



FACULDADE CDL

MBA em ICMS

Gustavo Bevilaqua Vasconcelos

**DA INDEVIDA RESTRIÇÃO A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS PELO ART. 13,
§16 DO RICMS/CE**

Fortaleza

2013

Gustavo Bevilaqua Vasconcelos

**DA INDEVIDA RESTRIÇÃO A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS PELO ART. 13,
§16 DO RICMS/CE**

**Monografia apresentada ao Curso de
MBA em ICMS, da Faculdade CDL, como
requisito parcial para conclusão de pós-
graduação.**

Prof. Alexandre Linhares

Fortaleza

2013

Autor do trabalho:

Gustavo Bevilaqua

Título do Trabalho:

Da indevida restrição a não cumulatividade do ICMS pelo art. 13, §16 do RICMS/CE

Monografia apresentada ao Curso de MBA em ICMS, da Faculdade CDL, como requisito parcial para obtenção do grau de especialista.

Aprovada em ____/____/____

Prof. Alexandre Linhares
Faculdade CDL

RESUMO

Trata-se o presente trabalho de monografia que investiga a não cumulatividade do ICMS. Nesse intuito, desvenda o conceito de tributo não cumulativo, concluindo que o mesmo visa dividir o ônus tributário entre as várias fases da circulação econômica. Verifica que a não cumulatividade do ICMS advém de regra constitucional de eficácia imediata, restando às normas infraconstitucionais apenas a operacionalização do regime constitucional, sem poder contrariá-lo. Analisa o diferimento previsto no art. 13, XXI, 'b' do RICMS/CE e a vedação ao aproveitamento de crédito mesmo quando esse diferimento não ocorra, concluindo que essa vedação é inconstitucional, pois a operação albergada pelo diferimento é operação que sofre a incidência do ICMS.

Palavras-chave: Não cumulatividade. ICMS. Diferimento.

ABSTRACT

The present study investigates the non cumulativeness of ICMS. On that purpose, unveils the concept of non-cumulative tax and concludes that it aims to divide the taxation among the phases of economic circulation. Verifies that the non cumulativeness of ICMS comes from self-executing constitutional rule, therefore, the laws below constitution cannot contradict it. Analyses the deferment predicted in the article 13, XXI, 'b' of RICMS/CE and the prohibition of credit use even when the deferment does not occur, concluding that it's against the constitution, once the operation object of the deferment suffers the incidence of ICMS.

Key-words: Non cumulativeness. ICMS. Deferment.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	07
1. O CONCEITO DE TRIBUTO NÃO-CUMULATIVO.....	08
2. A NÃO-CUMULATIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	10
2.1. Da eficácia imediata da não cumulatividade do ICMS.....	11
3. A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS NAS NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS.....	13
4. DA VEDAÇÃO AO CRÉDITO PREVISTA NO ART. 13, § 16 do RICMS/CE.....	24
4.1. Da incidência do ICMS sobre a operação albergada pelo diferimento....	p. 18
5. DA INDEVIDA RESTRIÇÃO A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS PELO ART. 13, §16 DO RICMS/CE.....	20
CONCLUSÃO.....	22
REFERÊNCIAS.....	24

INTRODUÇÃO

Em sua sanha arrecadatória, os Estados-membros parecem não enxergar os limites de sua competência quando da edição de leis, decretos e portarias, criando através dessas normas inúmeros embaraços ao aproveitamento de créditos autorizados diretamente pela Constituição Federal de 1988.

Assim, hodiernamente, as afrontas ao regime constitucional da não cumulatividade do ICMS são comuns e variadas, tratando-se de um problema de grande repercussão econômica entre os contribuintes do imposto, pois aumenta o ônus desse tributo.

No caso a ser estudado, o Estado do Ceará pretende vedar o aproveitamento de créditos mesmo diante da inoccorrência do diferimento previsto no art. 13, XXI, 'b' do Decreto Estadual nº 24.569/97 e a consequente tributação normal pelo imposto.

Surge, então, o questionamento se essa vedação seria possível perante o art. 155, §2º, I da Constituição Federal de 1988 (CF/88), que estabelece a possibilidade de compensação do ICMS cobrado na operação anterior com o imposto devido na saída subsequente.

Esse questionamento tem grande relevância, pois já existem vários autos de infração lavrados pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ/CE) contra contribuintes que se utilizaram do preceito constitucional para justificar a tomada dos créditos nessa situação.

Desse modo, buscar-se-á analisar o regime constitucional e infraconstitucional da não cumulatividade do ICMS, bem como o conceito de diferimento para se concluir pela impossibilidade ou possibilidade da vedação ao crédito pelo Estado do Ceará.

1. O CONCEITO DE TRIBUTO NÃO CUMULATIVO

A doutrina retrata que a não cumulatividade tributária surgiu na França com a finalidade de possibilitar a divisão do ônus tributário entre as várias fases da circulação econômica, desestimulando a verticalização da economia, conforme retratado por André Mendes Moreira:

[...] De fato, a tributação multifásica cumulativa desencoraja a livre organização dos agentes do mercado (que, para evitar várias incidências sobre o mesmo produto, tendem a se verticalizar) e incita a sonegação, devido ao seu ônus excessivo.

[...]

Em face de tais problemas e à procura de alternativas para dinamizar o crescimento econômico sem prejudicar a arrecadação tributária, os países europeus intentaram, na primeira metade do século XX, buscar uma nova forma de tributação das operações com bens e serviços que não impactasse tão fortemente o consumo e, via de consequência, permitisse o desenvolvimento mais acentuado das economias, então fortemente combatidas pelas duas guerras mundiais. A solução adveio com a adoção de uma proposta do economista C.F.VON SIEMENS, feita inicialmente ao governo alemão em 1918, porém somente implementada em 1948, na França: a tributação sobre o valor acrescido. (MOREIRA, 2010, P. 61 – 66)

Sendo assim, tributo não cumulativo é aquele que permite que se divida entre as várias etapas da circulação econômica o montante que seria recolhido na última, caso não fosse aproveitado qualquer crédito:

Em termos econômicos, portanto, haverá não-cumulatividade quando a carga tributária total, obtida pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo referente à última operação, coincidir com o somatório das parcelas do tributo que incidiu individualmente em cada uma das transações anteriores. [...] (CINTRA, 2009, p. 110)

Tributo não-cumulativo é aquele que, caso venha a incidir várias vezes sobre um mesmo bem, permite, a cada nova incidência, o abatimento, desconto ou compensação das quantias pagas nas incidências anteriores. Com isso, evita-se que o valor exigido em cada incidência se *acumule* sobre aqueles relativos às anteriores. (MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 221)

Para atingir a não-cumulatividade, são basicamente dois os métodos existentes: o denominado *tax on tax*, em que se permite o aproveitamento do crédito destacado nas notas fiscais de operações anteriores; e o conhecido como *base on basis*, em que, para se chegar aos créditos a serem abatidos, aplica-se a alíquota do tributo sobre a base legalmente definida relacionada à fase anterior:

Trata-se de um mecanismo pelo qual se admitem abatimentos ou compensações no valor do tributo devido ou na sua base de cálculo – conforme se adotem, respectivamente, os métodos de apuração intitulados *tax on tax* (imposto-contra-imposto) ou *base on base* (base-contra-base). Com isso, busca-se gravar apenas a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem ou serviço. Por essa razão, a não-cumulatividade admite, também, o método da adição (somam-se os dispêndios do contribuinte para a produção ou venda do bem ou serviço e tributa-se a medida exata da adição de valor ao objeto tributável). (MOREIRA, 2010, p. 61)

Uma vez analisado o conceito de não cumulatividade e os métodos para sua consecução, passa-se à análise da não cumulatividade do Imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) na Constituição Federal de 1988 (CF/88).

2. A NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Diferentemente da constituição de outros países, a brasileira dispôs minuciosamente sobre o sistema tributário, chegando ao ponto de definir até mesmo a sistemática da não cumulatividade do ICMS.

A não cumulatividade do ICMS vem insculpida no art. 155, §2º, I da CF/88, que aduz:

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;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#)

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;

[...]

Pela leitura do dispositivo acima, percebe-se a adoção da modalidade de não-cumulatividade *taxontax* para o ICMS, havendo somente duas condições para o aproveitamento do crédito: a) a operação anterior deve ser alvo de cobrança de ICMS; b) na operação posterior deve haver a incidência desse imposto.

Essa lógica foi reforçada no inciso II do § 2.º do Art. 155 da CF/88, que, salvo disposição legal em sentido contrário e benéfica, não reconhece a existência de crédito quando a operação anterior não tenha se sujeitado ao ICMS, bem como não permite a manutenção do crédito quando a operação posterior não sofre a incidência do imposto:

Art. 155. [...]

§ 2.º [...]

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;

[...]

Sem a pretensão de adentrar em assunto que, ainda hoje, suscita grandes discussões, analisando a estruturação da norma constitucional que traz a não cumulatividade do ICMS, pode-se afirmar que a mesma trata-se de “regra” e não “princípio”.

Como se sabe, os “princípios”, quando confrontados com outros “princípios”, admitem a compatibilização, podendo ser aplicados em variados graus de densidade, enquanto que a solução de antinomia entre “regras” exige que somente uma seja considerada válida para o caso concreto.

Conclui-se, portanto, que a não cumulatividade do ICMS é regra constitucional que permite ao contribuinte compensar o ICMS cobrado nas operações anteriores com o imposto devido nas saídas subsequentes.

2.1. Da eficácia imediata da não cumulatividade do ICMS

Em conformidade com a doutrina clássica de Pontes de Miranda, “[...] quando uma regra se basta, por si mesma, para sua incidência, diz-se bastante em si, *self excuting, self acting, self enforcing*. Quando, porém, precisam as regras jurídicas de regulamentação, porque, sem a criação de novas regras jurídicas, que as competem ou suplementem, não poderiam incidir e, pois, ser aplicadas, dizem-se não bastante em si.” (BONAVIDES, 2006, p. 241)

Como já demonstrado, havendo cobrança do ICMS na fase anterior e sendo a operação subsequente tributada, a Constituição Federal diretamente assegura, irrestritamente, o direito de crédito ao contribuinte, impedindo a cumulação das incidências tributárias.

Desse modo, pode-se afirmar que a norma constitucional que estabelece a não cumulatividade do ICMS não depende da edição de norma infraconstitucional para ser eficaz, sendo, por isso, auto-executável ou de eficácia plena.

Nesse sentido, a doutrina pátria é unânime:

Diante de tudo o que escrevemos, temos por indisputável que o princípio da não-cumulatividade não é uma criação legal, mas, sim, constitucional. Decorresse de lei, poderia ser reduzido ou, até, suprimido, a qualquer tempo, pelo legislador. Como, porém, deflui da Constituição, à lei não é dado interferir em seu significado, conteúdo ou alcance.

Realmente, não há nada, no plano legal ou infralegal, que possa afetar o direito constitucional ao crédito do ICMS. (CARRAZA, 2012, p. 448)

Trata-se de norma constitucional de eficácia plena, que não pode ser desprezada e restringida, como é o caso das supressões e limitações ao crédito do contribuinte. A circunstância de ser necessária a edição de normas para possibilitar a plena operacionalidade não pode prejudicar a validade e a eficácia do postulado constitucional. [...] (MELO, 2009, p. 272)

Sendo assim, conclui-se que as normas infraconstitucionais não poderão alterar materialmente a não cumulatividade do ICMS, passando-se a analisar qual papel que podem desempenhar nesse contexto.

3. A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS NAS NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS

O art. 155, § 2.º, XII da CF/88 define que caberá à Lei Complementar (LC) a disciplina do regime de compensação do ICMS:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

[...]

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; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

[...]

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

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

[...]

Em consonância com o que foi apresentado, a não cumulatividade do ICMS é regra constitucional autoaplicável, por conseguinte, a disciplina a ser realizada por intermédio da LC não pode vedar o aproveitamento dos créditos já autorizados constitucionalmente.

Nesse sentido, transcreve-se a lição de Carlos César Sousa Cintra:

Aceitar que o legislador complementar pudesse livremente atuar quando da disciplina da incumulatividade, tratando não somente da forma (período de apuração, *exempli gratia*), mas também de aspectos substanciais daquela técnica, importaria verdadeira afronta a própria noção de supremacia constitucional. [...] (CINTRA, 2009, p.126)

Fica claro, portanto, que o constituinte intencionou que apenas os aspectos meramente operacionais do regime de compensação fossem estabelecidos por intermédio de LC, papel desempenhado atualmente pela LC nº 87/96.

Sem poder inovar o regime de compensação, a LC nº 87/96 seguiu o comando constitucional, permitindo o aproveitamento do ICMS incidente na

operação anterior como crédito a ser compensando com o imposto devido na saída subsequente tributada, como se pode observar pelos seus arts. 19 e 20:

LC nº 87/96

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.

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.

[...]

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

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

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

[...]

No exercício de suas competências tributárias, os Estados editaram as leis estaduais que instituíram o ICMS no âmbito dos seus territórios, as quais também não poderiam contrariar o regime da não cumulatividade estabelecido na CF/88, como observa Roque Antônio Carraza:

[...] Estando a lei complementar cerceada por tão-formidáveis obstáculos, por muito maior razão falece competência à lei ordinária (que não recebeu a missão constitucional de “disciplinar o regime de compensação do imposto”) para vedar ou embaraçar a apropriação de créditos de ICMS. (CARRAZA, 2012, p. 460)

No âmbito do Estado do Ceará, o ICMS foi instituído através da Lei nº 12.670/96, que respeitou as disposições constitucionais e assegurou o direito ao crédito caso a operação anterior tenha sido objeto de cobrança do ICMS:

Lei nº 12.670/96

Art. 46. O ICMS 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 por este ou por outro Estado.

[...]

Art. 49. Para a compensação a que se refere o Artigo 46, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do ICMS anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu consumo ou ao Ativo Permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.
[...]

Diante de todo o exposto, vê-se que as normas infraconstitucionais não poderiam inovar o regime da não cumulatividade do ICMS, em razão da regra constitucional que o disciplina ser auto aplicável, restando tão somente dispor sobre a operacionalização da não cumulatividade do ICMS, isto é, tratar de aspectos meramente procedimentais de arrecadação.

4. DA VEDAÇÃO AO CRÉDITO PREVISTA NO ART. 13, § 16 do RICMS/CE

Já foi devidamente evidenciado que as normas infraconstitucionais só poderiam dispor acerca dos aspectos meramente procedimentais do regime da não cumulatividade do ICMS.

Nesse ínterim, o art. 6º. da LC 87/96¹ outorgou às leis estaduais a possibilidade de atribuir a outro contribuinte a condição de substituto tributário em relação ao imposto incidente sobre operações antecedentes, concomitantes ou subsequentes.

Ao instituir o ICMS no âmbito do Estado do Ceará, o art. 10 da Lei nº. 12.670/96² delegou ao regulamento do ICMS a faculdade de dispor sobre o diferimento, que, como será melhor explicado adiante, é modalidade de substituição tributária para trás.

Assim, o Regulamento do ICMS do Estado do Ceará (RICMS/CE)³ estabeleceu o diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre as operações de circulação de mercadorias entre empresas beneficiárias do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará (FDI) e contribuintes que realizem preponderantemente operações interestaduais:

RICMS/CE

¹ Lei Complementar 87/96 - 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. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002) § 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, 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. § 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

² Lei nº. 12.670/96 - Art. 10 O regulamento poderá dispor que o pagamento do ICMS sobre determinadas operações ou prestações seja diferido para etapas posteriores. § 1º Ocorrendo o diferimento, atribuir-se-á responsabilidade pelo pagamento do ICMS diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria ou ao tomador do serviço. § 2º Encerrada a etapa do diferimento, salvo disposição em contrário na legislação, o ICMS diferido será exigido ainda que a operação ou a prestação final do diferimento não esteja sujeita ao pagamento do ICMS. § 3º Na hipótese da etapa do diferimento encerrar-se por ocasião de operação de saída de mercadorias destinadas a exportação para o exterior, não será exigido o recolhimento do ICMS diferido.

³ Decreto Estadual nº 24.569/1997

Art. 13. Além de outras hipóteses previstas na legislação, fica diferido o pagamento do ICMS nas operações internas relativas a:

[...]

XXI - mercadoria, a qualquer título, de empresa beneficiária do FDI para estabelecimento que realize preponderantemente operação:

[...]

b) interestadual com a mesma mercadoria;

[...]

Nesse diferimento, o momento do pagamento do ICMS devido na operação na saída do estabelecimento beneficiário do FDI para a saída do estabelecimento que realiza preponderantemente saídas interestaduais, o que é viabilizado pela inexistência de créditos a serem aproveitados, pois o fornecedor não destaca nem recolhe o ICMS devido em sua operação.

Observe-se que o diferimento referido fica condicionado ao preenchimento de condições específicas do adquirente (“estabelecimento que realiza preponderantemente operação interestadual”) e do fornecedor (“beneficiário do FDI”).

Dessa forma, como obrigação acessória para operacionalizar o diferimento, o RICMS/CE estabeleceu que o adquirente das mercadorias deverá informar sua condição de “estabelecimento que realiza preponderantemente operação interestadual” ao fornecedor beneficiário do FDI:

RICMS/CE

Art. 13.[...]

§ 15. Na hipótese de o estabelecimento destinatário enquadrar-se na condição referida no inciso XXI, incumbe-lhe informar ao fornecedor esta condição.

[...]

Ressalte-se que havendo o descumprimento da obrigação acessória pelo adquirente o diferimento acaba não ocorrendo, visto que o fornecedor adota os procedimentos de apuração normal do imposto e se debita na saída.

Entretanto, muito embora tenha havido o normal recolhimento do imposto na fase anterior, o Art. 13, § 16 do RICMS/CE veda o aproveitamento do crédito decorrente da entrada de mercadoria nessas condições:

RICMS/CE

Art. 13. [...]

[...]

§ 16. A não-informação de que trata o §15, em virtude da qual a operação se realize sem diferimento do imposto, não confere direito ao crédito fiscal em relação à mencionada operação.

[...]

Ou seja, mesmo não ocorrendo o diferimento por falta de comunicação da condição de “estabelecimento que realiza preponderantemente operação interestadual”, ainda que ocorra o débito do imposto na fase anterior, veda-se o crédito ao adquirente.

Nesse ponto, impende compreender o instituto do diferimento, com a finalidade de identificar se a operação objeto do diferimento não ocorrido poderia ser enquadrada na categoria de não tributada, hipótese em que a vedação ao crédito seria justificada e o recolhimento realizado pelo beneficiário do FDI indevido.

4.1. Da incidência do ICMS sobre a operação albergada pelo diferimento

Como se sabe, na sistemática normal de recolhimento do ICMS, a cada operação de circulação de mercadoria há a cobrança do referido imposto, que gera crédito a ser aproveitado pelo contribuinte situado na etapa subsequente.

Ao conceituar o instituto do diferimento, Humberto Bonavides (2001, p. 81) afirma que o diferimento “Trata-se de categoria inserida na operatividade funcional do ICMS, por meio da qual o momento do lançamento, do recolhimento ou do pagamento do imposto devido é transferido, isto é, adiado para outro indicado na legislação pertinente.”

Portanto, a ocorrência do diferimento altera a regime normal do ICMS, pois o fornecedor deixa de destacar e recolher o imposto, restando ao adquirente pagar o ICMS incidente sobre a fase anterior.

Esse instituto nada mais é do que a “substituição tributária para trás”, em que o contribuinte situado em etapa posterior é responsável pelo recolhimento do imposto devido na etapa antecedente.

Sobre o tema, André Mendes Moreira (MOREIRA, 2010, p. 156) leciona: “O diferimento apenas retarda a tributação, postergando-a para a etapa subsequente de circulação da mercadoria. [...] Trata-se, portanto, de uma típica substituição tributária para trás, em que o valor devido é diferido para a etapa subsequente [...]”.

A partir dessas premissas, pode-se concluir que há a ocorrência do fato gerador do ICMS na operação albergada pelo diferimento, contudo, em decorrência da adoção de uma técnica de arrecadação, o Fisco exige seu recolhimento em momento posterior.

Impende notar que o RICMS/CE expressamente afirma no *caput* do art. 12 que o ICMS é devido na operação albergada pelo diferimento, apenas o seu recolhimento é transferido para as etapas posteriores:

RICMS/CE

Art. 12. Entende-se por diferimento o processo pelo qual o recolhimento do ICMS, devido em determinada operação ou prestação, é transferido para etapas posteriores.
[...]

Trazendo essas lições para o caso em presente estudo, pode-se concluir que há incidência do ICMS na operação de circulação de mercadorias do fornecedor beneficiário do FDI para o adquirente que realiza preponderantemente saídas interestaduais, apenas o recolhimento do imposto devido se dará em momento posterior por força do art. 13, XXI, ‘b’ do RICMS/CE.

5. DA INDEVIDA RESTRIÇÃO A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS PELO ART. 13, §16 DO RICMS/CE

O regime da não cumulatividade do ICMS vêm estabelecido no art. 155, § 2º, I da CF, que autoriza a utilização do imposto incidente na operação anterior como crédito a ser utilizado para compensar com o imposto devido na saída.

Essa regra constitucional é autoaplicável, donde se conclui que as leis infraconstitucionais não podem estabelecer novas hipóteses de vedação ou requisitos adicionais para o gozo dos créditos de ICMS, podendo apenas estatuir normas visando operacionalizar o regime não cumulativo constitucionalmente previsto.

Na operacionalização do regime não cumulativo, a LC nº 87/96 outorgou às Leis Estaduais instituidoras do imposto a possibilidade de instituir substituição tributária, tendo a Lei Estadual do Ceará nº 12.670/96 delegado ao regulamento esse poder.

Assim, o RICMS/CE por intermédio do art. 13, XXI, 'b' estabeleceu o diferimento ("substituição tributária para trás") nas operações entre empresas beneficiárias do FDI e empresas que realizem preponderantemente operações interestaduais, transferindo o momento do pagamento do ICMS para saída desse último estabelecimento.

Para viabilizar o diferimento, é necessário que o estabelecimento adquirente informe sua condição de "estabelecimento que realiza preponderantemente operação interestadual", pois, do contrário, o beneficiário do FDI acaba adotando o procedimento normal de apuração, se debitando do ICMS na sua saída.

Contudo, ainda que tenha ocorrido o débito normal do ICMS na operação do beneficiário do FDI para o "estabelecimento que realiza preponderantemente operações interestaduais", o RICMS/CE veda o aproveitamento do crédito do ICMS por força do art. 13, § 16.

Nesse ponto, vale dizer que o Art. 12 do RICMS/CE, em consonância com a doutrina pátria, adota expressamente o conceito de diferimento como mera postergação do recolhimento do ICMS devido em determinada operação, podendo-se concluir, assim, que a operação albergada pelo diferimento sofre a incidência do imposto, não se tratando de hipótese de não incidência tributária.

Dessa maneira, quando o estabelecimento beneficiário do FDI adota os procedimentos normais de apuração do imposto e frustra a ocorrência do diferimento em razão do descumprimento da obrigação acessória do “estabelecimento que realiza preponderantemente operações interestaduais”, pode-se afirmar que há uma operação tributada.

Ora, havendo uma operação tributada anterior, surge para o adquirente, diretamente da constituição, o direito ao aproveitamento do imposto destacado na nota fiscal como crédito para compensar com o imposto devido na saída subsequente.

Sendo assim, é clarividente que o art. 13, § 16 do RICMS contraria frontalmente o art. 155, §2º., XII da CF/88 ao restringir o aproveitamento do ICMS incidente na entrada de mercadoria como crédito pelo adquirente.

Observe-se que não se alega que o diferimento contraria a não-cumulatividade, pois ele não contraria caso ocorra de maneira efetiva, isto é, sem o recolhimento e sem destaque na nota fiscal do imposto devido na fase anterior. O que se afirma é a impossibilidade de vedação ao crédito caso o diferimento não tenha ocorrido e tenha havido a cobrança do ICMS anteriormente.

Sendo assim, não se pode admitir que o Estado do Ceará cobre imposto do “estabelecimento que realiza preponderantemente saídas interestaduais” e que se credita do ICMS destacado na nota fiscal emitida pelo “beneficiário do FDI” ao argumento que teria havido creditamento indevido, quando é certo que todo o ICMS devido sobre a saída das mercadorias da empresa beneficiária do FDI foi devidamente recolhido pela própria. Não pode, em hipótese alguma, o adquirente ser prejudicado por fazer valer a não cumulatividade do ICMS!

CONCLUSÃO

Apresentado o tema e abordado os principais aspectos que envolvem sua natureza, sua aplicação e seus efeitos, cumpre agora tratar das conclusões extraídas ao longo de toda exposição. Em verdade, algumas considerações conclusivas já foram traçadas ao longo do próprio conteúdo, tendo sido isso requisito básico para que se pudesse aprofundar a análise e para que se pudesse consolidar o entendimento sobre a matéria.

Inicialmente, cabe ressaltar que o presente trabalho está sendo apresentado como trabalho de conclusão do Programa de MBA em ICMS, de maneira que as pesquisas realizadas e as opiniões publicadas não têm o condão de exaurir o tema, até mesmo em razão do espaço temporal de elaboração do mesmo.

Partindo-se dessa premissa, passa-se às conclusões sobre o tema.

Ao longo do presente trabalho verificou-se que a não-cumulatividade trata-se de instituto criado com a finalidade de dividir o ônus fiscal entre as várias fases de produção e circulação de bens.

O ICMS teve seu regime não cumulativo determinado diretamente na CF/88 através do art. 155, § 2º, I da CF/88, regra de eficácia imediata que autorizou o aproveitamento do imposto cobrado na operação anterior como crédito a compensar com o imposto devido na saída subsequente.

Por conta da eficácia imediata da regra constitucional que traz a não cumulatividade do ICMS, constatou-se que as leis infraconstitucionais apenas podem disciplinar aspectos operacionais do regime, não podendo inová-lo.

Nesse contexto, viu-se que o RICMS/CE, autorizado pela Lei nº 12.670/96 e pela LC nº 87/96 estabeleceu diferimento nas operações entre estabelecimento beneficiário do FDI e empresa que realiza preponderantemente operações interestaduais.

Entretanto, mesmo quando por descumprimento de obrigação acessória o diferimento não venha a ocorrer, o RICMS/CE veda o aproveitamento de crédito pelo adquirente.

Ao analisar o instituto do diferimento e constatar que o mesmo apenas posterga o momento de recolhimento do ICMS, concluiu-se que a operação albergada pelo diferimento sofre a incidência do imposto.

Dessa maneira, concluiu-se que a vedação ao crédito destacado pelo estabelecimento beneficiário do FDI quando incorre o diferimento é indevido e contraria o regime não cumulativo estabelecido na CF/88.

REFERÊNCIAS

- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 18^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- BRASIL. **Constituição de 1988**. Diário Oficial da União. Seção 1. 05/10/1988. p. 1.
- _____. **Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996**. Diário Oficial da União. 16/09/1996.
- CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CEARÁ. **Decreto Estadual nº 24.569 de 31.07.1997**. Diário Oficial do Estado. 04/08/1997.
- CINTRA, Carlos César Sousa. A não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro: Teoria e Prática. *In***Não-cumulatividade tributária** / coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito e MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Não-cumulatividade Tributária. *In***Não-cumulatividade tributária** / coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009.
- MELO, José Eduardo Soares de. Não-cumulatividade. *In***Não-cumulatividade tributária** / coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009.
- MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010.