

A possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS na substituição tributária e no diferimento

Guilherme Spillari Costa

Resumo: Tem este artigo o objetivo de apresentar de forma breve o ICMS, sob o ponto de vista da não cumulatividade, e o aproveitamento de créditos nas situações de substituição tributária e diferimento. Primeiramente, é realizada uma análise da Constituição Federal e, posteriormente, da Lei Kandir. Após, são apresentados os institutos da substituição tributária e do diferimento e, em cada uma das análises realizadas, são trazidos julgados do Supremo Tribunal Federal que demonstram o entendimento da matéria no dia a dia.

Palavras-chave: ICMS. Não cumulatividade. Créditos. Substituição tributária. Diferimento.

Introdução

O ICMS é um dos impostos que mais exigem a atenção dos operadores do Direito, seja pela sua complexidade legal, muito em razão da diferença federativa e seu caráter estadual, seja pelas suas elevadas alíquotas aplicadas, que fazem com que os contribuintes e responsáveis tributários fiquem sempre em estado de alerta.

Em razão do elevado custo tributário existente na República, em que o ICMS cumpre papel de destaque, faz-se necessário cuidar do relevante princípio da não cumulatividade, mecanismo esse que busca evitar o efeito em cascata da exação.

Assim, este artigo tem por finalidade realizar uma análise do imposto estadual, cuidando, na primeira parte, da competência tributária e de quem é o seu contribuinte, proporcionando especial atenção ao princípio da não cumulatividade, utilizando a Constituição como fundamento lógico originário.

Após, já no segundo capítulo, são apresentadas as ferramentas fiscais da substituição tributária e do diferimento, com as possibilidades de uso de crédito consequentes, tendo sempre em vista o corolário da não cumulatividade do ICMS e o entendimento do Supremo Tribunal Federal em cada uma das situações.

1 O ICMS

1.1 Competência tributária e regra-matriz de incidência

Para Paulo de Barros Carvalho, competência tributária é “[...] uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”¹.

Em complemento, o professor Hugo de Brito Machado afirma que “[...] essa competência é exercida nos termos estabelecidos pela Constituição, que a delimita e, sendo o caso, divide entre as várias pessoas jurídicas de direito público interno”².

Importante referir que a competência tributária se situa no plano constitucional da hipótese do fato, ou seja, é o momento anterior à instituição do tributo. Não se confunde, portanto, com a capacidade tributária ativa, que deve ser analisada no “[...] desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa”³. Nos dizeres de André Félix Ricotta de Oliveira, “[...] a competência tributária esgota-se com a edição da lei, após somente se fala em capacidade tributária”⁴.

Assim, é sujeito ativo da obrigação tributária o ente político que recebeu competência para exigir o seu cumprimento, nos termos do art. 119 do CTN. Nesse sentido, prevê o art. 155, II, da Constituição da República:

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

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...].

São, portanto, os Estados e o Distrito Federal os entes políticos com competência para a sua instituição. Mas nem sempre foi assim.

O atual ICMS é fruto do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM), de competência estadual, previsto na Constituição de 1967, art. 24, II⁵, que, por sua vez, substituiu o antigo imposto sobre vendas e consignações (IVC), igualmente estadual.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 232.

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 141.

³ CARVALHO, *op. cit.*, p. 233.

⁴ OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **Manual da não cumulatividade do ICMS**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2017. p. 11.

⁵ CF 1967. “Art. 24 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: [...]

O ICMS, no entanto, utilizou não só a base do ICM, mas trouxe também o “Imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicações”, esse originalmente de competência da União, e, conforme nos ensina Andrei Pitten Velloso, essa é a “[...] razão do acréscimo do ‘S’ à sua denominação”⁶.

O professor Roque Antonio Carrazza⁷ afirma que sob a sigla ICMS estão contidos cinco impostos diferentes, que são: a) imposto sobre operações mercantis (circulação de mercadorias); b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e municipal; c) imposto sobre serviço de comunicação; d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. O professor entende serem cinco impostos diferentes, “[...] porque estes tributos têm hipótese de incidência e base de cálculo diferentes”⁸.

José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo discordam. Segundo os autores, há no ICMS três hipóteses distintas:

[...] a) a hipótese de incidência correspondente ao antigo ICM (operações relativas à circulação de mercadorias); b) a hipótese de incidência que recai sobre as prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais; e c) a hipótese de incidência relativa à prestação de serviços de comunicação.⁹

José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo justificam a sua posição fortes no entendimento de que os combustíveis, os lubrificantes, a energia elétrica e os minerais são, a partir da Carta de 88, “[...] mercadorias que, como quaisquer outras, enquadram-se na regra-matriz de incidência do ICMS, aplicando-se-lhes exclusivamente a legislação estadual”. E seguem os renomados professores: “[...] o legislador estadual não se viu obrigado a editar normas específicas para a instituição do ICMS sobre tais mercadorias. Elas seguem a regra comum dos Estados”¹⁰.

II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.” BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 16 out. 2019.

⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 429.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 42.

⁸ *Ibid.*, p. 22.

⁹ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 32. O professor Paulo de Barros Carvalho afirma, no mesmo sentido, haver as mesmas três regras-matriz de incidência. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 645.

¹⁰ MELO; LIPPO, *op. cit.*, p. 32.

Já a novel doutrina de André Félix Ricotta de Oliveira aponta para os seguintes quatro impostos na sigla ICMS: a) realizar operações mercantis; b) prestar serviços de comunicação; c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal; e d) ICMS-importação. O autor justifica:

Ora, uma vez que operações com combustíveis, energia elétrica e minerais estariam contempladas em operações com circulações de mercadoria, ou seja, todos são considerados bens e encontrando-se em estado de mercancia são considerados mercadorias, assim o ICMS somente incide sobre combustíveis, energia elétrica e minerais, quando foram realizadas operações mercantis que envolvam estes no ato de comércio.¹¹

Percebe-se, portanto, a divergência da doutrina sobre o número exato de regras-matriz de incidência constantes na sigla ICMS, o que demonstra a sua grande complexidade prática e motiva o grande número de discussões judiciais a respeito.

Como não é objeto deste trabalho o esmiuçar dos fatos geradores do ICMS, passar-se-á aos tópicos que são indispensáveis à análise do tema da substituição tributária.

1.2 A não cumulatividade

Dentre todas as hipóteses de incidência do ICMS acima apontadas, independentemente da corrente que for seguida, todas elas têm como característica em comum, além de outras¹², a não cumulatividade, conforme previsão do inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição. Dessa forma, o ICMS:

[...] 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; [...].

Assim, de acordo com tal dispositivo, o imposto em comento será não cumulativo, devendo ser compensado o que for devido na operação comercial posterior com o montante cobrado na fase anterior.

¹¹ OLIVEIRA, André Félix Ricotta de. **Manual da não cumulatividade do ICMS**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2017. p. 20.

¹² Alguns exemplos: podem ser seletivas em função da essencialidade dos produtos e serviços (CF, 155, §2º, III); as alíquotas são fixadas pelo Senado Federal, por resolução (CF, 155, §2º, IV); incidirá sobre o total da operação (CF, 155, §2º, IX, b).

A não cumulatividade possui tão elevada relevância jurídica e econômica que é considerada pela doutrina¹³ e jurisprudência¹⁴ mais que uma simples técnica de arrecadação, mas um princípio constitucional, em que pese não ser tratado expressamente pelo texto da Carta como tal.

O fato de se considerar a não cumulatividade um princípio traz consequências práticas bastante relevantes. Sem se adentrar muito profundamente no seu conceito para não fugir demasiadamente do tema deste artigo, mas apresentando alguns lampejos conceituais que podem ser relevantes para a explanação, princípio jurídico, para Roque Antônio Carrazza é “[...] um enunciado lógico, implícito ou explícito, que por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”¹⁵

Nas palavras do professor da PUC de São Paulo, Paulo de Barros Carvalho, “[...] princípios são normas jurídicas carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica”¹⁶.

A manifestação de André Mendes Moreira sobre o tema é elucidadora:

Os princípios, podemos concluir, são axiológicos. Fundam-se em valores maiores, orientando a elaboração e a interpretação das regras. Estas são normas prescritoras de condutas (obrigatórias, permitidas ou proibidas) e impositivas de sanção em caso de descumprimento. As regras orientam o agir do homem; os princípios são invocados para evitar que, em casos concretos, a aplicação da regra se torne desarrazoada, desproporcional ou injusta.¹⁷

¹³ A exemplo de Melo e Lippo, p. 99, André Mendes Moreira, p. 126, Sacha Calmon Navarro Coelho, Baleeiro, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antônio Carrazza, dentre outros. Há de se referir, no entanto, que há doutrina de peso que entende que a não cumulatividade não é um princípio, tais como, v.g., Souto Maior Borges, Humberto Ávila e Marco Aurélio Greco. Interessante, como sempre, os ensinamentos do professor Humberto Ávila, no sentido de que a não cumulatividade não é um princípio justamente por não admitir balanceamento. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 89.

¹⁴ Os seguintes julgados do STF tratam expressamente da não cumulatividade como um princípio: a) BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AgR RE 401.552/SP**, Rel. Min. Eros Grau, DJe 15/10/2004. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018; b) *Id.* Supremo Tribunal Federal. **RE 195.643/RS**, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJe 21/08/1998. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018; c) *Id.* Supremo Tribunal Federal. **RE 161.031/MG** – Pleno – Min. Rel. Marco Aurélio – DJ 06/06/1997. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 33.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros *apud* OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **Manual da não cumulatividade do ICMS**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2017. p. 66.

¹⁷ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 125.

Os professores Jose Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo da seguinte forma explicam por que a não cumulatividade deve ser considerada um princípio:

Os princípios constitucionais são vetores, são balizas, são regras de conduta constituídas de forte conteúdo axiológico, tem origem na evolução cultural, social, econômica e jurídica do povo. Sendo essenciais, a sua supressão do texto inevitavelmente causaria um sério e enorme abalo em toda a estrutura do Estado. No caso da não cumulatividade, a sua supressão abalaria de maneira profunda a estrutura econômica sobre a qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre o preço de bens e serviços de transportes e de comunicação, a sua eliminação os tornariam artificialmente mais onerosos.

[...]

A não cumulatividade tributária, de fato, é um princípio jurídico constitucional. É um comando normativo repleto de valores extraídos dos anseios da sociedade constituída e permeado de forte conteúdo axiológico. Foi a partir da vontade do povo brasileiro que o legislador constituinte encontrou argumentos necessários para disciplinar a instituição de tributos cuja característica essencial para a apuração do “quantum debeatur” deve ser o confronto matemático entre a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação correspondente as mercadorias, produtos e serviços adquiridos pelo mesmo contribuinte, em um dado período.¹⁸

Assim, forte nos ensinamentos do mestre Hugo de Brito Machado, no sentido de que os princípios são uma garantia de proteção do “cidadão contra os abusos do Poder do Estado”,¹⁹ o princípio da não cumulatividade, em razão de seu peso econômico, é uma garantia da sociedade como um todo, pois está o fisco impedido de cobrar dos contribuintes o imposto em cascata.

Para o estudioso André Felix Ricotta de Oliveira, o princípio da não cumulatividade “[...] exerce forte influência no subsistema do ICMS estabelecendo que a incidência plurifásica do imposto não tributa duas vezes o mesmo valor, assim não aumentando o custo da cadeia produtiva e o preço final ao consumidor”²⁰.

Dessa forma, nos dizeres de André Mendes Moreira, a partir do momento em que “[...] o comando ‘abatendo-se o montante cobrado nas operações anteriores’ foi

¹⁸ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 99-100.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 32.

²⁰ OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **Manual da não cumulatividade do ICMS**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2017. p. 72.

constitucionalizado, a Lei Maior passou a efundir mais do que uma simples regra de apuração do *quantum* devido”, mas objetivos de cunho social. Segue o astuto professor:

Plasmou-se na Carta um verdadeiro princípio, dado que a não-cumulatividade possui diversas funções, perseguindo:

- (a) A translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte *de facto*, não onerando os agentes produtivos;
- (b) A neutralidade fiscal, de modo que o número de etapas de circulação da mercadoria não influa na tributação sobre ela incidente;
- (c) O desenvolvimento da sociedade, pois a experiência mundial denota que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza, pois encarece a circulação de riquezas;
- (d) A conquista de mercados internacionais, permitindo-se a efetiva desoneração tributária dos bens e serviços exportados (impraticável no regime cumulativo de tributação);
- (e) A isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros, pois a não-cumulatividade possibilita a cobrança, na importação, de tributo em montante idêntico ao suportado pelo produtor nacional.²¹

Dessa forma, a não cumulatividade do ICMS, seja tratado como princípio ou como regra, permite que o contribuinte utilize os valores lançados como pagos na sua escrita fiscal como crédito para pagamento do imposto devido. Nos dizeres de André Felix Ricotta de Oliveira:

Desse modo, o princípio da não cumulatividade como vetor influente no subsistema do ICMS, ao estabelecer a compensação, através do crédito e débito, possibilita ao contribuinte o direito subjetivo de pagar o ICMS apenas com a diferença entre seus créditos e débitos, ou somente com seus créditos, caso estes sejam maiores que seus débitos.²²

1.3 Contribuinte do ICMS

De acordo com a lição do prof. Hugo de Brito Machado, o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada a seu cumprimento, tendo o sujeito ativo o direito de exigir e o sujeito passivo o dever de prestar o seu objeto.²³

Nos termos do art. 121 do CTN:

²¹ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 126.

²² OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **Manual da não cumulatividade do ICMS**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2017. p. 82-83.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 145.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Percebe-se com a leitura de tal dispositivo que sujeito passivo é gênero que possui como espécies o contribuinte e o responsável.

O contribuinte (ou sujeito passivo direto) é aquele que, pessoal e diretamente, realiza a hipótese de incidência prevista na lei, devendo, assim, pagar o tributo.

Dispõe o art. 4º da Lei Complementar número 87/1996 (Lei Kandir):

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, ampliou a incidência do ICMS na importação, prevendo o dever de pagar a exação “[...] a pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto”.

Posteriormente, a LC 114/02 alterou o parágrafo único do art. 4º da Lei Kandir, deixando claro que também é contribuinte do imposto em pauta a pessoa física ou jurídica que, mesmo que não haja habitualidade ou intuito comercial, realize importação de mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a finalidade, bem como adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados.

Importa referir que o STF até não muito tempo possuía a Súmula nº 660, convencionada antes da EC nº 33/01 e que previa que “[...] não incide o ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”.

Ocorre que o Supremo mudou seu entendimento sumular no julgamento do Recurso Extraordinário nº 439.796/PR, em repercussão geral (tema 171), concluindo que incidirá ICMS na importação de bem por destinatário que não seja contribuinte habitual da exação, desde que haja legislação infraconstitucional instituidora, posterior à EC nº 33/01 e à Lei Complementar nº 114/02. Ou seja, é necessária a existência de Lei Complementar nacional

prevendo normas gerais sobre a hipótese de incidência e, posteriormente, lei local do ente competente para a instituição da exação, no caso os estados e Distrito Federal²⁴.

Já com relação ao responsável tributário (ou sujeito passivo indireto), esse não realiza pessoalmente o evento econômico previsto na hipótese de incidência, mas possui alguma vinculação com aquela situação e, por força da lei, é colocado como sujeito passivo da obrigação tributária, conforme prevê o art. 121, § único, II, CTN. A substituição tributária é um dos exemplos de responsável tributário.

2 Substituição tributária e diferimento

2.1 Substituição tributária

Para José Eduardo Soares de Melo, substituição “[...] trata-se de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte”²⁵.

Leandro Paulsen afirma que “[...] a substituição implica a determinação de que o pagamento do tributo devido pelo contribuinte seja realizado por outra pessoa: o substituto.”²⁶ Para o Magistrado, “[...] o substituto é chamado para contribuir com a administração tributária para que a arrecadação seja mais simples e efetiva” e há, entre contribuinte e substituto, uma relação econômica²⁷.

Importante a lição de José Eduardo Soares de Melo:

Na substituição – num plano pré-jurídico – o legislador afasta, por completo, o verdadeiro contribuinte, que realiza o fato imponible, prevendo a lei – desde logo – o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto), que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla dívida de terceiro (substituído).²⁸

Nos termos do art. 6º, § 1º, da Lei Kandir, a substituição tributária pode se dar de três formas: regressiva ou para trás, concomitante e progressiva ou para frente. Segue o referido dispositivo:

²⁴ Cabe dizer que recentemente, em 05/12/2017, a 2ª Turma do STF, no julgamento do RE nº 917.950, de forma surpreendente, afastou por maioria o entendimento do pleno do tribunal emanado no julgamento do RE nº 439.796, decidindo que é válida a lei paulista que prevê a incidência do ICMS sobre importação de veículo por pessoa física e para uso próprio, mesmo que a referida lei estadual seja anterior à LC federal nº 114/02.

²⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 167.

²⁶ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 234.

²⁷ *Ibid.*, p. 233.

²⁸ MELO, *op. cit.*, p. 167.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Na regressiva, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é atribuída pela lei ao adquirente de uma determinada mercadoria. Ela costuma ocorrer, como leciona José Eduardo Soares de Melo, “[...] por razões de comodidade, praticidade ou pela circunstância de o real contribuinte não manter organização adequada de seus negócios”²⁹.

A substituição concomitante “[...] se caracteriza pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS a outro contribuinte, que não aquele que esteja realizando a operação-prestação, concomitante à ocorrência do fato gerador”³⁰. Essa substituição ocorre nos serviços de transporte, quando, ao invés de o transportador autônomo prestador do serviço pagar o ICMS, essa responsabilidade recai para o tomador do serviço.

Já a substituição progressiva, conforme previsão do § 7º do art. 150 do Texto Constitucional, determina que o pagamento do imposto ocorra de forma antecipada ao acontecimento do evento econômico.

§ 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.

É elucidativa a preleção de Andrei Pitten Veloso:

Trata-se de técnica impositiva que atribui a contribuinte situado em etapa antecedente da cadeia econômica (denominado substituto) a responsabilidade de recolher **antecipadamente** o tributo que seria devido por operação futura, apurando-o com base num **valor estimado**, pois a

²⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 168.

³⁰ *Ibid.*, p. 169.

operação levada em consideração (a ser praticada pelo substituído) ainda não ocorreu.³¹ [Grifo no original.].

A substituição tributária progressiva é alvo de fortes críticas por parte da doutrina, já que o tributo é exigível antes de ocorrer o seu fato gerador. Nos dizeres de Hugo de Brito Machado, o ICMS, neste caso, “[...] é calculado sobre um valor arbitrariamente atribuído pelas autoridades fazendárias”³².

Assim, como bem identifica o professor Andrei Pitten Velloso, a doutrina aponta “[...] violação aos princípios da legalidade estrita, da capacidade contributiva, da não cumulatividade, do não confisco etc.”³³. Como será visto em tópico seguinte, recentemente o STF corrigiu essa situação, permitindo a restituição da diferença do ICMS pago a mais na substituição tributária para frente, caso seja demonstrado que a base de cálculo efetiva da operação realizada seja menor que a presumida³⁴.

2.2 ICMS diferido

Segundo José Eduardo Soares de Melo, o diferimento “[...] constitui uma técnica impositiva de deslocamento da exigência do tributo para momento posterior à ocorrência do originário fato gerador, com a imputação da responsabilidade de seu recolhimento a terceiro”³⁵.

De acordo com André Mendes Moreira, “[...] o diferimento apenas retarda a tributação, postergando-a para a etapa subsequente de circulação da mercadoria”³⁶.

Para o professor e magistrado Andrei Pitten Velloso, o diferimento do ICMS vislumbra-se “[...] em toda e qualquer desoneração da circulação de mercadorias em operações iniciais ou intermediárias de uma determinada cadeia mercantil. O imposto não incide nessa operação, mas deve ser pago integralmente na seguinte, pois não há crédito a ser compensado”³⁷.

³¹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 346.

³² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 390.

³³ VELLOSO, *op. cit.*, p. 347.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 593.849/MG**, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 21/11/2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

³⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 275.

³⁶ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 182.

³⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 469.

Conforme anteriormente visto, o diferimento pode apresentar certa semelhança com a substituição, já que altera a figura do contribuinte. Mas Marçal Justen Filho bem explica a eventual similaridade:

A figura do diferimento não se confunde com a substituição. E isso porque o diferimento importa subsunção do pagamento da prestação tributária à ocorrência de um fato futuro e incerto: nova operação relativa à circulação da mesma mercadoria. A substituição envolve, exclusivamente, alteração do sujeito passivo. Análise das circunstâncias jurídicas demonstra que, antes de verificada nova operação relativa à circulação da mesma mercadoria, inexistente débito ou relação tributária. Isso comprova que o diferimento se insere dentro da categoria da não-incidência. Somente haverá fato imponible se e enquanto ocorrer uma operação relativa à circulação da mercadoria, subsequentemente àquela sujeita ao regime do diferimento.

Quando se dá o diferimento, contudo, não é o que ocorre. Se fosse, o “substituto” estaria simplesmente obrigado a pagar nas mesmas e exatas condições previstas para o “substituído”. Tão logo verificado o fato imponible, surgiria o dever de pagar, exercitando seu poder de reembolso para compensar-se. Mas, no caso do diferimento, o que se determina é que, quando se houver operação relativa à circulação da mesma mercadoria, é que o tributo será devido.

Por decorrência, só se pode concluir que a norma que estabelece o “diferimento” está, em realidade, subtraindo à incidência da norma do ICM uma certa operação relativa à circulação de mercadorias. Incorre fato imponible porque a conjugação das duas normas impede que uma delas seja aplicável.³⁸

A doutrina, no entanto, diverge com relação à natureza jurídica do diferimento. Conforme acima transcrito, Marçal Justen Filho categoricamente afirmou que “o diferimento se insere dentro da categoria da não incidência”. Já José Eduardo Soares de Melo e André Mendes Moreira entendem haver um mero “deslocamento” ou “retardamento” da etapa da tributação. O professor Hugo de Brito Machado bem situa a questão:

“Diferir” significa adiar. Passar para um momento ou data posterior, deixar para outra ocasião. Existem situações de fato, geralmente relacionadas aos impostos plurifásicos não cumulativos, que configuram hipótese de incidência do imposto, mas a lei estabelece o diferimento da incidência para situação futura. Não se trata de isenção, nem de não incidência tributária, mas de adiamento da incidência para situação futura, que pode vir a correr normalmente na cadeia ou série de fatos considerados como hipóteses de incidência. Ou pode jamais ocorrer. Seja como

³⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição passiva tributária. São Paulo: Cejup, 1986. p. 355 *apud* MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 277.

for, essa ocasião futura deve ser uma situação na qual, normalmente, o imposto plurifásico incide.³⁹

Ives Gandra da Silva igualmente afirma que isenção, não incidência e diferimento são institutos distintos:

Em Direito, todos os institutos têm seu conteúdo, densidade, terminologia e conformação próprios. A imunidade não se confunde com a isenção, esta com o diferimento, este com a não incidência e nenhum deles com os outros. O simples fato de qualquer das figuras mencionadas acarretar uma inexigência tributária, não implica sejam conformadas com características idênticas, mas apenas que são espécies de um gênero maior, que é o da não-exigência imediata de um determinado tributo.⁴⁰

E segue o renomado causídico:

De forma elementar raciocinando, na isenção o que pretende efetivamente o legislador é outorgar um benefício, enquanto que no diferimento não há tal intenção, mas mera adoção de técnica arrecadatória que não visa beneficiar o sujeito passivo da relação tributária, mas simplificar a fórmula de recebimento do ICM pelo sujeito ativo da referida relação.⁴¹

O Supremo Tribunal Federal acabou por seguir a linha destes últimos estudiosos citados, no sentido de que o diferimento “é mero adiamento no recolhimento do valor devido”, não se confundindo com imunidade, benefício, não-incidência ou isenção, conforme exemplificam a ADIn 3.702 e a ADI 2.056/MS. O STJ adotou o mesmo posicionamento, consoante julgado no ERESP 1.119.205/MG.

2.3 Crédito de ICMS na substituição tributária e no diferimento

2.3.1 Na substituição tributária

A substituição regressiva, ou para trás, como bem identifica André Mendes Moreira, “[...] em nada ofende a não-cumulatividade. Isso porque se assegura ao contribuinte beneficiado pelo diferimento a manutenção dos créditos relativos às suas aquisições tributadas”⁴².

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 141.

⁴⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito empresarial**: pareceres. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 27, 52-82.

⁴¹ *Ibid.*, p. 30.

⁴² MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 224-225.

As questões que geram discussão nos Tribunais dizem respeito à substituição progressiva e por uma razão principal: quando os preços presumidos pelo fisco no momento da exação são superiores àqueles realmente praticados na atividade econômica posterior.

Veja que não se está tratando aqui do caso de não ocorrência do fato gerador presumido, conforme prevê o § 7º do art. 150 do texto constitucional, mas sim da ocorrência do fato imponible com um valor menor do que o previsto pelo fisco.

Assim, o que ocorre na prática – de forma singela – é que o fisco atribui a incidência do ICMS em substituição sobre 100, mas, em determinadas situações o produto era vendido por 90.

Essa situação acabava por afetar não só o contribuinte, mas também a sociedade como um todo, já que, por consequência, tal custo adicional sempre é transferido para o consumidor final.

Até bem pouco tempo atrás, o STF entendia que não havia a possibilidade de restituição parcial do tributo, o que acarretava um ônus tributário superior à própria base de cálculo prevista em lei. O Tribunal Constitucional entendia que:

O fato gerador presumido, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação (STF, Pleno, ADI 1.851, rel. Min. Ilmar Galvão).

Recentemente, ao final do ano de 2016, o STF, ao julgar o RE 593.849 em repercussão geral, que acabou por transitar em julgado somente no ano de 2018, definiu que os contribuintes têm direito à restituição dos valores recolhidos a maior, tomando-se por régua a base presumida e a efetiva operação.

A tese restou definida: “É devida a restituição da diferença do Imposto de Circulação de Mercadorias – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida” (Tese 201).

Em suma, a argumentação dos ministros, constante na ementa da decisão, é a que segue:

2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de

violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. (STF, Tribunal Pleno, RE 593849, Rel. Edson Fachin).

2.3.2 No diferimento

Conforme exposto, diferimento não se confunde com isenção, não incidência, imunidade ou outro benefício tributário. Na prática, o produtor foi desconsiderado pelo fisco, sendo substituído pelo atacadista, por exemplo.

A questão é: o adquirente do produto diferido arcou com algum ônus adicional de ICMS que pudesse ter direito a crédito?

Para André Mendes Moreira, não:

Afinal, tem-se, *in casu*, a mera modificação do sujeito passivo da obrigação tributária. Se o que há é pura e simples modificação do responsável pelo pagamento da exação, não é dado ao adquirente pleitear créditos presumidos.⁴³

Já para Andrei Pitten Velloso, sim:

O princípio da não cumulatividade impõe que o valor devido no regime de diferimento, recolhido pelo atacadista na condição de substituto, possa ser compensado com o montante a pagar pelo atacadista na qualidade de contribuinte, haja vista que a negativa do crédito implicaria tributação em cascata.

Na hipótese de o atacadista não responder na qualidade de contribuinte, mas apenas na de substituto, o princípio em foco não exige o creditamento do imposto pelo atacadista, pois ele nada teria de pagar pela sua própria operação. Mas impor o creditamento pelo varejista, sob pena de a sistemática do diferimento implicar majoração artificial do ICMS, pela sua incidência em cascata.⁴⁴

Ademais, conforme previsão do Texto Constitucional, a regra disposta no art. 155, § 2º, II, “a” e “b”, é no sentido de não haver crédito proveniente da operação anterior somente em caso de isenção ou não incidência, *in verbis*:

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

[...]

⁴³ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 182-183.

⁴⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 470.

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:

[...]

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; [...].

Assim, não sendo o diferimento isenção ou caso de não incidência, não haveria no texto óbice para o aproveitamento do crédito.

Além disso, o art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Kandir, prevê que integra a base de cálculo do imposto “[...] o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”. Ou seja, mesmo que não conste na nota fiscal de venda o destaque do ICMS, como ocorre no caso do diferimento, é difícil dizer que não está presente a exação, pois a própria lei estabelece a presunção.

O STF, contudo, não permite o direito ao creditamento do imposto devido nas operações diferidas, conforme exemplificam os seguintes julgados: RE 572.925 AgR, Ag. Reg. no RE 325.623-8, RE 112.098⁴⁵.

Essa situação pode mudar em breve, haja visto que o Supremo recebeu recurso em repercussão geral em caso que cuida de operações relativas à aquisição de álcool anidro. Segue a ementa:

Recurso Extraordinário com Agravo. Tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Aquisição de mercadoria com diferimento. Direito a creditamento do tributo. Vedação. Hipótese de substituição tributária para trás. Alegada violação ao princípio da não-cumulatividade.⁴⁶

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 572.925/MT**, Rel. Min. Carmen Lúcia, DJe 25/03/2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018; *Id.* Supremo Tribunal Federal. **Ag.Reg no RE 325.623-8/MT**, Rel. Min. Eros Grau, DJe 14/03/2006. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018; *Id.* Supremo Tribunal Federal. **RE 112.098**, Rel. Néri da Silveira, DJe 15/06/1988. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

⁴⁶ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **RE 781.926/GO**, Rel. Luiz Fux, decisão pela existência de repercussão geral DJe 22/11/2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

Conclusão

Essa breve pesquisa teve por objetivo analisar a possibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS nas situações de substituição tributária e diferimento. Diante do alto custo do imposto estadual e da previsão constitucional do princípio da não cumulatividade, é relevante essa análise como hipótese de redução do impacto financeiro da exação.

Assim, primeiramente, foi apresentado o ICMS sob o prisma das hipóteses de incidência e quem é o seu contribuinte e responsável tributário. Ainda no primeiro capítulo foi realizada uma abordagem a respeito da natureza jurídica da não cumulatividade, se princípio ou não. Foi constatado que a maior parte da doutrina considera a não cumulatividade tributária um princípio, inclusive o STF a reconhecendo dessa forma.

Assim, sendo a não cumulatividade considerada um princípio constitucional, ela é muito mais que uma regra de apuração, é uma garantia da sociedade como um todo, na medida em que torna incabível, sob qualquer aspecto, a tributação em cascata.

Após, no segundo capítulo, foi realizada uma análise da natureza jurídica da substituição tributária e do diferimento, tanto do ponto de vista constitucional, quando a partir da legislação infraconstitucional.

Por último, apresentou-se a apreciação das possibilidades de aproveitamento de crédito de ICMS nas situações de substituição e diferimento tributários, com base no princípio da não cumulatividade e em decisões do Supremo Tribunal Federal.

No que tange à substituição tributária, o STF reconheceu, em repercussão geral, que os contribuintes têm direito à restituição dos valores recolhidos a maior, quando a efetiva operação for menor que a base presumida pelo fisco, alterando entendimento de décadas do Tribunal.

Já com relação ao diferimento, ainda não ocorreu mudança de posicionamento do STF, mas há pouco tempo houve afetação de recurso com repercussão geral reconhecida.

Dessa forma, foi possível concluir que o STF está alterando o seu entendimento nos últimos anos, aplicando o princípio da não cumulatividade como verdadeiro instrumento de justiça social que também é.

Referências

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 16 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag.Reg no RE 325.623-8/MT**, Rel. Min. Eros Grau, DJe 14/03/2006. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AgR RE 401.552/SP**, Rel. Min. Eros Grau, DJe 15/10/2004. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 112.098**, Rel. Néri da Silveira, DJe 15/06/1988. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 161.031/MG** – Pleno – Min. Rel. Marco Aurélio – DJ 06/06/1997. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 195.643/RS**, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJe 21/08/1998. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 572.925/MT**, Rel. Min. Carmen Lúcia, DJe 25/03/2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 593.849/MG**, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 21/11/2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 781.926/GO**, Rel. Luiz Fux, decisão pela existência de repercussão geral DJe 22/11/2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito empresarial: pareceres**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **Manual da não cumulatividade do ICMS**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.