

**FACULDADE MORAES JUNIOR – MACKENZIE RIO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**Aproveitamento de créditos do ICMS - Imposto sobre Circulação de
Mercadorias e Prestação de Serviços**

Autor: Lucimara Machado

**Rio de Janeiro
2007**

Autor: Lucimara Machado

Aproveitamento de créditos do ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

Trabalho apresentado em cumprimento à disciplina Metodologia e Pesquisa do curso Ciências Contábeis da Faculdade Moraes Júnior – Mackenzie Rio como requisito para a aprovação.

Professora Orientadora: Eliane Moledo

Rio de Janeiro

2007

FACULDADE MORAES JUNIOR – MACKENZIE RIO

Agradeço a Deus que nunca deixou de olhar por mim e sempre encheu minha vida de bênçãos, alegrias e realizações.

Quanto a minha família, deve dizer que foram responsáveis por meu sucesso, pois foram eles que me apoiaram em todos os momentos para a realização desta primeira etapa profissional.

Não posso esquecer da professora Eliane Moledo por ter me apoiado e me orientado.

Obrigada a todos por estarem ao meu lado em toda minha busca por conhecimento.

RESUMO

O crédito fiscal, obedecendo ao princípio da não-cumulatividade, consiste em compensar o imposto devido pelas operações ou prestações de saídas de mercadorias ou serviços relativos a fatos geradores deste imposto. Os créditos que serão compensados com o imposto devido são todos aqueles que representem custo para o estabelecimento, pouco importando se o bem, ou o serviço compõem o bem a ser vendido, é o chamado crédito financeiro que foi introduzido pela LC nº. 87/96, possibilitando aos contribuintes o creditamento de todas as aquisições efetuadas pelo o estabelecimento, seja para o comércio ou indústria. Os créditos financeiros relativos a essas operações ou prestações serão escriturados nos livros próprios, dentro dos prazos estabelecidos pela legislação de cada estado, obedecendo às formas de utilização, vedação, anulação e manutenção de créditos. Outra informação sobre o crédito fiscal terá no decorrer deste trabalho, mostrando passo a passo o mecanismo de compensação deste imposto.

SUMÁRIO

1) INTRODUÇÃO	06
1.1) Apresentação	06
1.2) Metodologia	06
1.3) Estrutura	07
2) PRINCIPAIS ASPECTOS TRIBUTÁRIOS	08
2.1) Da repartição da receita tributária	08
2.2) Da competência tributária	12
2.2.1) Conceito	12
2.2.2) Distribuição da competência tributária	12
2.2.3) Espécies de competência tributária	13
2.3) Características principais do imposto	15
3) ICMS - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	21
3.1) Características gerais do ICMS	21
3.2) Incidência	32
3.3) Não incidência	37
3.4) Base de cálculo	38
3.5) Alíquota	39
3.6) Casos em que o pagamento do ICMS não é exigível	41
4) APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO ICMS	47
4.1) Conceito	47
4.2) Características	47
4.3) Direito ao crédito	48

4.4) Utilização do crédito	51
4.4.1) Permissão de Utilização do Crédito	52
4.5) Dos tipos de créditos	53
4.5.1) Crédito extemporâneo	53
4.5.2) Entradas simbólicas	53
4.5.3) Créditos relativos a energia elétrica, comunicação e ativo permanente	53
4.5.3.1) Energia Elétrica	54
4.5.3.2) Serviço de comunicação	54
4.5.3.3) Ativo permanente	55
4.6) Vedação ao crédito	55
4.6.1) Material de uso e consumo	56
4.7) Anulação do crédito	56
4.8) Hipóteses de permissão ao crédito	58
4.9) Manutenção do crédito	59
5) UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO ACUMULADO COMO MOEDA	60
6) CRÉDITO FINANCEIRO	62
7) JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA	64
8) CONSIDERAÇÕES FINAIS	66
9) REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	67

1) INTRODUÇÃO

1.1) Apresentação

A carga tributária no Brasil vem sofrendo um constante processo de crescimento, mas foi principalmente a partir da Constituição de 1988 que ela disparou. Segundo a Receita Federal a carga tributária brasileira é a 2º mais alta do mundo. Por conta disto, as empresas necessitam de um correto planejamento e este é uma necessidade de sobrevivência no mercado.

Os tributos sempre foram objeto de discussão sobre a natureza, base de incidência, alíquotas, vencimentos, enfim, todos os detalhes de sua apuração e pagamento.

ICMS - Crédito Fiscal, Regime de Compensação do Imposto é o tema que abordaremos neste trabalho e que tem como finalidade a compensação do ICMS, imposto estadual que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o qual será objeto de análise em todos os seus aspectos, desde as formas de utilização, vedação, anulação, manutenção e acumulação de créditos fiscais, bem como também, as alterações em relação ao antigo ICM que foram introduzidas pela LC Nº 87/96, e que possibilitaram aos contribuintes um maior aproveitamento desses créditos que são considerados hoje como créditos financeiros. Tomamos como referência para todas as informações quanto a normatização e disciplinamento desta matéria, respectivamente a Constituição Federal de 05/10/1988 e a Lei Complementar 87/96, sendo também objeto de estudo e de análise documental as bibliografias de autores conhecedores do assunto que ao longo do trabalho citaremos quando forem relevantes as suas opiniões.

1.2) Metodologia

Quanto aos fins, o problema de estudo classifica-se como descritivo. O trabalho é descrever as diversas formas de aproveitamento de créditos do ICMS.

Quanto aos meios, a pesquisa caracteriza-se como documental. O trabalho será realizado através da análise das leis que regem os tributos em questão, comentando a Legislação vigente de cada imposto.

1.3) Estrutura

A monografia será dividida em cinco capítulos que irão explicitar os tributos de forma abrangente e específica para os casos em que se delimitar o tema.

O primeiro capítulo trará a introdução sobre a pesquisa, os motivos da escolha do assunto, o método de estudo e a estrutura do trabalho.

O segundo capítulo abordará os principais aspectos tributários, onde descreveremos em resumo a repartição das receitas tributárias, sua competência e as características gerais de cada imposto incidente nas três esferas: federal, estadual e municipal.

Já no terceiro capítulo, daremos ênfase ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), descrevendo um pouco mais sobre suas características, incidência/não incidência, base de cálculo, alíquotas e casos em que o ICMS não é exigível.

No quarto capítulo será analisado o aproveitamento de crédito do ICMS , destacando os principais tipos de créditos utilizados pelos contribuintes.

Por fim, o quinto capítulo terá as considerações finais sobre o trabalho apresentado e, após, as referências utilizadas para a realização do estudo.

2) PRINCIPAIS ASPECTOS TRIBUTÁRIOS

2.1) Da repartição da receita tributária

No âmbito tributário há duas formas utilizadas para prover as pessoas jurídicas de direito público dos meios financeiros necessários para o atendimento aos anseios da sociedade.

O primeiro, mais direto, diz respeito à própria competência tributária de cada ente, instituindo e arrecadando os tributos da sua respectiva competência. O segundo, configura-se como uma complementação ao primeiro, caracterizando-se por uma redistribuição das receitas arrecadadas, com base nas respectivas competências, de uma pessoa para outra.

Pelo Sistema Tributário Nacional vigente após a Constituição Federal de 1988, apesar da intenção de ser uma Carta Magna de cunho distributivo entre os entes federados, a União ainda permanece como a pessoa política que concentra, majoritariamente, a instituição e a arrecadação de tributos.

Normalmente, a pessoa política fica com o produto da arrecadação de seus tributos como meio de prover a manutenção da máquina administrativa e atender às necessidades da população.

Por vezes, porém, a Constituição determina que haja uma partilha entre os entes públicos no tocante às receitas tributárias, em nome daquela intenção distributiva. É o que se verifica nos termos dos artigos 157 a 162, e ainda, no art. 153, parágrafo 5.º da Carta Maior.

Antes de analisarmos os citados dispositivos, vale repetir algumas considerações doutrinárias:

1) As repartições no nosso ordenamento jurídico se referem a impostos; situação, aliás, bastante combatida por Estados e Municípios, já que esses não participam do “bolo” que a União está arrecadando a título de contribuições sociais (CPMF, CIDE, COFINS, etc.);

2) A partilha se verifica sempre do ente “maior” para o ente “menor”;

3) Classificam-se as repartições em diretas (as previstas nos art. 157 e 158, e ainda, 153, parágrafo 5.º) e indiretas, estas quando viabilizadas mediante fundos de participação (art. 159, I, a, b e c) ou compensatórios (art. 159, II).

Participação direta dos Estados e do Distrito Federal

O art. 157 nos remete aos tributos arrecadados pela União que devem ser partilhados com Estados e Distrito Federal.

- O inciso I aborda a arrecadação do IR retido na fonte sobre os rendimentos pagos, a qualquer título por eles, por suas autarquias e fundações. É o que ocorre com os vencimentos pagos aos seus servidores.

- O inciso II trata da participação (20%) que os Estados e o Distrito Federal devem ter na arrecadação oriunda de um eventual exercício da competência residual da parte da União.

Ainda como participação, tida como direta, aquela que os Estados e DF têm sobre o IOF incidente sobre os investimentos relativos ao ouro, como ativo financeiro ou instrumento cambial: 30% sobre a arrecadação.

Participação direta dos Municípios

O art. 158 aponta os tributos próprios à União e aos Estados que devem ser repartidos com os Municípios. Referem-se:

- ao produto das retenções efetuadas a título de IR sobre rendimentos pagos;

- a 50% do ITR arrecadado pela União no tocante a imóveis neles situados;

- a 50% da arrecadação do IPVA dos veículos localizados em seus territórios;

- e, ainda, a 25% do ICMS, observando-se os critérios definidos no parágrafo único do mesmo artigo (I- valor agregado no território do Município, $\frac{3}{4}$, no mínimo; II - o que a lei dispuser, $\frac{1}{4}$, no máximo).

Cabe, ainda, aos Municípios 70% da arrecadação do IOF incidente sobre o ouro (art. 153, parágrafo 5.º).

Portanto, aos Municípios cabe a participação sobre a arrecadação de três impostos federais (IR, ITR e IOF - art. 158, I e II, e 153, parágrafo 5.º, respectivamente, todos da CF) e dois impostos estaduais (IPVA e ICMS - art. 158, III e IV da CF).

O art. 159 e os fundos (de participação e compensatório)

Por sua vez, o art 159, trata no seu inciso I, dos chamados fundos de participação dos Estados, dos Municípios e dos programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. A União deve destinar 47% da arrecadação do IR e do IPI da seguinte forma:

- 21,5% ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;
- 22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios;
- 3% a programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Centro-Oeste e Nordeste (do valor destinado ao Nordeste, 50% deverão ir para o semi-árido).

No tocante ao IR, aqui há uma compensação relativa ao que já foi retido pelos Estados, DF e Municípios, no exercício dos direitos estabelecidos pelos art. 157, I e 158, I. Na participação de cada um deles nos fundos previstos no art. 159, I, deverão ser excluídos os valores de IR retidos anteriormente - é o que está no parágrafo 1.º do art. 159.

O inciso II do art. 159 determina que 10% da arrecadação do IPI deverão ser destinados aos Estados e ao Distrito Federal, numa divisão proporcional ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados. É o que se chama de fundo compensatório de exportações. Os Estados devem, todavia, destinar para os seus Municípios 25% dos recursos recebidos (art. 159, parágrafo 3.º, observados os critérios estabelecidos no parágrafo único do art. 158).

Quanto a essa distribuição do art. 159, II, registre-se que nenhum Estado (ou o DF) poderá receber mais do que 20% do montante total. É o que estabelece o parágrafo 2.º, do mesmo artigo.

Para finalizar o tópico, verifiquemos que, por se tratar de questão que envolve a autonomia financeira, não é permitida retenção ou condicionamentos ao repasse dos valores, à exceção:

“Art. 160. Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos: I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias; II - ao cumprimento do disposto no art. 198, parágrafo 2.º, II e III. (aplicação mínima de recursos na área de saúde).”

Quadro resumo das hipóteses de repartição tributária:

		UNIÃO	ESTADOS E DF	MUNICÍPIOS
Direta	IRRF (art. 157, I e 158, I)		100%	100%
	IOF sobre o Ouro (art. 153, parágrafo 5.º)		30%	70%
	Imposto Residual (art. 157, II)		20%	-
	ITR (art. 158, II)		-	50%
	-	IPVA (art. 158, III)		50%
	-	ICMS (art. 158, IV)		25%
Indireta	47 % do IR* + IPI (art. 159, I)		21,5% (FPE)	22,5% (FPM)
	IPI		10%	25% do montante recebido pelos Estados.

2.2) Da competência tributária

2.2.1) Conceito

A expressão competência tributária pode ser definida como sendo o poder, atribuído pela Constituição Federal, observadas as normas gerais de Direito Tributário, de instituir, cobrar e fiscalizar o tributo, compreendendo a competência legislativa, administrativa e judicante. Noutras palavras, pode-se definir competência tributária como sendo "a parcela do poder de tributar conferida pela Constituição a cada ente político para criar tributos". Não destoia o entendimento segundo o qual se conceitua competência tributária "como o limite do poder fiscal para legislar e cobrar tributos".

A competência tributária é indelegável. Se um dos entes políticos não exercer a sua faculdade para instituir os tributos, nenhum outro ente poderá tomar o seu lugar. Não se pode confundir Competência com Capacidade. Capacidade tributária ativa é justamente o exercício da competência. Podemos dizer que competência é atributo e capacidade é o exercício da competência.

Em situações especiais, a solidariedade tributária é uma situação que pode ocorrer na competência tributária: ela ocorre quando há mais de um sujeito ativo (credor) de uma mesma obrigação tributária, cada qual com seu direito.

2.2.2) Distribuição da competência tributária

Não se pode olvidar que em razão do princípio Federativo adotado pelo Brasil, o que denota uma carga de autonomia aos entes políticos, exige uma distribuição, repartição ou mesmo discriminação de competências tributárias. Isso, a propósito, vem explícito no art. 145 da Constituição Federal, quando estatui que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir tributos.

Por evidente, tal competência há de ser distribuída e delimitada, sob pena de instaurar-se o caos tributário, administrativo e jurídico no país. Nesse sentido, a Constituição Federal em seus arts. 153, 155 e 156, sob as epígrafes "Dos impostos

da União", "Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal" e "Dos impostos dos Municípios", estabeleceu a competência desses entes políticos. Há de se atentar ainda para a competência residual da União, em observância ao art. 154 da Carta Constitucional.

Diante do exposto, infere-se que a repartição de competências tributária decorre "da própria estrutura do Estado Federado e, para que tenha condições de plena eficácia, deve ser rígida e exaustiva, objetivando prevenir os conflitos e invasões de uma pessoa política por outra". Em outras palavras, "a distribuição de competência tributária, ou seja, a divisão das áreas dentro das quais a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem criar e cobrar tributos, é taxativa, isto é, não admite qualquer invasão de uns pelos outros".

2.2.3) Espécies de competência tributária

A doutrina não é harmônica quanto ao número de espécies de competência tributária. De qualquer sorte, no âmbito da repartição de competências, corolário do princípio Federativo, menciona-se as seguintes:

Competência cumulativa ou comum, inserta no art. 145, II e III, da Constituição da República, é aquela atribuída a uma ou mais entidades políticas, como por exemplo a que "possibilita a cobrança das 'taxas' e 'contribuição de melhorias' pela União, Estados Distrito Federal e Municípios, evidentemente dentro das respectivas competências de atuação"(12).

A competência privativa ou exclusiva é a atribuída específica e exclusivamente a um ente político, ou seja, "ocorre quando apenas uma pessoa política pode tributar determinado fato, excluindo-se a competência dos demais entes (ex.: IPI)". Isso equivale dizer que "também é excludente, uma vez que constitui uma obrigação negativa para as outras entidades, que não podem invadir aquela área própria e privativa do ente político beneficiado".

Competência residual é o poder de instituir outros tributos não previstos na Constituição Federal, em seus artigos 153, 154 e 155. No Brasil, somente a União detém a competência residual, nos termos do art. 154.

Competência legislativa plena é o poder de legislar sobre todos os aspectos do tributo, tais como fato gerador, base de cálculo, alíquota, contribuintes etc., consoante disposto no art. 6º do Código Tributário Nacional – CTN, observando-se as normas gerais de direito tributário. Isso quer dizer que "no que se refere à competência federal, o legislador federal sofre as restrições previstas na Constituição Federal e na Lei Complementar (CTN); o legislador estadual, além das normas referidas para a União, sofre as restrições da Constituição Estadual; e o legislador municipal, além das normas referidas para a União e os Estados-membros, sofre restrições previstas na Lei Orgânica dos Municípios".

Competência legislativa supletiva ou suplementar é a atribuída aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para, nas suas respectivas esferas, editarem normas complementares, nos termos do art. 24, § 2º, da Constituição Federal.

Competência concorrente é a competência atribuída pela Constituição Federal aos três níveis de governo para legislar sobre direito tributário, consoante a dicção do art. 24.

Como se pôde observar, é a Constituição Federal quem atribui competência em matéria tributária, que, sintetizando o pacto federativo, traça os contornos gerais do Estado nas suas três esferas de poder. Como expressão pura desse pacto ela distribui as competências tributárias entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, formando, juntamente com os princípios e as normas de direito tributário, o Sistema Tributário Nacional, conforme demonstrado o quadro abaixo:

UNIÃO	ESTADOS E DF	Municipal
art. 153 e 154 da CF	art. 155 da CF	art. 156 da CF
II	ICMS	IPTU
IE	ITD	ISS
IR	IPVA	IWC
IPI	Aire	ITBI
ITR		
IOF		
IGF		
Impostos extraordinários		

2.3) Características principais dos impostos

- **Imposto de Importação**

O Imposto de Importação (II) é um imposto brasileiro. É um imposto federal, ou seja, somente a União tem competência para instituí-lo (*Art.153, I, da Constituição Federal*).

O fato gerador do Imposto de Importação ocorre quando da entrada de produtos estrangeiros no território nacional.

É um imposto federal, cujo objetivo é regulatório e protecionista. Ele age taxando produtos produzidos no exterior para que não haja uma concorrência desleal com produtos brasileiros.

- **Imposto de Exportação**

O IE (ou Imposto de Exportação) é um imposto brasileiro. É um imposto federal, ou seja, somente a União tem competência para instituí-lo (*Art.153, II, da Constituição Federal*).

O fato gerador do Imposto de Exportação ocorre quando da saída de produtos nacionais (ou nacionalizados) para o exterior.

A função do Imposto de Exportação é puramente econômica.

- **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (*IR*, ou *Imposto de Renda*) é um imposto brasileiro, com similares na maior parte do mundo. Cobrado desde a década de 20, durante muitos anos adotou a forma cedular inspirada no modelo francês, considerada por muitos especialistas como mais justa. Mas a partir da década de 70, muitas alterações foram feitas com o objetivo de se aumentar a arrecadação, sendo que o modelo cedular tradicional foi completamente abandonado.

- **Imposto sobre produtos industrializados**

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um imposto brasileiro. É um imposto federal, ou seja, somente a União tem competência para instituí-lo (Art.153, IV, da Constituição Federal).

O fato gerador do IPI ocorre em um dos seguintes momentos:

- com o desembaraço aduaneiro do produto importado
- com a saída do produto industrializado do estabelecimento do importador, do industrial, do comerciante ou do arrematador.
- com a arrematação do produto apreendido ou abandonado, quando este é levado a leilão.

A principal função do IPI é fiscal, embora ele seja um imposto seletivo: em caso de produtos que o governo queira estimular, ele pode isentá-lo do IPI. No caso

de produtos que o governo queira frear o consumo (caso do cigarro, bebidas e produtos de luxo, por exemplo), o governo pode colocar alíquotas proibitivas.

- **Imposto Territorial Rural**

O imposto territorial rural (ITR) é um imposto brasileiro. É um imposto federal, ou seja, somente a União tem competência para instituí-lo (Art.153, VI, da Constituição Federal).

O fato gerador do Imposto Territorial Rural ocorre quando há o domínio útil ou a posse do imóvel, localizado fora do perímetro urbano do município.

A função do Imposto de Importação é extrafiscal. Funciona como instrumento auxiliar de disciplinamento do poder público sobre a propriedade rural.

- **Imposto sobre Operações Financeiras**

O Imposto sobre operações financeiras (IOF, mais precisamente *imposto sobre operações de crédito, de câmbio e seguro e operações relativas a títulos e valores mobiliários*) é um imposto brasileiro. É um imposto federal, ou seja, somente a União tem competência para instituí-lo (Art.153, V, da Constituição Federal).

O fato gerador do IOF ocorre em um dos seguintes momentos:

- nas operações relativas a títulos imobiliários quando da emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes títulos

- nas operações de câmbio, na efetivação do pagamento ou quando colocado à disposição do interessado

- nas operações de seguro, na efetivação pela emissão de apólice ou recebimento do prêmio

- nas operações de crédito, quando da efetivação de entrega parcial ou total do valor que constitui o débito, ou quando colocado à disposição do interessado (neste item inclui-se o IOF cobrado quando do saque de recursos colocados em aplicação financeira, quando resgatados em menos de 30 dias)

A principal função do IOF é ser um instrumento de manipulação da política de crédito, câmbio, seguro e valores imobiliários. Como exemplo de que isso é real, temos o caso do IOF sobre rendimentos obtidos em aplicações financeiras: a partir do primeiro dia da aplicação, a alíquota do IOF vai diminuindo progressivamente, até zerar no 30º dia. Com isso, o governo desestimula a “ciranda financeira” entre aplicações.

- **Imposto sobre grandes fortunas**

O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) é um imposto brasileiro. É um imposto federal, ou seja, somente a União tem competência para instituí-lo (Art.153, VII, da Constituição Federal).

Embora esteja definido na Constituição, o IGF ainda não foi regulamentado por lei complementar, e portanto até 2005, ainda não havia começado a ser cobrado.

- **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços**

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) é um imposto estadual, ou seja, somente os Governos dos Estados e do Distrito Federal têm competência para instituí-lo (Conforme: Art.155, II, da Constituição de 1988).

O principal fato gerador para a incidência do ICMS é a circulação de mercadoria.

O simples fato de a mercadoria sair do estabelecimento de contribuinte já caracteriza o fato gerador. Não importa se a venda se efetivou ou não, mas sim se

ocorreu a circulação da mercadoria (ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular); trata-se de uma situação de fato, não simplesmente de uma situação jurídica.

- **ITD**

O ITD (ou Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Qualquer Bem ou Direito) é um imposto brasileiro. É um imposto estadual, ou seja, somente os Estados e o Distrito Federal têm competência para instituí-lo (Art.155, I, a da Constituição Federal).

O fato gerador do ITD ocorre quando da transmissão “causa mortis” ou doação a qualquer título ou pelo domínio útil de bens imóveis e de direitos a eles relativos, como os bens móveis, títulos e créditos, inclusive direitos a eles relativos.

A função do ITD é extremamente fiscal.

- **Imposto sobre a propriedade de veículos automotores**

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) é um imposto brasileiro.

É um imposto estadual, ou seja, somente os Estados e o Distrito Federal têm competência para instituí-lo (Art.155, I, c da Constituição Federal).

O IPVA tem como fato gerador a propriedade do veículo automotor (automóveis, motocicletas, embarcações, aeronaves, etc).

A função do IPVA é exclusivamente fiscal.

- **AIRE**

O AIRE (ou Adicional do Imposto da União sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza) era um imposto brasileiro, da esfera estadual, ou seja, somente os Estados e o Distrito Federal tinham competência para instituí-lo (Art.155, II, da Constituição Federal).

O AIRE tinha como fato gerador o pagamento do Imposto de Renda.

A função do AIRE era meramente fiscal.

Devido a sua aplicação depender de legislação estadual, cada Estado passou a cobrar o imposto de acordo com seus interesses, o que fez com que não se chegasse a um consenso em nível federativo sobre os aspectos interestaduais. O imposto acabou por ser extinto em 1993.

- **Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**

O Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) é um imposto brasileiro instituído pela Constituição Federal. Atualmente ele é definido pelo artigo 156 da Constituição de 1988, que caracteriza-o como imposto municipal, ou seja, somente os municípios têm competência para aplicá-lo. A única exceção ocorre no Distrito Federal, unidade da federação que tem as mesmas atribuições dos Estados e dos municípios.

O IPTU tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de propriedade imóvel localizado em zona urbana ou extensão urbana. Em caso de áreas rurais, o imposto sobre a propriedade do imóvel é o ITR.

A função do IPTU é tipicamente fiscal. Sua finalidade é a obtenção de recursos financeiros para os municípios.

3) ICMS - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

O ICMS é o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Atualmente, é o tributo de maior arrecadação em nosso país e também o de maior relevância para os Estados.

O ICMS atual é fruto de uma série de evoluções legislativas. Desde a incidência sobre Vendas Mercantis (IVM), o imposto passou também pela incidência sobre Vendas e Consignações (IVC), chegando ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e evoluindo para a incidência sobre serviços de comunicação e de transporte (ICMS). Apresenta-se como imposto não-cumulativo, sendo tal técnica de tributação princípio constitucional basilar para este e outros tributos.

Assim, o ICMS se apresenta como um imposto extremamente complexo, objeto de grandes discussões, principalmente no que tange a sua consecução legislativa, de prerrogativa dos Estados, de onde surgem um emaranhado de leis, regulamentos, decretos, portarias, resoluções, comunicados, etc. Tal arcabouço legislativo e regulador transformam o ICMS numa "besta de muitas cabeças", onde assimilar suas regras é, dia a dia, um desafio.

3.1) Características gerais do ICMS

- **Imposto de competência estadual** - O ICMS é um imposto estadual, portanto compete privativamente aos Estados e ao Distrito Federal a sua instituição (CF, art. 155, 1, b, atual II) e excepcionalmente, à União, com vistas aos Territórios federais (hoje existentes).
- **Imposto extrafiscal** - Mas o que é a extrafiscalidade? A extrafiscalidade se constitui no "algo a mais" que a obtenção de receitas mediante tributos; liga-se a valores constitucionais; pode decorrer de isenções, benefícios fiscais,

progressividade de alíquotas, finalidades especiais, entre outros institutos criadores de diferenças entre os indivíduos, que são, em última análise, agentes políticos, econômicos e sociais.

Assim, podemos dizer, que o ICMS, cujos similares nos países europeus são impostos estritamente fiscais (neutros), assumiu aqui caráter de extrafiscalidade, de modo a induzir e ensejar políticas desenvolvimentistas, setoriais e, até mesmo, arrecadatórias. Por isso, o ICMS, hoje (28 anos após a introdução do ICM), encontra-se repleto de isenções, reduções de base de cálculo, créditos fiscais presumidos utilizáveis, completamente transmutado daquela construção tão romântica quanto singela de um imposto "puro", como idealizaram os autores de reforma tributária de 1965.

- **Imposto indireto** - O imposto pode ser caracterizado como indireto quando quem paga ao Fisco (contribuinte legal) pode regularmente transferir o ônus respectivo para o terceiro (contribuinte de fato) e direto quando aquele que o paga (contribuinte legal) é quem o suporta definitivamente (inexistência de repercussão).

Podemos asseverar que o ICMS é imposto do tipo "indireto", portanto, tem em princípio, como contribuinte de fato, o consumidor final da mercadoria e como contribuinte de direito, o comerciante, o industrial, o produtor. Trata-se de imposto em que é comum a ocorrência de repercussão, embora se deva sublinhar não ser necessariamente verificável em todos os casos.

- **Imposto sobre despesa** - Induvidoso que o ICMS é imposto sobre circulação de riquezas, ou seja, sobre o consumo de mercadorias, gravando, desse modo, a despesa, ou, sob outro enfoque, a renda consumida (em virtude da repercussão da carga tributária sobre o consumidor final, retro-examinada), cujo inconveniente mais citado pelos financistas é ser regressivo em relação á capacidade contributiva dos indivíduos na medida em que atinge a generalidade dos produtos.

Sem sombra de dúvida, todas estas classificações têm origem econômica, posto que focam os fatos submetidos á tributação, sendo preexistente á norma e considerando apenas a manifestação da realidade econômica alvo do imposto (renda consumo, etc).

- **Imposto proporcional** - Embora disponha de várias alíquotas (ver á frente), o sistema da proporcionalidade foi consagrado pelo ICMS, na medida em que, para aplicação de suas alíquotas, não se considera se a base imponible é maior ou menor. É verdade, sim, que o legislador pode fixar diversos percentuais variáveis, segundo a essencialidade das mercadorias e dos serviços. Tem-se, aí, o caráter de seletividade que, em tese, não se choca com o da proporcionalidade. Agora no caso de aplicar-se, para fins extrafiscais, a imposto indireto e real, como ocorre com o ICMS, "a seletividade corresponde á progressividade do imposto, quando direto e pessoal", segundo a sempre arguta lição de Ruy Barbosa.

- **Imposto real** - Pode-se afirmar ser o ICMS um imposto real, já que incide sobre a generalidade dos produtos (também regressivo), desde a fase inicial de produção, até a fase final da circulação para o consumo. De outro enfoque, costuma-se dizer que tal *facies* se cristaliza, quando o imposto é fixado em função da matéria tributável, sem perquirir acerca de condições pessoais de quem deva pagá-lo.

Certa é a inexistência de tipos de impostos reais, inteiramente despersonalizados, resultando a inclusão do ICMS nessa classificação apenas por força de nele faltar qualquer consideração acerca de peculiaridades da pessoa do contribuinte, quando da apuração do respectivo, como ocorre com o Imposto de Renda - Pessoa Física, em que a quantidade de dependentes, os gastos médicos do contribuinte são dados participativos relevantes da valoração da obrigação respectiva.

- **Não cumulatividade** - Uma das características fundamentais do antigo ICM consiste no fato de ser ele um imposto “não-cumulativo”, possibilitando ao sujeito passivo a dedução, em cada operação relativa à circulação de mercadorias, do imposto cobrado nas anteriores.

Já na Constituição de 1988, o ICMS está assim disciplinado no art. 155, § 2º, inciso I, “in verbis”:

“Art. 155. (...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso I, alínea b, 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;” (grifamos)

Assim, o atual ICMS, que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, manteve a característica de “não-cumulatividade”, que era peculiar ao ICM e ao IPI.

Ou seja, destaca-se, a Constituição de 1988, ao inscrever o princípio da “não-cumulatividade” no dispositivo retro transcrito, não fala mais em deduzir o imposto “cobrado” nas operações e prestações de serviços, e sim em “compensar” o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores.

Voltando ao tema, o que a regra da “não-cumulatividade” do ICMS só pode ser corretamente compreendida segundo os critérios estabelecidos na Constituição Federal.

Em outros termos, frise-se, no Brasil, nem a lei ordinária, nem os atos administrativos da Fazenda Pública, podem livremente disciplinar o instituto.

É nos “efeitos jurídicos” da compensação determinada pela Constituição Federal, que se encontra a essência da “não-cumulatividade” do ICMS.

Há, portanto, uma “cumulatividade” vedada pela Constituição Federal, que

fica inibida pela eficácia jurídica do sistema de compensação ali previsto.

Por meio do princípio da “não-cumulatividade” do ICMS, o legislador constituinte teve em mira beneficiar o contribuinte (de direito) deste tributo e, ao mesmo tempo, o consumidor final (contribuinte de fato), a quem convém preços mais reduzidos ou menos gravemente onerados pela carga tributária.

O que se está querendo significar é o que mereceu, na hipótese, tutela e proteção constitucional, com a “não-cumulatividade”, foram os contribuintes do ICMS particularmente considerado e o interesse econômico nacional.

Prosseguindo-se, enfatizando que a dicção constitucional “compensando-se o que for devido em cada operação” exige a adoção de um “sistema de abatimentos”, ou, se preferir, um “mecanismo de deduções”.

Não se está, na hipótese, diante de simples recomendação do legislador constituinte, mas de norma cogente que, por isso mesmo, nem o legislador ordinário, nem o administrador, nem, muito menos, o intérprete, podem desconsiderar.

Como ensina PONTES DE MIRANDA, em seu “Comentários à Constituição de 1967”, v. V, pg. 398, o direito de crédito integra o direito de propriedade do contribuinte, pois que propriedade é qualquer direito patrimonial e a sua utilização é competência exclusiva de seu titular.

Como se pode depreender do ensinamento supra, o direito ao crédito de ICMS é constitucional, independente de legislação que lhe seja hierarquicamente inferior e auto-aplicável, e não mera graça da Fazenda Pública para com o sujeito passivo do tributo.

Assim, o método da compensação é diretriz constitucional, pela qual surge o ICMS “não-cumulativo”.

O ICMS “será não-cumulativo” simplesmente porque, em cada operação é assegurada, ao contribuinte, de modo peremptório, pela própria Constituição Federal, uma dedução (abatimento) correspondente aos montantes devidos nas operações anteriores.

O abatimento, no caso em exame, é, sem dúvida, categoria jurídica de hierarquia constitucional. Melhor dizendo, é direito constitucional reservado ao contribuinte, que nenhuma lei, decreto, portaria, interpretação e etc., podem amesquinhar.

Sendo assim, o art. 155, § 2º, inciso I, da CF/88, confere ao contribuinte do ICMS o direito público subjetivo, oponível aos Estados e ao Distrito Federal, de fazer o abatimento (quando presentes os requisitos constitucionais).

A Constituição de 1988 introduziu, neste passo, uma compensação obrigatória.

Portanto, o direito à compensação está presente, independentemente da origem dos créditos de ICMS.

Ou seja, de acordo com o regime constitucional vigente, o crédito escritural correspondente ao imposto que for pago pelo contribuinte na aquisição de mercadorias para industrialização e comercialização e na utilização de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, será compensado com o débito do imposto incidente sobre as operações e prestações subseqüentes, de tal modo que o valor a ser recolhido, após o encontro de contas, seja o saldo resultante da compensação, vale dizer, da diferença entre os débitos e os créditos escriturais.

Melhor dizendo, o princípio da “não-cumulatividade” não vincula os créditos relativos a etapas anteriores aos débitos gerados por operações ou serviços da mesma natureza. Pode-se, assim, por exemplo, utilizar de crédito de ICMS proveniente de consumo de energia elétrica, proveniente do imposto pago pelo serviço de transporte intermunicipal para se pagar parte do tributo devido pela operação mercantil realizada posteriormente ou, como “in casu”, da aquisição de partes e peças para manutenção de máquinas e equipamentos componentes do ativo permanente.

Para regular a matéria, foi editada a Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996, que, a partir de 01/11/96, assim disciplinou a matéria em cotejo:

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito

passivo 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.” (grifamos)

Apesar da Lei Complementar nº 87/96 mencionar “ativo permanente”, vale também para as partes e peças para a manutenção do mesmo. Para ratificar esse entendimento, tem-se a Resposta à Consulta nº 129/98, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, cujo trecho reproduz-se abaixo:

“RC/SP nº 129/98 – Crédito Fiscal – ativo imobilizado – conserto e restauração. Item 13 – Concluindo, e em resposta, temos que, diante do atrás exposto, sendo as partes e peças utilizadas na reconstrução/atualização/conserto ou reparo de bens, no caso, máquinas e equipamentos, enquadrados como Ativo Imobilizado (conceito contábil), é assegurado o direito ao crédito do valor do imposto que onera a entrada ou aquisição destas mercadorias, observadas, naturalmente, todas as demais regras de lançamento e estorno constantes dos artigos 20 e 21 da já citada Lei Complementar nº 87/96 e artigos 56 e seguintes do Regulamento do ICMS/SP.”

Além da retro citada Consulta nº 129/98, a Decisão Normativa CAT nº 001, de 07/11/2000, dispõe sobre o direito do crédito do valor do ICMS destacado em documento fiscal referente à aquisição de partes e peças empregadas na reconstrução, reforma e atualização de máquinas e equipamentos.

Esclarecendo a matéria em comento, destaca-se os doutos ensinamentos do Prof. ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, constantes do seu artigo “ICMS – Aproveitamento de Créditos – Inconstitucionalidade da Lei Complementar 87/96”, transcrito “in” RDDT 25/147-169, em especial na parte que aprecia o Convênio nº 66/88, que já regulou o tema, e que abaixo, na parte que interessa, se transcreve:

“7.2. Irrelevância da não-utilização dos bens no processo de industrialização ou comercialização

Nesta altura de nosso estudo, parece certo que não importa se o contribuinte de ICMS que adquirir os bens, não os utiliza, como insumos, no processo de industrialização ou comercialização. Ainda nestas hipóteses, tem jus ao crédito.

É certo que o Convênio ICM nº 66/88, em seu art. 31, II, estabelecia que ‘não

implicará crédito para compensação do imposto devido na entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento’.

Tal regra, porém, contraria o princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Note-se que a possibilidade de abatimento de que estamos cuidando, vem prevista na Lei Complementar nº 87/96. De fato, estipula este diploma, que, ‘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 comunicações’ (art. 20).

Todavia, infelizmente, esta mesma lei complementar prescreve em seu art. 33, que, na aplicação do art. 20: ‘I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, neles entradas a partir de 1º de janeiro de 1998; II – a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento dará direito de crédito a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor; III – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor’ (1º de novembro de 1996, cf. art. 36)

Ora, de duas, uma: ou esta lei complementar é, nestes pontos, inconstitucional ou, dado o seu caráter meramente declaratório, apenas explicitou o que estava implícito na constituição, em matéria de não cumulatividade do ICMS.

Em função de tudo o que expusemos, atrevemo-nos a afirmar que esta última disjuntiva é a correta.

LOGO, TAL DIREITO DE CRÉDITO SEMPRE EXISTIU. A Lei Complementar nº 87/96 apenas veio trazer à clara luz do dia o que já se encontrava fixado – ainda que de modo transversal – na Carta Magna.

Vai daí, que O BENEFÍCIO EM TELA É DEVIDO, não a partir de 1º de novembro de 1.996 (no caso das mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento) ou de 1º de janeiro de 1.998 (no caso das mercadorias destinadas

ao uso ou consumo do estabelecimento), mas, sim, DESDE A PROMULGAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ou seja, DESDE 05 DE OUTUBRO DE 1998, quando uma nova ordem jurídica foi inaugurada.

Os precitados arts. 20 e 33, da Lei Complementar nº 87/96 apenas vieram confirmar nossa tese: É INCONSTITUCIONAL A LEGISLAÇÃO QUE DE ALGUM MODO IMPEDE QUE O CONTRIBUINTE SE CREDITE DO ICMS QUE INCIDIU SOBRE MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS, INCLUSIVE SOBRE OS BENS ADQUIRIDOS PARA USO, CONSUMO OU ATIVO PERMANENTE DE SEU ESTABELECIMENTO.

Patenteia-se, uma vez mais, que o contribuinte, por injunção do princípio da não-cumulatividade, tem o direito constitucional subjetivo de creditar-se de TODO o ICMS que incidiu na aquisição de bens ou mercadorias, independentemente da destinação que lhes vier a dar (revenda, uso, consumo ou integração no ativo fixo).

(...)

Conclusões

(...)

II – A lei complementar, ao dispor sobre o procedimento de efetivação do abatimento constitucional, não pode interferir no conteúdo e no alcance do princípio da não-cumulatividade. Deve, apenas, adotar uma fórmula matemática que se reflita documentalmente num sistema de escrituração em que, considerando certo lapso de tempo, de um lado é registrado o imposto devido e, de outro, a expressão financeira do abatimento correspondente. A Constituição não lhe deu competência para vedar a apropriação de créditos, no ICMS.

III – O princípio da não-cumulatividade do ICMS não perde a eficácia quando há aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado do contribuinte ou para serem utilizados em seu processo industrial ou comercial. Dito de outro modo, no chamado ‘ciclo de circulação’, nenhum outro incidente jurídico, além da isenção ou da não-incidência, poderá restringir o alcance do princípio da não-cumulatividade do ICMS.

IV – A Lei Complementar nº 87/96, acertou ao reconhecer, em seu art. 20, o direito de crédito do ICMS para TODAS AS AQUISIÇÕES, inclusive de bens de uso, consumo ou ativo permanente. Errou, porém, ultrapassando as raias da constitucionalidade, quando fixou os termos iniciais para a fruição deste direito (art. 33, I e III), que a ela preexistia, já que deflui do art. 155, § 2º, I, do Texto Supremo.

V – Se – não importa por que motivo – deixou de exercer seu direito de crédito, o contribuinte pode fazê-lo a qualquer tempo, respeitados os prazos prescricionais e observadas as formalidades legais.

VI – Os créditos de ICMS, no momento de serem utilizados, devem ser corrigidos monetariamente, seja para que o Fisco não experimente um enriquecimento sem causa (a que corresponderia fatalmente um empobrecimento sem causa do contribuinte), seja para que se cumpra, com toda a latitude do termo, o princípio da não-cumulatividade.” (grifamos)

Destes ensinamentos não se afasta os oferecidos por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, emérito professor da PUC/SP e Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas – TIT, no seu artigo “ICMS – Créditos Relativos a Bens Destinados a Uso, Consumo, ou Ativo Permanente e Recebimento de Serviços de Transportes e de Comunicação”, transcrito “in” “O ICMS e a LC 87/96”, coordenada por Valdir de Oliveira Rocha, Ed. Dialética, 1997, às pgs. 79/90, cujas conclusões abaixo se transcreve:

“4. Conclusões

O direito ao crédito do ICMS relacionado a bens destinados a uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento, fora outorgado ao contribuinte com a edição da EC-23/83, sendo que as únicas restrições – atualmente previstas no art. 155, § 2º, II da CF-88 – só tratam de casos de isenção ou não-incidência, ou seja, situações tributárias de natureza distinta.

A LC nº 87/96 não conferiu nenhum benefício novo ao contribuinte, mas apenas explicitou o direito de abatimento do ICMS nas específicas situações, revelando-se injurídica a fixação de termos iniciais de vigência e eficácia (16.9.96 para ativo permanente e 1º.1.98 para uso e consumo), uma vez que o contribuinte já

tinha legitimidade para escriturar os créditos desde o advento da EC-23/83.” (grifamos)

Tais ensinamentos retro transcritos daqueles renomados juristas, em especial os referentes às indevidas restrições ao creditamento do ICMS, aplicam-se como uma luva, também, às disposições idênticas contidas na Lei Complementar nº 102/2000.

Desta forma, diante dos termos do art. 155, § 2º, inciso I, da CF/88, e da Lei Complementar nº 87/96, anote-se, também no que pertine a “ativo permanente” (bens do ativo fixo), há direito à compensação. Assim, nada impede que se use o crédito de ICMS proveniente da aquisição de partes e peças destinadas à manutenção de máquinas e equipamentos constantes do ativo permanente, envolvidas no processo de industrialização.

A Constituição Federal, ao aludir à “compensação”, consagrou a idéia que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte, a título de ICMS, é o resultado de uma subtração em que o minuendo é o montante de imposto devido e o subtraendo é o montante de imposto anteriormente devido.

É por esse motivo que, acertadamente, diz-se que uma das hipóteses de incidência do ICMS é “realizar operações relativas à circulação de mercadorias” (e, não, “realizar operações, com lucro, relativas à circulação de mercadorias”).

Assim, entende-se que, na vigência da Lei Complementar nº 87/96, bem como da Lei Complementar nº 102/2000 – que lhe introduziu alterações –, os estabelecimentos industriais poderão utilizar, para fins de compensação com o imposto devido nas operações subseqüentes, créditos escriturais relativamente a ICMS devido:

A) na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários, partes e peças (para manutenção e/ou restauração de máquinas e equipamentos constantes do ativo permanente) e material de embalagem utilizados no processo de industrialização de produtos cuja saída seja tributada pelo ICMS;

B) na utilização de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (fretes

pagos a empresas transportadoras e empresas encarregadas de transportar o produto);

C) na utilização de serviços de comunicação (telefone, telex, telefax e etc.);

D) na devolução de produtos por consumidor final não contribuinte do imposto;

E) no retorno de produtos não negociados na venda ambulante; e,

F) no fornecimento de água e o fornecimento de energia elétrica utilizados no processo de industrialização.

3.2) Incidência

Houve, nos primórdios da implantação do ICM (hoje ICMS), muita decepção acerca das figuras que constituem o cerne da hipótese de incidência "operações relativas á circulação de mercadorias". Chegou-se mesmo, ao extremo absurdo, como o fato gerador do imposto (aspecto temporal) recai sobre a saída da mercadoria do estabelecimento, pretende tributar o simples deslocamento físico da mercadoria.

Apaziguou-se a doutrina e a jurisprudência, contudo, no sentido de que "operação" é a realização de negócios comerciais (compra e venda, consignação, etc), necessariamente envolvendo a circulação de mercadorias, fenômeno que se configura no "processo de movimentação ficta, física ou econômica de natureza jurídica de mercadoria, desde a fonte da produção ao consumo".

Em verdade, o ICMS é um imposto que tem como pressuposto incidência, ou pressuposto de fato aspectos diversificados. A consistência de sua hipótese de incidência não se revela, ou não se esgota apenas nesse aspecto material - operações relativas á circulação de mercadorias, embora seja este o mais importante. Cuida desvendar e examinar todos os aspectos que a enformam, correspondentes aos elementos pré-jurídicos eleitos pelo legislador para descrevê-la.

Agora para que a operação seja tributada é necessário que se realize por comerciante, industrial, produtor ou pessoa a estes equipamentos dada a natureza mercantil do tributo. Eis aí o aspecto subjetivo, respeitante aos sujeitos da obrigação tributária.

O terceiro aspecto é o temporal, que consiste na projeção da hipótese de incidência no tempo na determinação quanto ao momento em que é de reputar-se consumado o fato respectivo em que se aperfeiçoa a obrigação tributária. Para o ICMS, a norma infraconstitucional constitui saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, como principal elemento temporal do fato gerador. Saída física, sim, mas que configura etapa no processo de circulação da mercadoria, desde a fonte de produção, até o consumo final.

Por último, o que se refere ao aspecto espacial, é muito importante destacar que a concreção da hipótese impositiva apenas ressaí hábil para determinar o surgimento da obrigação de pagar ICMS, quando este fato se realize no âmbito territorial de validade da lei, conclusão que decorre do princípio da territorialidade da lei.

De rematar que qualquer desses aspectos da hipótese de incidência do ICMS é relevante, a termo de nenhum deles poder faltar. À ausência de qualquer deles, não se completa o fato gerador, não surgindo a obrigação de recolher o imposto.

No campo de incidência do ICMS, insere-se a prestação de serviço de transporte, cujo objeto perfaz-se em conduzir ou levar coisas ou pessoas de um lugar para o outro, por meio de veículo de qualquer natureza, desde que os pontos inicial e final do trajeto se situem em Estados ou Municípios diversos.

Além disso, sobre serviços de comunicação, incide também o imposto estadual, pouco importando o processo técnico de transmissão e recebimento da mensagem (através de pombo-correio, telégrafo, etc.), o tipo de mensagem transmitida ou recebida (falada, escrita ou visual, tampouco a localização dos pontos de transmissão e de recebimento. Desenvolve-se tal situação de incidência mediante a geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação, recepção, difusão ou divulgação de qualquer tipo de comunicação).

Em suma, os serviços de transporte (intermunicipal e interestadual) e de comunicação situam-se na competência fiscal dos Estados e do Distrito Federal (ICMS), desde que prestados como negócio, profissão ou atividade remuneradas.

A própria Constituição Federal estabelece a conceituação das categorias integrantes da matriz de incidência do ICMS, quando admite enquadramento, como mercadoria, de "energia elétrica" (art. 155,3º), e de bens de consumo ou de ativo fixo importado (art. 155, 2ºX, a); quando prevê o gravame nas aquisições interestaduais de bens de consumo ou de ativo fixo (art. 155, 2º VIII).

Os Estados têm gravado com o ICMS suas saídas, quer por vendas, quer por razão de remessa em transferência para outro estabelecimento da empresa, entendendo configurar-se, aí, ver a operação de circulação e mercadoria. Á guisa de exemplificação, veja-se o r. Acórdão da Segunda Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro (nº 3.020, de 13.10.93- Recurso nº 13.767);

"ICMS BENS DE ATIVO FIXO. VENDAS E TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. É devido o imposto nas vendas e transferências interestaduais de bem de ativo fixo, nos termos da legislação vigente."

Há mesmo convênios disciplinando isso nas operações interestaduais (Conv. ICMS 19, de 25.6.91- DOU de 28.6.91), bem assim outros concedendo benefícios fiscais de isenção (Conv. ICMS 70, DE 12.12.90 - DOU de 1.12.90), ou de redução de base de cálculo (Conv. ICMS 06, DE 26.3.92 - DOU de 8.4.92), com o que se evidencia o entendimento de que há incidência do imposto i.e, que ocorre o fato gerado da obrigação tributária, excluído o respectivo crédito por tais normas, que seriam de cunho exonerativo.

Conforme já informado, o ICMS é imposto que incide sobre operações relativas á circulação de mercadorias, entendendo-se estas como sendo os produtos feitos ou comprados para serem revendidos com lucro, conceito de caráter legal e, como não podia deixar de ser, vinculado á finalidade de precípua de compra e venda.

Avulta nessa ordem de idéias que os bens integrantes do imobilizado da empresa (como também os de uso e consumo) não revestem a condição de mercadoria, escapando, conseqüentemente, da incidência do ICMS as operações que os envolvam, se praticadas dentro do Brasil, porquanto as importações devem suportar o gravame, tão só assinale-se, em razão de expresso comando constitucional (art. 155, 2º, IX, a). Significa que, não houvesse este, inarredável persistiria a conclusão de excluírem-se também as importações de bens de capital do campo impositivo do ICMS, como aliás, foi decidido pacificamente pelo Supremo Tribunal Federal (a ponto de expedir a Súmula nº 570), até a edição da Emenda Constitucional nº 23/83.

Pode-se interferir do sistema tributário nacional, precipuamente do disposto no art. 118 do CTN:

- a consistência econômica da hipótese de incidência dos impostos;
- o nascimento da obrigação tributária, desde que se produzam os efeitos econômicos desenhados no fato gerador;
- a tributabilidade dos atos nulos e anuláveis, inclusive das atividades exercidas ilicitamente.

Particularmente quanto às atividades ilícitas, o exame do problema orienta-se em dois rumos.

Primeiro, que somente fatos ilícitos podem integrar a hipótese de incidência fiscal, pois, se contivesse esta um fato ilícito, não se teria norma tributária, mas sim flagrantemente penal. Daí, não pode o Município, p.ex., ao elencar a lista de atividades sujeitas ao ISS, rezar "casas de prostituição", por dois motivos: a um, porque se o direito é instrumental, não cabe ao direito tributário ser meio de condenação ou reprovação do ato ilícito, que é obrigação do Estado; a dois, porque hipótese de incidência que contivesse situação ilícita, jamais seria de Direito Tributário, como visto.

Segundo que, na fase de lançamento, impõem-se à abstração do ilícito. Se a lei tributária escolhe como elemento integrante da hipótese de incidência um fato econômico ou ato humano, a lei os considera na sua realidade fática. Se o fato

se concretizou, nada impede a incidência da norma jurídica. O Direito Tributário observará os fatos. Quem exerce a medicina, sem ser médico, e auferir rendimento, fica sujeito ao Imposto de Renda, pois não cabe ao exator perquirir acerca da licitude (ou não) do fato que originou o tributo.

Tais crimes, essencialmente tributários. Apenas se materializam em função da existência de obrigações fraudadas, perpetram-se sempre mediante dolo e caracterizam-se por sua finalidade de evasão, já que encerram resistência ao sacrifício fiscal. Sua prática visa, em essência, a fugir da incidência tributária, total ou parcialmente, não permitindo a realização do crédito correspondente, pela Fazenda Pública, em consequência.

Agora, no tocante à participação do sujeito passivo (Fisco) em tais infrações criminais, pode-se asseverar que, o mais das vezes, funciona ele como agente vitimizador, ou seja, vítima que participa na realização do delito, ou colabora com o delinqüente. É o que se verifica quando o Fisco impõe aos cidadãos carga tributária insuportável ou omite-se no seu mister de fiscalizar, de orientar, situações notoriamente ocorrentes no Brasil. Atente-se que a participação da vítima dá-se, de regra, mediante influência psicointelectual no criminoso.

Em síntese, fica evidenciada a participação do Fisco nos crimes tributários, pela simples verificação das causas de tais delitos, que, remotamente, advêm da longa colonização portuguesa, quando os tributos eram aumentados ao bel-prazer das necessidades reais. Ademais, concorrem também como fatores criminógenos, em todos sobrelevando que, não raro, o Fisco-vítima assume papel de saltada e real importância participativa:

- a falta de austeridade de nossos governantes, não permitindo ao povo a criação de uma reta consciência fiscal;
- a corrupção generalizada no funcionamento público, mormente nos agentes do Fisco;
- as dificuldades criadas para uma importação regular, hoje minimizadas;
- a instabilidade e profusão das normas instituidoras e reguladoras das obrigações tributárias;

- a tolerância do Poder Público a certas infrações, não reprimindo, como deveria;
- a imposição de carga tributária além das possibilidades dos contribuintes;
- a dificuldade de estabelecer um nexo entre o que o contribuinte paga de tributos e os serviços públicos que recebe em troca.

O ICMS incide também (IX):

- "sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento";
- "sobre o valor total da operação", no caso de fornecimento de mercadoria com prestação de serviço não compreendido na competência tributária dos Municípios.

3.3) Não Incidência

É uma situação tributária que não é precedida de fato gerador. Não possui elementos essenciais para a exigência do tributo.

Obs: A Não Incidência não dispensa a emissão da NF.

O imposto não incide sobre:

I – operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III – operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV – operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V – operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI – operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII – operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX – operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Equipara-se às operações de que trata o item II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

a) empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

b) armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

3.4) Base de cálculo

Base de cálculo é dimensão da materialidade do tributo, ou seja, é o valor de que decorrer à saída da mercadoria. É ela que dá critérios para mensurar o fato impositivo tributário.

Não se inclui, na base de cálculo do ICMS, o montante do IPI, "quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador de dois impostos" (XI).

Na cláusula que encerra esse dispositivo, contém-se o reconhecimento da própria Constituição, no sentido da identidade entre o IPI e o ICMS (se uma mesma operação pode constituir fato gerador dos dois impostos...). Aqui, cabe ressaltar que o montante do IPI exclui-se da base de cálculo do ICMS, apenas se a operação (i) for realizada entre contribuintes (logicamente do IPI e do ICMS) e (ii) for relativa a produto destinado á industrialização ou á comercialização.

Assim, se um estabelecimento industrial vende uma máquina ao preço de R\$ 1000,00, com incidência de R\$ 100,00 DE IPI, calcular-se-á o valor do ICMS devido (i) sobre R\$ 1000,00, se o comprador, estabelecimento comercial, a destinar á revenda, e (ii) sobre R\$ 1100.00, se se dirigir ao ativo fixo o próprio adquirente.

3.5) Alíquota

A alíquota é o critério legal, normalmente expresso em percentagem (%), que, junto com a base de cálculo, permite discernir a quantia devida, a título de tributo.

O ICMS "poderá ser um imposto seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços".

Ressalta de tal disposição que o ICMS pode assumir o caráter de seletividade, e, pode ser cobrado sobre determinadas operações/ prestações, não sobre todas, posto que "selecionar" (verbo cognato de "seletivo") significa escolher um (ou mais), excluindo os demais.

Com já se afirmou anteriormente, a legislação do ICMS, todavia, direciona-se no sentido de que a faculdade constitucional é para a definição de alíquotas diferenciadas, seletivas, de modo que mercadorias/serviços de menor essencialidade tenham a tributação agravada e, ao revés, os essenciais sofram incidências mais brandas e, até, não sofram qualquer incidência.

Resolução do Senado Federal estabelecerá as alíquotas do ICMS "aplicáveis ás operações e prestações interestaduais e de exportação".

Resolução do Senado Federal poderá estabelecer, nas operações internas:

- alíquotas mínimas;
- alíquotas máximas, para resolver conflito específico que envolva interesses de Estados.

Salvo deliberação em convênio entre os Estados e o Distrito Federal, as alíquotas internas não poderão ser inferiores as previstas para as operações interestaduais.

Nas operações e prestações interestaduais com consumidor final, aplica-se:

- a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
- a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Na hipótese de operações e prestações interestaduais com consumidor final contribuinte do ICMS, "cabará ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente á diferença entre a alíquota interna e a interestadual".

Essas normas constitucionais elidiram continuadas demandas e indagações sobre as alíquotas aplicáveis nas operações interestaduais e visaram a minimizar os efeitos do fenômeno concentracionista da arrecadação tributária.

Percebe-se, com clareza que, não fosse referida distinção de alíquotas, os Estados mais pobres (por isso consumidores por excelência) teriam de se contentar com o pequeno valor do imposto respeitante ao ágio comercial, por ocasião da revenda. No sistema vigente (hoje em sede constitucional), esse valor do imposto é engrossado pela diferença entre a alíquota aplicada na operação de compra (7%) e a empregada quando da revenda interna nos Estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e no Espírito Santo (17% ou 18%), na medida em que o crédito apropriável limita-se aquele percentual e o ICMS devido é apurado através deste, propiciando maior quantia de imposto aludidos Estados.

3.6) Casos em que o pagamento do ICMS não é exigível

Dada a existência de saltadas discrepâncias conceituais, na doutrina e na jurisprudência, e, sobretudo, considerando que as legislações em geral não primam por uniforme e escoreito emprego terminológico, elaboramos, neste tópico, brevíssimo estudo de cada espécie de exoneração fiscal relativa ao ICMS (isenção, imunidade, redução da base de cálculo etc.), visando a, com a colocação de seus contornos e alcance, facilitar a compreensão do exame que à frente se fará, acerca das repercussões, para o crédito do imposto, de referidos fenômenos exonerativos.

Pode-se dizer que a expressão "exoneração" designa, genericamente, todas as formas através das quais a obrigação de pagar ICMS não é exigível (ou tem diminuído seu *quantum*). Vale dizer, se não existisse a norma legal desonerativa, o imposto deveria ser pago normalmente, isto é, segundo as regras legais que os instituíram.

Assim, se o ICMS é criado por lei (princípio da legalidade – Constituição Federal, art. 150, I), a dispensa de seu pagamento, sua diminuição ou extinção também devem provir de normas legais, que, no sistema tributário brasileiro, contêm-se na Constituição Federal (imunidades), em lei estadual (anistia e remissão), em convênios entre os Estados e o Distrito Federal (isenções, benefícios e incentivos), e até em lei complementar (exclusão da incidência nas exportações para o exterior).

- **Isenção**

Isenção é instituto jurídico-tributário cujas linhas conceituais, no campo doutrinário, ainda não convergem para uma só direção, entendendo vários autores tratar-se de hipótese de não-incidência legalmente qualificada, já que não há ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação; alguns a vêem como regra não-juridicante que incide, para que a tributação não possa incidir. E outros, na esteira de Rubens Gomes de Sousa (pai de nosso Código Tributário), definem-na como

favor fiscal concedido por lei, consistente na dispensa do pagamento do tributo devido.

Além da "alíquota zero" (aludida no item 1.5.4, à frente), apresenta contexto similar ao da isenção o fato de a legislação prever a devolução do imposto pago, total ou parcialmente, expediente *sui generis* de desoneração do contribuinte, que implica dificuldade ao cabal implemento da regra da não-cumulatividade do ICMS.

- **Não incidência**

No Direito pátrio, prevalece válida a classificação de não-incidência em:

Pura simples, quando o fato é estranho ao campo de incidência do imposto, eis que a lei não o incluiu (porque não quis, ou porque não pôde) no rol das situações que, se ocorridas, fazem surgir a obrigação de pagar o ICMS. É o caso, p. ex: da venda de um imóvel (que não constitui mercadoria), da transferência de produtos de um lugar para outro, por força de mudança de localização do estabelecimento (por não se cristalizar aí hipótese de circulação de mercadorias) etc;

Qualificada pela Constituição, aí se chamando "imunidade", quando o legislador ordinário fica inibido de incluir, nas hipóteses legais de incidência dos impostos, certas pessoas, bens ou serviços, em face da norma constitucional expressa. É o que se dá, por exemplo, com os livros, jornais e periódicos (e o papel destinado à sua impressão), sobre cuja circulação não incide o ICMS, por força de regra imunitória (CF/88, art. 150, VI, d), i.e., trata-se de operação não posta na área de atuação do imposto estadual, por proibição na Lei Maior.

- **Diferimento**

Diferir significa postergar, retardar, adiar. Basicamente, a questão que se discute relativamente ao diferimento do ICMS, é sobre constituir ele adiamento

(retardamento) da incidência ou, simplesmente, do pagamento do imposto, depois de passar por teses que o vêem como moratória, isenção, tipo de sujeição passivo indireto por transferência, e, até mesmo, fenômeno vazio de conteúdo jurídico, eis que de natureza exclusivamente econômica.

Nas legislações "diferimento" é tipo de substituição tributária (para trás). Assim, no "diferimento", a legislação estabelece que o imposto incide nas operações 1,2 e 3 (com sucata de metal, por exemplo) será pago por D (estabelecimento industrial que adquiriu tal mercadoria para utilização, como matéria-prima, em seu processo fabril).

Ao contrário na "substituição tributária", a legislação determina que o estabelecimento industrial (A1) retenha e recolha o imposto incidente nas operações seguintes (com cigarro, v.g.) praticadas por B1, C1 e D1.

Como se vê, o "diferenciamento" caracteriza-se pela atribuição a um terceiro da responsabilidade pelo pagamento do imposto devido em operações anteriores, afastando da respectiva relação jurídico-tributária a(s) pessoa(s) que praticou (aram) essas transações. Aliás, basta ler o art. 25 do Convênio ICM 66/88, para isso concluir.

- **Redução da base de cálculo**

Conforme melhor se explanará a frente à apuração do *quantum* devido de ICMS faz-se através da aplicação de um percentual sobre a designada base de cálculo. Assim, é óbvio que, se o valor dessa base é reduzido (ou alíquota), reduz-se também o ICMS a recolher, caracterizando um tipo de exoneração fiscal, que pode ser total (no caso de redução a zero).

No tocante à "alíquota zero", ainda não adotada para o ICMS (embora possível), valioso salientar sua distinção da isenção: nesta, a operação não sofre tributação alguma, enquanto que, naquela, a operação é tributada na escala zero, sendo irrelevante a circunstâncias de em ambos os casos não haver qualquer exigência tributária. Essa diretriz conceitual vigora em nossos tribunais (máxime no

Supremo Tribunal Federal), a despeito da dificuldade lógica de assimilação e ajustamento, principalmente às clássicas técnicas de hermenêutica jurídica.

- **Suspensão**

Sem embargo de autores de nomeada defenderem a ausência de conteúdo jurídico na designada "suspensão do Imposto", entendemos, e por isso distinguimos de outras formas exonerativas (isenção, não-incidência, diferimento), tratar-se de hipótese em que a legislação estabelece que a incidência do imposto depende da concretização de evento futuro (e incerto).

É o que se dá, por exemplo, na saída de mercadoria destinada a conserto, reparo ou industrialização, pois, nesse caso, a legislação estabelece que o imposto apenas se torna exigível (incidente), se não houver o retorno da mercadoria ao estabelecimento de origem, no prazo de 180 dias.

- **Crédito Especial**

Depois da definição de competência, o primeiro preceito que a Constituição dirige ao ICMS é o da não-cumulatividade, segundo o qual, o imposto a recolher é de apura-se, em cada período, mediante o confronto entre créditos e débitos relativos às entradas e saídas de mercadorias. Deriva disso que o direito à apropriação do imposto relativo à operação de entrada (crédito) apenas é legítimo se, de fato, há incidência do ICMS sobre esta e se a posterior saída da mercadoria também se sujeita ao imposto (débito). Intuitivo, assim, que a regra é o direito ao crédito vincular-se às mercadorias entradas no estabelecimento.

Ocorre, contudo, que a legislação desse imposto vem, de há muito, autorizando o aproveitamento, a título de crédito, de valores que não se relacionam com mercadorias entradas (quantias correspondentes a cachês pagos por boates e congêneres, que apresentem música ao vivo, p. ex.), ou que se prestam para ajustar distorções obstadoras da perfeita aplicação do princípio da não-cumulatividade

(percentual sobre as entradas de mercadorias isentas, cujas saídas se incluíram no total submetido à tributação). São os chamados "créditos especiais" (presumidos, fictos), de indubitoso caráter exonerativo ou ressarcitório.

- **Estorno opcional de créditos**

A legislação permite que o contribuinte, obrigado ao estorno integral do imposto creditado, faça-o opcionalmente, em valor a ser calculado mediante a aplicação de certo percentual sobre o montante da saída/ exportação.

Alerte-se, como já o fizemos anteriormente, que, à luz do princípio da incumulatividade do ICMS, se o contribuinte promover saídas isentas, anula-se o crédito pertinente às operações anteriores, daí decorrendo seu obrigatório estorno. Há casos, em que a legislação faculta ser referido estorno empreendido com base em percentagens que fixa, e não integralmente, o que, em regra, implica a manutenção parcial de créditos, fenômeno de conteúdo manifestamente exonerativo.

- **Manutenção de créditos**

Como já foi explicado, o direito ao crédito escritural do ICMS apenas se legitima se a posterior saída das mercadorias também se sujeitar ao imposto. Daí por que a isenção ou não-incidência "acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores", como estabelece a CF/88, em seu art. 155, § 2º, II, b (na falta de "determinação em contrário da legislação").

Com efeito, resulta inquestionável que, se a legislação, nesses casos, autoriza a manutenção dos créditos de ICMS, está concedendo verdadeiro incentivo/ benefício fiscal, que, "relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias", deve ser previsto em lei complementar (CF, art. 155, § 2º, XII, f).

- **Remissão/anistia**

Em sua origem cível, a remissão (ação ou efeito de remitir = perdoar) consiste na liberação graciosa da dívida pelo credor.

No Direito Tributário, a "remissão" é de ser concedida por lei (CF/88, art. 150, § 6º) e atinge todas as espécies de tributos (e as parcelas relativas aos juros de mora e à correção monetária), ao contrário da "anistia", que visa a extinguir os efeitos de uma infração tributária, fulminando a multa decursiva, segundo o art. 180 do CTN.

Certo, é que "qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima relacionadas, ou o correspondente tributo ou contribuição", conforme estabelece o § 6º, do art. 150 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda nº 3/93.

4) APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO ICMS

4.1) Conceito

É uma parcela do imposto cobrado, nas operações de entradas no estabelecimento de mercadorias ou serviços que serão compensados com o imposto devido pela saída desses produtos, resultando esse confronto em saldo devedor ou credor.

Segundo a Lei Complementar 87/96, é o direito que tem o contribuinte à compensação do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

4.2) Características

No antigo ICM, obedecendo ao princípio da não-cumulatividade, foi possibilitado ao sujeito passivo a dedução do imposto devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o imposto cobrado nas anteriores, essa era a regra estabelecida na Constituição de 1969. Como vimos, a característica principal deste princípio é o de deduzir o imposto relativo à saída de mercadorias ou produtos tributados, com o crédito oriundo das entradas dessas mercadorias para comercialização ou insumos destinados à fabricação ou industrialização de novos produtos.

O atual ICMS, incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, não fala mais em deduzir o imposto cobrado nas operações e prestações anteriores, e sim em compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores, definição esta fundamentada na Constituição Federal de 1988, (Lopes, 1999, p.50):

“Art. 155(....)

§ 2.º 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 o mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal “.

“Débitos

I – saídas e prestações com débitos;

II – outros débitos;

III – estornos de créditos.

Créditos

I – entradas e prestações com créditos;

II – outros créditos;

III – estornos de débitos;

IV – possível saldo credor anterior.”

4.3) Direito ao crédito

O direito ao aproveitamento do crédito é decorrente do sistema da não-cumulatividade que tem como garantia a Constituição Federal. As exigências para utilização desses créditos são com relação à idoneidade dos documentos e a observação das normas referentes à escrituração, ou seja, o registro da nota fiscal ou outro documento legal no livro próprio obedecendo aos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Comenta a Lei Complementar Nº 87/96 (Lopes, 1999, p.407):

“Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou o qual tenham sido

prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.”

Esse dispositivo é de grande importância para o fisco como forma de garantia para que não se aceite no trânsito até a entrada no estabelecimento, a circulação de mercadorias acompanhadas de documentação inidônea, não permitindo, portanto ao adquirente, o crédito relativo ao imposto destacado nesses documentos, este tipo de operação com documento fiscal inidôneo, servem muitas das vezes para acobertar o trânsito dessas mercadorias irregular para uma possível saída sem emissão de documentação fiscal, e também com relação aos documentos idôneos não permitindo a sua escrituração fora do prazo no sentido de se postergar o recolhimento do imposto.

Borges & Dos Reis (1995, p.114), trata o assunto sobre o direito do crédito do contribuinte com bastante ênfase, mostrando-nos os caminhos para solucionar os problemas que darão direitos a esses créditos:

“O direito ao crédito do imposto surge no momento da entrada da mercadoria, ou na utilização de serviços pelo estabelecimento, e formaliza-se com o registro do documento fiscal correspondente no livro próprio, que é o Livro Registro de Entrada”.

Por isso, sugerimos que a data da entrada da mercadoria ou a utilização de serviços seja anotada no verso do documento fiscal respectivo e, na ausência de anotação, será considerada como data de entrada a de sua saída do estabelecimento remetente.

Quando o documento fiscal for escriturado com atraso, o fato será comunicado à repartição fiscal do domicílio do contribuinte.

Cabe ao contribuinte conferir a exatidão do valor do imposto destacado na Nota Fiscal, antes de utilizar o respectivo crédito.

Se o destaque se apresentar em valor superior ao correto, o contribuinte poderá, alternativamente:

a) creditar-se pelo o valor do destaque, debitando-se no mesmo período de apuração pelo o valor da diferença, mediante emissão de Nota Fiscal contra o remetente; ou.

b) creditar-se pelo valor correto, ficando obrigado a enviar correspondência ao remetente, visada pela repartição fiscal de seu domicílio, com Aviso de Recebimento (AR), dando-lhe conhecimento da irregularidade, no prazo de 30 (trinta) dias, contando da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço.

Na ausência de destaque, o contribuinte exigirá do remetente documento fiscal suplementar no qual conste o destaque, a fim de aproveitar o crédito correspondente.

Tratando-se de operação interestadual, a exigência do documento fiscal complementar ou suplementar poderá ser suprida por declaração do remetente, devidamente visada pela autoridade fiscal competente, no sentido de que o imposto foi corretamente debitado em seus livros fiscais.

A emissão do documento oficial, emitido pela repartição competente, supre a exigência de destaque no documento fiscal.”“.

Dar direito ao crédito também, a entrada de mercadoria adquirida real ou simbolicamente, aquela sem transitar pelo estabelecimento que:

a) seja depositada por sua conta e ordem em armazém - geral ou depósito fechado;

b) seja alienada;

c) seja remetida diretamente a outro estabelecimento, próprio ou de terceiros, por qualquer motivo.

O crédito fiscal só será admitido se calculado pelas seguintes alíquotas:

a) mercadorias provenientes de operações internas e de importação do exterior – 17%;

b) mercadorias provenientes das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo – 12%;

c) mercadorias provenientes das regiões Sul e Sudeste – 7%;

- d) serviço de transporte aéreo – 4%.

4.4) Utilização do crédito

No antigo ICM, o direito a utilização do crédito para o comércio, restringia-se exclusivamente a mercadoria destinada à revenda, para a indústria, a matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem destinado à fabricação do produto.

No atual ICMS, com a vigência da LC Nº 87/96 disciplinando a matéria, o direito a utilização do crédito fiscal foi ampliado profundamente atingindo além dos produtos citados acima, os bens destinados ao uso ou consumo, inclusive a energia elétrica utilizada por qualquer estabelecimento, dos bens destinados ativo permanente do estabelecimento, e também dos serviços de transportes interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

As mudanças introduzidas foram benéficas para os contribuintes, as quais vieram para aumentar o campo de compensação do imposto com a utilização de créditos fiscais relativos aos bens do ativo permanente, materiais de uso e consumo e de energia elétrica e comunicação consumidos no estabelecimento, a utilização desses créditos fiscais sem sombra de dúvida diminuirá o saldo devedor do contribuinte e em alguns casos resultará em saldo credor, gerando acúmulos de créditos que estão sendo transferidos para outras empresas do grupo ou sendo utilizados como moeda na compra de matéria-prima. Já para os Estados as novas mudanças em determinados setores, trouxeram perdas consideráveis, diminuindo sensivelmente a arrecadação, portanto o Estado deve procurar alguma outra forma legal para suprir as perdas ocasionadas por essas mudanças, por exemplo, extinguindo os benefícios e incentivos fiscais que só vem a beneficiar os empresários. Esse novo leque de créditos fiscais foram inseridos através da Lei Complementar Nº 87/96 que diz o seguinte, (Lopes, 1999, p.406):

“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 à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a

destinada ao seu uso ou consumo ou ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação”.

4.4.1) Permissão de Utilização do Crédito

- a) nas entradas de mercadorias destinadas à comercialização desde que a saída subsequente seja tributada;
- b) nas entradas de matérias-primas, produtos intermediários para emprego na industrialização de produtos, cuja saída seja tributada;
- c) nas entradas de material de embalagem ou acondicionamento para utilização em mercadorias ou produtos tributados na saída;
- d) nas entradas de mercadorias importadas do exterior no estabelecimento destinatário, cuja saída seja tributada;
- e) nas entradas de bens do ativo imobilizado que se destinem à produção ou a empresa que comercialize produtos tributados;
- f) nas entradas de mercadorias destinadas a uso ou consumo;
- g) no uso ou consumo no estabelecimento de energia elétrica;
- h) nas entradas de mercadorias, em virtude de devolução, retorno ou troca desde que fique comprovada sua re-introdução no estoque;
- i) nas entradas de mercadorias arrematadas em leilão ou adquiridas em licitações promovidas pelo Poder Público, quando importadas e apreendidas;
- j) na utilização de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, relativos aos fretes pagos a empresas transportadoras;
- k) nas entradas de mercadorias ou bens que sofreram tributação antecipada do imposto.
- l) nas entradas de mercadorias utilizadas no processo produtivo, recebidas com o imposto por substituição tributária.
- m) na utilização de serviços de comunicação pelo comércio e indústria, relativos a telefone, telex, telefax, etc.

OBS: Quanto às mercadorias citadas na letra “f”, só poderão utilizar-se dos créditos do ICMS, a partir de 1º de Janeiro de 2000.

4.5) Dos tipos de créditos

4.5.1) Crédito extemporâneo

Quando o documento fiscal deixar de ser escriturado no prazo previsto na legislação, o fato deve ser comunicado à repartição fiscal de circunscrição do contribuinte, juntamente com o pedido de aproveitamento do crédito que não fora aproveitado no período de apuração correspondente.

A legislação estadual disciplina, através da Resolução SEF nº. 6.346/2001 (atualizada pela Resolução SEF nº. 6.403/2002), o pedido de aproveitamento extemporâneo de crédito do ICMS. Tal Resolução deve ser obrigatoriamente consultada pelo contribuinte que queira aproveitar, fora do prazo de apuração oportuno, o crédito sobre o qual tenha direito.

4.5.2) Entradas simbólicas

Ao se falar de entradas de mercadorias, a legislação contempla, além das entradas fiscais, as denominadas “entradas simbólicas”.

Assim, considera-se, também, para fim de aproveitamento de crédito, a mercadoria adquirida no mercado interno que, sem transitar pelo estabelecimento, for:

- a) depositada por conta e ordem do adquirente em armazém-geral ou depósito fechado;
- b) alienada (ex.: venda à ordem);
- c) remetida diretamente a outro estabelecimento, próprio ou de terceiro, por qualquer motivo, em operação admitida na legislação.

4.5.3) Créditos relativos a energia elétrica, comunicação e ativo permanente

Nos termos da Lei Complementar nº. 87/1996 , consideradas as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº. 102/2000 e nº. 114/2002, a Lei Estadual do ICMS nº. 2.657/1996 autoriza o aproveitamento como crédito do imposto nas entradas de energia elétrica e comunicação e bens adquiridos para ativo permanente, nas seguintes condições:

4.5.3.1) Energia Elétrica

O crédito pela entrada no estabelecimento é admitido somente nas hipóteses em que:

- a) for objeto de saída de energia elétrica;
- b) quando consumida no processo de industrialização; e
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o Exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais. Para as demais hipóteses (ex.: transportadoras e comércio, salvo nas exportações havidas), o aproveitamento do crédito será admitido a partir de 1º. de janeiro de 2007.

4.5.3.2) Serviço de Comunicação

O recebimento de serviços utilizados no estabelecimento somente dará direito a crédito;

- a) estabelecimento ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;
- b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o Exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais.

Nas demais hipóteses, a partir de 1º. de janeiro de 2007.

4.5.3.3) Ativo Permanente

No aproveitamento como crédito nas hipóteses admitidas na legislação (vide comentário no item 5 supra), de bens adquiridos para ativo fixo pelo estabelecimento, deverá ser observado o disposto no § 7º. do artigo 33 da Lei nº. 2.657/1996, que prescreve o aproveitamento do crédito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; e as demais parcelas, proporcionalmente, às saídas tributadas, mediante apuração no CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente), conforme artigo 91 do Livro VI do RICMS/RJ.

4.6) Vedação ao crédito

A legislação em vigor prevê as situações nas quais o aproveitamento do crédito é expressamente vedado.

Por disposição legal, tem-se que não dão direito ao crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações isentas ou não-tributadas, ou que se refiram a mercadorias e serviços alheios à atividade do estabelecimento. No caso de mercadoria destinada a ativo permanente, a Lei Estadual do ICMS condiciona que a mesma seja vinculada à atividade fim do contribuinte.

Neste ponto, importante mencionar que presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal e qualquer mercadoria ou bem que, adquirido para o ativo fixo da empresa, não seja utilizado diretamente em sua atividade industrial, comercial ou de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Importante observar, também, as disposições do artigo 36 do Livro I do RICMS/RJ (Decreto nº. 27.427/2000), que estabelecem que é vedado o aproveitamento de créditos relativo a mercadorias ou serviços utilizados:

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

b) para comercialização ou prestação de serviços quando a operação ou prestação subsequente for beneficiada com isenção ou não-incidência, exceto as destinadas ao Exterior.

4.6.1) Material de Uso e Consumo

Inexiste na legislação do ICMS fluminense um conceito expresso referente a “material de uso e consumo”. Pode-se concluir, no entanto, com base nos dispositivos legais em vigor, que mercadoria de uso e consumo é aquela que, uma vez adquirida pelo estabelecimento, não será utilizada na comercialização, nem será empregada para a integração de um novo produto, nem será consumida em processo de industrialização ou de produção rural.

Com a alteração sofrida pela Lei Complementar nº. 87/1996, através da Lei Complementar nº. 114, de 16 de dezembro de 2002, o direito ao crédito na aquisição de material de uso será permitido a partir de 01.01.2007.

4.7) Anulação do crédito

A anulação de créditos do ICMS consiste em estornar o crédito escritural do imposto cobrado na operação ou prestação anterior quando o contribuinte promover a saída de mercadoria ou prestação de serviço sem tributação, essa é a regra geral.

Dispõe a Lei Complementar nº 87/96 (Lopes, 1999, p.406):

“Art. 21. O sujeito passivo 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;

II. for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III. vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV. vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.”

(Gaspar, 1998, p.187), detalha as quatro hipóteses previstas na LC 87/96, art. 21 e incisos I, II, III e IV respectivamente:

a) “se uma determinada operação ou prestação é amparada por isenção ou não-incidência de ICMS e se na operação ou prestação anterior o objeto do negócio jurídico gerou crédito de ICMS, é consentâneo exigir a anulação do crédito, pois esse procedimento guardará coerência com o mecanismo da não-cumulatividade. Em caso contrário, teríamos um acúmulo de créditos na escrituração do contribuinte sem débitos para compensar;

b) trata o inciso II da entrada de matérias-primas, mercadorias ou bens que são integrados ou consumidos no processo de industrialização de produtos cuja saída é amparada por isenção ou não tributação pelo ICMS. O raciocínio é análogo ao utilizado para explicar o inciso I. O aproveitamento de tais créditos não seria consentâneo com a sistemática do ICMS. Ocorreria acúmulo de créditos. Daí a necessidade do estorno;

c) também é aplicável o mesmo raciocínio no inciso III. Se, por exemplo, uma empresa adquire um veículo para utilizá-lo no transporte de seus produtos, tal operação é geradora de crédito do ICMS (art. 20, LC nº 87/96). Entretanto, se esse veículo passa a ser usado no uso pessoal dos proprietários, esse crédito deve ser estornado;

d) se entrada gera crédito, a saída deve gerar débito. A mercadoria entrada deixa de existir (perece), deteriora-se, tornando-se inservível, ou se extravia a consequência lógica é o estorno do crédito que gerou. Um exemplo: a mercadoria entra em um estabelecimento comercial com ICMS destacado na nota fiscal. Gera o crédito correspondente. Depois, é roubada. O crédito ficou acumulado, pois a saída (via roubo) não gerou débito. O Comerciante deve, então, estornar o valor do crédito destacado das notas fiscais relativo às mercadorias roubadas. O mesmo se aplica às mercadorias vítimas de incêndio, nas doações, nas utilizadas no próprio consumo da empresa.”

4.8) Hipóteses de permissão ao crédito

A legislação estadual que disciplina o ICMS não tratou de definir todas as situações em que o crédito nas entradas é autorizado ao adquirente. Todavia, conforme comentado no item anterior deste texto, prevê as hipóteses em que o aproveitamento não é permitido.

Interpretando tais dispositivos legais, tem-se que, por regra geral, a utilização do crédito é permitida:

- nas entradas de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários, para serem empregados na industrialização de produtos, desde que a saída seja tributada;

- nas entradas de mercadorias destinadas à comercialização, cuja saída subsequente seja tributada;

- na entrada de mercadorias importadas ou adquiridas em leilão ou licitação, condicionadas a saídas tributadas;

- nas entradas de mercadorias por devolução, retorno ou troca;

- na aquisição de serviço de transporte vinculado à mercadoria com posterior saída tributada e desde que a mercadoria tenha sido vendida com cláusula "CIF";

- na entrada de bem ou mercadoria adquirida para ativo imobilizado, nas condições permitidas para o creditamento.

Cabe ressaltar que estas situações compreendem as principais ou rotineiras operações relacionadas ao ICMS.

4.9) Manutenção do crédito

O crédito mantido na escrita fiscal do contribuinte refere-se basicamente com relação à entrada de mercadoria ou serviço tomado que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior. A Lei Complementar nº 87/96 introduziu esse parágrafo, no qual beneficiou aqueles contribuintes que tem este tipo de atividade direcionada para o exterior. Quem trabalha só com exportação para o exterior, vai acumular créditos, tendo como solução para diluir esses créditos a abertura de outro ramo de atividade para posterior transferência desses créditos acumulados. Quem já tem atividade mista, diluirá esses créditos com as vendas no mercado interno.

(Gaspar, 1998, p.189), “fala que em alguns casos especiais, o legislador pode outorgar aos sujeitos passivos um benefício fiscal que consiste em permitir a manutenção do crédito relativo à entrada de mercadorias ou serviços que não serão objeto de tributação na saída posterior.

É, na realidade, uma forma de subsídio, pois o crédito, sem o débito correspondente, ou estorno, configura ingresso de recursos. Com a dispensa ao estorno, o Estado resolve incentivar determinada atividade econômica.”

5) UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO ACUMULADO COMO MOEDA

Apartir da decretação da Lei Complementar nº 87/96, foram introduzidas novas possibilidades de uso de créditos do ICMS decorrente:

- a) Da desoneração das exportações; (Manutenção de Crédito).
- b) Do consumo de energia elétrica;
- c) Da compra de ativo imobilizado;
- d) Da compra de material de uso e consumo.(Uso apartir do ano 2000)

Ao abrir novas possibilidades de creditamento e desonerar as exportações, a Lei provocou um acúmulo de créditos nunca experimentado antes pelo fisco estadual e conseqüentemente pelas empresas.

Em função dessas novas possibilidades, gerou-se um volume maior de créditos acumulados que as empresas estão utilizando como moeda na compra de matéria-prima e bens de capital. A forma de fechar este tipo de negócio é através da transferência do crédito acumulado do ICMS para os fornecedores de matéria-prima e equipamento.

Uma das medidas que mais provoca acúmulo de créditos é sem dúvida a total desoneração das exportações. Com a não-incidência nas operações destinadas a exportação, foram incluídas neste rol de contribuintes com atividades com fins específico de exportação, aqueles que exportam produtos semi-elaborados antes não alcançado pela não-incidência, e que hoje também são mantidos os créditos decorrentes dessas operações.

Os créditos acumulados decorrente de mercadoria destinada a uso ou consumo do estabelecimento, para compra de matéria-prima e equipamento, só poderão ser utilizados apartir de 1º de Janeiro de 2000, quando as empresas terão direito de apropriar-se desses créditos que por ventura acumulem.

A utilização dos créditos de ICMS como moeda para a compra de matéria-prima e equipamentos foi autorizada pelos os estados como uma saída para as empresas que tem pouco ICMS a recolher em função de algum incentivo fiscal e que não conseguem compensar todo o imposto pago pela entrada dessas mercadorias,

ficando acumulado mês a mês os créditos não utilizados, os quais poderão ser diluídos com a transferência desses saldos credores para os fornecedores desses bens.

Lei Complementar nº 87/96(Lopes, 1999, p.407).

“Art. 25(...):

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

- I. sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no estado;
- II. sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo estado.”

6) CRÉDITO FINANCEIRO

O sistema do crédito financeiro possibilita aos contribuintes deste imposto, total aproveitamento do crédito correspondente às aquisições de todos os gêneros, seja na compra de matéria-prima, material secundário, material para uso ou consumo, imobilizado ou na utilização de serviço de transporte, comunicação e energia elétrica.

A Lei Complementar nº 87/96 foi quem garantiu a todos os contribuintes, além dos previstos na legislação, o creditamento do ICMS pago no consumo de energia elétrica, na aquisição de ativo imobilizado e na compra de material para uso e consumo, esta última com direito de apropriar-se do crédito a partir do ano 2000, alterando desta forma a sistemática do crédito físico para a do crédito financeiro.

No antigo ICM, o critério utilizado para o aproveitamento do crédito fiscal, era o do crédito físico do imposto, que só permitia o crédito relativo à entrada de mercadorias que seriam comercializadas pelo estabelecimento, ou que, no caso de indústria, integrasse fisicamente o produto industrializado a ser vendido.

É um sistema de crédito que leva em consideração apenas o elemento físico do bem, desconsiderando totalmente o lado financeiro do sistema da não-cumulatividade.

No atual ICMS, com a chegada da Lei Kandir, o critério utilizado pelo ICM do crédito físico do imposto, deixou de ser aplicado, pois foi incorporado um novo elemento, o financeiro.

O sistema do crédito financeiro permite ao contribuinte o crédito do imposto pago em todas as operações de circulação de bens e de prestações de serviços, nas quais constituam custos que serão incorporados e vinculados às saídas de mercadorias ou serviços tributados pelo o ICMS.

Esse sistema, ao contrário do anterior leva em consideração o elemento financeiro, transformando-se em um sistema de não-cumulatividade absoluta.

(Machado, 1997, p. 131), “entende como regime do crédito financeiro, aquele no qual todos os custos, em sentido amplo, que vierem onerados pelo o ICMS, ensejam o crédito respectivo. Sempre que a empresa suporta um custo, seja ele consubstanciado no preço de um serviço, ou de um bem, e quer seja este destinado à revenda, à utilização como matéria-prima, produto intermediário, embalagem, acondicionamento, ou mesmo ao consumo ou à imobilização, o ônus do ICMS respectivo configura um crédito desse imposto.

O regime do crédito financeiro, como é fácil de se ver, é o que realiza mais amplamente o princípio da não-cumulatividade, mas não se pode dizer que a adoção do regime do crédito físico constitua uma negação ao princípio.”

Como mostra a sistemática do crédito, o crédito financeiro é o que mais se enquadra dentro do princípio da não-cumulatividade, pois o ICMS é a junção de seis tributos, cujo campo da incidência compreenda a circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte e de comunicação e os extintos impostos únicos sobre energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos e os minerais, agora tributados como mercadoria.

Aquele conceito utilizado pelo antigo ICM de crédito físico da entrada da mercadoria relacionada com a sua venda para o aproveitamento do crédito correspondente, acabou. Pois com a inclusão no novo sistema tributário do ICMS dos tributos acima elencados, surgiu o elemento financeiro no qual possibilitou outras formas de crédito desse imposto, transformando assim em sistema do crédito financeiro.

O regime de compensação do imposto ampliou-se com a chegada da LC nº 87/96, a qual adotou o chamado sistema crédito financeiro, mas em contra partida a arrecadação dos estados caíram em função deste sistema, em alguns setores só há saldo credor, conseqüentemente diminuindo desta forma de modo geral, os recursos oriundos deste tributo, para futuros investimentos sociais no âmbito Estadual.

7) JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

A título de informação selecionamos algumas decisões exaradas pelo Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, relacionadas ao tema exposto.

Primeira Câmara de Contribuintes – Recurso nº. 17.507 no Processo nº. E-04/696.170/1996 – Acórdão nº. 4.738 – DOE de 13.08.2004.

EMENTA – ICMS – MATERIAL DE USO E CONSUMO – CRÉDITO INDEVIDO

Após a edição da Lei Complementar nº. 87/1996, para ter direito ao crédito, o sujeito passivo precisa demonstrar, de forma clara e insofismável, que os referidos produtos, de alguma forma, servem para dar impulso a atividade e ao cumprimento do seu objetivo social.

Primeira Câmara – Processo nº. E34/076.238/03 – Acórdão nº. T01-113-04

CRÉDITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO

É vedado o crédito do ICMS relativo ao recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento fora das hipóteses previstas nas alíneas “a” e “b”, do inciso IV, do artigo 33 da Lei Complementar nº. 87/96, com redação da Lei Complementar nº. 102/00. Na hipótese da alínea “c”, do citado dispositivo legal, o crédito só será permitido a partir de 1º. de janeiro de 2007, consoante a nova redação dada pela Lei Complementar nº. 114/02.

Primeira Câmara de Contribuintes – Recursos nºs. 18.578 e 18.584 – Processos nºs. E-04/902.180/1999 e E-04/109.282/2000 – Acórdãos nºs. 4.743 e 4.744 – DOE de 13.08.04.

EMENTA – ICMS – CRÉDITO INDEVIDO

É indevido o crédito de ICMS relativo ao frete correspondente a entradas de ativo imobilizado e material de uso e consumo, anteriores à Lei Complementar nº. 87/96 e à Lei nº. 2.657/96.

Primeira Câmara de Contribuintes – Recurso nº. 18.958 – Processo nº. E-04/111.177/2000 – Acórdão nº. 4.757 – DOE de 13.08.04

EMENTA – ICMS – BENS ADQUIRIDOS DESTINADOS AO ATIVO FIXO

Não assiste razão ao fisco estadual quando afirma que a Lei Estadual nº. 2.156/96 somente dá direito a créditos do ICMS os bens de ativo adquiridos para serem utilizados na atividade fim do contribuinte. A restrição legal do § 1º. do artigo 20 da Lei Kandir (Lei Complementar nº. 87/96), restringe-se, apenas ao direito ao crédito aos bens de ativo alheios à atividade do estabelecimento, por exemplo os veículos adquiridos para uso pessoal, na forma do que dispõe o parágrafo único do artigo 35 da Lei Estadual. Ademais, não pode a legislação estadual, em obediência ao princípio hierárquico das leis, estabelecer restrições ao direito ao crédito na aquisição de quaisquer bens ou mercadorias, sob pena de conflagrar conflito com lei maior a que está atrelada.

Primeira Câmara de Contribuintes – Recurso nº. 17.933 – Processo nº. E-04/892.397/1999 – Acórdão nº. 4.887 – DOE de 07.10.04

EMENTA – ICMS – CRÉDITO INDEVIDO – SUA INOCORRÊNCIA

Sendo a energia elétrica utilizada para a industrialização dos seus produtos, e o óleo diesel, o gás GLP 20 empregados nos veículos transportadores de seus produtos, são eles considerados como insumo, dando, conseqüentemente, direito à apropriação de crédito do ICMS. Fundamentos Legais: Os citados no texto e arts. 30 a 36 do Livro I do Decreto nº. 27.427/2000 (RICMS/RJ).

8) CONSIDERAÇÕES FINAIS

O regime de compensação do imposto, característica do princípio da não-cumulatividade do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), desde a publicação da Lei Complementar nº 87/96 que substituiu o Convênio ICMS 66/88 que disciplinava a matéria, esta nova Lei introduziu profundas mudanças no sistema tributário deste imposto, particularmente como já vimos anteriormente, quanto às novas formas de utilização do crédito fiscal. Essas novas possibilidades de creditamento do ICMS foram bastante benéficas para os contribuintes, pois tudo que envolve aquisições de mercadorias ou serviços pelo estabelecimento, alcançado pela incidência deste imposto, dar direito a crédito, o chamado crédito financeiro. Essa nova sistemática diminuiu os custos do estabelecimento, que antes a legislação só permitia o uso do crédito com relação às mercadorias para revenda ou que fossem incorporadas ao novo produto, ou seja, foi à mudança do sistema do crédito físico para o sistema do crédito financeiro deste imposto. Em função dessas mudanças, um fator negativo desta Lei, foi à manutenção do crédito do ICMS referentes aos insumos utilizados na fabricação de um novo produto, destinado a exportação. Esta permissão não foi benéfica para os Estados, pois os contribuintes com este ramo de atividade, irão acumular créditos, os quais serão transferidos para outros estabelecimentos para compensar com débitos que por ventura venha a ocorrer ou utilizar na compra de matéria-prima ou equipamento sem que haja o desembolso de caixa, conseqüentemente diminuindo a arrecadação dos Estados. No meu ponto de vista, uma solução para aumentar a arrecadação, já que foram introduzidas estas medidas, seria o constante combate à sonegação fiscal e buscar uma forma de regularizar aqueles que se encontram na economia informal.

9) REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS RJ, atualizado até o Decreto Estadual nº 41.057, DOE-RJ de 06.12.2007.

Código Tributário Nacional e Constituição Federal, 13ª edição. Editora Saraiva, Rio de Janeiro, 2007.

PÊGAS, Paulo Henrique, **Manual da Contabilidade Tributária**, 5ª edição. Editora Freitas Bastos, Rio de Janeiro, 2007.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Editora Del Rey, Belo Horizonte, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro, **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**, 7ª edição. Editora Saraiva, São Paulo, 1999.

LOPES, Maurício Antônio Ribeiro. **Código Tributário Nacional**, 4 ed. revisada, atual e ampliada. Editora Revista dos Tribunais São Paulo:, 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro de Moraes. **Compêndio de Direito Tributário**. Editora Forense, Rio de Janeiro, 1987.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 10ª edição. Editora Atlas, São Paulo, 1997.

GASPAR, Walter. **ICMS Comentado**. 5ª edição. Editora Lúmen Júris, Rio de Janeiro, 1997.

MACHADO, Hugo Brito de. **Curso de Direito Tributário**. 14ª edição, Malheiros Editores, São Paulo, 1998.