo de não cumulatividade que será aplicável ao tributo, tenha em perspectiva outros princípios constitucionais.

A não-cumulatividade prevista para o ICMS na Constituição Federal tem um conteúdo normativo que não se limita á observância do sistema de compensação. A sua realização pressupõe que se observe o princípio da livre concorrência, afastando a interferência de fatores estranhos na concorrência, bem assim, a isonomia entre os contribuintes, não permitindo que seja pagos valores diferentes pelo mesmo produto.

### **3. O artigo 155, § 2º, inciso II, da Constituição Federal. Exceções constitucionais ao princípio da não cumulatividade?**

A Constituição Federal de 1988, seguindo a redação estabelecida na Constituição anterior pela EC 23/83, denominada “Emenda Passos Porto”, ao tempo

em que fixa a não-cumulatividade, prevê hipóteses em que fica afastado o direito ao crédito. O texto da Carta é o seguinte:

“Art. 155. (...)

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

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.”

A norma constitucional, portanto, no inciso “a” – entrada isenta ou com não incidência - afasta o direito a um crédito presumido, isto é, à possibilidade do sujeito passivo estimar um valor para o crédito, uma vez que não há imposto passível de cobrança na operação/prestação anterior. E, na letra “b” – saída isenta ou com não incidência – o crédito do imposto referente àquela mercadoria ou serviço que ingressou tributada, mas que sairá isenta ou com não incidência, não poderá ser escriturado, ou se tiver sido formalizado, deverá ser anulado/estornado.

A doutrina trata tais hipóteses constitucionais como exceções ao princípio da não-cumulatividade, uma vez que em tais hipóteses, em virtude do não aproveitamento do crédito, haveria um ônus tributário mais elevado na cadeia produtiva.

Nesse sentido leciona Carraza (2002, p. 271):

“Apenas nas hipóteses de isenção e não-incidência (que podem, aliás, ser afastadas pela legislação ordinária) é que o princípio da não-cumulatividade do ICMS cede passo. Não pode haver outras restrições aos ditames constitucionais que incidem sobre esta matéria (que, como vimos, confere um direito público subjetivo ao contribuinte, oponível à própria pessoa política tributante).”

Derzi e Sacha, *apud* Carraza (2002, p. 272) também disciplinam no mesmo sentido:

“A Constituição brasileira de 1988 não contém nenhuma exceção ao princípio da não-cumulatividade, salvo aquela já referida, concernente à isenção e não-incidência. Poderá legislação infraconstitucional, ao disciplinar o princípio da não-cumulatividade, amesquinhá-lo, restringi-lo ou reduzi-lo?”

Mendonça (2005, p. 178) registra que “A doutrina não aceita a vedação constitucional, prescrita no art. 155, § 2º, II, “a”, de forma irrestrita e opta por uma interpretação que diz estar mais em sintonia com o “princípio da não cumulatividade”. O entendimento doutrinário a esse respeito, segundo Mendonça (2005, p. 179), segue a seguinte lição de Ferraz Júnior:

“(…) as exceções contidas nas alíneas ‘a’ e ‘b’ do inc. II do § 2º do art. 155 da CF só cabem para aquelas situações em que o crédito de um imposto que não incidiu em operação anterior conduziu a um efeito oposto ao da acumulação, pois levaria a uma incidência final à que resultaria da aplicação da alíquota nominal do tributo ao preço do varejo. Isto criaria para o órgão arrecadador uma situação desigual em que, por causa da não-cumulatividade, ele seria prejudicado. Regra geral, estas situações aparecem no começo ou no fim do ciclo de circulação de mercadorias. Nestes casos e apenas neles da aplicação do princípio da não-cumulatividade haveria um prejuízo para o órgão arrecadador, configurando-se destarte uma situação excepcional que exige a aplicação da regra da especialidade e da qual decorre o entendimento das referidas alíneas “a” e “b”. Este entendimento estrito, que preserva o sentido próprio e genérico da não-cumulatividade, exige, por outro lado, que quando a isenção ou a não-incidência ocorra no meio do ciclo, o crédito só deixará de ser compensado, devendo ser anulado, apenas no que diz respeito às operações imediatamente posteriores ou anteriores, não valendo para as subseqüentes, sob pena de se provocarem extensos e perversos efeitos cumulativos.”

A posição da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não trata as hipóteses do artigo 155, § 2º, II, “a”, da Constituição Federal exatamente como exceções à não-cumulatividade. Em realidade, a Corte não admite que ocorra cumulação em tais hipóteses

A Corte, seguindo a linha principiológica exposta no item anterior, cuida de aferir se há oneração no ciclo econômico para o consumidor final, no sentido de “(...) impedir que, na composição do preço da mercadoria, nas diversas fases do ciclo econômico, mormente na última, de venda ao consumidor final, a parcela representativa do tributo venha representar percentual excedente do que corresponde à alíquota máxima permitida em lei”, como expôs o Ministro Ilmar Galvão no aludido RE 212.019. Essa a conclusão quando se dá continuidade á leitura do acórdão. Confira-se:

“Se uma das operações, todavia, não foi tributada, não haverá, obviamente, possibilidade de cumulação, inexistindo espaço para compensação. Consequentemente, perde o seu objeto o crédito fiscal, que se destinava exclusivamente a essa operação. Na hipótese de entrada isenta, nada

haveria mesmo a creditar, já que nada foi pago. E, na de saída, descabido o imposto, descabida qualquer dedução. O problema é aritmético, não havendo como tegiversar.

A própria Constituição Federal tornou explícito o que se achava subentendido no princípio em foco, dispondo:

Art. 155, parágrafo 2º (...)

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.”

(...)

Patente, assim, a ausência de embasamento legal da pretensão da recorrente em creditar o valor do ICMS na entrada de mercadorias isentas para fim de compensação com o valor do tributo pago na saída da mercadoria.”

O mesmo raciocínio foi desenvolvido pelo e. Ministro Moreira Alves no voto que proferiu no RE 115.966. No caso discutia-se o dever de estornar/anular na escrita fiscal os valores relativos ao recolhimento realizado por ocasião da entrada de produtos, diante da isenção na saída do produto do estabelecimento. O cerne do argumento é o de que se não há recolhimento na venda do produto, não há o efeito cumulativo. O voto tem o seguinte teor:

“ Com efeito, não é possível haver cumulação sem que haja o pagamento do mesmo imposto sobre a circulação de uma mercadoria (o que abrange a da matéria-prima incorporada ao produto industrializado) em duas ou mais etapas, sem a dedução do que já foi pago. Se o imposto é devido na primeira etapa e não o é na segunda, não pode evidentemente haver cumulação, cujo pressuposto é que algo, sem dedução, se incorpore a algo maior, o que não ocorre quando este inexistente.

Em exemplo elucidada, definitivamente, essa questão. Considerando, para facilidade do cálculo, que a alíquota do ICM seja 10%, o importador da matéria-prima cujo valor é 100 recolherá 10 a título de ICM, e o agregará ao custo dessa matéria-prima (cuja importação não está isenta deste imposto), para o efeito do cálculo do produto final industrializado; este, por hipótese, será fixado em 200; se o ICM fosse devido na saída desse produto, seria ele calculado em 20 (10% de 200), mas, para não haver cumulação (10 da primeira etapa mais 20 da segunda), o fabricante se credita dos 10 já pagos anteriormente, recolhendo apenas os 10 que constituem a diferença. Isso implica dizer que o importador, se não houver isenção na saída, não se ressarcir dos 10 pagos anteriormente, mas apenas não os paga de novo. Ora, se a saída tiver isenção, o importador continuará a não poder ressarcir-se do ICM já pago na etapa anterior, mas deixará de estar obrigado a recolher a diferença a mais correspondente ao valor acrescido do produto industrializado (os outros 10 que somados aos 10 primeiros dariam os 20 devidos).

Aliás, não fora assim e a isenção subsequente (que é apenas relativa à diferença devida na segunda etapa de circulação da mercadoria) acarretaria isenção do imposto devido na etapa antecedente, sem qualquer justificativa.”

Como destacado acima, no que se refere à não-cumulatividade, o Supremo Tribunal Federal segue uma linha pragmática, objetivando a proteção ao consumidor final e à livre iniciativa. Assim, se nas diversas fases da cadeia produtiva o valor do imposto, somado, corresponde àquele decorrente da aplicação da alíquota ao preço final do produto, não há violação à não-cumulatividade. O propósito desse sistema é que a tributação somente incida sobre o valor adicional ao preço.

A posição do e. Supremo Tribunal Federal demonstra, como já argumentado acima, que há um conteúdo normativo na não-cumulatividade, que não se limita à observância do sistema de compensação.

Contudo, como bem ressaltado Ferraz Júnior, *apud* Mendonça (2005, p. 179), a ocorrência das situações a que se refere o artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, da Constituição Federal no início ou no final da cadeia pode representar um efeito cumulativo, com a elevação do valor final do produto.

Desta maneira, a compreensão do Supremo Tribunal Federal acerca do tema pode resultar em cumulatividade, embora esse fenômeno não ocorra em todos os casos. A aplicação da aludida regra pode representar uma exceção ao princípio da não cumulatividade.

#### **4. O regime de diferimento do ICMS. Natureza jurídica.**

A palavra diferimento vem do verbo diferir que, por sua vez, origina-se do verbo latino *differrere* ou *differre*, que significa, segundo Houaiss, (2004, 1.038), pode significar “transferir para outra data, adiar, procrastinar (d. um pagamento).”.

O instituto não é recente. Origina-se em nossa legislação com o Ato Complementar nº 31, de 28.12.66, que, em decorrência da modificação da sistemática de cobrança do ICMS pertencente aos municípios, preconizada pela Constituição Federal de 1967, já aprovada pelo Congresso, fora promulgado com fulcro na legislação excepcional.

Atualmente, o diferimento é instituto que está generalizado em todas as legislações estaduais.

Sem embargo da vetustez do instituto, permanecem os conflitos acerca da sua natureza jurídica. Uns tem o diferimento como uma suspensão temporária da incidência, outros como moratória, outros ainda como responsabilidade tributária. Existem ainda os que sustentam trata-se de substituição tributária, de isenção ou de simples postergação do pagamento.

Sacha Calmon ( ) sustenta que “o *nomen* diferimento pode designar vários fenômenos contraditórios no âmbito dos impostos plurifásicos e não-cumulativos, tais como, entre outros, isenção intercorrente, a moratória, a substituição tributária para trás e a sujeição passiva por transferência. A sua correta identificação em cada caso – de que dependerá a eleição do regime jurídico a ser-lhe aplicado, se o da isenção, se o da moratória, e o da substituição tributária e assim por diante – depende de minuciosa apreciação das circunstâncias do jogo, (...).”

Diferentemente do que sustenta o professor Sacha Calmon, entendemos que o diferimento é um instituto típico do direito tributário, que pode se equiparar ou coincidir com outro instituto, sem que se possa cogitar de um regime jurídico distinto para cada hipótese. Embora, evidentemente, seja possível cogitar que em determinada hipótese se dê a um instituto com características próprias o nome de outro. Contudo, ao tempo em que podemos nos deparar com essa situação com o instituto do diferimento, é possível identificar tal hipótese com relação a outros institutos jurídicos.

Evidente, como destaca Ataliba (1980, p. 35) que a identificação da natureza jurídica do diferimento não soluciona o problema. No entanto, trata-se de análise importante para dirigir o raciocínio do intérprete, na descoberta da solução almejada, uma vez que enseja uma melhor compreensão da temática colocada a exame.

Assim, vamos tratar no presente tópico do trabalho as principais hipóteses cogitadas pela doutrina e jurisprudência.

#### **4.1 diferimento como não incidência.**

A não-incidência tributária é melhor compreendida como oposição à incidência tributária. Isto é, conquando por incidência se entende que é a situação onde o tributo é devido por ter ocorrido o fato previsto na regra-matriz de incidência tributária, a não-incidência dá-se quando o ato ou fato praticado por alguém não está previsto na lei tributária ou quando a lei tributária prevê expressamente que sobre determinado fato não incide o tributo.

Cassone conceitua a não-incidência da seguinte forma: “Dá-se quando o fato ocorrido não corresponde exatamente à hipótese de incidência tributária (há ausência de subsunção), ou quando a lei diz expressamente que sobre tal fato ‘não incide’ o tributo. Aquela é a não-incidência propriamente dita; esta é a não-incidência derivada.” Para Ele “O diferimento é outra espécie de não-incidência em que a lei retira certo fato tributário do campo da incidência para colocá-lo no campo da não-incidência, a fim de não conceder o crédito escritural nos casos de IPI e ICM.”

Essa também parece ser a posição de Martins, *apud* Souza (1993, p. 35), ao argumento de que não se vislumbra no diferimento a existência de obrigação nas saídas anteriores, assinalando que “a técnica de diferimento não é uma técnica de postergação do pagamento lançamento (constituição do crédito tributário), mas é técnica da impossibilidade do aparecimento das obrigações tributárias nas operações anteriores; é, portanto, técnica de “não incidência” tributária nas operações anteriores.”

Segundo Souza (1993, p. 36) essa seria a posição de Ataliba, para quem “(...) diferida é a incidência do ICM, a qual não se dá no momento da pura e simples realização de negócios jurídicos mercantis, por comerciantes da mercadoria sucata, para implementar-se, em oportunidade futura, quando essa mercadoria já estiver em poder de terceiros.” Assim, o industrial não lança o imposto de operações anteriores, calcula, isto sim, apenas o tributo relativo à operação de venda.

#### **4.2 diferimento como isenção.**

Parte da doutrina equipara o diferimento a uma isenção.

Dantas (2002, p. 43), resume da seguinte forma essa posição doutrinária:

“Existem duas correntes doutrinárias a respeito da natureza jurídica da isenção. A primeira a considera como um óbice ao nascimento da obrigação tributária (não incidência), cujos seguidores Roque Antônio Carrazza, Souto Maior Borges, Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba, Cléber Giardino, Sasja Calmon Navarro Coelho, dentre outros. Já à segunda filiam-se Rubens Gomes de Sousa, Amílcar de Araújo Falcão, Vittorio Cassone, Clélio Chiesa, Paulo de Barros Carvalho, dentre outros, que a vêem como a dispensa do pagamento do tributo, ou seja, ocorre a subsunção do fato jurídico tributário à norma tributária, nasce a obrigação, portanto. Porém, por uma lei dispensa-se o pagamento do tributo devido. Neste sentido posicionou-se o STF quando decidiu, por unanimidade o RE nº 97.455-RS.

Aqueles que vêem no diferimento uma isenção, o fazem sob o fundamento de que se A realiza o fato jurídico tributário e este subsume-se à norma, obviamente, nasce a obrigação tributária. B também realiza o fato jurídico tributário que se subsume à norma tributária. Mas o Fisco se exime de cobrá-la, pois há a incidência de outra norma que veio retirar a onerosidade da referida obrigação. C ao colocar novamente a mercadoria em circulação, realiza o fato também, contudo, a norma que retira a onerosidade da obrigação também se lhe aplica, tendo, portanto, que efetuar o recolhimento do imposto devido.

Dessa forma, para os que assim se posicionam, não há que se falar em direito ao crédito também, vez que se os elos anteriores da corrente tributária não efetuaram o pagamento do tributo por força de lei, não há o contribuinte que evocá-los quanto ao crédito, e muito menos que ser restituído.”

#### **4.3 diferimento como substituição.**

A substituição tributária, a grosso modo, significa colocar um contribuinte em lugar de outro. Na substituição o substituto paga tributo próprio (obrigação própria) e alheia (substituição propriamente dita). Para que se configure a substituição, são três os requisitos segundo Ataliba (1980, p. 32):

“ Em primeiro lugar, o regime jurídico aplicável à tributação será o regime do substituído e não o regime do substituto. O substituto está pagando tributo alheio, vais pagar o que deve outro sujeito, nas condições pessoais dele: o substituído.

Se o substituído é imune, ou isento, se tem direito à redução ou dilação tributária, o substituto exercitará os direitos correspondentes.

E evidente que o mero substituto vai ver aplicado aquele regime à relação de substituição.

Em segundo lugar, a lei aplicável é a da data das operações substituídas e não a da data de operação do substituto. É de evidência solar que não se poderia sequer invocar o modelo da substituição, se a lei aplicável não fosse a da data da operação do substituído.

Está dito, no art. 144 do CTN, de modo patente, claro, insofismável e explícito. Não haveria necessidade de insistir nisso. A lei aplicável, no caso da substituição, é a lei do momento do acontecimento do fato imponível e não a do momento em que se dê o lançamento, ou qualquer outro tipo de exigência.

E em último lugar, requer a Constituição que a lei estabeleça mecanismos expeditos, ágeis, prontos e eficazes de ressarcimento do substituto, sob pena de comprometer a validade da substituição.”

Nesse mesmo sentido escreve Dantas (2002, p. 16).

Martins, *apud* Souza (1993, p. 38), rejeita a qualificação do diferimento como substituição tributária ao argumento de que: “Percebe-se, por outro lado, como é marginal e de despicendo interesse a discussão sobre a substituição tributária, pois na fenomenologia da não incidência, de substituição tributária não se pode cuidar.

Sacha Calmon, *apud* Souza (1993, p. 35), também é dos que entendem haver a ocorrência do fato gerador a cada saída com diferimento do pagamento do ICMS, embora não admita a existência da substituição tributária, entendendo que esta, a substituição, se encontra num plano pré-jurídico, meramente financeiro. Diz Calmon: “A prática, o fato gerador e a obrigação já surgem desde logo para as posições doutrinárias anteriores. A idéia da existência anterior do fato gerador não se coaduna com a sistemática do diferimento à luz do artigo 144 do CTN.”

O que é diferido é o lançamento e o pagamento do imposto e não o seu fato gerador. Portanto, no caso do diferimento, o sujeito passivo continua sendo o remetente da mercadoria cuja saída se deu com diferimento. Não há que se cogitar, outrossim, em substituição tributária.

Ademais, a atribuição de responsabilidade tributária por substituição deve atender ao princípio da estrita legalidade. Somente por lei em sentido estrito se pode atribuir a alguém a responsabilidade tributária por substituição, pois se trata neste caso de definir o aspecto pessoal da hipótese de incidência do tributo, só é tratável por lei em sentido formal.

Assim, se o diferimento tivesse a mesma natureza jurídica da substituição tributária, todos os instrumentos normativos utilizados para a concessão do benefício, que não se revestissem da forma da lei em sentido estrito, seriam ilegais e inconstitucionais. Cabe ressaltar que diversas entidades tributantes impõem o diferimento por atos normativos infra-legais.

#### **4.4 diferimento como simples postergação do pagamento.**

Essa parece ser a posição do e. Supremo Tribunal Federal.

Conforme a vetusta e pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o diferimento não se confunde com a isenção. No julgamento do RE no. 91.848-5/SP, o Ministro Cunha Peixoto deixou assentado, verbis:

“Realmente, o diferimento não se confunde com a isenção ou com a imunidade, já que nele a obrigação tributária surge desde logo, ao realizar-se a operação de circulação da mercadoria; o que não se perfaz, desde logo, é a sua exigibilidade, transferida para outra ocasião.”

Da mesma forma, o Ministro Francisco Rezek consignou em seu voto no julgamento da Rp no. 1.237-9/BA, in litteris:

“O diferimento, conforme tantas vezes já disse esta Casa, não se confunde com isenção de tributo. Pode o legislador estadual estabelecê-lo, na medida em que os dois diferentes momentos da referência situem-se dentro de sua jurisdição tributária.”

Assim também votou o Ministro Aldir Passarinho, no julgamento do RE no. 102.354-6:

“O diferimento, já tem sido bem explicitado, não implica em isenção do ICM na operação anterior, mas simples transferência do momento do recolhimento, e não há cumulatividade do produto porque não há pagamento duplo do tributo referente àquela primeira operação, exatamente pela razão de que não houve qualquer recolhimento do tributo sobre ela.”

O acórdão deste recurso extraordinário assim ficou ementado:

“TRIBUTÁRIO. ICM. DIFERIMENTO. NÃO HÁ COMO CONFUNDIR-SE O INSTITUTO DO DIFERIMENTO, PELO QUAL APENAS SE TRANSFERE PARA MOMENTO POSTERIOR O RECOLHIMENTO RELATIVO A IMPOSTO CUJO FATO GERADOR JÁ OCORREU, COM ISENÇÃO DO TRIBUTO PERTINENTE A ESSA OPERAÇÃO ANTERIOR, NEM COMO MALTRATANDO O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. SE A LEI LOCAL ADMITE A UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO REFERENTE AO VALOR DO TRIBUTO CUJA SAÍDA OCORREU COM O DIFERIMENTO, APENAS POSSIBILITA QUE O VALOR DO TRIBUTO (ICM) QUE DEVERIA SER PAGO QUANDO DA ENTRADA DA MERCADORIA NO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL ENTRE EM SEU CAPITAL DE GIRO, COMO SE ELE TIVESSE SIDO RECOLHIDO, EM OPERAÇÃO FICTA, NÃO SIGNIFICANDO ISSO ISENÇÃO, TANTO É CERTO QUE DEIXOU EXPRESSO QUE HAVERIA O DIFERIMENTO. NÃO SE TRATA DE INTERPRETAÇÃO DE LEI LOCAL, MAS SIM DO INSTITUTO DO DIFERIMENTO, FATO QUE IMPLICA NA SUBSTITUIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.”

Esse mesmo entendimento ficou assentado no julgamento dos REs nos. 103.682 e 96.372, Relator Ministro Francisco Rezek; dos REs nos. 103.920 e 88.675, Relator Ministro Moreira Alves; dos REs nos. 110.252 e 109.577, Relator Ministro Aldir Passarinho; e do RE no. 112.098, Relator Ministro Neri Da Silveira.

Em todos esses casos, fixou o Supremo Tribunal Federal o entendimento segundo o qual o diferimento não se confunde com a isenção e, portanto, pode ser disciplinado por lei estadual.

No julgamento da Adin nº 2.056, da lavra do Ministro Gilmar Mendes, a Supremo Corte ratificou essa compreensão, tendo sido consignado na ementa do acórdão que “(...)4. O diferimento, pelo qual se transfere o momento do recolhimento do tributo cujo fato gerador já ocorreu, não pode ser confundido com a isenção ou com a imunidade e, dessa forma, pode ser disciplinado por lei estadual sem a prévia celebração de convênio.”.

#### **5. O diferimento como exceção ao princípio da não cumulatividade.**

Como ressaltado no item 3, *supra*, a compreensão acerca do princípio da não-cumulatividade está centrada em aferir se, nas diversas fases da cadeia produtiva, o valor do imposto, somado, corresponde àquele decorrente da aplicação da alíquota ao preço final do produto, não há violação à não-cumulatividade. O propósito desse sistema é que a tributação somente incida sobre o valor adicional ao preço.

O Supremo Tribunal Federal apreciando as hipóteses previstas no artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, da Constituição Federal, não identifica nelas hipótese de exceção do princípio da não-cumulatividade, uma vez que o valor final do imposto recolhido na cadeia não supera aquele representado pela aplicação da alíquota sobre o preço ao consumidor final.

Contudo, nesse ponto, vislumbramos, na companhia de Ferraz Júnior, *apud* Mendonça (2005, p. 179), que a ocorrência das situações a que se refere o artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, da Constituição Federal no início ou no final da cadeia pode representar um efeito cumulativo, com a elevação do valor final do produto.

Seguindo essa linha de entendimento a aplicação do artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, da Constituição Federal pode representar uma exceção ao princípio da não cumulatividade.

Não há, entretanto, violação à não-cumulatividade nesse caso, uma vez que a própria Constituição Federal dispõe expressamente que em tais casos não há direito subjetivo ao crédito. Em outras palavras, a Constituição autoriza que seja afastado o princípio em tais hipóteses.

A questão que se coloca no presente trabalho é saber se o diferimento se enquadraria como uma hipótese onde a Constituição autoriza seja afastado o princípio da não cumulatividade.

Entendemos que não. O diferimento é um instituto próprio de direito tributário que não se confunde com a não-incidência, com substituição tributária, nem mesmo com a isenção.

O diferimento não se confunde com a não incidência, porque neste caso a norma tributária nem incide sobre o fato ou ato, isto é, não chega a surgir a própria obrigação tributária, ou não é possível o seu surgimento, o que não ocorre no diferimento.

Tampouco trata-se de isenção. Nesta, ocorre a incidência da norma jurídica tributária, há a realização do fato jurídico tributário e a sua subsunção à norma. Contudo por força de uma lei processa-se à retirada de determinados fatos do critério material da referida norma tributária, o que equivaleria dizer tratar-se de exceção ao critério material previsto na regra-matriz.

No diferimento não se trata de isenção propriamente dita visto que há a realização do fato jurídico tributário e sua subsunção. Contudo, por razões de lógica fiscalizatória, é retirada a onerosidade de uma operação, postergando-se o pagamento do tributo para as operações subseqüentes da cadeia produtiva.

Nesse ponto, a posição jurisprudencial do e. Supremo Tribunal Federal nos parece consentânea com o instituto. O diferimento efetivamente é uma forma de postergação de pagamento.

Razão pela qual a Suprema Corte reconhece que pode ser disciplinado por lei estadual sem a prévia celebração de convênio. Em outras palavras, não está sujeito às restrições para a concessão de benefícios e incentivos fiscais ou isenções.

Nessa linha de raciocínio, o diferimento não se enquadra nas hipóteses do artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, da Constituição Federal. Isto é, não pode resultar da sua aplicação em determinado ponto da cadeia produtiva, efeito cumulativo.

## **6. A apropriação de créditos relativos as operações anteriores submetidas ao regime do diferimento.**

A questão relativa à apropriação do crédito de ICMS costumavam envolver o direito ao crédito por parte daquele que adquiria o produto quando diferida a operação para a saída do seu estabelecimento. É o que se constata, por exemplo, em dois estudos realizados, um por Borges (1978) e outro por Ataliba (1980). Ao exporem a consulta que lhes foi formulada, os ilustres doutrinadores assim colocam, respectivamente, ao resumirem a *quaestio juris*:

“Em virtude do critério de cobrança estipulado nestes textos normativos, o ICM, nas operações internas de circulação, não é cobrado do produtor rural de lei **in natura**, porque será devido esse tributo no momento da saída do produto industrializado do estabelecimento da empresa industrial laticinista. O industrial, embora destinatário de leite fresco, não é portanto consumidor final desse produtos operações , dado que irá industrializá-lo para posterior comercialização.

1.3 Em face dessa sistemática legal, consulta-me a Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais sobre os seguintes pontos:

(...)

b) Há direito a crédito fiscal que possa ser utilizado pela indústria de laticínios nas saídas de produtos resultantes de industrialização do leite, ou seja, posteriormente ao encerramento da fase de diferimento do ICM, em operações internas ou interestaduais?”

“Diante de certas mercadorias (aparas de papel, sucata, leite, etc), os Estados – por lei ou outras normas de categoria inferior – prescrevem que sucessivas operações de compra e venda que as tenham por objeto (normalmente realizadas por pequenos produtores ou comerciantes de incipiente organização), não ganham relevância tributária. À lei é indiferente saber quais sejam os seus vendedores (“promotores” das operações mercantis; “realizadores” das operações). Fixam-se essas normas em certo contribuinte que, em futuro, adquire tais mercadorias (em geral, o industrial que as adquire como matérias-primas), dispondo que, na venda dos produtos industrializados resultantes, façam os devidos registros dessas operações precedentes, lancem o tributo ou o paguem (nesse aspecto, as linguagem normativa é extremamente vacilante e imprecisa).

A essa trama excepcional se convencionou designar por “diferimento de ICM”. (...).

Ocorre que os industriais querem creditar-se do ICM referente a essas operações anteriores, submetidas ao regime do diferimento. Entendem ter direito constitucional a esse crédito, ao que se tem oposto o Fisco.”

Soares de Melo (2002) apresenta a questão da seguinte forma: “No que concerne às operações realizadas com diferimento, é vedado o posterior crédito, por parte do adquirente das mercadorias, à luz da tranqüila jurisprudência de que o diferimento não ofende a não-cumulatividade, (...).”

Sem embargo da controvérsia doutrinária acerca do direito ao crédito em tais hipóteses<sup>8</sup>, a resposta da jurisprudência a essa questão foi de que o diferimento não gera direito ao crédito do ICMS, sendo compatível com o princípio da não cumulatividade, desde que não tenha ocorrido o pagamento de ICMS na operação anterior.

O e. Superior Tribunal de Justiça, ratificando a jurisprudência consolidada pelo Supremo Tribunal Federal, tem decidido nesse sentido. É o que se lê no voto proferido pelo Min. Castro Meira, no julgamento do Recurso Especial nº 60.638/SP, que resume o entendimento das aludidas Cortes sobre o tema, *in verbis*:

“ A questão foi analisada no âmbito do Excelso Pretório que, à época, ao apreciar o recurso extraordinário também decidia sobre temas infraconstitucionais.

A r. sentença invocou precedentes que ora reproduzo.

Assim é que o Min. Cunha Peixoto, como relator do RE 91.848, assinalou que “pela própria natureza do instituto do diferimento, o fornecedor da matéria-prima não recolhe o ICM à sua saída; o adquirente é que passa a ser responsável pelo tributo, mas não paga neste momento, fazendo-o posteriormente, por ocasião da saída do produto final. Ora, se ela, por ocasião da aquisição da mercadoria, não paga, não pode se creditar por uma quantia que não pagou e o Estado não recebeu. Portanto, não há ofensa ao princípio da não-cumulatividade, vez que não existe recolhimento anterior.”

Na mesma trilha, o Min. Djaci Falcão também decidiu que “não havendo pagamento do ICM quando da sua aquisição, ficando diferido para

---

<sup>8</sup> Ataliba (1980, p. 35) sustenta que o diferimento em nada afeta o direito ao crédito.

incidir sobre o produto industrializado, a empresa não tem direito ao crédito referente à compra” (RT 616/241).

Em parecer oferecido nestes autos, o Ilustre Subprocurador-Geral da República Fávila Ribeiro invoca precedentes desta Corte, dos quais destaco os seguintes:

“TRIBUTARIO. ICM. ENTRADA DE MATERIA-PRIMA. PAGAMENTO DIFERIDO PARA O MOMENTO DE SAIDA DO PRODUTO INDUSTRIALIZADO. DIREITO A CREDITAMENTO. INEXISTENCIA”.

O DIFERIMENTO DO PAGAMENTO DO ICM, DO INSTANTE A ENTRADA DA MATERIA-PRIMA PARA O DA SAIDA DO PRODUTO ELABORADO, IMPLICA TRANSFERENCIA DA RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DO TRIBUTOS ESTADUAL, E SE IMPLEMENTA ATRAVES DA ELEIÇÃO DE UM SUBSTITUTO TRIBUTARIO, A QUEM CABE CUMPRIR A OBRIGAÇÃO TRIBUTARIA, COM EXCLUSÃO DO SUBSTITUIDO.

A TECNICA DO DIFERIMENTO NÃO OFENDE AO PRINCIPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE, POR SER O ICM IMPOSTO INDIRETO, CUJO CUSTO INTEGRA O PREÇO DA MERCADORIA, CONSEQUENTEMENTE, SENDO REPASSADO AO CONTRIBUINTE DE FATO, NEM CONSTITUI INSTRUMENTO DE FRAUDE A IMUNIDADE OU A ISENÇÃO E TAMPOUCO GERA DIREITO A CREDITAMENTO.

INEXISTINDO PAGAMENTO DE ICM NA OPERAÇÃO ANTERIOR, DE ENTRADA DO PRODUTO "IN NATURA", NÃO SE HA DE FALAR EM VALOR A SER CREDITADO. ENTENDIMENTO PREVALECENTE APOS O ADVENTO DA EMENDA CONSTITUCIONAL NR. 23/83. PRECEDENTES DO COLENDO STF E DO EGREGIO STJ.

RECURSO IMPROVIDO. DECISÃO POR UNANIMIDADE.(Resp 33.101/SP, Min. Demócrito Reinaldo, DJU de 11.10.95)

“(…)

“ICM - DIFERIMENTO - CREDITO.

ESTA PACIFICADO NESTE SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E NO C. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, DE QUE HAVENDO O DIFERIMENTO NÃO EXISTE O DIREITO DE CREDITO.

SE NÃO HA PAGAMENTO DO ICM NA ENTRADA, NÃO HA FALAR EM CREDITO. SE A SAIDA FOR TRIBUTADA, A PRESUNÇÃO E A DE TER HAVIDO O FENOMENO DE REPERCUSSÃO, A TRANSFERENCIA PARA O CONTRIBUINTE DE FATO QUE ADQUIRIU O PRODUTO COM O VALOR DO IMPOSTO JA EMBUTIDO.

RECURSO IMPROVIDO. (Resp 26.593/SP, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU de 30.09.92)

“(…).

Posteriormente, apreciando o Resp 87625-SP, entre as mesmas partes do recurso ora em exame, esta Turma assim decidiu:

“TRIBUTARIO. ICMS. DIFERIMENTO E NÃO CUMULATIVIDADE. PELO INSTITUTO DO DIFERIMENTO, O IMPOSTO DEVIDO NUMA FASE DO CICLO DE PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO E TRANSFERIDO PARA A OUTRA; INEXIGIVEL O TRIBUTOS NA

FASE ANTERIOR, NÃO HA CREDITO A SER APROVEITADO NA SEGUINTE, EM QUE O IMPOSTO DEVE SER PAGO POR INTEIRO. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.(Resp 87.625/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, DJU de 19.03.1998).

Em julgamento mais recente, a Primeira Turma, ao apreciar o tema sob a ótica do ICMS, no Resp 13.853-0-SP, rel. Min. Demócrito Reinaldo, proferiu acórdão com a seguinte ementa:

“TRIBUTARIO. ICMS. CREDITAMENTO. DECRETO-LEI N. 406/68, ARTIGO 3. O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E NÃO CUMULATIVO, OBTENDO-SE, EM CADA OPERAÇÃO O MONTANTE CONTIDO NOS ANTERIORES, PELO MESMO OU POR OUTRO ESTADO.

EM FACE DA LEI, PARA QUE SE APURE O CREDITO DO TRIBUTO (ICMS), A CONDIÇÃO "SINE QUA NON" E A DE QUE ELE TENHA SIDO PAGO NA OPERAÇÃO ANTERIOR, JA QUE NÃO E JUSTO CREDITAR-SE SOBRE TRIBUTO NÃO COBRADO. E ENTENDIMENTO CORRENTIO, QUE NAS OPERAÇÕES COM CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS EM QUE O IMPOSTO (ICMS) E "DEFERIDO" PARA A OPERAÇÃO SUBSEQUENTE, SEM QUE HAJA O EFETIVO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO, NÃO HA DIREITO AO CREDITO.

RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO. DECISÃO INDISCREPANTE. (Resp 13.853/SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJU de 05.05.94).

Vale ressaltar que, em seu voto, o ilustre relator colaciona excerto de julgamento do STF, em que a matéria foi analisada ainda sobre a incidência do ICM em situação análoga à hipótese destes autos:

“O Plenário do STF decidiu que as operações de circulação de mercadorias em que o imposto é diferido para a operação subsequente, sem que haja o efetivo recolhimento do tributo, não há direito ao crédito de ICM, inexistindo, portanto, afronta ao princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal. Segundo essa decisão, o valor total do ICM é recolhido sobre o preço do produto industrializado, não só em relação ao montante devido na primeira operação, como, também em relação ao montante devido na segunda operação (Emb. de Declaração na A.R. nº 1.154/6-SP – DJU de 30/11/84, pág. 20439 – Rel. Min. Moreira Alves) (fl. 163)” – RSTJ 66/231.”

Assoma inequívoco, a partir da compreensão do e. STJ e STF, que o pagamento do tributo gera o direito ao crédito. Somente quando não há o pagamento, em virtude do diferimento, é que fica afastada a possibilidade de creditamento.

Como já destacado, a nossa Suprema Corte há muito compreende que a técnica do diferimento consiste na “(...) na simples projeção do imposto devido para

*pagamento em fase subsequente de circulação da mercadoria.”<sup>9</sup>, e dele “(...) não resulta eliminação ou redução do ICM, (...)”<sup>10</sup>.*

Esse entendimento já havia antecipado no RE 91.848-5/SP, relatado pelo e. Ministro Cunha Peixoto, quando asseverou que *“Realmente, o diferimento não se confunde com imunidade, já que nele a obrigação tributária surge desde logo, ao realizar-se a operação de circulação de mercadoria; o que não se perfaz, desde logo, é sua exigibilidade, transferida para outra ocasião.”*

A jurisprudência da Corte se consolidou nesse sentido. Confira-se a ementa dos 2 (dois) julgados, que tiveram trechos transcritos acima. Confira-se:

“Recurso extraordinário. ICM. Creditamento do valor do ICM diferido, na entrada de soja em grão, para o momento da saída do produto industrializado. Distinção entre diferimento e isenção. Do diferimento não resulta eliminação ou redução do ICM; o recolhimento do tributo e que fica transferido para momento subsequente. Não há ofensa ao princípio da não-cumulatividade do ICM na prática de seu diferimento. Precedentes do STF. Inviável e a pretensão das impetrantes de creditar-se do ICM, nas operações de compra e venda de soja. Não se faz necessária a celebração de convenio, pelo Estado, em torno de diferimento, tal como sucede com a isenção. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 112.098-3/SP, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ 14.02.92)

“CRÉDITO-TRIBUTO-DIFERIMENTO. Na hipótese de simples diferimento, inconfundível com isenção ou não incidência, descabe falar no direito ao crédito, considerado o princípio da não cumulatividade – Precedentes (...)” (RE 225.338-9/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 18.08.2000). (grifamos).

De fato, como já destacado, não há que se cogitar de exoneração tributária no diferimento. O tributo continua sendo devido, somente não o é pelo contribuinte.

No diferimento, o Poder Público posterga para o futuro o lançamento do tributo. Não se trata de favor fiscal que reduz ou elimina o ônus tributário. Como

---

<sup>9</sup> Trecho do voto do Min. Marco Aurélio, proferido no julgamento do RE 225.338-9/SP, acórdão publicado no DJ de 18.08.2000.

<sup>10</sup> Trecho do voto do Min. Néri da Silveira, proferido no julgamento do RE 112.098-3/SP, acórdão publicado no DJ de 14.02.92.

asseverado no julgados do e. Supremo Tribunal Federal, trata-se de transferência da exigibilidade do tributo.

O fato relevante para a hipótese em questão, qual seja, o direito ao crédito por parte daquele que adquiriria o produto quando diferida a operação para a saída do seu estabelecimento, é que não há o pagamento do ICMS naquele ponto da cadeia produtiva.

Logo, não há como cogitar-se do diferimento.

Nem mesmo o bem elaborado argumento de Ataliba (1980, p. 35), elaborado a partir da distinção metodológica entre as relações jurídicas de formação do débito e do crédito, exposta acima, revela-se apto a afastar o direito ao crédito. O autor sustenta que a relação de crédito não é afetada pelo diferimento. Este implicaria e se desenvolveria no contexto da sistemática da obrigação tributária. Para ele:

“(…) o diferimento, efetivamente, se insere na mecânica da obrigação tributária, pelo seguinte: a) diz com o fato impositivo tributário; b) surge com a realização de operações mercantis; c) afeta os sujeitos passivos (contribuintes) ICM; d) tem implicações em matéria de lançamento; e) modifica o regime temporal do tributo; f) diz com o débito que resulta da aplicação da alíquota à base impositiva tributária.”

O argumento, a nosso sentir, não se sustenta por uma simples razão. Não há como atribuir um crédito em relação ao qual não é possível a apropriação. Diante da ausência do recolhimento tributário, resta inviabilizado cogitar-se de aproveitamento.

Mesmo porque, se o sistema da não-cumulatividade foi afetado, essa alteração ocorreu em momento anterior. Isso porque foi o sujeito que realizou a venda do produto ou prestou o serviço que eventualmente recolheu o tributo na etapa anterior e não terá débito para realizar a compensação. Portanto, poderá estar acumulando crédito.

Desta sorte, em relação ao sujeito que adquire o produto sobre o qual foi postergada a cobrança do ICMS por força do diferimento não há como se cogitar de crédito, uma vez que este sequer surgiu nesta relação jurídico-tributária.

## **7. A apropriação de créditos de ICMS relativos ao recolhimento do tributo na operação mercantil anterior quando há o diferimento na operação seguinte.**

A questão que nos parece mais complexa, a desafiar uma interpretação da não-cumulatividade consentânea com os ditames constitucionais e os princípios que envolvem essa norma constitucional, é precisamente a hipótese onde o sujeito adquire o produto onerado pelo ICMS e quando revende o seu produto ocorre o diferimento.

Nesse caso o sujeito custeia o ICMS incidente sobre a aquisição do produto de insumos, bens para o seu ativo fixo, ou mesmo de serviços, todos aplicados na sua produção. Logo, tem direito a se creditar o ICMS efetivamente recolhido em tais operações.

O diferimento determinado pelo Estado somente ocorre a partir da operação seguinte, qual seja, a venda do seu produto para outro sujeito da cadeia produtiva.

Assim, tem-se a apropriação dos créditos de ICMS efetivamente pagos em operação anterior ao diferimento.

Contudo, na etapa seguinte não é ele onerado por força do diferimento.

Portanto, não há como operar a compensação entre o débito incidente sobre a saída com o crédito apropriado quando do ingresso dos produtos sobre os quais incidiu o ICMS.

A questão que se coloca é saber o que o sujeito deverá fazer com os créditos não compensados.

A Constituição Federal obriga a anulação ou estorno dos créditos na hipótese de não incidência ou de isenção.

O diferimento, entretanto, como demonstrado acima, não pode ser confundido com a isenção ou com a imunidade. Em realidade, é uma forma de transferir o momento do recolhimento do tributo cujo fato gerador já ocorreu.

Dessa maneira, não haveria que se cogitar de estorno.

Contudo, a não-cumulatividade é norma de caráter constitucional cujo conteúdo principiológico baseado na isonomia e na livre iniciativa deve ser realizada

na maior medida possível. A técnica eleita para tal mister consiste em “(...) impedir que, na composição do preço da mercadoria, nas diversas fases do ciclo econômico, mormente na última, de venda ao consumidor final, a parcela representativa do tributo venha representar percentual excedente do que corresponde à alíquota máxima permitida em lei”, como expôs o Ministro Ilmar Galvão no já referido RE 212.019.

Assim, sem embargo da ausência de regra expressa no sentido de que deve ser realizado o estorno ou a anulação do crédito, para que seja observada a não-cumulatividade, na exata medida em que constatado que o valor final do ICMS incidente sobre um determinado produto na cadeia é superior ou inferior àquele alcançado com a incidência da alíquota sobre o preço do produto ao consumidor final.

O Supremo Tribunal Federal parece ter, em alguma medida, alcançado essa conclusão. No julgamento do RE 325.623 a Corte rejeitou a pretensão de produtores rurais dever reconhecido o seu direito ao crédito em virtude do fato de que vendem seus produtos sob o regime do diferimento e adquirem produtos recolhendo o respectivo ICMS. O caso é relatado e resolvido da seguinte forma:

(Os agravantes) “Narram, com fundamento nesta premissa, que compram insumos e maquinário agrícolas, recolhendo o respectivo ICMS. Contudo, considerando que os seus produtos saem sob o regime de diferimento, não há pagamento do imposto e, conseqüentemente, ocorre a perda dos créditos decorrentes da aquisição destes insumos. Esta circunstância, onera a produção e ofende os princípios da não cumulatividade e da vedação ao confisco. Pedem o restabelecimento do acórdão recorrido que permitiu a transferência de seus créditos aos adquirentes de sua mercadoria.”

(...).

#### VOTO

(...): Os agravantes narram que são plantadores de soja e comercializam a sua colheita com empresas exportadoras e de industrialização e beneficiamento. Recolhem, assim, ICMS, sob o regime de diferimento.

(...)

Alegam os agravantes que, em conseqüência, o ICMS arrecadado na aquisição de insumos e maquinário agrícolas essenciais para sua cultura deixam de ser creditados, pois, na saída de seus produtos, não recolhem o imposto, tendo em vista que a responsabilidade pertence ao comprador. Esses créditos, então, ficam perdidos, o que onera a produção e gera efeito cumulativo do ICMS, em afronta.

(...)

O princípio da não-cumulatividade do ICMS consiste em impedir que, nas diversas fases da circulação de uma mercadoria, o valor do imposto seja maior que o percentual correspondente à sua alíquota prevista na legislação. Conforme previsto no art. 155, parágrafo 2º, I, da CF/88, o contribuinte deve compensar o tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido por ocasião da saída, incidindo a tributação somente sobre valor adicional ao preço. (Cfr. RE 125.106, rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, unânime, DJ 03/02/95).

Na hipótese dos autos, a saída da produção dos agravantes não é tributada pelo ICMS, pois, como explicado acima, sua incidência é diferida, postergada, para a próxima etapa do ciclo econômico. Ora, se nada é recolhido na venda da mercadoria, não há que se falar em efeito cumulativo. Sobre o tema, trago voto do Ministro Moreira Alves, relator do RE 115.966, Primeira Turma, unânime, DJ de 19/08/88:

(...)

Embora o precedente acima trate de hipótese de isenção, não vejo como deixar de considerar os argumentos ali aduzidos. Isso porque, aqui, por ocasião da saída da mercadoria, também não há recolhimento do tributo.

(...)

A hipótese, portanto, não difere das tratadas nos precedentes em que se fundou o despacho agravado. Os agravantes, ao venderem a soja por eles plantada, não recolheram o ICMS, por isso, seus compradores – atacadistas e exportadores – nada têm a compensar. É assim, impertinente a invocação do princípio da não-cumulatividade para permitir a transferência dos créditos de ICMS, referente à compra de insumos e maquinário, para os compradores da produção agrícola, sob o regime de diferimento.

Como destacado acima, o raciocínio segue uma linha de compreensão externada pelo Supremo Tribunal no que tange à não-cumulatividade.

Contudo, nesse caso, entendemos que deveria haver um aprofundamento no exame do caso concreto. Isso porque, partindo da premissa que o diferimento não isenção, nem não incidência, não pode haver cumulatividade. O Supremo Tribunal Federal não ingressou nesse exame.

Assim, partindo da premissa que o diferimento demanda a observância estrita da não-cumulatividade, no caso concreto poderia haver a manutenção e até mesmo a transferência dos créditos, desde que comprovada a ocorrência do efeito cumulativo.

## **8. Conclusões.**

A não-cumulatividade, como se infere do texto constitucional, se realiza essencialmente com uma dedução ou abatimento realizado em cada operação,

correspondente ao montante de ICMS cobrado na operação ou prestação anterior sobre o valor a ser recolhido na operação ou prestação futura.

A Constituição Federal indica haverem duas relações jurídicas envolvidas. A formação de um débito tributário de ICMS a ser recolhido, obrigação constituída em função da incidência da regra-matriz da incidência tributária. E, de outro lado, a constituição de um crédito, consistente no valor recolhido a título de ICMS na prestação ou operação anterior. O artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal cuida de disciplinar a formação do crédito.

Assim, é assegurando ao sujeito passivo um direito subjetivo, qual seja, o de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada mercadoria ou o recebimento de serviço, que a Constituição Federal busca assegurar a não-cumulatividade.

A não-cumulatividade prevista para o ICMS na Constituição Federal tem um conteúdo normativo que não se limita á observância do sistema de compensação. A sua realização pressupõe que se observe o princípio da livre concorrência, afastando a interferência de fatores estranhos na concorrência, bem assim, a isonomia entre os contribuintes, não permitindo que seja pagos valores diferentes pelo mesmo produto.

O artigo 155, § 2, inciso II, prevê duas hipóteses onde pode ocorrer a perda do crédito. No no inciso “a” – entrada isenta ou com não incidência - afasta o direito a um crédito presumido, isto é, à possibilidade do sujeito passivo estimar um valor para o crédito, uma vez que não há imposto passível de cobrança na operação/prestação anterior. E, na letra “b” – saída isenta ou com não incidência – o crédito do imposto referente àquela mercadoria ou serviço que ingressou tributada, mas que sairá isenta ou com não incidência, não poderá ser escriturado, ou se tiver sido formalizado, deverá ser anulado/estornado.

Analisando não-cumulatividade, o Supremo Tribunal Federal segue uma linha pragmática, objetivando a proteção ao consumidor final e à livre iniciativa. Assim, se nas diversas fases da cadeia produtiva o valor do imposto, somado, corresponde àquele decorrente da aplicação da alíquota ao preço final do produto,

não há violação à não-cumulatividade. O propósito desse sistema é que a tributação somente incida sobre o valor adicional ao preço.

Logo, a posição do e. Supremo Tribunal Federal demonstra que há uma conteúdo normativo na não-cumulatividade, que não se limita á observância do sistema de compensação.

Contudo, a ocorrência das situações a que se refere o artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, da Constituição Federal no início ou no final da cadeia pode representar um efeito cumulativo, com a elevação do valor final do produto.

Desta maneira, a compreensão do Supremo Tribunal Federal acerca do tema pode resultar em cumulatividade, embora esse fenômeno não ocorra em todos os casos. A aplicação da aludida regra pode representar uma exceção ao princípio da não cumulatividade.

O diferimento é um instituto próprio de direito tributário que não se confunde com a não-incidência, com substituição tributária, nem mesmo com a isenção. Nesse ponto, a posição jurisprudencial do e. Supremo Tribunal Federal nos parece consentânea com o instituto. O diferimento efetivamente é uma forma de postergação de pagamento. Nessa linha de raciocínio, o diferimento não se enquadra nas hipóteses do artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, da Constituição Federal. Isto é, não pode resultar da sua aplicação em determinado ponto da cadeia produtiva, efeito cumulativo.

Nas hipóteses em que se cogita da apropriação de créditos relativos as operações anteriores submetidas ao regime do diferimento em relação ao sujeito que adquire o produto sobre o qual foi postergada a cobrança do ICMS por força do diferimento não há como se cogitar de crédito, uma vez que este sequer surgiu nesta relação jurídico-tributária

Contudo, no caso da apropriação de créditos de ICMS relativos ao recolhimento do tributo na operação mercantil anterior quando há o diferimento na operação seguinte, ante a conclusão de que o diferimento demanda a observância estrita da não-cumulatividade, uma vez que não equivale à não incidência ou à

isenção, pode haver a manutenção dos créditos na escrita fiscal e até mesmo a sua transferência, desde que comprovada a ocorrência do efeito cumulativo.

## BIBLIOGRAFIA

MENDONÇA, Cristine. *A Não-Cumulatividade do ICMS*, Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2005.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1978.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 8ª Edição. Malheiros Editora Ltda, 2002.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles e FRANCO, Francisco Manuel de Melo. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, Editora Objetiva, Rio de Janeiro, 2004.

DANTAS, Cristiane Muller. Do Diferimento – Características, Natureza Jurídica e Legislação Estadual. *L&C Revista de Direito e Administração Pública*. nº. 43, Editora Consulex, Volume 05, 2002, p. 13-21.

CARDOSO, Anderson Trautmann. Não-cumulatividade do ICMS: Dimensão Normativa e Eficácia. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº. 76 Editora Revista dos Tribunais Ltda, São Paulo, 2007, p. 11-35.

SOUZA, Juraci Altino. A Técnica do Diferimento na Área do ICMS. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*. São Paulo, 1971, p. 33 a 47.

ATALIBA, Geraldo. ICM – Diferimento (estudo teórico-prático), *Revista Forense* – volume 270. Companhia Editora Forense. Rio de Janeiro. 1980. p. 21-37.

FREITAS, André Luiz Martins. O Diferimento do Pagamento do ICMS é Facultativo. *Revista Dialética do Direito Tributário* – volume 153, Editora Dialética. São Paulo. Junho/2008. p. 03-13

BORGES, J. Souto Maior. A Constitucionalidade do Convênio ICM 07/77 e a Inexistência do Direito de Crédito do Substituto, no Diferimento do ICM. *Revista de Direito Tributário*, nº. 06, Editora Revista dos Tribunais. São Paulo, outubro/dezembro 1978. p. 87-100.

CASSONE, Vittorio. A não-cumulatividade no ICMS, IPI, COFINS e PIS. *Revista Fórum de Direito Tributário RFDT* – ano 05 nº. 28. Editora Fórum. Belo Horizonte. julho/agosto 2007. p. 131-179.

CASSONE, Vittorio. A não-cumulatividade – Aspectos fundamentais no Direito Brasileiro e do IVA no Direito Italiano. *Revista Fórum de Direito Tributário* – ano 02 – nº. 10. Editora Fórum. Belo Horizonte – julho/agosto 2004. p. 143 a 211.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. A não-cumulatividade do ICMS – uma visão crítica da posição do STF. *Revista Dialética do Direito Tributário* – nº. 103. Editora Dialética. São Paulo. 2004. p. 125-149.

Recurso Extraordinário nº. 115.966-9/RS. Relator: Ministro Moreira Alves. 1ª Turma. DJ 19.08.1988.

Recurso Extraordinário nº. 174.478-2/SP. Relator Ministro Nelson Jobim. Tribunal Pleno. Relator Originário: Ministro Marco Aurélio. Relator para o Acórdão: Ministro César Peluso. DJ 30.09.2005.

Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2.325-0/DF. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno. DJ 06.10.2006.

Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 20.56-1/MT. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Publicado em DJ em 17.08.2007.

Recurso Extraordinário nº. 212.019-7/SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão. 1ª Turma. DJ 21.05.1999.

Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº. 93.907-5/SP. Relator: Ministro Aldir Passarinho. 2ª Turma. DJ 18.04.1986.

Recurso Extraordinário nº. 102.354-6/SC. Relator: Ministro Aldir Passarinho. 2ª Turma. DJ 23.11.1984.

Recurso Extraordinário nº. 112.098/SP. Relator: Ministro Néri da Silveira. 1ª Turma. DJ 14.02.1992.

Recurso Extraordinário nº. 106.930-9/PR. Relator: Ministro Aldir Passarinho. 2ª Turma. DJ 24.06.1988.

Recurso Extraordinário nº. 125.106-9/SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão. 1ª Turma. DJ 03.02.1995.

Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº. 325.632-8/MT. Relatora: Ministra Ellen Gracie. 2ª Turma. DJ 07.12.2006.

---