

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC/SP

FERNANDO AUGUSTO MARTINS

**A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS E A (IM)POSSIBILIDADE DE
RENÚNCIA AO DIFERIMENTO**

SÃO PAULO

2013

FERNANDO AUGUSTO MARTINS

**A (IM)POSSIBILIDADE DE RENÚNCIA AO DIFERIMENTO FRENTE
AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS**

Trabalho apresentado à Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP
como requisito parcial para a avaliação final
do curso de Especialização ‘Lato Sensu’ –
Especialização em Direito Tributário.

SÃO PAULO

2013

FERNANDO AUGUSTO MARTINS

**A (IM)POSSIBILIDADE DE RENÚNCIA AO DIFERIMENTO FRENTE
AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS**

São Paulo, ____/____/____.

**ORIENTADOR: PROFESSOR MESTRE
LUCIANO DE ALMEIDA PEREIRA**

Àqueles que sempre me apoiaram e incentivaram: Muito obrigado, Pai, Mãe e irmãos.

Agradeço a Deus pela capacidade de entendimento diariamente aperfeiçoada.

Aos professores do Cogea pelas instruções recebidas durante a especialização, em especial ao orientador, Professor Mestre Luciano de Almeida Pereira, pelos ensinamentos proporcionados durante o desenvolvimento desta monografia.

Aos meus familiares e colegas de trabalho pelo apoio recebido em todos os momentos, especialmente durante as horas de estudo.

RESUMO

Neste sucinto trabalho, após ser realizada breve análise dos conceitos “regra”, “norma” e “princípio”, estabelecendo-se a distinção entre eles, e, ainda, após ter sido realizada a análise da regra matriz de incidência tributária do ICMS em suas várias vertentes, e, pois, de seus critérios identificadores, buscou-se compreender a não-cumulatividade desse tributo, classificando-a.

A partir de tal classificação, almejou-se informar os requisitos necessários à incidência da não-cumulatividade do ICMS para, em seguida, serem analisadas as modalidades de substituição tributária, e, pois, o instituto do diferimento.

Realizada a conceituação de diferimento tributário (também denominado substituição regressiva ou para trás), analisou-se a possibilidade ou não de o contribuinte renunciar a essa técnica de arrecadação fiscal à vista da conceituação de não-cumulatividade.

Após o confronto entre os conceitos de sobreditos institutos, apresentou-se a conclusão sobre ter ou não o princípio da não-cumulatividade o condão de legitimar a renúncia ao diferimento.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
CAPÍTULO 1 – DO ESCORÇO HISTÓRICO-LEGISLATIVO.....	8
CAPÍTULO 2 – NORMAS, REGRAS E PRINCÍPIOS.....	11
2.1 Conceito de Normas.....	11
2.2 Conceito de Regras.....	12
2.3 Conceito de Princípios.....	14
CAPÍTULO 3 – DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	16
3.1 Critérios Identificadores da Regra Matriz de Incidência.....	20
3.1.1 Critério Material.....	20
3.1.2 Critério Espacial.....	20
3.1.3 Critério Temporal.....	21
3.1.4. Critério Pessoal.....	21
3.1.5. Critério Quantitativo.....	21
CAPÍTULO 4 – DA CUMULATIVIDADE.....	23
CAPÍTULO 5 - DA NÃO-CUMULATIVIDADE.....	24
5.1 Não-cumulatividade: Princípio ou regra?.....	26
CAPÍTULO 6 – DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	28

	5
6.1 Espécies de Substituição Tributária.....	33
CAPÍTULO 7 – DO DIFERIMENTO.....	36
CAPÍTULO 8 – DA RENÚNCIA AO DIFERIMENTO.....	41
CAPÍTULO 9 – CONCLUSÃO.....	43
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	45

INTRODUÇÃO

A não-cumulatividade aplicada ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, Comunicação, Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS) não é novidade para o ordenamento jurídico brasileiro, apresentando-se como fecundo campo de discussão no direito tributário, o que bem demonstra que o assunto continua longe de ser pacificado.

A despeito de a não-cumulatividade estar presente no ordenamento jurídico pátrio desde a Constituição de 1967, aplicando-se inicialmente ao Imposto sobre o Consumo, hoje denominado Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e em seguida ao ICMS e, posteriormente à Constituição Federal de 1988, à Contribuição do Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), é certo que a aplicação do instituto se diferencia de acordo com o tributo analisado.

Por essa razão, o tema merece ser estudado e aclarado a fim de conferir à não-cumulatividade do ICMS aplicação condizente com os ditames da sua hipótese de incidência e dos fins teleológicos perseguidos quando da sua instituição.

Desse modo, o presente trabalho é inaugurado com um sucinto histórico da evolução legislativa com vistas a melhor situar o leitor; em seguida, será analisada a distinção entre regras, normas e princípios jurídicos, com vistas a melhor situar a não-cumulatividade, para, então, ser analisada a regra matriz de incidência tributária posto que o seu estudo é necessário para se compreender o modo pelo qual a não-cumulatividade afeta a estrutura normativa do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, o ICMS.

De igual maneira, a cumulatividade será analisada a fim de permitir a compreensão da não-cumulatividade.

A partir desse ponto será realizada a análise da não-cumulatividade do ICMS propriamente dito, e, por fim, as hipóteses de substituição tributária, mais especificamente o diferimento, apresentando-se, ao final, a conclusão para a questão sobre ser possível ou não a renúncia ao diferimento ante a não-cumulatividade do tributo.

CAPÍTULO 1 – DO ESCORÇO HISTÓRICO LEGISLATIVO

A não-cumulatividade tributária foi introduzida no Brasil através do vetusto Imposto de Consumo (IC). Na ocasião, ela era restrita aos importadores, a quem era permitido abater o valor do Imposto de Consumo recolhido na importação do imposto devido pela venda de bens no mercado interno.

Tempos depois, ela teve seu alcance ampliado no próprio Imposto de Consumo para permitir que as indústrias deduzissem do montante a pagar o valor do imposto incidente sobre as matérias-primas utilizadas na produção.

A Emenda Constitucional nº 18/65 extinguiu o Imposto de Consumo, substituindo-o pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e, ao mesmo tempo, em substituição ao Imposto de Vendas e Consignações criou o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), imposto que, tal como o IPI, nasceu não-cumulativo por determinação constitucional.

Consoante a EC nº 18/65, o *quantum debeatur* dessas exações seria obtido abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.

Além disso, através da Emenda Constitucional nº 18/65 foi ampliada a materialidade do Imposto de Vendas e Consignações para contemplar a incidência sobre a circulação de mercadorias, de molde a ampliar a receita proveniente deste imposto a ser auferida pelos Estados.

As Constituições Federais de 1967 e de 1969 encamparam o ICM, o que também foi feito pela Carta Constitucional de 1988 que, de resto agregou a esse imposto os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, transformando-o em ICMS –

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação.

Ao disciplinar a competência tributária do ICMS, a Constituição de 1988 assim dispôs em seu artigo 155, inciso II:

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

(...)

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

Já o parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal de 1988 estabeleceu ser, o ICMS, não-cumulativo, significando dizer que houve previsão no plano constitucional permitindo uma série de descontos sobre despesas especificadas pela legislação, ficando a cargo de cada unidade federativa o estabelecimento das alíquotas incidentes nas operações internas e interestaduais:

“§2º. O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá o 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; (...)”

Analisando-se referido dispositivo e, ainda, a exposição de motivos da Carta Constitucional de 1988 no aspecto relativo à instituição da não-cumulatividade do ICMS constata-se que a intenção do legislador foi a de estimular a eficiência econômica através da neutralidade fiscal, gerando condições que viessem a facilitar o desenvolvimento econômico e corrigir distorções decorrentes da cobrança cumulativa desse imposto.

Feito esse breve registro, passar-se-á à análise da regra matriz de incidência tributária do ICMS, não sem antes realizar uma breve análise acerca do conceito de normas, regras e princípios.

CAPÍTULO 2 – NORMAS, REGRAS E PRINCÍPIOS

São comuns as confusões realizadas pelos intérpretes do direito positivo entre o conceito de normas, regras e princípios jurídicos. Por essa razão, antes de se analisar a regra matriz de incidência tributária, faz-se necessário analisar, ainda que perfunctoriamente, dado que não é este o objetivo principal deste trabalho, tais institutos.

2.1 Conceito de Normas

Como cediço, o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país. Por sua vez, as normas jurídicas são as noções agrupadas no intelecto humano que fazem surgir os juízos ou pensamentos, expressos em proposições, ou seja, as normas jurídicas vem a ser a significação obtida a partir da leitura dos textos do direito positivo, não sendo demais afirmar que a leitura de um mesmo texto pode ensejar significações diferentes, a depender da noção que o leitor tenha dos termos empregados nessas proposições. Por isso, adverte o professor Paulo de Barros Carvalho¹:

“Se pensarmos que a norma é um juízo hipotético-condicional (*se ocorrer o fato X, então deve ser a prestação Y*), formado por várias noções, é fácil concluir que nem sempre um só texto (de lei, p. ex.) será suficiente para transmitir a integridade existencial de uma norma jurídica. Às vezes, os dispositivos de um diploma definem uma, algumas, mas nem todas as noções necessárias para a integração do juízo e, ao tentar enunciá-lo verbalmente, expressando a correspondente proposição, encontramos-lo incompleto, havendo a premência de consultar outros textos do direito em vigor.

Isolar os termos imprescindíveis à compostura do juízo lógico, entretanto, não é tudo. Feito isso, deve o jurista examinar os grandes princípios que emergem da totalidade do sistema, para, com eles, buscar a interpretação normativa. A significação advirá desse empenho em que os termos do juízo são compreendidos na conformidade dos princípios gerais que iluminam a ordem jurídica. Assim, insistir na diferença entre texto do direito positivo e norma jurídica, sobre ser importante, é extremamente útil para o adequado entendimento do trabalho hermenêutico desenvolvido pelo cientista do Direito. Este, conhecedor que é das noções jurídicas fundamentais, bem como das formas possíveis de combiná-las sabe, por certo,

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª. Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 41.

interpretar aquilo que lê, à luz dos *magno*s princípios, produzindo as significações (normas jurídica) da mensagem legislada.”

Infere-se do quanto até aqui expendido que as normas jurídicas não se confundem com os enunciados (leis, decretos-leis, etc), embora elas sejam, conforme lição do professor Paulo de Barros Carvalho², *expressões irredutíveis de manifestação do deôntico*, assim compreendidas as informações elementares que permitem ao leitor do texto jurídico compreender com exatidão a mensagem legislada e as implicações decorrentes do incumprimento (*i. e.* a sanção).

2.2 Conceito de Regras

As regras, por seu turno, são determinações objetivas, normas com maior grau de concretude, destinadas, por isso mesmo, a regular situações específicas e bem delineadas, sendo a imperatividade sua característica marcante. Nos dizeres do professor Paulo de Barros Carvalho³, “as regras do direito existem para organizar a conduta das pessoas, umas com relação às outras” e, por vezes, são utilizadas como sinônimo de normas jurídicas⁴, à semelhança do emprego sinônimo que será feito neste trabalho, esclarecendo, o ilustre professor da PUC e das arcadas:

“De fato, o discurso produzido pelo legislador (em sentido amplo) é, todo ele, redutível a regras jurídicas, cuja composição sintática é absolutamente constante: um juízo condicional, em que se associa uma consequência à realização de um acontecimento fático previsto no antecedente. Agora, a implicação é a figura das formações normativas, após a leitura dos enunciados prescritivos. E ênfase a sequencia temporal exatamente para deixar claro que os

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8ª. Ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 40.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª. Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 34.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8ª. Ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 40.

enunciados prescritivos recebem tratamento formal ao serem acolhidos em nossa mente, que os agrupa e dispõe na conformidade lógica daquela fórmula iterativa que mencionamos. Vê-se que os enunciados prescritivos ingressam na estrutura sintática das normas, na condição de proposição-hipótese (antecedente) e de proposição-tese (consequente). *E tudo isso se dá porque firmamos a norma jurídica como unidade mínima e irreduzível de significação do deôntico.* Quero transmitir, dessa maneira, que reconheço força prescritiva às frases isoladas dos textos positivados. Nada obstante, esse teor prescritivo não basta, ficando na dependência de integrações em unidades normativas, como mínimos deônticos completos. *Somente a norma jurídica, tomada em sua integridade constitutiva, terá o condão de expressar o sentido cabal dos mandamentos da autoridade que legisla.*

Isso não quer dizer que seja impossível elaborar, a partir da redação de um único artigo de qualquer documento jurídico-positivo, uma norma na plenitude de sua inteireza lógica. Porém, não é frequente que o intérprete venha a fazê-lo. Ao travar contato com a materialidade física do texto legislado, sabe ele, perfeitamente, que pode ter de percorrer longo caminho, em termos de integração do sistema, de modo que, na maioria dos casos, sairá a busca de outros enunciados, muitas vezes em diplomas bem diferentes daquele que examina, tudo para montar uma única regra do conjunto, obtendo, então, plena esquematização formal da mensagem positivada.” (negritou-se).

A conclusão que se extrai da leitura do quanto acima reproduzido é que a regra possui caráter dual unido por um ato de vontade do legislador, dualidade essa expressa por um dever-ser traduzido na expressão “se o antecedente, então deve-ser o consequente”.

Por oportuno, registre-se que as normas jurídicas se dividem em normas primárias (as que estabelecem deveres) e secundárias (as que permitem ao titular do direito subjetivo enunciado na norma primária postular do Estado uma solução de natureza jurisdicional); gerais (as que se dirigem a sujeitos indeterminados) e individuais (as que se dirigem a um indivíduo ou a um grupo identificado de pessoas); abstratas (as que prevêm fatos de ocorrência futura e incerta) e concretas (as que prevêm fatos consumados no espaço e no tempo), relevando invocar uma vez mais o escólio do professor Paulo de Barros Carvalho⁵, para quem “Na hierarquia do direito posto, há forte tendência de que as normas gerais e abstratas se concentrem nos escalões mais altos, surgindo as gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas à medida que o direito vai se positivando, com vistas à regulação efetiva das condutas interpessoais.”

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8ª. Ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 56

De resto, como será visto a seguir, diferentemente dos princípios, as regras devem ser única e tão-somente observadas pelo intérprete, sem que exista espaço para ponderações no momento da sua aplicação ao caso concreto, de modo que, havendo colisão entre duas normas, apenas uma delas será observada ao passo que a outra regra será invalidada.

2.3 Conceito de Princípios

Nada obstante a riqueza significativa, a saber, a variada carga semântica que possui a palavra “princípio”, que ora expressa o “início”, o “ponto de origem”, o “ponto de partida”, o “começo”, ora o “fundamento” de algo, ora um “critério”, ora um “valor”, é certo que, para os fins pretendidos neste trabalho, o termo linguístico que melhor representa seu significado é “norma jurídica de posição privilegiada”, fruto da cultura de um povo.

Feito esse registro, pode-se afirmar que os princípios são normas fundantes que dão suporte e base a um sistema, iluminando a compreensão das outras normas que o integram. São extraídos do contexto normativo e têm como característica a generalidade e a abstração. Nos dizeres do professor Paulo de Barros Carvalho⁶ “são ‘normas jurídicas’ carregadas de forte conotação axiológica”, assim compreendidas as regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema:

“(…) há que se ter como premissa que, sendo objeto do mundo da cultura, o direito, e mais particularmente as normas jurídicas, estão sempre impregnadas de valor. Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função de seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos.

Em direito, utiliza-se o termo ‘princípio’ para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor,

⁶ CARVALHO. Paulo de Barros Carvalho. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed., São Paulo: Noeses, 2011, p. 261.

independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma.”

Dito em palavras diferentes, os princípios representam os valores mais importantes de um povo em conformidade com a sua ideologia e, por isso mesmo, servem de referência axiológica, influenciando e orientando a criação, a introdução de outras normas no sistema, servindo, portanto, de referencial para estabelecer a hierarquia do conjunto normativo.

Os princípios tributários, por seu turno, são normas jurídicas que estabelecem limitações à competência tributária, ao poder de instituir tributos, ou seja, são diretrizes positivas que dizem ao intérprete da lei e ao legislador como a competência tributária pode e deve ser exercida, invalidando eventuais outras normas de inferior hierarquia que com eles conflitem, posto que se encontram posicionados acima do ordenamento jurídico, sendo oportuna a conclusão externada pelo professor André Mendes Moreira⁷, quando, ao comparar “normas” e “princípios”, afirmou:

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

Feita essa necessária digressão, analisar-se-á mais adiante se não-cumulatividade figura entre os axiomas norteadores do direito tributário, não sem antes discorrer um pouco mais sobre a regra matriz de incidência tributária.

⁷ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. Ed. Revista e atualizada, São Paulo: Noeses, 2012, pp. 120-121.

CAPÍTULO 3 - DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Preliminarmente ao estudo da cumulatividade e da não-cumulatividade, é necessário analisar o fenômeno da incidência da norma tributária aplicável ao ICMS.

Não obstante o objeto de estudo desta monografia seja outro, o estudo da regra matriz de incidência tributária permitirá compreender como a cumulatividade e a não-cumulatividade afetam a estrutura normativa deste imposto.

O direito, como ciência social, tem por elemento de trabalho a linguagem. Uma vez que se trata de ciência voltada à disciplina do comportamento humano em suas relações de intersubjetividade, não lhe interessam os eventos, ou seja, os acontecimentos do mundo fenomênico despidos de formação linguística, mas apenas os acontecimentos vertidos em linguagem, ou seja, os fatos que, de resto, deverão estar traduzidos em linguagem qualificada, a saber, a linguagem jurídica. Quando traduzidos em linguagem competente, ou seja, em linguagem jurídica, esses fatos serão chamados de fatos jurídicos. Valiosos são os ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho a respeito deste assunto⁸:

“O direito positivo está vertido numa linguagem, que é seu modo de expressão. E essa camada de linguagem, como construção do homem, se volta para a disciplina do comportamento humano, no quadro de suas relações de intersubjetividade. As regras do direito existem para organizar a conduta das pessoas, umas com relação às outras. Daí dizer-se que ao Direito não interessam os problemas intrasubjetivos, isto é, da pessoa para com ela mesma, a não ser na medida em que esse elemento interior e subjetivo corresponda a um comportamento exterior e objetivo. Toda importância do direito posto, numa sociedade historicamente considerada, ganha forma e evidência sempre que nos lembramos dessa arguta observação: *Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito*⁹. Seja como for, a disciplina do comportamento

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª. Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 34.

⁹ Lourival Vilanova. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, Revista dos Tribunais, 1977, pp. 3-4 *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª. Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 34.

humano, no convívio social, se estabelece numa fórmula linguística, e o direito positivo aparece como um plexo de proposições que se destinam a regular a conduta das pessoas, nas relações de inter-humanidade”.

Infere-se do quanto acima expendido que o direito positivo somente é assim considerado quando o legislador, diante dos variados eventos possíveis, seleciona aquele que ele julga relevante e o converte em norma jurídica, passando, então, a proposição descritiva recém-criada a fazer parte do direito posto (i. e. direito positivado/produto legislado) que, conforme bem esclarece a professora Aurora Tomazini de Carvalho¹⁰, nada mais é que o conjunto de normas jurídicas válidas num dado país:

“Dentre as inúmeras referências denotativas do termo ‘direito’ encontramos duas realidades distintas: o direito positivo e a Ciência do Direito, dois mundos muito diferentes, que não se confundem, mas que, por serem ambos tomados como objeto do saber jurídico, acabam não sendo percebidos separadamente por todos.

(...)

Uma coisa é o direito positivo enquanto conjunto de normas jurídicas válidas num dado país, outra coisa é a Ciência do Direito enquanto conjunto de enunciados descritivos destas normas jurídicas. São dois planos de linguagem distintos, cujas diferenças devem estar bem definidas em nossa mente para não incidirmos no erro de confundi-los”.

Feita essa necessária diferenciação, registre-se, em rápidas palavras, que a regra matriz de incidência tributária nada mais é do que a estrutura mínima (porém, completa) de atuação do direito. Em palavras diferentes, a regra matriz de incidência tributária é a descrição do processo de subsunção do fato à norma (incidência tributária), a representação do mínimo irreduzível de manifestação do deôntico, a descrição de como se dará o encontro do fato com a exata descrição de si no ordenamento jurídico (normatização pelo legislador), desencadeando

¹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 3ª. Ed., São Paulo: Noeses, 2013, pp. 95-98.

consequências jurídicas. Nos dizeres dos professores Paulo Cesar Conrado e Eurico Marcos Diniz de Santi, a regra matriz de incidência é a norma geral e abstrata¹¹:

“em cujo antecedente encontra-se a lista de notas que um acontecimento precisa ter para ser considerado fato jurídico tributário e em cujo conseqüente vê-se, doutra parte, as notas que uma relação tem de ter para ser considerada obrigação tributária. Avançando mais ainda, agora na direção do plano individual e concreto, encontrar-se-á outra peça essencial do processo de constituição das obrigações tributárias: a norma (individual e concreta) do lançamento, em cujo antecedente constará um enunciado protocolar denotativo, obtido pela redução à unidade da classe de notas do antecedente da norma geral e abstrata, e em cujo conseqüente ter-se-á, por fim, um outro enunciado, também protocolar e denotativo, construído pela redução à unidade da classe de notas do conseqüente da norma geral e abstrata.”

Enquanto descrição normativa abstrata do fato, denomina-se hipótese tributária. A partir do momento em que essa previsão normativa ganha concretude, isto é, quando verificada a ocorrência do evento, encontrando-se este previamente normatizado pelo legislador e vertido em linguagem pela autoridade competente, exsurge a figura do fato jurídico-tributário. Portanto, a hipótese tributária está para o fato jurídico tributário como o conseqüente está para a relação tributária. Nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho¹²:

“... todos os fatos são construções de linguagem, e, como tanto, são representações metafóricas do próprio evento.

(...)

Posto isto, percebemos que a construção do fato jurídico nada mais é que a constituição de um fraseado normativo capaz de justapor-se como antecedente normativo de uma norma individual e concreta.

¹¹ ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos *et al.* Coordenador: CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário Analítico*. São Paulo: Noeses, 2011, pp. 171-172.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed., São Paulo: Noeses, 2011, pp. 305-306.

É importante compreender-se que a regra matriz de incidência tributária não é composta somente pela hipótese, também denominada de suposto ou antecedente. A hipótese tem função descritora, isto é, prever exatamente o fato social normatizado, porém, é o conseqüente que tem a função de prescrever o estabelecimento das relações jurídicas, as conseqüências jurídicas para este fato social normatizado. Sob o âmbito da primeira encontraremos os critérios material, espacial e temporal ao passo que sob o âmbito do segundo, encontraremos os critérios pessoal e quantitativo. Ainda nas palavras do ilustre professor Paulo de Barros Carvalho¹³

“A hipótese, como proposição descritiva de situação objetiva real, na lição rigorosamente correta de Lourival Vilanova, é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como fatos jurídicos. Mas esse descritor, que é o antecedente ou suposto da norma, está imerso na linguagem prescritiva do direito positivo, porque, mesmo formulado por um conceito de teor descritivo, vem atrelado à conseqüência da regra, onde reside a estipulação da conduta (prescritor), meta finalística e razão da própria existência do direito. Por isso, os conceitos jurídicos veiculados na hipótese não estão sujeitos aos valores de verdade ou falsidade, como as proposições descritivas que os cientistas emitem. As hipóteses das normas jurídicas valem ou não valem, como também as respectivas conseqüências (prescritas) tem validade ou invalidade.”

Como se vê, a hipótese tributária está para o fato jurídico tributário como o conseqüente está para a relação tributária. Contudo, a hipótese de incidência apenas descreve o fato jurídico que será tributário apenas e somente se o acontecimento for vertido em linguagem tributária, quando, então, surgirá a relação jurídica tributária descrita no conseqüente. Ao escolher os fatos que lhe interessam como pretexto para desencadear efeitos jurídicos, o legislador expede conceitos que selecionam propriedades do evento. Lembra o professor da PUC e das Arcadas que os conceitos quer normativos, quer empírico naturais ou empírico-sociais, são, invariavelmente, seletores de propriedades.

¹³ CARVALHO. Paulo de Barros Carvalho. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed., São Paulo: Noeses, 2011, pp. 322-323.

Dessa maneira, passar-se-á à uma breve análise dos critérios identificadores da regra matriz de incidência tributária do ICMS, tributo indireto, plurifásico e, portanto, não-cumulativo.

3.1 Critérios Identificadores da Regra Matriz de Incidência do ICMS

3.1.1. Critério Material

Cuida do núcleo da hipótese tributária, que é formado por um verbo no infinitivo e seu complemento, os quais sempre estarão relacionados aos critérios de espaço e de tempo, sejam os que encerram um fazer, um dar ou simplesmente um ser (estado).

No ICMS, o critério material compreende as operações de circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes; o fornecimento de mercadorias com serviços tributáveis pelo ISSQN, sempre que a lei do imposto municipal determinar a incidência do ICMS na operação; o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não-tributáveis pelo ISSQN; as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de pessoas, bens, mercadorias ou valores – por qualquer via; as prestações onerosas de serviços de comunicação; a entrada de mercadoria ou bem importado do exterior; a importação de serviços de transporte e comunicação, inclusive aqueles cuja prestação tenha ocorrido fora do País; a entrada de petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e de energia elétrica, quando se tratar de operação interestadual e quando o adquirente for o consumidor final desses produtos (não os destinados à revenda ou industrialização).

3.1.2. Critério Espacial

Revela o lugar de ocorrência da hipótese de incidência tributária.

No ICMS, o critério material será qualquer lugar do território nacional e, nas hipóteses expressamente previstas na Constituição Federal, no exterior;

3.1.3. Critério Temporal

Indica o momento em que acontece o fato descrito na hipótese de incidência tributária, quando, então, passará a existir o vínculo jurídico entre devedor e credor (caso vertido o acontecimento em linguagem jurídica competente), ou seja, é o marco para a ocorrência no plano fático da hipótese descrita na norma abstrata e que culmina na instauração da relação jurídica tributária. A escolha desse momento é feita pelo próprio legislador, e pode constituir-se em simples referência a um instante (ou fração de tempo) determinado.

No ICMS, o aspecto temporal é preenchido no momento da saída da mercadoria, do desembaraço aduaneiro ou da prestação de serviços, sendo que nos serviços de comunicação pré-pagos, considera-se, por ficção, ocorrido o fato gerador no momento da entrega ao usuário da ficha, cartão ou assemelhado com que o serviço for pago (art. 12., §1º da Lei Complementar nº 87/96).

3.1.4. Critério Pessoal

Aponta os sujeitos da relação jurídica, ou seja, indica quem será o titular do direito subjetivo para exigir a prestação pecuniária e também aquele que deve cumprir a prestação, respectivamente, sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária.

No ICMS, o contribuinte é o comerciante, industrial, produtor, importador ou prestador de serviço de comunicação e de transporte interestadual ou intermunicipal ao passo que o sujeito ativo da exação serão os Estados-membros e Distrito Federal.

3.1.5. Critério Quantitativo

Por meio deste critério será calculado o montante da prestação pecuniária devida a título de tributo, subdividindo-se na base de cálculo e alíquota. Diz-se que a primeira tem

como função medir a intensidade, as proporções reais do fato e também confirmar, infirmar ou afirmar o critério material. A segunda, em conjunto com a primeira, revelará o montante a ser apurado a título de tributo.

No ICMS, a base de cálculo do imposto é, como nos IVAs em geral, o valor integral da operação ou prestação tributada, sendo que, na importação, são agregados ainda os custos da operação, o IPI, o II e o IOF, além de eventuais taxas e contribuições aduaneiras.

Já a alíquota, subdividida em interna e interestadual, é livremente estabelecida pelos Estados (embora o art. 155, § 2º, V, *b*, da CF faculte ao Senado Federal a possibilidade de fixar alíquotas mínimas e máximas do tributo), sendo em média 17% a alíquota interna para as operações com mercadorias e transporte interestadual e intermunicipal e 25% para as prestações de serviço de comunicação. A alíquota interestadual é fixada pela Resolução do Senado Federal nº 22/89, sendo de 7% ou 12%, a depender do Estado de destino;

Demonstrou-se, portanto, como ocorre a incidência da hipótese normativa tributária diante de um fato no mundo real, a partir da sua subsunção à norma, exurgindo o fato jurídico tributário do ICMS. Entende-se que nos casos da não-cumulatividade ocorre fenomenologia semelhante à que ocorre com a substituição tributária, a incidência monofásica e a isenção, isto é, exurge uma nova regra matriz de incidência tributária, que investe contra a regra matriz de incidência tributária anterior, modificando-lhe um dos critérios identificadores.

CAPÍTULO 4 – DA CUMULATIVIDADE

Previamente ao estudo do fenômeno da não-cumulatividade, faz-se necessário estudar, ao menos, sucintamente, o seu oposto, a cumulatividade. Logo, torna-se essencial adentrar-se quanto à compreensão das expressões cadeia monofásica e plurifásica (multifásica), que são especialmente perceptíveis nos tributos incidentes sobre a circulação de mercadorias decorrentes de vendas.

Na realidade, diz-se que as expressões “cadeia monofásica” e “cadeia plurifásica” são plurívocas, haja vista serem utilizadas tanto para designar o arquétipo, o esqueleto da cadeia econômica de um determinado setor de atividade, quanto para designar o regime tributário aplicável de um determinado tributo sobre esse mesmo setor.

Ressalte-se ser imprópria a expressão “cadeia monofásica”, uma vez que esta se caracteriza pela existência de um único fato hábil a ensejar a incidência da regra matriz de incidência tributária, não se verificando, portanto, o reflexo de sucessivas incidências, de acordo com a sucessão das etapas percorridas pelas mercadorias no âmbito daquela atividade econômica, esta sim própria da cadeia plurifásica.

No que diz respeito à cadeia plurifásica, é possível que o regramento tributário aplicável seja monofásico quando, por opção legislativa, concentrar-se um determinado tributo que incidiria sobre todas as etapas componentes da cadeia em uma única etapa desta. Já no caso de regime tributário plurifásico (multifásico), verifica-se a incidência deste tributo, de acordo com a sucessão das etapas ensejadoras da incidência. Por isso justamente nesta última hipótese será observada a ocorrência do fenômeno chamado cumulatividade, quando a sucessão da incidência de um mesmo tributo em sucessivas etapas da cadeia fizer-se sentir em sua integralidade, isto é, o tributo cobrado na etapa anterior de uma dada cadeia integrará a base de cálculo do mesmo tributo na etapa posterior.

CAPÍTULO 5 – DA NÃO CUMULATIVIDADE

O fenômeno da não-cumulatividade não é novidade para o ordenamento jurídico pátrio, sendo de há muito associado ao IPI e ao ICMS, tributos indiretos e incidentes sobre o consumo, portanto, plurifásicos.

Diferentemente do que ocorre na cumulatividade que, como visto no capítulo anterior, faz sentir os efeitos da incidência tributária em sucessivas etapas da cadeia de produção, posto que o tributo cobrado numa dada etapa integrará a base de cálculo do mesmo tributo na etapa posterior, quando se estiver diante da não-cumulatividade os efeitos da incidência tributária ocorrida na etapa anterior não integrará a base de cálculo da etapa seguinte. Essa a ilação que se extrai das disposições do artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal que introduziu a não-cumulatividade da seguinte forma, *verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (...)”

Infere-se das disposições acima reproduzidas que a não-cumulatividade do ICMS permite a translação jurídica do ônus tributário do imposto para o adquirente final dos bens e serviços (contribuinte de fato), estimulando a competitividade e reduzindo a incidência do

tributo no processo de formação dos preços das mercadorias e dos serviços prestados, assegurando neutralidade ao ICMS e a livre concorrência.

Outrossim, as disposições do artigo 20 da Lei Complementar Federal nº 87/1996 esclarecem o mecanismo pelo qual haverá de se operar a não-cumulatividade:

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente **cobrado** em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”

Por sua vez, dado que o sistema de referência da não-cumulatividade é o do direito tributário, o sujeito passivo mencionado em sobredito dispositivo corresponde àquelas pessoas que atendam às condições fixadas pelo artigo 121 do Código Tributário Nacional – CTN, *verbis*:

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

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

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

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

Registre-se, por oportuno, o entendimento do professor André Mendes Moreira¹⁴, para quem, após o advento da Emenda Constitucional nº 42/2003, a não-cumulatividade pode ser dividida em *lato sensu* e *stricto sensu*:

“A qualificação aqui proposta para a não-cumulatividade clássica se deve ao fato de que, a partir da EC nº 42/03, a Constituição passou a predicar a aplicação desse instituto às contribuições sobre a receita bruta. Como estas não são exações plurifásicas, porém ao mesmo tempo passaram a ser não-cumulativas por imposição da CR/88 e de suas leis de regência, criou-se uma nova modalidade de não-cumulatividade no País, aplicada a exações que não gravam o consumo de bens e serviços. Sendo assim, propomos a distinção entre não-cumulatividade *stricto sensu*, que é o instituto clássico e aplicado a tributos plurifásicos, e a não-cumulatividade *lato sensu*, que consiste em mera técnica de apuração do *quantum debeatur*, sem o condão de alcançar a neutralidade tributária ou mesmo de permitir a translação jurídica do ônus do gravame ao adquirente final.”

Portanto, doravante, ao se fazer menção à não-cumulatividade clássica ou *stricto sensu*, ou seja, ao sistema de compensação de créditos e débitos que garante a neutralidade fiscal, utilizar-se-á tão somente a expressão “não-cumulatividade”

5.1. Não-cumulatividade: princípio ou regra?

Uma vez que a não-cumulatividade restou prevista no plano constitucional e que ao instituí-la o legislador constituinte objetivou evitar que o preço das mercadorias e serviços se tornasse extremamente elevado devido à carga tributária incidente sobre a operação, embora autores como o professor Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli defendam ser a não-cumulatividade uma regra de dever instrumental¹⁵, ou seja, regra técnica direcionada a

¹⁴ *Op. cit.*, p. 109.

¹⁵ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli. *A não-cumulatividade do ICMS – uma aplicação da teoria sobre as regras do Direito e as regras dos jogos*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 20-21.

orientar e regular a conduta humana¹⁶ [do contribuinte], tem-se que o melhor entendimento está com o professor André Mendes Moreira¹⁷, para quem:

“Uma vez que os princípios fundam-se em valores maiores, orientando a elaboração e a interpretação das regras, ao passo que as regras são normas prescritoras de condutas (obrigatórias, permitidas ou proibidas) e impositivas de sanção em caso de descumprimento (ou seja, as regras orientam o agir do homem; os princípios são invocados para evitar que, em casos concretos, a aplicação da regra se torne desarrazoada, desproporcional ou injusta), e, ainda, que foi lançado no plano constitucional o comando “abatendo-se o montante cobrado nas operações anteriores” foi constitucionalizado, **a Lei Maior passou a efundir mais do que uma simples regra de apuração do *quantum* devido, articulando um verdadeiro princípio, dado que a não-cumulatividade possui diversas funções:**

(a) a translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte de facto, não onerando os agentes produtivos;

(b) a neutralidade fiscal, de modo que o número de etapas de circulação de mercadoria não influa na tributação sobre ela incidente;

(c) o desenvolvimento da sociedade, pois a experiência mundial denota que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza, pois encarece a circulação de riquezas;

(d) a conquista de mercados internacionais, permitindo-se a efetiva desoneração tributária dos bens e serviços exportados (impraticável no regime cumulativo de tributação);

(e) a isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros, pois a não-cumulatividade possibilita a cobrança, na importação, de tributo em montante idêntico ao suportado pelo produtor nacional.” (negritou-se).

Os argumentos acima reproduzidos demonstram inexistir dúvidas sobre ser a não-cumulatividade um axioma, e, pois, um princípio jurídico de direito tributário que se traduz em característica elementar dos tributos incidentes sobre o consumo (tributos indiretos), a exemplo do que ocorre com o ICMS, afastando a superposição contributiva de modo a assegurar ao contribuinte do ICMS o direito de não vê-lo incluído em mais de uma etapa da cadeia de produção.

¹⁶ *Op. cit.*, p. 41.

¹⁷ *Op. cit.*, p. 118.

CAPÍTULO 6 – DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A substituição tributária é tema que de há muito causa cizânia no ordenamento jurídico brasileiro, encontrando-se prevista desde a década de 60 no Código Tributário Nacional, em seu artigo 121 que, ao conceituar o sujeito passivo da obrigação tributária, estabeleceu haver a possibilidade de tal obrigação ser transferida a terceiro, estranho à pessoa do contribuinte, decorrendo o dever de pagar tributo a ele conferido [terceiro] de expressa disposição de lei, *verbis*:

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

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

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

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

O sentido do dispositivo acima, por sua vez, foi completado pelas disposições do artigo 128 de referido *codex* que inicia o capítulo propriamente dito da substituição tributária, *verbis*:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

Esclarece o professor André Mendes Moreira¹⁸ que a substituição tributária teve seu embrião na pauta fiscal, pensada como mecanismo de facilitar o controle da arrecadação e fiscalização dos tributos:

“Logo após a criação do ICMS, ainda na década de 1960, alguns Estados pretenderam incrementar sua arrecadação por meio da edição de tabelas com os valores que deveriam ser tomados como base de cálculo do imposto estadual na venda de mercadorias. Essas presunções eram sempre superiores aos montantes efetivamente praticados no mercado e, com isso, propiciavam o ingresso financeiro adicional pretendido pelos Fiscos.

Como o arbitramento da base de cálculo de qualquer tributo somente é admissível em caráter excepcional e na forma prescrita pelo artigo 148 do CTN, a discussão sobre tais ‘ficções jurídicas’ criadas pelos Estados-membros não tardou a chegar ao Supremo Tribunal Federal.”

Ao se debruçar sobre o tema acima, esclarece-nos sobredito professor¹⁹, o STF não condenou a utilização da pauta fiscal, mas impediu a sua prevalência quando demonstrado que, no caso concreto, a aplicação do valor arbitrado destoar da realidade em prejuízo do contribuinte:

“Diante desse quadro, desde então, as Cortes Pátrias passaram a repelir os intentos estatuais de majoração do ICM devido por meio das pautas fiscais. Com isso, ainda que pretendessem cobrar o imposto com base em tabelas próprias (o que era feito no intuito ora de facilitar o processo fiscalizatório, ora de antecipar o momento do pagamento do ICM, tornando-o devido a partir da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte, ao invés de somente quando da sua saída), os entes federados foram obrigados a respeitar o efetivo valor de venda das mercadores. Tal medida foi importante para que a não-cumulatividade pudesse se firmar, pois, se a fixação unilateral pelos Estados-membros da base de cálculo do ICM (em total descompasso com a realidade não tivesse sido vedada, submergiria toda a técnica da tributação sobre o valor acrescido que se pretendia implementar com o referido imposto. Assim, a fixação das pautas de valores pelos Estados somente foi admitida pelos Tribunais quando condizente com os preços de mercado. Em muitos casos, a responsabilidade era inclusive atribuída aos fabricantes ou atacadistas, liberando o varejista da obrigação de recolha do imposto. Tratava-se do embrião da intitulada substituição tributária (ST) para frente, que atribuía a terceiro (o responsável, referido no art. 121 do CTN) o dever de pagar o tributo devido por outrem.”

¹⁸ *Op. cit.*, p. 213.

¹⁹ *Op. cit.*, pp. 215-216.

Feito esse breve desvio, necessário para demonstrar o entendimento do Pretório Excelso no sentido de ser legítima a criação de mecanismos de arrecadação pelo poder tributante com vistas a facilitar o recolhimento de tributos, benefícios esses que foram transplantados para a substituição tributária, é certo que até pouco tempo atrás, havia acalorado debate no âmbito doutrinário e jurisprudencial sobre ser válida ou não a substituição tributária, por não haver previsão constitucional esclarecendo a forma como ela haveria de se operar, pontificando o professor José Roberto Rosa²⁰, que “tal debate só arrefeceu quando a Constituição Federal, em 1993, por meio da Emenda 3/93, passou a incorporar em seu próprio texto a autorização para tal procedimento”.

No plano constitucional ela se materializou no capítulo que trata das limitações ao poder de tributar, nas disposições do artigo 150, § 7º, *verbis*:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador

²⁰ ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS - Manual Explicativo*. 2. Ed. Itu: Ottoni Editora, 2008, p.8;

deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

O dispositivo acima reproduzido foi complementado pelas disposições da alínea *b*, do inciso XII ao parágrafo 2º, do artigo 155 da CF que assim dispôs:

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

(...)

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

(...)

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

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;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)” (negritou-se)

Cumprindo o mandamento acima reproduzido, a Lei Complementar 87/96 dispôs em seu artigo 6º, § 1º:

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

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

Interessante notar que o referido dispositivo exige a edição de lei estadual para que a substituição tributária venha a existir, de modo que o quanto ali previsto não poderá ser regulado por decretos, portarias ou convênios, mas, tão somente, por lei estadual, que, de resto, não poderá ir de encontro às exigências previstas em referida Lei Complementar.

Outrossim, a lei não pode determinar qualquer pessoa para ser substituto tributário em uma relação, mas apenas aquele que se encontre vinculado, seja objetiva ou subjetivamente, ao fato gerador. Da mesma forma, a LC 87/96 não autoriza que se atinja qualquer pessoa, mas apenas o contribuinte do imposto ou depositário a qualquer título. Em outras palavras: a lei estadual só poderá determinar que certa pessoa seja substituta, se a mesma estiver revestida dessas qualidades.

Registre-se, por oportuno, que a responsabilidade prevista nos dispositivos acima reproduzidos é distinta daquela prevista nas disposições do artigo 135 do CTN (em que a obrigação tributária nasce em razão de algum fato ocorrido posteriormente ao fato jurídico tributário praticado pelo contribuinte, sendo, então, a obrigação tributária, ou seja, o ônus de pagar o tributo, transferido ao terceiro) posto que esse dispositivo disciplina a responsabilidade em sentido estrito, em que terceiros são responsabilizados pelo pagamento do tributo por terem praticado ato ilícito, exigindo-se, por isso mesmo, mais que mera culpa, caso típico de dolo mesmo.

Embora sobreditas disposições também cuidem de hipótese de sujeição passiva indireta (ou responsabilidade *lato sensu*), interessa ao presente estudo apenas a sujeição passiva indireta por substituição, em que a obrigação tributária é transferida para terceiro, única e exclusivamente por opção do legislador.

Sempre que a lei disser que o terceiro é obrigado ao pagamento do tributo antes do contribuinte, estar-se-á diante de hipótese de substituição.

6.1. Espécies de substituição tributária

De acordo com o professor José Roberto Rosa²¹, a substituição tributária pode ocorrer sob várias modalidades, apresentando, o eminente juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, profícua exemplificação, sendo certo, entretantes, dadas as finalidades propostas inicialmente, que o presente estudo se limitará a analisar as figuras da substituição progressiva e da substituição regressiva:

“Substituição de operações antecedentes (diferimento): produtor rural vende frutas para indústria de sucos, batatas para indústria de salgadinhos, café para indústria torrefadora, etc. Como para o Estado é bem mais interessante esperar a circulação da mercadoria afunilar na indústria para aí controlar o tributo, inclusive porque o produtor rural está dispensado de escrituração, a maioria dos Estados prefere conceder o diferimento, ou seja – **o momento do pagamento do imposto fica diferido para momento futuro e a responsabilidade do imposto fica transferida para o destinatário, desde que seja contribuinte do mesmo Estado.** No diferimento, o fato gerador acontece, a operação é tributada, porém o momento do pagamento é postergado e a responsabilidade é transferida para outra pessoa. O responsável (substituto) que adquire a mercadoria livre do imposto, ficará, entretanto, com a obrigação em relação ao fato gerador já ocorrido.

Substituição de operações e prestações concomitantes: vários Estados preferem cobrar o ICMS incidente sobre o serviço de transporte prestado por autônomos e por transportadoras de outro Estado de um substituto, no caso, um contribuinte do Estado que contratou o transportador. Assim, **por exemplo, uma empresa que contrata um transportador para levar uma mercadoria, pode ser colocada como substituta do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte, descontando o valor do transportador e recolhendo ao Estado como sujeito passivo por substituição tributária, em relação ao ICMS sobre o serviço de transporte.**

Substituição de operações subsequentes (retenção do ICMS na fonte): quando determinado produto tem poucos fabricantes ou importadores e um sem número de comerciantes que o revendem, pode ser interessante para o Estado exigir do fabricante ou do importador que, ao vender para o comerciante, calcule, à parte, o valor presumido da venda futura do comerciante e já cobre na nota fiscal, em separado, o valor do ICMS retido por substituição tributária, em relação às

²¹ ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS - Manual Explicativo*. 2. Ed. Itu: Ottoni Editora, 2008, pp. 9-10;

operações subsequentes. **O fabricante ou importador será o substituto e repassará ao Estado, separadamente do valor do seu imposto próprio, o valor do ICMS retido por substituição tributária de seus clientes revendedores.**

Retenção do diferencial de alíquota – prevê a Constituição Federal que, quando um contribuinte adquire ativo fixo ou material de uso ou consumo de outro Estado, deve pagar o diferencial entre a alíquota interna e a interestadual. Pois bem, se a mercadoria adquirida com esse fim está no rol daquelas que estão sujeitas à substituição tributária interestadual (por exemplo, pneus, tintas, automóveis), o remetente já deverá reter o diferencial de alíquota e repassar, como substituto, ao Estado do destinatário. Portanto, em relação às mercadorias que são objeto de acordo de substituição entre dois Estados, quando um contribuinte vende para usuário final contribuinte de outro Estado, deverá reter o diferencial, sem margem de lucro, e repassar ao Estado de destino”. (negrito no original)

À luz dessa conceituação, pontue-se ser figura polêmica a substituição para frente, representada acima pela modalidade substituição das operações subsequentes, também chamada de substituição tributária progressiva. A substituição para frente lida com figura embaraçosa que é a hipótese de incidência presumida, ou seja, lida com algo que ainda não aconteceu mas que provavelmente irá ocorrer, sendo, o tributo, pago antes de o fato acontecer (mas, e se não acontecer!?).

Por essa razão, há quem afirme tratar-se de modalidade de substituição inconstitucional, afirmando, de resto, os que assim pensam, que as disposições do §7º do artigo 150 da Constituição Federal foram introduzidas por Emenda, não sendo preceito da constituição originária, circunstância que reforçaria sua inconstitucionalidade. A despeito disso, é certo que o Supremo Tribunal Federal já enfrentou a questão e reconheceu ser válido o dispositivo, proclamando inclusive ser assegurado ao substituto a devolução do tributo pago indevidamente, caso o fato venha a não ocorrer.

Certo é que o mecanismo de arrecadação denominado substituição tributária proporciona a antecipação do recebimento do tributo ao erário pública, ainda que não se dê a operação posterior, não sendo outro o motivo porque tal instituto se aplica em setores estratégicos de arrecadação como o setor de combustíveis e o automobilístico, não sendo outro o motivo porque, na distribuição de combustíveis, a Petrobrás, ao distribuir gasolina aos postos recolhe imposto que o posto deveria recolher no momento da venda para o

consumidor, mesmo que o posto venha a não vender o combustível. De igual modo, as montadoras, ao dar saída dos veículos de suas fábricas, recolhem todos os tributos devidos. É, portanto, um mecanismo de segurança máxima para o fisco que, além de receber por antecipação, concentra a fiscalização em poucos contribuintes (ao invés de controlar os adquirentes, a ação fiscal controla uma fábrica, uma distribuidora de combustível, por exemplo). Confirma o quanto até aqui expandido, a ementa proferida no julgamento do Recurso Extraordinário nº 266.602²²:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DERIVADOS DE PETRÓLEO. CONSTITUCIONALIDADE. 1. **O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 213.396 (DJ de 01/12/2000), assentou a constitucionalidade do sistema de substituição tributária "para frente", mesmo antes da promulgação da EC nº 03/93.** 2. Alegação de que a aplicação do sistema de substituição tributária no mês de março de 1989 ofenderia o princípio da irretroatividade. Procedência. Embora a instituição deste sistema não represente a criação de um novo tributo, há substancial alteração no sujeito passivo da obrigação tributária. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido em parte.” (negritou-se).

Já na outra modalidade de substituição, a saber, na substituição regressiva, esclarece o multicitado professor André Mendes Moreira²³, “há o diferimento do imposto para a etapa subsequente da circulação da mercadoria. É o caso dos laticínios, que recolhem sobre o leite industrializado o valor do ICMS devido pelo fazendeiro que lhes vende a matéria prima”, proclamando, um pouco mais adiante, esse ilustre jurista que “A prática da substituição tributária em nada ofende a não-cumulatividade. Isso porque se assegura ao contribuinte beneficiado pelo diferimento a manutenção dos créditos relativos às suas aquisições tributadas.”

²² Relatora: Min. Ellen Gracie, julgamento realizado em 14/09/2006, Publicação 02/02/2007, Ement. Vol - 02262-6 PP 01248, LEX STF vol. 29, n. 339, 2007, pp. 275-284.

²³ *Op. cit.*, pp. 216-217.

CAPÍTULO 7 – DO DIFERIMENTO

Por se tratar de espécie do gênero substituição tributária, o diferimento, como não poderia deixar de ser, se constitui em mecanismo facilitador de arrecadação ao poder tributante, através da transferência da responsabilidade tributária para um contribuinte que participe de uma das etapas da cadeia de produção, desde que não se esteja diante de venda interestadual nem de venda a consumidor final, pois nesse caso o imposto não teria condição de ser cobrado em operação seguinte.

Embora no plano constitucional exista uma única menção a diferimento, nas disposições do artigo 43, § 2º, inciso III da Carta de 1988, no âmbito infraconstitucional o assunto é tratado por ao menos 27 leis ordinárias estaduais, sendo natural, por isso mesmo, a existência de divergências quanto à sua definição, embora o conceito seja o mesmo em todas as unidades federativas.

O professor José Roberto Rosa²⁴, ao discorrer sobre o assunto, leciona ocorrer o diferimento quando “os Estados adiam o momento do lançamento e do recolhimento do ICMS para momento futuro, transferindo a responsabilidade para o contribuinte destinatário da mercadoria”, esclarecendo, logo em seguida, ao invocar resposta à Consulta nº 11.792, de 24/04/1978, veiculada no Boletim Tributário nº 134, p. 559, não ser o diferimento benefício fiscal, posto que não necessita de convênio do Confaz por não retirar as operações do campo

²⁴ ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS - Manual Explicativo*. 2. Ed. Itu: Ottoni Editora, 2008, pp. 9-10;

da incidência do imposto, mas simplesmente transferir para etapa futura da circulação o momento do lançamento tributário [e, conseqüentemente, do pagamento].

Os ensinamentos do professor Rosa são enriquecidos pelo escólio do professor André Mendes Moreira²⁵ que, ao se debruçar sobre a *quaestio juris*, pontifica não haver confusão entre o conceito de diferimento e *isenção* por ser a isenção dispensa legal de tributo devido, equiparável ao pagamento, por ser ela causa extintiva do crédito tributário, não se confundindo, igualmente, o diferimento com a *não-incidência*, por ser ela hipótese em que não se concretiza o fato gerador da exação.

Dirigiu-se nesse sentido, a orientação do Superior Tribunal de Justiça quando, ao apreciar o tema, assim decidiu:

“Tributário. Embargos de Divergência em Recurso Especial. ICMS. Quebra de diferimento. Responsabilização do vendedor de boa-fé. Impossibilidade.

1. Embargos de divergência pelos quais se busca dirimir dissenso interno quanto à possibilidade de, nos casos de diferimento tributário em que o comprador é posteriormente reconhecido como inidôneo, responsabilizar o vendedor de boa-fé pelo pagamento do tributo.

(...)

3. O diferimento tributário não constitui um benefício fiscal, até porque não há dispensa do pagamento do tributo (como ocorre com a isenção ou com a não incidência), mas técnica de arrecadação que visa otimizar tarefas típicas do fisco, de fiscalizar e arrecadar tributos. Logo, por representar conveniência para o Estado, cabe a ele, exclusivamente, a fiscalização dessas operações. E nem poderia ser diferente, pois ao vendedor, que, via de regra, nessa modalidade de tributação, é pequeno produtor rural (de milho, na espécie), a lei não confere poderes para fiscalizar as atividades da empresa que adquire os seus produtos.

(...)

²⁵ *Op. cit.*, pp. 175.

6. Embargos de divergência providos.²⁶

De acordo com a decisão acima, diferimento é mera técnica de arrecadação, estabelecida para facilitar a fiscalização e arrecadação do tributo, não sendo por conseguinte regra de responsabilidade, substituição, isenção ou mesmo hipótese de não-incidência.

Confirmando o quanto até aqui se discorreu, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI 3702²⁷, conceituou diferimento como hipótese de postergação do pagamento do ICMS, sendo possível concluir, a partir desse *decisum*, a um só tempo: que há no diferimento a incidência tributária; que o crédito tributário é regularmente constituído; que o aspecto temporal do pagamento foi postergado, havendo, por imperativo lógico, obrigação constituída na medida em que ocorre a incidência. Eis os termos da ementa de referido julgado:

“Ementa Ação direta de inconstitucionalidade. Decreto nº 1.5242-R, de 15 de setembro de 2005, do Estado do Espírito Santo. Inclusão de hipótese de diferimento de ICMS. Descaracterização do instituto. Benefício fiscal. Ausência de convênio entre os estados-membros. Inconstitucionalidade.

(...)

3. O decreto estadual prevê hipótese de diferimento do pagamento do ICMS sobre a importação de máquinas e equipamentos destinados à avicultura e à suinocultura para o momento da desincorporação desses equipamentos do ativo permanente do estabelecimento.

²⁶ EREsp 1.119.205/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 27/10/2010, DEJ 08/11/2010.

²⁷ Relator: Min. Dias Toffoli, julgamento realizado em 01/06/2011, DJe 166, Divulgação 29/08/2011, Publicação 30/08/2011, Ement. Vol -02576-01 PP 00078

4. A tradicional jurisprudência da Corte encara a figura do diferimento do ICMS como mero adiamento no recolhimento do valor devido, não implicando, qualquer dispensa do pagamento do tributo outra forma de benefício fiscal (ADI nº 2.056/MS, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe de 17/8/07. (...)"

O §1º e incisos do artigo 8º da Lei Complementar 87/1996, por seu turno, identificam o momento em que o ICMS deve ser pago:

Art. 8º (...)

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

(...)

Registre-se: o imposto será arrecadado e pago pelo destinatário, num dos momentos escolhidos pelo legislador estadual entre aqueles previstos no dispositivo da Lei Complementar acima reproduzidos. Com isso, o produtor rural não incluirá o ICMS no seu preço, vendendo seu produto, a matéria prima, com um preço livre de imposto. A indústria adquirente da matéria prima, por sua vez, responsável pelo pagamento do ICMS, ao vender o produto que industrializou lançará o imposto a débito no livro Registro de Apuração do

ICMS, sendo certo que em algumas situações específicas, para determinados produtos, não se é exigido o débito, desde que a mercadoria produzida tenha saída tributada.

Oportunos, a propósito, os esclarecimentos do professor Rosa²⁸ ao discorrer sobre o ICMS no âmbito do Estado de São Paulo:

“Existem no regulamento paulista muitas regras específicas de diferimento para diversos produtos. Nesses casos o RICMS indica o momento ou evento em que deve ocorrer a resolução do diferimento, quando deve ocorrer o pagamento do ICMS. Muitas vezes, quando a mercadoria é utilizada como insumo industrial, a legislação prevê a resolução do diferimento para a saída dos produtos resultantes da industrialização.

Vamos a um exemplo: **um granjeiro de Cerquilha vende frangos vivos, com diferimento, para um abatedouro de Campinas. O abatedouro não se credita, porque não houve imposto cobrado na operação anterior e fica responsável pelo imposto** incidente sobre o fato gerador praticado pelo produtor rural. E como o abatedouro pagará o imposto da saída dos frangos promovida pelo produtor rural? O RICMS prevê que o ICMS das aves vivas fica diferido para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes de seu abate (art. 363). **Assim, quando o abatedouro promover a saída do frango abatido, debitará o imposto sobre essa operação e aí já estará englobado o ICMS dos frangos vivos que o abatedouro adquiriu com diferimento, sem crédito.**” (negritou-se).

Chega-se aqui ao ponto central deste estudo: poderia, no exemplo acima, o granjeiro de Cerquilha renunciar o diferimento e efetuar o recolhimento do ICMS, autorizando o abatedouro de Campinas a se creditar do imposto ao promover a saída do frango abatido à luz do princípio da não-cumulatividade? A resposta para essa questão será abordada no capítulo seguinte, destinado a tentar responder essa questão.

²⁸ ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS - Manual Explicativo*. 2. Ed. Itu: Ottoni Editora, 2008, p. 15.

CAPÍTULO 8 – DA RENÚNCIA AO DIFERIMENTO

Antes da promulgação da Carta Constitucional de 1988, as Cartas anteriores prescreviam, ao tratar da não-cumulatividade, o abatimento do imposto **cobrado** nas operações anteriores. A utilização do verbo *cobrar* ensejou divergências interpretativas, posto que parte da doutrina e jurisprudência entenderam ser necessário o efetivo pagamento do tributo na operação pretérita, não bastando o mero destaque do imposto em nota fiscal para ensejar o crédito do imposto na etapa seguinte. Ao enfrentar o caso, a Corte Suprema legitimou o creditamento a despeito da comprovação de pagamento do tributo incidente na etapa pretérita, entendimento que predomina hodiernamente²⁹.

E o fez acertadamente porque, acaso assim não fosse, o Estado estaria autorizado a transferir ao particular o dever – indelegável – de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias (no caso, o pagamento do tributo pelo vendedor das mercadorias), mesmo não cabendo a ele, adquirente, assegurar que o imposto devido pelo alienante tenha sido pago, relevando destacar não ser possível erigir o efetivo recolhimento do tributo pelo alienante como condição para o creditamento pelo adquirente. Como leciona o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁰, citado pelo professor Moreira “o não-pagamento do ICMS ‘é problema de fiscalização, ônus da Fazenda Pública, e não pode ser atribuído ao contribuinte-adquirente’”.

Se é certo, de um lado, que não pode ser exigido do contribuinte como condição ao creditamento a fiscalização acerca do efetivo pagamento do imposto, não menos certo é que o Estado não dispõem de estrutura suficiente para fiscalizar a totalidade dos contribuintes nacionais, necessitando, por isso mesmo, da implementação de técnicas ou mecanismos de arrecadação com vistas a facilitar o recolhimento e a fiscalização desse recolhimento.

²⁹ STF, Segunda Turma, AI-AgR n. 669.544/RS, Relator Min. Joaquim Barbosa, DJe 31/03/2011.

³⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 361 *apud* MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. Ed. Revista e atualizada, São Paulo: Noeses, 2012, p. 137

Por essa razão, inexistindo norma ou regime especial que autorize o alienante de matéria-prima ou de quaisquer produtos outros que contem com diferimento na operação interna, mostra-se impossível aceitar como legítima a renúncia unilateral por parte do contribuinte a essa modalidade de substituição tributária a despeito do recolhimento da exação, sobretudo se considerado que parcela significativa dos contribuintes sujeitos à tributação diferida não possui débitos do imposto estadual (100% de suas vendas ocorrem ao abrigo do diferimento), circunstância que gera um acúmulo constante de créditos, de modo que, acatar como legítima a renúncia ao diferimento objeto do questionamento final do capítulo anterior, seria o mesmo que, por vias transversas, autorizar essas empresas credoras do imposto a transferir a terceiros créditos acumulados com amparo no o princípio da não-cumulatividade, colocando em xeque a manutenção da própria unidade federativa, quando é certo que, corretamente, o Pretório Excelso já rechaçou pleito desse jaez³¹, julgando que a transferência somente seria possível se houvesse lei estadual autorizativa.

Não se parece dsummaryível da não-cumulatividade um direito de cessão do saldo credor quando este não puder ser integralmente utilizado pelo contribuinte. Afinal, a não-utilização decorre da opção negocial de se atuar exclusivamente em um ramo no qual a tributação é diferida (como, v.g., o agronegócio). Se outras atividades fossem exercidas (tais como a compra-e-venda de insumos agrícolas pelo agricultor), seria possível dar vazão aos créditos acumulados pelas vendas com tributação diferida. Do contrário, a solução é recorrer a planejamentos societários, como cisões e incorporações, para fins de aproveitamento dos créditos escriturais.

³¹ STF, Segunda Turma, RE-AgR n. 325.623/MT, Relatora Min. Ellen Gracie, DJ 07/12/2006, p. 65.

CAPÍTULO 9 – CONCLUSÃO

No início do presente trabalho apresentou-se uma breve análise da evolução histórico-legislativa da não-cumulatividade do ICMS com o objetivo de situar o leitor acerca da incidência da não-cumulatividade aplicável a esse tributo.

Antes de realizar a regra matriz de incidência tributária do ICMS propriamente dita e, pois, antes de analisar o tema relativo à não-cumulatividade, realizou-se uma breve análise acerca dos conceitos “regra”, “norma” e princípio, estabelecendo-se a distinção entre eles.

A seguir, foi realizada a análise da regra matriz de incidência tributária do ICMS em suas várias vertentes, com a explanação dos seus critérios identificadores, a fim de analisar como a não-cumulatividade afeta a estrutura normativa para, então, analisar a fenomenologia da incidência cumulativa e, em seguida, compreender a não-cumulatividade do ICMS.

Em seguida, passou-se à análise da substituição tributária e suas várias modalidades, analisando-se mais detidamente o instituto jurídico do diferimento, quando foi esclarecida a possibilidade da existência de múltiplos entendimentos em torno do tema em razão de o assunto ser tratado de forma diferente pelas 27 unidades federativas que integram a nação brasileira, gerando consequências na aplicação do direito, como, por exemplo, no que se refere à aplicação ou não do princípio da não-cumulatividade em operações sujeitas ao diferimento.

Não obstante a multiplicidade de leis estaduais versando sobre o diferimento, é certo que a orientação do Pretório Excelso parte de um conceito único, qual seja, o de que o diferimento é mero adiamento no recolhimento do valor devido a título de ICMS com vistas a otimizar tarefas típicas do fisco, de fiscalizar e arrecadar tributos, não implicando qualquer dispensa do pagamento do tributo.

Por essa razão, ou seja, por não se tratar de dispensa do pagamento do tributo, excetuadas as hipóteses expressamente autorizadas em lei, não existe, com suporte no axioma da não-cumulatividade, direito ao creditamento do ICMS pago na etapa anterior sob o argumento de renúncia ao diferimento eis que, se é certo, de um lado, que não pode ser exigido do contribuinte como condição ao creditamento a fiscalização acerca do efetivo pagamento do imposto, não menos certo é que o Estado não dispõe de estrutura suficiente para fiscalizar a totalidade dos contribuintes nacionais, necessitando, por isso mesmo, da implementação de técnicas ou mecanismos de arrecadação com vistas a facilitar o recolhimento e a fiscalização desse recolhimento.

Relativizar o diferimento em homenagem ao princípio da não-cumulatividade implicaria em vulnerar o princípio da legalidade e seu corolário, o princípio segurança das relações jurídicas, colocando em risco todo o ordenamento jurídico e a sustentação do próprio Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIA BIBLIOGRAFICA

ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos *et al.* Coordenador: CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário Analítico*. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 3. Ed., São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. Ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8. Ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO. Paulo de Barros Carvalho. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. Ed., São Paulo: Noeses, 2011.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli. *A não-cumulatividade do ICMS – uma aplicação da teoria sobre as regras do Direito e as regras dos jogos*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. Ed. Revista e atualizada, São Paulo: Noeses, 2012.

ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS - Manual Explicativo*. 2. Ed. Itu: Ottoni Editora, 2008.