



# Indústrias podem creditar ICMS pago pelo uso de energia

## Introdução

Em razão do artigo 1º, I das Disposições Transitórias do RICMS/SP, ficou estabelecido que os contribuintes do ICMS, que consumirem energia elétrica no processo de industrialização, poderão tomar crédito desse imposto relativo à entrada de energia elétrica. O ICMS é um imposto assegurado pela Carta Magna de 1988 e está sujeito ao princípio da não-cumulatividade tributária. A Constituição Federal em seu artigo 155, parágrafo 2º dispõe sobre as regras constitucionais que o contribuinte deverá seguir para poder ter direito a creditar-se desse imposto.

O imposto, ora estudado, incide sobre várias operações, suas iniciais dizem respeito, não tão somente a operação relativa à circulação de mercadorias, que será o cerne do nosso estudo, mas diz respeito também a prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e prestação de serviço de comunicação, o professor Roque Carraza[1] afirma que “a sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes”. Esse imposto possui a competência exclusiva dos estados e os créditos apurados do ICMS e tomados pelo contribuinte só poderão ser creditados com o próprio imposto.

## Capítulo I

### 1. Breve esboço histórico sobre o ICMS

Analisando a história da tributação no país, temos que o ICMS teve origem na época da ocorrência da Primeira Grande Guerra, presenciou a história o início de uma revolução na estrutura da tributação, que até então era constituída quase que em sua totalidade por impostos incidentes sobre o patrimônio. O Brasil foi um dos primeiros países a tributar o consumo, mediante o “Imposto sobre Vendas Mercantis”, de competência tributária atribuída aos Estados-Membros.

Em 1934, a Constituição estendeu sua incidência às operações de consignações mercantis. Estava criado, então, o “Imposto sobre Vendas e Consignações — IVC”, que passou a ser cobrado a partir de 1936.

A principal característica do IVC era a incidência em cada uma das operações de venda ou de consignação, a chamada “incidência em cascata”. Entretanto constatou-se que essa sistemática de tributação resultava maléfica para o sistema produtivo, já que, se uma mercadoria tivesse um ciclo de produção ou circulação econômica mais longa até a sua chegada ao consumidor final, maior seria a sua tributação, porquanto o IVC incidiria em cada um dos elos da cadeia econômica.

Porém, esta incidência em cascata resultava injusta, uma vez que as empresas de menor porte, por não possuírem estrutura que lhes permitissem a industrialização plena do produto a ser comercializado, ficavam em situação tributária desvantajosa. Ora, um dos balizamentos da tributação é a sua neutralidade e o IVC não conseguia revestir-se da necessária neutralidade, motivo pelo qual, em 1965, com a Reforma Constitucional 18, foi adotado na tributação sobre o consumo o princípio da não-cumulatividade.



Substituíu-se, assim, o IVC pelo “Imposto sobre a Circulação de Mercadorias — ICM”, apurado pela confrontação de débitos e créditos, débitos quando da saída de mercadorias e créditos relativos a sua entrada no estabelecimento do contribuinte. Copiou-se, com alterações, o modelo implantado na França, em 1954, quando foi instituída a “taxe sur la valeur ajoutée”, tributo sobre o valor adicionado, com a observância do princípio da não-cumulatividade, resultado de um estudo, iniciado quase duas décadas antes, em 1936, para aperfeiçoamento da imperfeita tributação sobre o consumo.

O princípio da não-cumulatividade continuou mantido quando da criação do atual ICMS pela Carta Magna de 1988. O ICMS, “Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre as Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação” derivou do anterior ICM. Ao campo de incidência do ICMS, a Constituição Federal de 1988 incorporou os serviços de transporte e comunicação, bem como a incidência sobre energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e minerais, os quais eram até então tributados pela União.

## 2. Previsão Constitucional do ICMS

O ICMS, imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, está previsto na Carta Magna de 1988, em seu artigo 155 II, que dispõe:

*“Artigo 155. Compete aos Estados e Distrito Federal instituir impostos sobre:*

(...)

II — operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços e 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;

II — a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para a compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

(...)”.



Portanto, da exegese constitucional da norma acima exposta, podemos notar que o legislador constitucional estabeleceu as regras constitucionais e, o contribuinte do ICMS seguindo essas regras, tem direito a creditar-se desse imposto:

- a) para compensar débitos da saída subsequente;
- b) desde que tenha sido cobrado em operação anterior;
- c) desde que a operação anterior não esteja amparada por isenção ou não-incidência, salvo previsão em contrário.

O indigitado imposto, incide sobre várias operações, mas o núcleo do nosso estudo será a incidência sobre a operação relativa à circulação de mercadorias.

A competência para a instituição e cobrança do imposto ora estudado é dos estados-membros e do Distrito Federal, como estabelece a Constituição Federal de 1988.

### **3. Fato Jurídico Tributário do ICMS**

Como em qualquer setor do direito, mesmo também, em nosso cotidiano, estamos diante de palavras ou expressões que nos trazem ambigüidade. Esse duplo sentido que podemos ter de uma mesma palavra ou expressão, causa transtornos que deverão ser sanados, analisando o contexto em que essa palavra ou expressão estão inseridos, para não haver dúvidas e posteriormente algum dano. No direito tributário, ter uma palavra ou expressão que possuem essa ambigüidade, qual seja, o tão enigmático, “fato gerador”, trazido em alguns artigos do Código tributário Nacional (CTN), foi causa de estudo pelos doutos do direito tributário. Não somente no CTN, nas legislações, mas também, na doutrina e na jurisprudência, nos deparamos, com a expressão “fato gerador”. Essa expressão “fato gerador” é utilizada para mencionar a previsão legal do fato, entende-se que, essa expressão é utilizada para denominar a descrição abstrata contida na lei. Certo de que uma ambigüidade é causa preocupante no mundo das Ciências do Direito, o notório professor Paulo de Barros Carvalho, em sua obra Curso de Direito Tributário, fez menção aos ensinamentos do mestre Norberto Bobbio, que o rigoroso cuidado na terminologia não é exigência ditada pela gramática para a beleza do estilo, mas é uma exigência fundada para construir qualquer ciência.

Os estudiosos da Ciência do Direito, já deixaram, mas do que claro que a expressão “fato gerador”, não é a expressão correta para indicar a descrição abstrata contida na lei, mas nesse caso, devemos nos reportar ao fato jurídico tributário. São as palavras do Ilustre Luis César Souza de Queiroz[2] que:



“Será fato jurídico tributário quando corresponder ao antecedente da norma jurídica. O fato jurídico tributário surge com o fenômeno da incidência. Entende-se que a incidência é o fenômeno representativo da qualificação de um fato como sendo um fato jurídico, em função de o conceito desse fatocorresponder ao descrito no antecedente normativo, implicando, por conseguinte, certos efeitos jurídicos correspondentes ao conseqüente normativo (...)”.

Pois bem, temos que o fato jurídico tributário do ICMS — operação relativa à circulação de mercadorias — ocorre quando, essa circulação de mercadorias encontrarem identidade com o descrito na norma, ocorrerá desse modo, o chamado subsunção do fato à norma. Essa subsunção do fato à norma, nada mais é do que, ocorrido o fato descrito no antecedente normativo e convergido em linguagem competente, esse fato, por conseguinte implicará no conseqüente dessa norma de incidência. São os sábios ensinamentos do Mestre Paulo de Barros Carvalho[3]:

“Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata”.

Também foi motivo de muita discussão doutrinária, o significado correto do que seria “circulação de mercadoria” e chegou à conclusão de que o termo em tese é um bem móvel dotado de valor econômico que representa uma movimentação em direção ao consumo. Desse modo, ocorrendo a circulação de um bem móvel dotado de valor econômico, fica caracterizado o fato jurídico tributário do ICMS.

### 3.1. Contribuinte do ICMS

Conforme estipula o artigo 4º da LC 87/96, o contribuinte do ICMS “é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracteriza intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciarem no exterior”.

## Capítulo II

### Princípio Constitucional

#### 1. Princípio da não-cumulatividade

O ICMS é um imposto sujeito ao princípio da não-cumulatividade, conforme dispõe o artigo 155, parágrafo 2º, I da Constituição Federal de 1988, o qual assegura aos contribuintes do ICMS a compensação de tributos. Esclarece Marcelo Viana Salomão[4]:

*“A finalidade deste princípio específico é a de desonerar o custo tributário durante o ciclo econômico da mercadoria, de sua produção ao consumo final. É dizer, se por um lado a Constituição autoriza a tributação deste ciclo, por outro, ela só permite de forma não-cumulativa”.*



Desse modo, é assegurado a todos os contribuintes do ICMS o direito a creditar-se do montante pago na operação anterior, no momento que ocorrer a tributação deste imposto na operação subsequente, evitando a tributação em “cascata”.

Resta frisar que, a própria Constituição Federal, impõe uma restrição à esse tão importante princípio e estipula em seu parágrafo 2º, II, “a” e “b” do artigo 155 que não haverá a ocorrência do princípio da não-cumulatividade, caso ocorra na operação anterior ou subsequente, a isenção ou a não-incidência. Temos dois casos de ocorrência de isenção e não-incidência nas operações que incidem o ICMS, qual seja:

a) não implicará crédito para a compensação com o valor devido nas operações ou prestações seguintes.

É o caso da operação de aquisição que está amparada pela isenção ou não-incidência, não gerando crédito para o contribuinte adquirente.

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações ou prestações anteriores.

É o caso do contribuinte do ICMS (contribuinte de direito) que der saída de mercadoria do seu estabelecimento e quiser creditar do ICMS pago na operação de aquisição, nesse caso, não poderá creditar-se, pois nessa saída subsequente o contribuinte (contribuinte de fato) está amparado pela isenção ou a não-incidência, nesse caso, se o contribuinte de direito se creditar desse montante, terá que estornar esse valor, já que não houve débito de ICMS na saída subsequente.

Ensina-nos o ilustre professor Roque Carrazza[5]:

*“O princípio da não-cumulatividade, conforme vimos, garante ao realizador da operação ou da prestação o direito de creditar-se de todo o montante de ICMS cobrado nas operações ou prestações anteriores. O direito à “não-cumulatividade do ICMS” só não se impõe erga omnes — tornamos a dizer — nos casos de isenção e não-incidência, à teor do artigo 155, parágrafo 2º, II da CF. Estas duas exceções constitucionais, como deverem ser interpretadas restritissimamente, não podem, é óbvio, ser ampliadas, quer pelo legislador ordinário, quer pelo aplicador da legislação”.*

O corolário da lição supra é que, toda vez que o contribuinte, ao adquirir uma mercadoria ou um serviço, havendo a incidência do ICMS, passa a ter em seu favor um crédito fiscal, constituindo um direito-dever, de compensar este crédito com o débito do imposto nas operações mercantis posteriores. Assim, qualquer norma que venha de encontro a esse princípio constitucional deve ser declarada inconstitucional, não produzindo qualquer efeito no mundo jurídico.

Ademais, importante evidenciar que o princípio da não-cumulatividade não compõe a RMIT do ICMS, integra tão somente a estrutura constitucional deste imposto e que seu conteúdo não pode ser desprezado ou alterado por nenhuma esfera do poder legislativo.

### Capítulo III

#### Regra Matriz de Incidência Tributária



## 1. RMIT — sua estrutura lógica — hipótese e consequência

A regra matriz de incidência tributária é um modelo teórico que possui um singular alcance na seara dos estudos ao Direito Tributário. Seu precursor foi o insigne professor Paulo de Barros Carvalho, que apresentou inicialmente esse tema em sua tese de Doutorado, em 1974, intitulado como, “teoria da norma tributária”, impressionando a doutrina tradicional e representando um verdadeiro marco na história da Teoria Geral do Direito Tributário.

Temos, portanto que, a regra matriz de incidência tributária é uma estrutura lógica, que determina os critérios da norma padrão de incidência, composta por uma hipótese (que funciona como descritor) e um consequente (que funciona como um prescritor), vejamos:

a) Na hipótese ou também chamado de antecedente, que alude a um fato de conteúdo econômico, haveremos de encontrar:

a1) critério material, comportamento de uma pessoa, composto por um verbo (realizar operações) e um complemento (de circulação de mercadorias);

a2) critério espacial, determina o lugar para a configuração do fato jurídico tributário,

a3) critério temporal, marca o instante da realização deste fato.

b) No consequente, que prescreve os efeitos jurídicos do vínculo obrigacional, haveremos de encontrar:

b1) critério pessoal, que determina o sujeito ativo (credor da obrigação) e sujeito passivo (devedor da obrigação) da relação jurídica;

b2) critério quantitativo, que determina a base de cálculo e alíquota.

Desta forma, com a conjunção e o preenchimento desses indicativos é possível exibir o núcleo lógico estrutural da regra matriz de incidência tributária. Sua função é prescrever um determinado comportamento, trata-se de uma norma de conduta, (se ocorrer dada situação, deve-se pagar dado tributo), ou seja, é uma norma jurídica que define a incidência de um tributo.

## 2. RMIT do ICMS — operação relativa à circulação de mercadorias

Visto o tema regra matriz de incidência tributária, construiremos a seguir a RMIT do ICMS, referente à operação relativa à circulação de mercadorias que é a essência do nosso estudo.

Operações relativas à circulação de mercadorias

a) Hipótese ou Antecedente

Critério material: realizar operações que causam a circulação de mercadorias; Critério espacial: no



território nacional; Critério temporal: quando ocorre a transferência da titularidade da mercadoria.

## B) Conseqüente

Critério pessoal: Sujeito ativo: Estados e Distrito Federal. Sujeito passivo — qualquer pessoa física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria. Critério quantitativo: Base de cálculo — o valor da operação (quantum devido); Alíquota — variáveis.

## Capítulo IV

### Apropriação de Crédito

#### 1. Apropriação de crédito de ICMS

Como explanado anteriormente o contribuinte do ICMS que realizar operação subsequente com incidência desse imposto, poderá se creditar do mesmo quando esse for pago na operação de aquisição, essa operação tem o respaldo da Constituição Federal, pelo princípio da não-cumulatividade, em seu artigo 155, parágrafo 2º, I.

Portanto, de acordo com as regras constitucionais, o contribuinte do ICMS tem direito a creditar-se desse imposto:

- a) para compensar os débitos da saída subsequente;
- b) poderá se compensar, desde que, o imposto tenha sido cobrado em operação anterior;
- c) a compensação se dará, desde que, a operação anterior (aquisição) não esteja amparada por isenção ou não-incidência – essa é uma das exceções ao princípio da não-cumulatividade.
- d) a compensação se dará, desde que, a operação subsequente não esteja amparada por isenção ou não-incidência – essa é uma das exceções ao princípio da não-cumulatividade.

Nesse último tópico, mesmo o contribuinte tendo o crédito de ICMS, se na saída subsequente o contribuinte de fato, estiver amparado pela isenção ou não-incidência (não ocorrerá o débito), nada se tem em falar em valor a creditar, ou seja, mesmo possuindo crédito adquirido na operação de aquisição, não poderá ser creditado com o débito da saída, pois essa saída está isenta ou não sofre incidência. Acaso, se esse contribuinte (contribuinte de direito) que possui crédito, creditar-se desse montante, terá que estornar esse valor, já que não houve débito de ICMS na saída subsequente, requisito elementar para ocorrer o princípio da não-cumulatividade.

Para haver o mecanismo da apropriação, faz-se necessário, haver crédito (na aquisição) e débito (na saída), impreterivelmente.



A apuração do crédito de ICMS é referente ao valor pago na aquisição de mercadorias, uma vez que sua saída subsequente ou de produto resultante da sua industrialização é tributada pelo ICMS.

A Decisão Normativa CAT 1 de 25.04.2001, dispõe que:

“ICMS – Dispõe sobre o direito ao crédito do valor do imposto destacando em documento fiscal referente a aquisição de insumos, ativo permanente, energia elétrica, serviços de transporte e de comunicações, combustível e mercadoria para uso ou consumo, entre outras mercadorias”.

Contribuinte do ICMS que adquirir em operação anterior bens com destaque desse tributo na nota fiscal, conseqüentemente terá direito ao crédito desse montante pago, em relação a débitos que vier a sofrer em uma posterior saída de mercadoria tributada por esse imposto.

Dessa forma na regra geral de apropriação de crédito de ICMS, temos:

## **2. Momento e condições para a apropriação do crédito de ICMS**

O contribuinte além de observar as regras relativas ao princípio da não-cumulatividade, deverá observar também as demais condições para fins de apropriação do crédito do imposto.

O crédito do imposto em pauta deverá ser escriturado no respectivo documento fiscal, que deve ocorrer no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte. O crédito apurado só poderá ser creditado sob a condição da escrituração no documento fiscal relativo ao serviço tomado ou à Nota Fiscal correspondente à essa aquisição, no Livro de Registro de Entradas, especificamente na coluna “Operação com crédito do imposto”. Seguindo essas condições e o momento correto (entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte), o crédito do ICMS poderá ser apropriado.

## **3. Apropriação de crédito de ICMS relativo à entrada de energia elétrica**

Inicialmente faz-se necessário mencionar que à energia elétrica, embora seja intangível, é considerada mercadoria para efeitos tributários, esclarece a respeito o Ilustre Professor Roque Carrazza[6] que:

“A energia elétrica, para fins de tributação por via de ICMS, foi considerada pela Constituição uma mercadoria, o que aliás, não é novidade em nosso direito positivo, que, para que se caracterize o furto, de há muito vem equiparando a energia elétrica à coisa móvel (artigo 155, parágrafo 3º do CP)”.

Pois bem, se energia elétrica é mercadoria, notório é, a sua integração na incidência do ICMS. Como dito anteriormente, a essência do nosso estudo é a incidência do ICMS, no tocante à circulação de mercadorias, considerando a mercadoria energia elétrica, explanemos sobre o assunto.

Contribuinte proprietário de estabelecimento industrial que produz algum bem e utiliza no processo de fabricação desse mesmo, energia elétrica (mercadoria – matéria prima) recebida de alguma concessionária e na nota fiscal dessa operação de aquisição há o destaque de ICMS, certamente, esse



---

imposto terá crédito quando da saída do bem produzido por esse estabelecimento.

Havendo entradas no estabelecimento industrial, seja de bens de uso e consumo ou matérias primas, material de embalagem e ou produtos intermediários, havendo destaque do ICMS na nota fiscal, provocará, em favor do adquirente, um crédito fiscal, que deverá ser creditado nas operações de saídas posteriores. Diz o nobre Roque Carrazza[7]:

“Em boa verdade científica, só há falar em operação jurídica relativa ao fornecimento de energia elétrica, passível de tributação por meio de ICMS, no preciso instante em que o interessado, consumindo-a, vem a transformá-la em outra espécie de bem da vida (luz, calor, frio, força, movimento ou qualquer tipo de utilidade)” grifo nosso.

Conforme disciplina o artigo 1º das Disposições Transitórias do RICMS/SP, aprovado pelo Decreto 45.490/2000, na redação do Decreto 47.649/03, que o crédito do imposto com relação à entrada de energia elétrica, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2001 até 31 de dezembro de 2010, somente será efetuado relativamente quando:

- a) for objeto de operação de saída de energia elétrica;
- b) for consumida em processo de industrialização;
- c) seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais.

Esse dispositivo remete aos direitos que o contribuinte de ICMS possui, para a tomada do crédito do montante pago do imposto em comento, nas contas de energia elétrica.

Atentaremos-nos em específico no item “b” desse dispositivo, em relação a energia elétrica que for consumida em processo de industrialização.

Industrial contribuinte do ICMS, que se utiliza de energia elétrica no processo de fabricação de seus produtos, terá direito a creditar-se do valor pago referente à esse imposto. Nota-se que, somente o montante de energia elétrica utilizada no processo de fabricação de produtos, que ensejará o crédito ao contribuinte industrial, ou seja, somente a energia elétrica utilizada na produção dos produtos tributados que está amparada por esse dispositivo, o restante da energia elétrica utilizada (p.x) no setor administrativo da indústria, não terá direito à tomada desse crédito. O contribuinte, portanto, ficará restrito somente à parcela consumida no processo de industrialização.



Uma solução plausível que possui o industrial contribuinte, para não se equivocar, sobre o correto montante que poderá ser creditado, é a instalação de dois relógios medidores de energia elétrica no estabelecimento industrial. Um relógio medidor de energia elétrica será para a parte de produção de bens do estabelecimento e a outra parte do estabelecimento industrial, que não integra a área de industrialização, terá outro relógio medidor de energia elétrica, assim, a certeza da quantia de quilowatts utilizados para a produção será precisa e não haverá equívocos no momento do valor a ser creditado. No tópico a seguir discutiremos melhor sobre o assunto.

Esse crédito será lançado pelo próprio contribuinte em sua escrita fiscal a título de crédito, o valor do ICMS cobrado por este ou por outro Estado, relativamente a mercadoria entrada (energia elétrica). O procedimento é, fazer a devida anotação, no Livro de Registro de Entradas, designadamente na coluna “Operação com crédito do imposto”, esse é o peculiar crédito escriturado.

Já devidamente escriturado o crédito de ICMS, referente à entrada de energia elétrica no estabelecimento industrial que será utilizada no processo de produção de bens tributados dessa indústria, esse só será utilizado para “compensar” débitos deste mesmo imposto. Créditos de ICMS somente serão creditados com o próprio ICMS.

No livro de registro, na coluna “Operação com crédito do imposto”, deve haver a escrituração da base de cálculo e alíquota do imposto pago, no caso o tão estudado ICMS, e o valor do imposto creditado, é o que dispõe os artigos 61 e 64 do RICMS/SP, que trata de compensação e escrituração do crédito. Resta lembrar que, a base de cálculo e a alíquota destacada nesse campo do livro de registro são um dos critérios integrantes da Regra Matriz de Incidência Tributária, que se encontram no conseqüente da norma de incidência, que estudamos anteriormente. A base de cálculo será o valor da mercadoria ou serviço, no caso de energia elétrica, será, o preço da energia elétrica afetivamente consumida, vale dizer, o valor da operação da qual decorra a entrega desta mercadoria, é o que disciplina o artigo 34, parágrafo 9º, parte final, da ADCT, tendo como alíquota 18% desse valor, o resultado (base de cálculo x alíquota), será o valor à creditar-se.

A tomada de crédito de ICMS referente à entrada de energia elétrica além de ser devidamente escriturada nos livros fiscais, como visto acima, deverá ser acompanhada por um laudo técnico que comprovará o exato montante de energia elétrica que foi utilizada no processo de industrialização, veremos.

### **3.1. Laudo Técnico**

Imprescindível é o laudo técnico, para mostrar com absoluta certeza o valor preciso do crédito que o industrial contribuinte possui para realizar em sua escritura fiscal, o creditamento. Para saber o tanto de quilowatts hora está sendo consumido no processo de produção dos bens da indústria, é de suma importância que sejam realizados Laudos Técnicos para apropriar os créditos de ICMS das contas de energia elétrica das indústrias. A lei complementar 102/2000 em seu inciso II do artigo 33, fica claro que somente dará direito ao crédito de energia elétrica no estabelecimento quando consumida no processo de



industrialização. Para atender esse dispositivo, o contribuinte deverá munir-se de elementos capazes de justificar os cálculos das cifras lançadas nos livros fiscais, definidos por meio de laudo técnico emitido por perito ou empresa de Engenharia Credenciada, justificando a apuração do consumo alheio à atividade da empresa.

Por razão da justificativa das cifras lançadas nas escritas fiscais é que se faz necessário, a produção de um laudo técnico emitido por um perito, pois o rateio (se houver apenas um relógio) é de responsabilidade do contribuinte. Quando citamos no tópico anterior, uma solução para o contribuinte valer-se com precisão da quantia exata dos quilowatts utilizados, colocando dois relógios no estabelecimento, um para a produção e outro para o restante do estabelecimento, foi de suma importância, para que não ocorra nenhum erro por ocasião do rateio e conseqüentemente, uma eventual atuação fiscal em seu estabelecimento, por imprudência de sua parte por ter se creditado de valores indevidos.

## Capítulo — V

### Período de Apuração

#### 1. Prazo de prescrição do crédito

De acordo com a legislação do ICMS, o direito ao crédito extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data da emissão do documento fiscal. É o que reza o artigo 61, parágrafo 3º do RICMS/SP, o contribuinte que tem direito ao crédito, mas não efetivou a sua apropriação, terá 5 (cinco) anos, contados da data da emissão do respectivo documento fiscal, para exercer seu direito.

#### 2. Crédito extemporâneo

Como visto anteriormente o momento da apropriação do crédito é o da entrada da mercadoria no estabelecimento comercial e mediante o lançamento das notas fiscais ou documento fiscal, referente a essas entradas nas escrituras fiscais é o que acentua o artigo 64, I do RICMS/SP. Entretanto pode ocorrer de o contribuinte deixar de escriturar os créditos a que tem direito no momento previsto na legislação. Essa falta de escrituração, não faz com que o contribuinte perca o direito de creditar-se desses créditos, poderá fazer em momento oportuno, que a legislação estabelece em seu artigo 65 do RICMS/SP, que a apropriação dos créditos fora do período estipulado, só poderá ser feita quando tiverem sido anotadas as causas determinantes da escrituração extemporânea.

Caso a Nota Fiscal não tenha sido escriturada na época própria, o documento deverá ser anotado no Livro de Registro de Entradas através do lançamento extemporâneo, fazendo menção na coluna “Observações” tendo como causas determinantes, escrituração do documento fiscal fora do prazo. Mas pode também, acontecer de o contribuinte lançar no documento fiscal no livro de Registro de Entradas, mas não tenha escriturado o crédito correspondente, deverá efetuar o lançamento do crédito no livro Registro de Apuração do ICMS, anotando o fato na coluna de “Observações”, tendo como causa determinante escrituração de créditos fora do prazo.



## Conclusão

O ICMS, no tocante a circulação de mercadorias, foi o núcleo dos nossos estudos e tem como premissa básica e elementar o tão precioso princípio constitucional, o princípio da não-cumulatividade. Esse excelso princípio é a essência do ICMS, conforme dispõe nossa Carta Magna. Temos que esse notável princípio constitucional traz uma garantia a todo cidadão-contribuinte do ICMS, qual seja, que ele (ICMS) não será cumulativo, em todo o território nacional, contudo, podemos defender, com base no artigo 60, parágrafo 4º, IV da Constituição Federal de 1988, sua natureza de cláusula pétrea, não podendo ser desprezado ou alterado por nenhuma esfera do poder legislativo.

A respeito ao princípio da não-cumulatividade, fica claro e vidente que o contribuinte do ICMS têm o direito de creditar-se do imposto pago na operação de aquisição, quando na operação de saída for tributado por esse mesmo imposto.

Seguindo esses preceitos, o contribuinte industrial, que utilizar energia elétrica, no processo de industrialização/produção, terá direito a creditar-se do ICMS pago na Nota Fiscal, na aquisição dessa mercadoria, havendo saídas posteriores tributadas por esse mesmo imposto.

## Bibliografia

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MAZZA, Alexandre. Noções Elementares de Direito Tributário. 1ª ed. São Paulo: Quartier, 2005.

PERES, Adriana Manni e outros. Como utilizar Créditos Fiscais do IPI, PIS/COFINS e ICMS/SP. 1ª ed. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

QUEIROZ, Luís César Souza. Curso de Especialização em Direito Tributário. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito Tributário. 7ª ed. São Paulo: Premier, 2005.



SALOMÃO, Marcelo Viana. Curso de Especialização em Direito Tributário. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

### Notas

[1] CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 36.

[2] QUEIROZ, Luís César Souza. Curso de Especialização em Direito Tributário. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 249.

[3] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 250-251.

[4] SALOMÃO, Marcelo Viana. Curso de Especialização em Direito Tributário. 1ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006, p. 766.

[5] Op. cit. p. 331.

[6] CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 931.

[7] Op. cit. p. 243.

### Date Created

05/01/2009