

**CENTRO UNIVERSITÁRIO
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE - SP

**GERAÇÃO, APROPRIAÇÃO E UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO
ACUMULADO DE ICMS NO ESTADO DE SÃO PAULO**

Ricardo Hiroshi Idagawa

Presidente Prudente/SP
2015

**CENTRO UNIVERSITÁRIO
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE/SP

**GERAÇÃO, APROPRIAÇÃO E UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO
ACUMULADO DE ICMS NO ESTADO DE SÃO PAULO**

Ricardo Hiroshi Idagawa

Monografia apresentada como requisito parcial de conclusão de Curso para obtenção de grau de Bacharel em Direito, sob orientação da Professora MSc Ana Laura Teixeira Martelli Theodoro.

Presidente Prudente/SP
2015

Idagawa, Ricardo Hiroshi.

Geração, Apropriação e Utilização do Crédito Acumulado de ICMS no Estado de São Paulo: - Presidente Prudente/SP: Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo”, 2015.

64 p.

Monografia de conclusão de Curso de Direito - Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo”: Presidente Prudente – SP, 2015.

1. ICMS. 2. Não cumulatividade. 3. Crédito Acumulado. I. Título.

GERAÇÃO, APROPRIAÇÃO E UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO ACUMULADO DE ICMS NO ESTADO DE SÃO PAULO

Monografia aprovada como requisito
parcial para obtenção do Grau de
Bacharel em Direito.

Ana Laura Teixeira Martelli Theodoro
Orientadora

Edson Roberto Milani
Examinador

Haroldo Goya
Examinador

Presidente Prudente/SP, 23 de novembro de 2015.

Dedico este trabalho a Vania, minha amada esposa, aos meus pais Tolentino e Fumiko, pela dedicação na criação e nas mais preciosas lições que há nesta vida, a minha irmã, pelo carinho e amizade.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, Nosso Senhor, pelo mistério da vida, por nunca deixar de olhar para nós e sempre nos abençoar com alegrias, oportunidades e realizações.

Aos meus pais, irmã e familiares pelos valiosos ensinamentos e amor incondicional a mim depositado.

À minha esposa, Vania, pelo apoio, companheirismo, amor pleno, completo e absoluto.

À orientadora Ana Laura Teixeira Martelli Theodoro, por todos os momentos de atenção, compreensão, dedicação e, pelo incentivo para fazer este trabalho ser concluído.

Aos amigos da faculdade que me acolheram e me apoiaram nesta empreitada.

Por fim, aos ilustríssimos bancas, Edson Roberto Milani e Haroldo Goya, por terem aceito o convite e partilharem seus conhecimentos cotidianamente no trabalho na Secretaria da Fazenda.

RESUMO

O ICMS é um imposto de competência estadual, que incide sobre operações de mercadorias e prestações de serviços de transporte e de comunicação. Em razão de mandamento constitucional, também é um imposto não cumulativo, significa dizer que o sujeito passivo tem direito ao crédito do imposto cobrado nas operações ou prestações anteriores. Ocorre que, em razão da natureza das operações de algumas empresas, pode ocorrer de o valor dos créditos não serem absorvidos pelo total de débitos das saídas, resultando assim em formação de saldo credor. Tal situação ocorre principalmente em operações de saídas isentas, não tributadas, diferidas e destinadas ao exterior, com manutenção do crédito. Por força da Lei Complementar n.º 87/96, legislações estaduais preveem a transformação desse saldo credor acumulado em crédito acumulado, sendo possível a transferência de saldos acumulados para outros estabelecimentos próprios, para estabelecimentos de terceiros e para pagamento de débitos tributários. Apesar de previsão em lei, devido aos procedimentos estabelecidos na legislação e a participação da Secretaria da Fazenda Estadual no processo para realização da transferência desses créditos, muitos contribuintes deixam de valer-se desse direito.

Palavras chaves: ICMS. Não-cumulatividade. Crédito Acumulado.

ABSTRACT

The ICMS is a state tax, focuses on operations and supply of transport and communication services. Because of constitutional law, it is also a non-cumulative tax, means that the taxpayer is entitled to credit the tax levied on operations or previous installments. It happens that, due to the nature of the operations of some companies, may occur in the value of loans not being absorbed by total outputs debts, resulting in credit balance training. This situation occurs primarily in exempt output operations, untaxed, deferred and destined abroad, credit maintenance. Under the Supplementary Law n.º 87/96, state laws provide for the transformation of this accumulated credit balance in accumulated credit, making it possible to transfer accumulated balances to other own premises, to other institutions and to pay tax debts. Although law in anticipation due to the procedures established by law and the participation of the Secretariat of State Treasury in the process for carrying out the transfer of these credits, many taxpayers fail to avail themselves of this right.

Keywords: ICMS, Non-Cumulative, Accumulated Credit.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade.

AIIM – Auto de Infração e Imposição de Multa.

CF – Constituição Federal.

CAT – Coordenadoria da Administração Tributária.

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária.

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.

CTN – Código Tributário Nacional.

DDTT – Disposições Transitórias.

DF – Distrito Federal.

DOE – Diário Oficial do Estado.

e-CredAc - Sistema Eletrônico de Gerenciamento do Crédito Acumulado.

e-CredRural – Sistema Gerenciador de Créditos de Produtores Rurais e de Cooperativas de Produtores Rurais.

GIA – Guia de Informação e Apuração do ICMS.

ICM – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias.

ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados.

IVA – Índice de Valor Acrescido.

LC – Lei Complementar.

PIS – Programa Integração Social.

PGR – Procuradoria Geral da República.

PMC – Percentual Médio de Crédito.

RE – Recurso Extraordinário.

RICMS-SP – Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo.

RS – Rio Grande do Sul.

SEFAZ – Secretaria da Fazenda.

SP – São Paulo.

STF – Supremo Tribunal Federal.

STJ – Superior Tribunal de Justiça.

TIT – Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.

TJ – Tribunal de Justiça.

UFESP – Unidade Fiscal do Estado de São Paulo.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. ICMS	12
2.1. Conceito	12
2.2. Fato Gerador	13
2.3. Sujeito Ativo	16
2.4. Sujeito Passivo	17
2.5. Base de Cálculo	18
2.6. Lançamento	20
2.7. Princípios Aplicáveis	21
3. DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO	25
3.1. Conceito	25
3.2. Isenção e não incidência	26
3.3. Benefícios não autorizados pelo CONFAZ e a Boa-fé	28
4. CRÉDITO ACUMULADO	35
4.1. Conceito	35
4.2. Geração	37
4.3. Apropriação	49
4.4. Utilização	54
4.5. Penalidades	58
5. CONCLUSÃO	60
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	61

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, no seu artigo 155, inciso II, atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o imposto sobre 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.

Uma característica atribuída a esse imposto é a não cumulatividade. Com ela, o contribuinte tem o direito de compensar o imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. Considerando o objetivo de lucro dos contribuintes, a regra geral é que o imposto devido não seja totalmente compensado com o imposto cobrado nas operações anteriores.

Pela mesma característica da não cumulatividade, operações sem o pagamento de imposto como isenção, não incidência ou diferimento, em regra, não geram direito ao crédito cobrado na operação anterior. No entanto, há casos em que a legislação permite esse creditamento, o que dá origem à formação de saldo credor do imposto na conta gráfica do contribuinte.

No Estado de São Paulo, esse saldo credor, com a autorização do fisco, pode ser apropriado como Crédito Acumulado e ser utilizado como pagamento de débitos fiscais, compra de máquinas, equipamentos e embalagens.

O aproveitamento dos créditos é de grande relevância para empresas que buscam a boa gestão na área tributária e contábil, uma vez que permite o melhor uso da legislação a fim de minimizar os efeitos da carga tributária.

O crédito acumulado de ICMS decorre de situações específicas previstas na legislação de cada Estado e é importante instrumento de promoção da neutralidade tributária, neste trabalho propõe-se estudar as possibilidades de geração de crédito acumulado no Estado de São Paulo.

O trabalho foi desenvolvido em método descritivo por meios de pesquisa documental, com análise da legislação que regem o tributo em questão.

2. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – ICMS

O Brasil adotou a forma federativa como forma de Estado, em que os entes federados, dentro de suas competências, possuem autonomia financeira, administrativa e legislativa.

Como forma de garantir o desempenho das atividades inerentes às autonomias, foi oferecida aos Estados e Distrito Federal, dentre outras, a competência legislativa para criar o ICMS.

Em termos de valores, trata-se do principal imposto arrecadado pelos Estados e Distrito Federal. Nesse capítulo, serão abordados os principais aspectos desse imposto.

2.1 Conceito

Os impostos são espécies de tributos não vinculados que incidem sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo. Nesse aspecto, o imposto se sustenta sobre a ideia da solidariedade. As pessoas que manifestam riqueza ficam obrigadas a contribuir para o erário, fornecendo-lhe os recursos de que o Poder Público precisa para buscar a consecução do bem comum. Pode-se dizer então que os impostos apresentam caráter contributivo.

Carrazza (2010, p. 538) considera o imposto como:

(...) uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal. Não é por outra razão que Geraldo Ataliba chama o imposto de tributo não vinculado. Não vinculado a quê? Não vinculado a uma atuação estatal. Os impostos são, pois, prestações pecuniárias desvinculadas de qualquer relação de troca e utilidade.

De acordo com o inciso II do artigo 155 da Constituição Federal, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre 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.

Apesar de a Constituição Federal permitir que tenha a característica da seletividade, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (CF, art. 155, § 2.º, inciso III), o ICMS tem finalidade predominantemente fiscal, pois é o imposto de maior arrecadação dos Estados e Distrito Federal.

2.2 Fato Gerador

O fato gerador é ponto central do estudo de um tributo. Trata-se de figura debatida recorrentemente para fins de estudo da obrigação tributária de cada tributo.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 114, afirma que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, trata-se da denominada hipótese de incidência tributária.

Sobre o aspecto da denominada hipótese de incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 316) posiciona-se no seguinte sentido:

O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o conceito de fato (fato jurídico tributário) guardar absoluta identidade com o conceito desenhado normativamente na hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.

[...]

a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito.

[...]

Instaura-se o vínculo abstrato, que une as pessoas, exatamente no instante em que aparece no mundo das realidades tangíveis o evento descrito pelo legislador.

Já o artigo 113, § 1.º, o CTN afirma que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador”, neste caso o Código se refere a um fato em concreto.

Cumprindo o estabelecido pelo inciso II do artigo 146 da Constituição Federal, a Lei Complementar nº 87 de 1996, conhecida como Lei Kandir, em seu artigo 2º, definiu as hipóteses em que é devido o ICMS:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

(...)

Nesses incisos, percebe-se que o ICMS incide sobre circulação de mercadorias e prestação onerosa de serviços.

Em razão de a competência dos municípios recaírem também sobre os diversos tipos de prestação de serviços, os incisos IV e V, como forma de reduzir eventuais questionamentos, dispôs sobre fornecimento de mercadorias concomitante com a prestação de serviços e as exceções previstas nos incisos da Lei Complementar n. 101/2000.

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

(...)

Ainda no mesmo artigo, os incisos I e II do § 1º esclarece que o imposto incide nas operações de importação de mercadorias e de serviços, como uma chamada telefônica a cobrar ou contratação de comunicação via satélite com prestador localizado em outro país. Por fim, o inciso III regulou o parâmetro de destino das operações de petróleo, derivados, em operações com consumidor final.

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Para Carrazza (2010, p. 34), a sigla ICMS contém cinco impostos diferentes, a saber: a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Carrazza (2010, p. 41) ainda ensina que:

(...) mercadoria não é qualquer bem móvel, mas tão só aquele que se submete a mercancia. Neste sentido, pode-se afirmar que toda

mercadoria é bem móvel, porém, nem todo bem móvel é mercadoria. Assim, só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadorias.

Percebe-se que o ICMS abrange grande amplitude de negócios jurídicos, tanto é assim que se trata do maior tributo em termos de arrecadação para os Estados e Distrito Federal, motivo, inclusive, da Guerra Fiscal entre tais entes federativos.

2.3 Sujeito Ativo

Estabelecida a hipótese de incidência do tributo, há a necessidade de estabelecer aquele para quem será devida a obrigação, trata-se do sujeito ativo da relação jurídica.

Preceitua o artigo 119 do CTN, “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”, é aquele que tem o direito de exigir a obrigação tributária imposta ao sujeito passivo, é o credor, ou seja, o que se posiciona no polo ativo da relação jurídica tributária.

Posicionamo-nos com Eduardo Marcial Ferreira Jardim e Paulo de Barros Carvalho no sentido de que o sujeito ativo pode ser dito como a pessoa jurídica de direito público ou agente público que lhe faça as vezes, com personalidade jurídica para figurar no polo ativo da relação jurídica tributária estabelecida, ou seja, todo aquele que possui capacidade tributária ativa, porém, nem todo que exerce a capacidade tributária possui competência tributária.

Segundo Eduardo Marcial Ferreira Jardim (1999, p.149):

O sujeito ativo é a pessoa incumbida do direito subjetivo de promover a cobrança do tributo. Embora no mais das vezes o sujeito ativo seja a própria pessoa constitucional titular da competência tributária, nem sempre esta ocupa o polo ativo da obrigação.

O sujeito ativo, para Paulo de Barros Carvalho (1999, p. 149), é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e, no direito

brasileiro, pode ser uma pessoa jurídica, pública ou privada, se bem que não vejamos empecilho técnico de que seja uma pessoa física.

Assim, no caso do ICMS, o *caput* do artigo 155 da Constituição Federal estabelece os Estados e Distrito Federal como sendo os sujeitos ativos do imposto, detentores da titularidade para exercer a competência legislativa e para fiscalizar e arrecadar o imposto.

2.4 Sujeito Passivo

Para estabelecer a relação jurídica que envolve a obrigação de pagar o tributo, deve-se, ainda, definir a quem recairá essa obrigação. Trata-se da especificação do sujeito passivo.

A definição de sujeito passivo encontra-se no artigo 121 do CTN que dispõe que o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Luciano Amaro (1998, p. 280):

A identificação do sujeito passivo da obrigação principal (gênero) depende apenas de verificar quem é a pessoa que, à vista da lei, tem o dever legal de efetuar o pagamento da obrigação, não importando indagar qual o tipo de relação que ela possui com o fato gerador.

O ICMS, por suas características, é um imposto em que a pessoa nomeada contribuinte repassa para uma outra o ônus econômico do tributo. Trata-se de um tributo indireto.

É clara a distinção do contribuinte de direito e o de fato, de forma que este, geralmente, sofre o impacto do tributo – que tem seu valor embutido no preço pago –, enquanto aquele faz o recolhimento do valor recebido aos cofres públicos.

É o que ocorre quando um comerciante, pessoa jurídica (contribuinte de direito), vende seus produtos a um consumidor final, geralmente pessoa física (contribuinte de fato), sendo aquele o responsável por

recolher o tributo em favor do sujeito ativo, mesmo não tendo recaído o ônus tributário sobre si.

Conforme artigo 4º da Lei Kandir, o contribuinte é a pessoa física ou jurídica, desde que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Importante ressaltar que somente após a EC 33/2001, pessoa física ou pessoa jurídica não contribuinte do ICMS, quando da importação de bens para uso próprio, passaram a ser contribuintes. Antes, o entendimento do STF era no sentido de que não incidia ICMS sobre tais operações (Súmula STF nº 660). Ocorre que mesmo sendo considerados contribuintes, para fins de recolhimento de ICMS, não terão direito ao crédito do imposto.

2.5 Base de Cálculo

Devido à complexidade das operações e prestações que envolvem o imposto, a mensuração e definição da base de cálculo do ICMS é tarefa das mais árduas.

A regra geral é que a base de cálculo do ICMS será o valor da própria operação ou prestação e encontra-se prevista, principalmente, nos incisos I a III do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

(...)

Quanto ao aspecto de importâncias a título de seguros, juros, José Eduardo Soares de Melo (2012, p. 236-237) assevera que:

Somente devem integrar a base de cálculo os valores inerentes às mercadorias e/ou serviços de transporte e comunicação, bem como os reajustes e acréscimos intrinsecamente vinculados a tais valores. Nesse cálculo, não devem ser incluídos elementos estranhos ao preço, como seguros, juros e quaisquer outras importâncias recebidas ou debitadas (como multas e indenizações), pois tais verbas têm natureza jurídica diversa dos respectivos valores, e porque, também, o ICMS não incide sobre meras entradas de créditos.

De outro lado, os Estados, por meio de suas Leis Estaduais, entendem de maneira diversa, como prediz a Secretaria da Fazenda de Minas Gerais na Resposta à Consulta nº 209/2006:

Regra geral, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, neste incluídas todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa, inclusive vantagem recebida a qualquer título, pelo adquirente, excetuado o desconto incondicional, assim entendido o que não estiver subordinado a evento futuro ou incerto.

Operações interestaduais, importação, substituição tributária, remessa para bonificação e valores fixados na legislação são exemplos de situações que exigem regramento da legislação para fins de definição da base de cálculo e geram inúmeras controvérsias na doutrina e jurisprudência.

2.6 Lançamento

O ato do lançamento é atividade privativa da autoridade fazendária, no entanto, a depender da modalidade do lançamento, pode haver a participação do próprio sujeito passivo na atividade, como é o caso do lançamento por homologação. Nesse caso, ocorre a antecipação do pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade.

Nas palavras de Carrazza (2011, p. 650):

O lançamento nada mais é que um ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto. Não faz nascer o tributo, mas “declara” o montante do crédito tributário, dando resposta, em caráter oficial, às seguintes indagações: 1ª) Quem é o contribuinte? 2ª) Quanto ele deve ao Fisco? 3ª) Onde ele deve efetuar o pagamento do tributo? 4ª) Como ele deve efetuar o pagamento do tributo? 5ª) Quando ele deve efetuar o pagamento do tributo?

O ICMS é lançado por homologação, pois é o próprio sujeito passivo que, a cada período de tempo determinado na legislação, respeitando a sistemática de débitos e créditos, calcula o valor do imposto devido e antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta verificar a correção do procedimento e, se for o caso, homologá-lo, podendo, ainda, lançar de ofício as diferenças porventura devidas.

A mesma regra aplica-se aos contribuintes optantes pelo regime diferenciado de tributação do Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123/2006. Tais contribuintes, em determinado período apuram o faturamento, preenchem e enviam a declaração e recolhem espontaneamente o valor do imposto devido, sendo tal valor objeto de exame da autoridade fazendária.

2.7 Princípios Aplicáveis

O ICMS, como os demais tributos, é disciplinado por princípios que visam principalmente proteger o contribuinte de eventual abuso do poder estatal.

Primeiramente, o princípio da legalidade tem alicerce no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal que estabelece que ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Em consonância com tal dispositivo, também no texto constitucional, inciso I, artigo 150, alude ser vedado aos entes federados exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Embora existam, o ICMS não é exceção à regra da legalidade. Isso significa que sua instituição, majoração e redução necessitam da atividade legislativa, na forma de Lei Estadual de cada ente federativo.

Além do princípio da legalidade, podemos citar o princípio da anterioridade que tem sede nas alíneas “b” e “c”, inciso III, artigo 150 da Constituição Federal que veda à União, Estados, Distrito Federal e Município a cobrar tributos no mesmo exercício financeiro e antes de decorridos noventa dias em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Trata-se de verdadeira cláusula pétrea de proteção ao sujeito passivo contra eventual abuso do Poder Público.

Tanto é assim que, quando da análise da Emenda Constitucional nº 03/1993 que tentou criar o Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira excluindo a regra da anterioridade, o STF entendeu ser medida inconstitucional em razão da supressão de garantia individual do contribuinte (STF, Tribunal Pleno, ADI 939-2/DF, Rel. min. Sydney Sanches, DJ 18.03.1994, p. 5.165).

No caso do ICMS, faz-se a aplicação integral do princípio, até mesmo porque esse imposto tem marcante característica fiscal, ou seja,

arrecadatória. Assim, qualquer majoração do tributo ou sua própria instituição será aplicada somente no exercício seguinte ao da publicação da lei.

Ainda em relação à alínea “c”, do inciso III, do art. 150, importante ressaltar que quando da promulgação da Constituição Federal de 1988, a observância do prazo mínimo de noventa dias entre a data da publicação de uma lei que majorasse ou instituísse um tributo era aplicável somente às contribuições para a seguridade social, conforme § 6º do artigo 195.

Em razão de muitas publicações legislativas ocorrerem no final do exercício, esse princípio mostrava-se uma garantia mais eficaz que o princípio da anterioridade, pois ao menos eram respeitados os noventa dias.

Assim, dada a pressão popular, a Emenda Constitucional nº 42/2003 promoveu a inclusão desse princípio no rol do inciso II do artigo 150 da Constituição Federal.

O princípio da não cumulatividade, além do ICMS, é peculiar ao IPI, PIS e COFINS e prevê o direito de crédito do imposto cobrado nas operações ou prestações anteriores.

A não cumulatividade é expressamente vinculada ao ICMS e garante ao contribuinte o aproveitamento de créditos decorrentes da tributação do ICMS.

O texto constitucional dispõe:

Art. 155

[...]

§ 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;

Na mesma linha, a Lei Kandir:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou

prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

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

O objetivo é a não cumulação do imposto ao longo das cadeias de industrialização, comercialização e prestação até o consumidor final.

Para José Afonso da Silva (2006, p. 671):

A não cumulatividade na prática se faz mediante um sistema de créditos, pelo qual o contribuinte se credita de todo o imposto embutido no preço das mercadorias e serviços adquiridos e entrados em seu estabelecimento no mesmo período, e no momento de recolher os impostos do período é feita a compensação entre o crédito e o débito, recolhendo ele a diferença a mais ou continuando com o crédito para o período seguinte, se o crédito for maior. Vale dizer, em cada operação o imposto incide efetivamente sobre o valor agregado.

Como se verá adiante, é em decorrência do princípio da não cumulatividade é que ocorre a formação de crédito acumulado de ICMS.

Por fim, o princípio da seletividade, assim como no IPI, é uma das características do ICMS e encontra-se prevista no art. 155, § 2º, III, da CF. Ocorre que no caso do IPI há mandamento que seja seletivo, enquanto no ICMS, trata-se de faculdade.

Essa característica proporcionaria aspecto de extrafiscalidade ao imposto, pois sua carga tributária seria mais elevada sobre as mercadorias e serviços consumidos pelas pessoas de maior capacidade contributiva, de forma a redistribuir renda, ajudando a erradicar a pobreza, a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (CF, art. 3º, inciso III).

Todavia, esse 'poderá' equivale, na verdade, a um peremptório deverá, para chegar a tal conclusão Carrazza cita as lições de Celso Antonio Bandeira de Mello, segundo o qual quando a Constituição confere a uma pessoa política um "poder", ela, *ipso facto*, lhe impõe um "dever". É por isso

que se costuma falar que as pessoas políticas têm poderes-deveres (Carrazza, 2011, p. 488).

3. DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO

O ICMS, como visto, tem a característica de ser não cumulativo. Assim, aquele contribuinte que adquirir uma mercadoria ou tomar um serviço, em linhas gerais, terá direito ao crédito do imposto anteriormente cobrado.

É certo que a legislação criou inúmeras hipóteses em que o crédito do imposto não é devido, como por exemplo no caso de saídas não tributadas e contribuintes optantes pelo Regime Tributário do Simples Nacional, no entanto, em sua essência, aquele contribuinte de direito que se ver onerado pelo encargo tributário cobrado na operação anterior, terá um crédito para com o seu Estado tributante.

3.1 Conceito

Primeiramente, cabe destacar que o crédito do imposto não deve ser confundido com o crédito tributário. O primeiro trata-se de um direito do contribuinte em relação ao Estado, enquanto o segundo trata-se de um direito do Estado em relação ao contribuinte.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado (2011, p. 199):

Crédito tributário é (...) o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (o objeto da relação obrigacional). Enquanto ao crédito do imposto, pode-se dizer que as posições entre Estado e contribuinte são invertidas, ou seja, o Estado passa a ser devedor enquanto o contribuinte o credor.

No caso do ICMS, o crédito do imposto encontra fundamento constitucional no inciso I, § 2º, artigo 155, e artigos 19 e 20 da Lei Kandir, conforme exposto no item 2.10.

Tal mecanismo de compensação entre crédito e débito do imposto é praticamente o mesmo encontrado no IPI, PIS e COFINS.

A título de exemplificação, suponhamos as seguintes operações: uma indústria vende mercadoria ao comerciante atacadista pelo valor de R\$ 1.000,00 (mil reais); o comerciante atacadista vende a mesma mercadoria ao comerciante varejista por R\$ 2.000,00 (dois mil reais); já o comerciante varejista vende a mercadoria ao consumidor final por R\$ 3.000,00 (três mil reais).

Supondo o ICMS incidente nessas operações a uma alíquota de 10%, teremos que a indústria debitará R\$ 100,00 (cem reais) a título de ICMS, no entanto, poderá creditar-se do imposto incidente nos insumos que consumiu para realizar a industrialização, inclusive aquele que recaiu sobre a energia elétrica. O comerciante atacadista deverá debitar-se de R\$ 200,00 (duzentos reais), no entanto, terá direito a um crédito do imposto de R\$ 100,00 (cem reais), visto que esse foi o valor cobrado na operação anterior, assim, ao final do período de apuração, deverá recolher a importância de R\$ 100,00 (cem reais). Por fim, o comerciante varejista segue a mesma lógica, ou seja, deverá debitar-se de R\$ 300,00 (trezentos reais) e terá direito ao crédito de R\$ 200 (duzentos reais), devendo, ao final, recolher a importância de R\$ 100,00 (cem reais).

3.2 Isenção e não incidência

A isenção é a dispensa, concedida por meio de lei, do pagamento de determinados impostos. Sabe-se que, em razão da repartição das competências tributárias, cada ente político responsável por seu tributo é o competente para instituir a respectiva isenção, assim deve o fazer via Lei Ordinária ou Complementar, respeitando a simetria das formas.

Tanto é assim, que o artigo 151, inciso III, da Constituição Federal vedou à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Na corrente mais tradicional, Bernardo Ribeiro de Moraes (2000, p. 356) explica que “isenção é: (...) a ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação tributária, ou melhor, a incidência do tributo e o conseqüente nascimento da obrigação tributária. O tributo, entretanto, deixa de ser exigido em razão da norma de isenção tributária, que vem dispensar o contribuinte do respectivo pagamento. O imposto, assim, é devido, mas a lei tributária, para a hipótese contemplada, dispensa o contribuinte do seu pagamento”.

Em relação a não incidência, comparando-a com a incidência, ensina Nogueira (1995, p. 167): “Não-incidência é o inverso, isto é, o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não-ocorrência do fato gerador, porque a lei não descreve a hipótese de incidência”.

Por fim, é esclarecedora a diferenciação entre não incidência, isenção e imunidade consignada pelo mesmo estudioso quando leciona: [...] os campos de incidência e isenção cabem ao legislador ordinário. Este, dentro de sua competência, tem a faculdade de traçar o círculo da incidência e excepcionar a isenção. O da não incidência ficou fora do círculo da incidência. Em princípio a área de incidência ou de isenção podem ser aumentadas ou diminuídas pelo competente legislador ordinário, porém jamais ultrapassar a barreira da imunidade, porque esta é uma vedação constitucional.

Feita essas considerações, para fins do crédito do ICMS, importa salientar que operações ou prestações que estiverem abrangidas pela isenção ou não-incidência implicarão em duas conseqüências: a) não gerará crédito do imposto para operação seguinte b) estorno ou não direito ao crédito relativo à operação anterior. Isso encontra-se previsto no Art. 155, § 2º, inciso II da Constituição Federal:

Art. 155

[...]

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

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

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

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

Nota-se que essa vedação ao crédito é relativa, uma vez que a legislação específica pode dispor o contrário. O exemplo mais comum encontrado é o caso das operações de exportação. Nessas operações, ao abrigo da não incidência (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “f”, CF), o contribuinte, além de não necessitar recolher o imposto, também não terá que anular o crédito relativo às operações anteriores.

As manutenções de crédito previstas nas legislações são importantes para fins de geração de crédito acumulado, pois se trata da principal hipótese de ocorrência.

3.3 Benefícios não autorizados pelo CONFAZ e a Boa-fé

Devido ao comando constitucional previsto no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS é regulada por Lei Complementar.

Nessa linha, a Lei Complementar nº 24/75 no § 2º do artigo 2º define que os benefícios sempre serão concedidas ou revogadas por convênios celebrados e ratificados pela unanimidade dos Estados e o Distrito Federal, reunidos no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

No entanto, na busca de gerar investimentos econômicos e atrair a instalação de empresas em seus territórios, em detrimento da economia das demais unidades federativas, alguns Estados concedem benefícios fiscais unilateralmente, sem observar a necessidade de deliberação do CONFAZ, na forma de créditos presumidos e outros favores, o que acarreta a denominada “guerra fiscal”.

Aludidos créditos espúrios estariam amparados pela sistemática da não-cumulatividade, segundo a qual se compensa o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. Contudo, esses

créditos referem-se a imposto que não foi cobrado pelo Estado de origem e nem foi pago pelo contribuinte.

O prejuízo ao erário acaba sendo suportado pelos demais entes federativos quando da realização de operações interestaduais, uma vez que suportam o ônus do crédito fictício decorrente de operação anterior não tributada ou com carga reduzida, em desconformidade com a essência da não-cumulatividade.

Em razão disto, o aproveitamento destes créditos é objeto de autuação pela fiscalização dos estados, principalmente São Paulo.

Na tentativa de anular os débitos fiscais autuados, os contribuintes recorrem à esfera do Poder Judiciário, a fim de validar a fruição dos créditos presumidos concedidos unilateralmente pelos Estados, alegando o Princípio da Boa-fé.

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo não tem entendimento pacífico consolidado a respeito da possibilidade de aproveitamento de créditos apropriados indevidamente em decorrência de benefícios fiscais concedidos fora do âmbito do CONFAZ.

Algumas Câmaras acordaram que os benefícios fiscais concedidos pelo Estado de origem, sem observação de convênio, não vinculam o Estado destinatário da mercadoria, o que permite a glosa de tais créditos pelo Fisco Estadual destinatário. De outra banda, em outras ocasiões, o TJ/SP aduz ser vedado à Fazenda Pública obstar a fruição de benefício concedido e autuar o contribuinte por agir em consonância com a legislação de outro Estado, autorizando o creditamento nesses termos.

Nos casos do primeiro entendimento, ainda que haja benefício fiscal sem autorização do CONFAZ concedido pelo Estado de origem, adota-se o posicionamento de que o Estado lesado deve arguir a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo que instituiu o benefício fiscal concedido sem prévia autorização do CONFAZ, ou seja, deve o Estado prejudicado ingressar com ADIN perante o STF.

Essa posição milita a favor do contribuinte, permitindo o aproveitamento de créditos; porém, onera os cofres públicos, uma vez que o crédito presumido é amparado em tributo não recolhido na etapa anterior da cadeia de circulação de mercadorias e além desse não recolhimento, ainda há a concessão do Estado destinatário de crédito de imposto.

A esse respeito, trecho de acórdão proferido pela 8ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo em outubro de 2013:

(...) é defeso ao Estado de destino negar eficácia à apropriação pelos contribuintes dos créditos presumidos concedidos no Estado de origem, sob pena de ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

De outro lado, o mesmo Tribunal adota entendimento favorável à glosa de créditos pelo Estado do destinatário, por reconhecer a lesão à economia e à ordem pública. Cite-se o julgamento da Apelação nº 0000190-81.2012.8.26.0053, em fevereiro de 2014, pela 1ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, em que restou consignado o seguinte:

É inegável que a concessão de créditos presumidos tem por finalidade conquistar mercado em outros Estados, o que é incompatível com uma legislação de incidência harmônica, uma vez que a tendência seria a concessão de benefícios cada vez maiores para as operações interestaduais, ocasionando a chamada “guerra fiscal”, entendida como a concessão de incentivos fiscais por um Estado sem a ratificação dos demais entes federativos, colocando em risco a economia e a ordem pública e, via de consequência, vilipendiando o artigo 155, §2º, da Lei Maior.

E, abstendo-se São Paulo de firmar convênio acerca do benefício concedido à autora por outro estado, fatalmente não está obrigado a respeitá-lo, de maneira que, se o ente considera ineficaz o crédito, o faz com base na legislação pertinente, não se podendo dizer que há ilegalidade na autuação e imposição da multa, até porque, se assim não o realizasse, afrontaria o princípio da não-cumulatividade, tal como previsto no artigo 155, § 2º, inciso I, da Carta Magna.

Apesar de apresentar posicionamento favorável à glosa unilateral desses créditos pelo ente estatal lesado, predomina, atualmente, entendimento mais recente alinhado à posição predominante do STJ, de que a ADI é o “único meio judicial de que deve valer-se o Estado lesado para obter a declaração de inconstitucionalidade da lei de outro Estado que concede benefício fiscal do ICMS sem autorização do CONFAZ, e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território”.

Assim sendo, prevalece o entendimento da Corte Superior no sentido de que a autoridade administrativa não tem a competência de anular um ato manifestamente inconstitucional, uma vez que inconstitucionalidades não se compensariam.

No Estado de São Paulo, portanto, não há consonância jurisprudencial sobre a possibilidade de glosa unilateral dos créditos irregulares pela via administrativa.

No âmbito do STJ, sobre o tema do direito ao crédito, em 31 de março de 2014, importante edição da Súmula nº 509 consolidou os procedimentos a serem efetuados pelos agentes do fisco quando da verificação de aproveitamento de crédito declarado inidôneo.

A referida Súmula tem o seguinte teor:

É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

A referida Súmula toma como base que o ato que declara a inidoneidade tem natureza constitutiva e não declaratória, tendo como consequência a máxima de que a produção de efeitos da declaração se dá após a publicação do ato em meio Oficial; divergente, portanto, da tese fazendária que defendia que o ato que declara a inidoneidade apenas declara um ilícito preexistente, devendo, por esse motivo, retroagirem seus efeitos até aquele momento, da emissão do documento viciado.

Assim, fica garantido o aproveitamento do crédito ao adquirente de boa-fé, necessitando, no entanto, a comprovação da efetiva operação sujeita ao ICMS. Tal comprovação ocorre pelo conjunto probatório de: destaque do ICMS devido, escrituração da operação no livro de registro de entradas e comprovante do pagamento diretamente ao fornecedor.

O entendimento sumulado coaduna-se como destaca Roque Antonio Carrazza (2011, p. 443), quando assevera que se as notas fiscais forem inidôneas ou incompletas, nem assim o contribuinte pode ser prejudicado. Com efeito, não há por que impedir o contribuinte de desfrutar, por

inteiro, do princípio da não-cumulatividade do ICMS se: a) as operações ou as prestações ocorreram regularmente; b) os fornecedores, por ocasião da prática dos negócios jurídicos pertinentes, estavam inscritos no Cadastro Geral dos Contribuintes; c) as mercadorias foram fornecidas ou os serviços prestados; d) os documentos emitidos apresentavam aparência de regularidade; e e) todos agiram de boa-fé.

A jurisprudência do STF é uníssona ao deliberar que são inconstitucionais os benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos entes estatais, sem a observância dos dispositivos legais que regulam a matéria e sem a chancela do CONFAZ.

Tanto é assim que a Suprema Corte tem proposta de Súmula Vinculante nº 69, que conta com parecer favorável da PGR:

Proposta de Verbete: Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.

No entanto, não há posição consolidada no Tribunal acerca da possibilidade jurídica de glosa de créditos pelo Estado destinatário das mercadorias beneficiadas.

Passo importante na discussão do tema foi o reconhecimento da repercussão geral no RE nº 628.075/RS. Esse processo teve início em mandado de segurança impetrado por contribuinte gaúcho em face do Diretor do Departamento da Receita Pública Estadual, no qual objetivava creditar-se integralmente do valor cobrado e destacado nos documentos fiscais de venda, não obstante disposição na Lei Estadual nº 8.820/89 no sentido de limitar o montante do crédito.

Na decisão que reconheceu a existência de repercussão geral, o Tribunal manifestou-se nos seguintes termos:

O tema discutido neste recurso extraordinário é grave. Ele coloca em risco o desenvolvimento de atividades econômicas lícitas, a manutenção de empregos e a harmonia entre entes federados.

(...)

Esta Corte recebeu e recebe constantemente inúmeras ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas contra alegadas concessões inconstitucionais de incentivos tributários. Segundo a página de notícias desta Corte na internet, entre novembro de 2010 e janeiro de 2011, onze ações diretas de inconstitucionalidade sobre a concessão ilegal de benefícios fiscais foram protocoladas.

Para solucionar o que entendem como lesões aos interesses locais, alguns entes federados têm anulado unilateralmente os efeitos econômicos dos benefícios fiscais, com o uso da autonomia legislativa e administrativa que a Constituição lhes confere. Em resposta, o ente federado concessor do benefício retalia, com similar glosa de créditos, a concessão de mais incentivos ou a colocação de barreiras burocráticas desnecessariamente custosas e lentas.

A questão de fundo trazida nestes autos consiste em saber se os entes federados podem reciprocamente retaliarem-se por meio de sua autonomia ou, em sentido diverso, compete ao Poder Judiciário exercer as contramedidas próprias da atividade de moderação (*checks and counterchecks*);

Desse modo, vencido o Ministro Marco Aurélio e sem a manifestação dos Ministros Cezar Peluzo, Gilmar Mendes e Cármen Lúcia, a Corte Suprema reconheceu a relevância institucional do tema, que não se restringe a interesses individuais localizados. Nas palavras do i. Relator, estão em xeque dois valores fundamentais: a autonomia dos entes federais periféricos para dar efetividade à sua vontade política e a harmonia federativa.

Naquela ação, ainda sem julgamento definitivo, a Procuradoria Geral da República posicionou-se pela improcedência do recurso extraordinário interposto pelo contribuinte. O argumento principal da PGR é que o crédito de ICMS, ainda que disfarçado de incentivo, constitui benefício fiscal e deve ser deliberado conjuntamente pelos Estados por meio de convênio, para assim ter tratamento federativo uniforme.

Na mesma esteira, o parecer da PGR foi pela constitucionalidade da glosa de crédito de ICMS nesta hipótese, nos seguintes termos:

Assim, afigura-se constitucional, não ferindo o princípio da não-cumulatividade, o estorno proporcional de crédito de ICMS, quando, na operação precedente realizada em outro estado, tenha o contribuinte obtido o benefício do crédito presumido, eis que vedada a utilização da parte não-paga.

Portanto, como pode ser verificado, o Ministério Público Federal entende que a glosa de tais créditos pelo Estado lesado não fere o princípio da não-cumulatividade.

Diante da importância do tema, diversas associações de contribuintes, assim como várias entidades da Federação, inclusive o Estado de São Paulo, ingressaram como *amicus curiae* por estarem interessados no deslinde da ação.

A partir do julgamento definitivo do RE 628.075/RS, espera-se que a discussão reste finalmente pacificada.

Sendo assim, temos que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica para combater a “guerra fiscal” por meio da declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais sem o amparo do CONFAZ. Com relação à glosa de créditos pelo Estado destinatário das mercadorias beneficiadas, não há posicionamento consolidado no Tribunal, estando pendente de julgamento o RE 628.075/RS, com repercussão geral reconhecida.

4. CRÉDITO ACUMULADO DE ICMS

Diante da neutralidade tributária no âmbito do ICMS, faz-se necessária a criação de instrumentos que busquem a plenitude dos contribuintes utilizarem-se dos seus créditos que nada mais são do que passivos para o ente tributante.

Oswaldo Santos de Carvalho (2013, p. 69) pronuncia que se vê uma nítida identidade do ICMS com o princípio da neutralidade tributária quanto ao seu critério informador, a não cumulatividade. (...). a neutralidade se revela por meio da aptidão desse tributo para incidir mais de uma vez sobre a mesma mercadoria ou serviço no seu percurso em direção ao consumo, fazendo surgir operações ou prestações sequentes, ou fases de circulação.

Em linhas gerais, a estrutura do crédito acumulado no Estado de São Paulo pode ser dividida entre as fases de geração, apropriação e utilização. A geração, prevista nos artigos 71 e 81 do RICMS-SP/00, dá-se com a ocorrência das operações definidas na legislação como necessárias para a formação do crédito acumulado. A apropriação, prevista nos artigos 72-B, 72-C e 72-D do RICMS-SP/00, decorre do procedimento que tem por finalidade determinar o valor de crédito acumulado gerado, tornando-o desvinculado da escrita fiscal e disponível para utilização, mediante autorização do fisco. A utilização, prevista nos artigos 73 e 84 do RICMS-SP/00, é o destino que o contribuinte detentor do crédito dá ao valor previamente apropriado, restrito às hipóteses previstas na legislação.

4.1 Conceito

Pode-se definir que crédito acumulado representa parte do saldo credor que é oriundo de determinadas hipóteses expressas na legislação que não será compensado em razão do comportamento do contribuinte e que

poderá ser utilizado para compensação de débitos, transferências para outros contribuintes do mesmo Estado.

A figura do crédito acumulado do ICMS tem fundamento na fruição da não cumulatividade do imposto, conforme previsão constitucional.

Antes da edição da Lei Complementar nº 87/1996, o Convênio AE 07/71¹ e alterações consolidadas até o Convênio 21/87² já noticiava sobre a utilização de créditos acumulados de ICM. Na época, eram permitidas transferências de créditos por estabelecimentos industriais para compra de matérias-primas, material secundário, material de embalagem, máquinas, aparelhos e equipamentos industriais destinados à integração no ativo fixo.

Com o advento da Lei Complementar nº 87/1986, o crédito acumulado teve origem no § 1º do seu artigo 25:

Art. 25

[...]

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

Percebe-se então que a Lei Complementar trouxe um incentivo ao contribuinte exportador que em decorrência de seu comportamento, não se vê em condições de absorver os créditos.

Neste momento, é importante diferenciar o acúmulo de “saldo credor” de “crédito acumulado”.

¹ Convênio ICM 07/71 – Dispõe sobre a utilização de créditos acumulados de ICM.

² Convênio ICM 21/87 – Dá nova redação à Cláusula quarta do Convênio AE 07/71, que dispõe sobre a transferência de crédito fiscal entre empresas interdependentes.

O saldo credor decorre da observância direta da não cumulatividade consistente na apuração do imposto pelo confronto entre créditos e débitos, relativo ao período correspondente. Ao final de um determinado período, quando da apuração do imposto, pode ocorrer de apurar saldo devedor de imposto, que deverá ser recolhido no prazo legal³.

De outro lado, pode ocorrer de apurar um saldo credor do imposto, quando a soma dos créditos supere a soma dos débitos. Nesta última hipótese, trata-se do crédito que permanece escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS⁴ e, em regra, só pode ser utilizado para abater os débitos das operações próprias do estabelecimento ou entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular⁵.

Um contribuinte que, no mês inicial de operação, efetue mais compras do que vendas de mercadorias para formação de estoque inicial naturalmente formará saldo credor que em período posterior será compensado com operações de débitos.

4.2 Geração

A geração do crédito acumulado consiste na primeira etapa a ser identificada no processo. Decorrente do comportamento das atividades desenvolvidas pelo contribuinte pode haver contínua formação e acúmulo de

³ Lei Estadual nº 6.374/1989 - Artigo 47 - O valor do imposto a recolher corresponde à diferença, em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações ou prestações tributadas e o cobrado relativamente às anteriores.

⁴ RICMS-SP/00- Artigo 223 - O livro Registro de Apuração do ICMS, modelo 9, destina-se a anotar os totais dos valores contábeis e os dos valores fiscais, relativos ao imposto, das operações de entrada e de saída e das prestações recebidas e realizadas, extraídos dos livros próprios e agrupados segundo o Código Fiscal de Operações e Prestações (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, e Convênio de 15-12-70 - SINIEF, art. 78).

§ 1º - No livro a que se refere este artigo serão registrados, também, os débitos e os créditos fiscais, a apuração dos saldos e os dados relativos às guias de informação e às guias de recolhimento do imposto.

⁵Lei Estadual nº 6.374/1989 - Artigo 65-A - O saldo devedor ou credor apurado em cada estabelecimento localizado neste Estado, na forma prevista nesta subseção, será compensado entre os estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, localizados em território paulista, conforme dispuser o regulamento.

saldo credor. No entanto, a geração de crédito acumulado está restrita às hipóteses legais. Assim, nem sempre a existência de saldo credor quando da apuração do ICMS será razão para geração de crédito acumulado.

A Lei Complementar nº 87/1996, em seu artigo 25, § 1º, trouxe uma hipótese de geração de crédito acumulado, a decorrente de operações de exportação. Sendo que demais hipóteses deverão ser previstas conforme cada Estado federado dispuser, conforme dispõe o § 2º do artigo 25 do mesmo diploma legal:

Art. 25

[...]

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

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

MELO, José Eduardo Soares de (2012, pg. 349), critica a subordinação de Lei Estadual nos seguintes termos:

Parece-me que o aproveitamento dos saldos de crédito relativos à exportação de produtos industrializados, e dos semielaborados, não deveria condicionar-se a regras específicas (e restritivas, muitas vezes), da legislação ordinária. Realmente, como se trata de situações de natureza imunitória que obrigam à plena e total desoneração do ICMS, o objetivo constitucional só poderá ser alcançado se o contribuinte (exportador) puder utilizar livremente os saldos acumulados de créditos (transferências para outros estabelecimentos, ou para terceiros).

Sobre o tema, o STJ manifestou-se:

A Lei Complementar 87 /96 autorizou a transferência de saldos credores de ICMS acumulados a outros contribuintes do mesmo Estado em duas hipóteses: (a) nos casos de créditos oriundos "de operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços", nos termos do art. 25 , § 1º , cumulado com o art. 3º , II e parágrafo único, ambos da Lei Kandir . Nessas hipóteses, é desnecessária a edição de lei estadual regulamentadora, pois se trata de norma de eficácia plena; (b) nos demais casos de saldos credores acumulados, os quais serão definidos pelo legislador estadual, conforme delegação prevista no § 2º do art. 25 da LC 87 /96

(RMS 13.544/PA, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 2.6.2003; RMS 13.969/PA, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 4.4.2005)" (RMS nº 21.240-RJ – 1ª T. – Rel. min. Denise Arruda – j. 16.12.2008 – DJe de 11.02.2009)

No Estado de São Paulo, há previsão no artigo 46 da Lei Estadual nº 6.374/1989 de que os créditos de ICMS de cada estabelecimento somente poderão ser transferidos a outro estabelecimento nas hipóteses do Regulamento.

Artigo 46 - Ressalvadas as hipóteses expressamente previstas em regulamento, é vedada a transferência de crédito de um para outro estabelecimento.

Antes de cumprir a atribuição delegada pelo texto normativo, o Regulamento do ICMS (RICMS) aprovado pelo Decreto Estadual nº 45.490, de 30/11/2000, especifica as hipóteses de constituição de crédito acumulado, trata-se da Seção I – Da Formação do Crédito Acumulado. Posteriormente, em seu artigo 73, dispõe sobre as hipóteses de transferência de crédito acumulado para outros estabelecimentos.

Em suma, pode-se dizer que, por mandamento de Lei Complementar Federal, todos os Estados e Distrito Federal estão obrigados a conceder aproveitamento dos créditos acumulados decorrentes de operações de exportação, sendo que as demais hipóteses deverão estar previstas na legislação de cada Estado ou Distrito Federal.

No Estado de São Paulo, as principais hipóteses estão previstas no artigo 71 do RICMS-SP/00:

Artigo 71 - Para efeito deste capítulo, constitui crédito acumulado do imposto o decorrente de:

I - aplicação de alíquotas diversificadas em operações de entrada e de saída de mercadoria ou em serviço tomado ou prestado;

II - operação ou prestação efetuada com redução de base de cálculo nas hipóteses em que seja admitida a manutenção integral do crédito;

III - operação ou prestação realizada sem o pagamento do imposto nas hipóteses em que seja admitida a manutenção do crédito, tais como isenção ou não incidência, ou, ainda, abrangida pelo regime jurídico da substituição tributária com retenção antecipada do imposto ou do diferimento.

Parágrafo único - Em se tratando de saída interestadual, a constituição do crédito acumulado nos termos do inciso I somente será admitida quando, cumulativamente, a mercadoria:

- 1 - for fisicamente remetida para o Estado de destino;
- 2 - não regresse a este Estado, ainda que simbolicamente.

Assim, o contribuinte que observar que suas operações estão enquadradas nas hipóteses previstas no artigo 71 do RICMS-SP/00 e havendo saldo credor acumulado que não haja condições de ser absorvido por futuros débitos, poderá requerer junto ao Fisco Paulista a apropriação para posterior utilização de crédito acumulado.

A geração por aplicação de alíquotas diversificadas é a hipótese trazida pelo inciso I do artigo 71 do RICMS-SP/00 que contempla principalmente contribuintes que realizam, de forma predominante, operações interestaduais, de mercadorias destinadas a contribuintes estabelecidos no Espírito Santo e em Estados pertencentes à Região Norte, Nordeste e Centro Oeste, uma vez que nesses casos utiliza-se a alíquota interestadual de 7%, conforme Resolução do Senado Federal nº 22 de 1989.

É o caso, por exemplo, de um estabelecimento atacadista de São Paulo que adquire mercadorias tributadas com alíquotas de 18% e 25% e as transfere para suas filiais atacadistas do Mato Grosso do Sul a uma alíquota de 7%.

O parágrafo único do artigo 71 do RICMS-SP/00 impõe condições para a admissão da geração do crédito acumulado nessa hipótese, nos seguintes termos:

Art. 71

[...]

Parágrafo único - Em se tratando de saída interestadual, a constituição do crédito acumulado nos termos do inciso I somente será admitida quando, cumulativamente, a mercadoria:

- 1 - for fisicamente remetida para o Estado de destino;
- 2 - não regresse a este Estado, ainda que simbolicamente.

Previamente à análise do dispositivo, deve-se lembrar que se considera ocorrido o fato gerador do ICMS quando da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente (art. 12, inciso IV, LC 87/96). Essa situação regula as denominadas “operações triangulares”, em que determinada empresa adquire uma mercadoria e, sem trazê-la fisicamente para o seu estabelecimento, já a revende para outra empresa.

Exemplificando: uma empresa paulista vende para uma empresa estabelecida na Bahia, que revende para outra empresa paulista. No entanto, a mercadoria é remetida diretamente da primeira empresa paulista para a segunda empresa paulista, por conta e ordem da empresa baiana. A primeira empresa paulista emite uma nota fiscal para empresa da Bahia com destaque do ICMS a uma alíquota de 7%; a empresa da Bahia emite uma nota fiscal de venda para segunda empresa paulista também com destaque de ICMS a alíquota de 12% e a primeira empresa paulista emite uma nota fiscal que acompanhará a mercadoria sem destaque de ICMS para a segunda empresa paulista com a observação de “Remessa por conta e ordem de terceiro”. Percebe-se que a mercadoria, fisicamente, não sairá do território paulista, embora tenham ocorrido dois fatos geradores de ICMS, sendo que a primeira empresa paulista poderá ter incorrido na geração de saldo credor.

No exemplo, verifica-se que se torna difícil um eventual controle do fisco paulista a fim de verificar a efetividade da operação sobre a empresa estabelecida na Bahia, para fins de apuração do crédito acumulado. Assim, no intuito de inibir possível prática de geração de crédito espúrio consistente na simulação de empresas em outras unidades federativas, o RICMS-SP/00 impõe que a mercadoria seja fisicamente remetida para o Estado de destino, bem como não regresse à empresa remetente, para fins de constituição de crédito acumulado.

Ainda sobre operações interestaduais, o Senado Federal exerce função quanto à definição da alíquota do imposto a ser aplicada em operações interestaduais entre contribuinte do ICMS, conforme assevera a Constituição Federal, no seu artigo 155, § 2º, inciso IV:

Art. 155

[...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

A fim de garantir uniformidade nos limites mínimos ou máximos das alíquotas dos impostos estaduais, as Resoluções do Senado Federal inovam a ordem jurídica em caráter vinculante e *erga omnes*.

Outra situação inovadora ocorreu por meio do advento da Resolução nº 13 de 2013 do Senado Federal que estabeleceu em 4% a alíquota de ICMS para operações interestaduais com mercadorias importadas, desde que, após o desembaraço aduaneiro, tais mercadorias não tenham sido sujeitas a processo de industrialização ou, caso submetidas, resultem em produtos com conteúdo de importação superior a 40%.

De outro lado, contribuintes que desembarçam, no Estado de São Paulo, mercadorias importadas recolhem ICMS incidente na importação a alíquota interna de 18%.

Diante de tal cenário, verifica-se conseqüente aumento de saldo credor em conta gráfica, decorrente da diferença entre a alíquota de 18% exigida no desembaraço aduaneiro e a alíquota de 4% praticada na venda interestadual.

Sobre essa situação de acúmulo de saldo credor, trata-se de mais um caso em que se aplica a hipótese de geração de crédito acumulado do artigo 71, inciso I, do RICMS-SP/00.

Como exemplo: um contribuinte atacadista estabelecido no Estado de São Paulo que adquire mercadoria por R\$ 1.000,00 em que o ICMS destacado corresponda a uma alíquota de 18% (R\$ 180,00) poderá creditar-se desse valor de imposto desde que promova a saída da mercadoria. Posteriormente, esse contribuinte revende a mercadoria para um contribuinte estabelecido no Estado do Espírito Santo pelo valor de R\$ 1.500,00 aplicando-

se alíquota de 7% (R\$ 105,00), conforme art. 155, § 2º, inciso VII, alínea “a”, da CF/88. Nesse exemplo, o contribuinte paulista deverá debitar-se do valor de R\$ 105,00 pela saída da mercadoria, mas, de outro lado, observando o princípio da não cumulatividade, poderá creditar-se do valor de R\$ 180,00 (art. art. 155, § 2º, inciso I, da CF/88). Dessa forma, no período de apuração do imposto, terá um direito a crédito de R\$ 75,00 que poderá ser reconhecido como crédito acumulado.

A geração de crédito acumulado por operações ou prestações de redução de base de cálculo trata-se da hipótese prevista no inciso II do artigo 71 do RICMS-SP/00. Importante destacar que, para fins de geração de crédito acumulado, é preciso que o diploma legal, além de conceder a redução da base de cálculo, também conceda a manutenção integral do crédito.

Por se tratar de um benefício fiscal, a redução da base de cálculo deve ser concedida por deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, conforme art. 1º, parágrafo único, inciso I da Lei Complementar n 24/75.

No Estado de São Paulo, as principais mercadorias que possuem esse benefício fiscal encontram-se listadas no Anexo II do RICMS-SP/00, dentre elas, várias mercadorias integrantes da chamada “cesta básica”, como leite em pó, café torrado, farinha de milho, pão francês, contam com tributação de apenas 7%, por meio do instituto da redução da base de cálculo (Convênio ICMS-128/94, cláusula primeira e artigo 3º do Anexo II do RICMS-SP/00).

Em operações albergadas por esse benefício, salvo disposição em contrário, deverá haver vedação proporcional do crédito, no mesmo percentual do benefício. Isso porque se trata de uma isenção parcial, como já decidido pelo STF (RE 174.478 SP). Ocorre que há casos em que a legislação expressamente prevê a manutenção integral do crédito, ensejando, assim, a possibilidade de maior crédito que débito do imposto. A previsão da manutenção integral do crédito no caso de alguns produtos da “cesta básica” encontra-se previsto no § 2º do artigo 3º do Anexo II do RICMS-SP/00, nos seguintes termos:

Art. 3º

[...]

§ 2º - Não se exigirá o estorno do crédito do imposto relativo à entrada de mercadoria, bem como à correspondente prestação de serviço de transporte, quando destinar-se a integração ou consumo em processo de industrialização das mercadorias indicadas nos incisos I a XV, XXII e seguintes.

Assim, infere-se que o contribuinte que adquirir mercadoria com tal benefício, não precisará estornar o valor do imposto cobrado na operação anterior em valor proporcional à redução de base de cálculo a ser aplicada na operação de saída.

Como exemplo: um contribuinte atacadista paulista que adquire mercadoria por R\$ 1.000,00 em que o ICMS incida a uma alíquota de 18% (R\$ 180,00) e posteriormente revende a mercadoria para um contribuinte varejista paulista pelo valor de R\$ 1.500,00. A mercadoria tem redução de base de cálculo de forma que a carga tributável resulte no percentual de 7%, assim, na revenda, a redução da base de cálculo seria de 38,89% (7%/18%). No caso, a base de cálculo passaria para R\$ 583,33 (R\$ 1.500,00 x 38,89%) e aplicando a alíquota de 18% resultaria no valor de R\$ 105,00, valor que representa uma carga tributária de 7% (R\$ 1.500,00 x 7%). Nesse exemplo, o interessado deverá debitar-se do valor de R\$ 105,00 pela operação própria e poderá creditar-se de R\$ 180,00, desde haja previsão da manutenção integral do crédito, caso contrário, deveria abster-se de creditar valor proporcional à redução de base de cálculo, por se tratar de uma isenção parcial. Portanto, no período de apuração do imposto, terá um direito a crédito de R\$ 75,00 (R\$ 105,00 – R\$ 180,00) que poderá ser reconhecido como crédito acumulado.

A hipótese mais comum e recorrente é a de operações sem o pagamento do imposto, encontrando-se prevista no inciso III do artigo 71 do RICMS-SP/00.

Artigo 71 - Para efeito deste capítulo, constitui crédito acumulado do imposto o decorrente de:

[...]

III - operação ou prestação realizada sem o pagamento do imposto nas hipóteses em que seja admitida a manutenção do crédito, tais como isenção ou não incidência, ou, ainda, abrangida pelo regime jurídico da substituição tributária com retenção antecipada do imposto ou do diferimento.

A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação (ADI nº 286, Ministro Maurício Corrêa).

Conforme mandamento constitucional, salvo determinação em contrário da legislação, a falta de pagamento de imposto quando da operação ou prestação não gera direito ao crédito do imposto cobrado na operação ou prestação anterior (inciso II, do § 2º, do art. 155, da Constituição Federal).

Fica claro, então, que para geração do crédito acumulado, faz-se necessária que a Lei específica permita manutenção do crédito.

Como se sabe, o texto constitucional dispõe que operações e prestações de exportações são beneficiadas pela regra da imunidade e no próprio texto é permitida a manutenção de crédito:

Art. 155

[...]

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

[...]

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

Exemplificando: um contribuinte exportador paulista que adquire gado bovino em pé por R\$ 1.000,00 de contribuinte estabelecido no Paraná em que o ICMS incida a uma alíquota de 12% (R\$ 120,00) e posteriormente exporta carne comestível pelo valor de R\$ 1.500,00. Nesse exemplo, o contribuinte paulista não deverá debitar-se de imposto uma vez que a operação de saída é imune, por outro lado, poderá creditar-se de R\$ 120,00, pois há previsão de manutenção do crédito. Desse modo, no período de apuração do

imposto, terá um direito a crédito de R\$ 120,00 que poderá ser reconhecido como crédito acumulado. Da mesma forma seria se o contribuinte paulista efetuasse a venda da carne comestível para supermercados paulistas, uma vez que esse produto é isento e ainda se permite a manutenção de crédito⁶.

O dispositivo também anuncia que o crédito acumulado pode ser gerado por contribuintes abrangidos pelo regime jurídico da substituição tributária com retenção antecipada do imposto ou do diferimento.

Neste caso, pode-se citar uma distribuidora de cimentos que adquire com substituição tributária e vende sem destaque do imposto. Pela mercadoria estar sujeita ao instituto da substituição tributária, o imposto de toda a cadeia produtiva, da indústria até o consumidor final, é retido quando da saída da indústria. Assim, a distribuidora compra o cimento sem poder creditar-se e também vende sem debitar-se do imposto. No entanto, por ser contribuinte do imposto, tem direito a outros créditos como aqueles decorrentes da aquisição de ativo permanente destinado à comercialização (§ 5º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996), por exemplo, caminhões destinados à entrega das mercadorias, até mesmo crédito decorrente do imposto incidente no combustível. Tais créditos, por serem destinados à comercialização de sua atividade fim, irão acumular-se e consistirão na hipótese de geração de crédito acumulado na hipótese do inciso III do artigo 71 do RICMS-SP/00.

Uma das principais utilizações do crédito acumulado é a sua transferência para outros contribuintes estabelecidos no mesmo estado. Com essa operação, o contribuinte que recebe a transferência credita-se quando da apuração do imposto. Esse crédito recebido, por sua vez, pode ser novamente apropriado para utilização como crédito acumulado. Essa situação é prevista no artigo 81 do RICMS-SP/00.

Artigo 81 - Poderá ser autorizada a apropriação e a utilização como crédito acumulado, pelo estabelecimento de destino, do crédito

6 RICMS-SP/00. Artigo 144 - A saída interna de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de aves, leporídeos e gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suíno.

§ 1º - Não se exigirá o estorno do crédito do imposto correspondente à entrada de gado bovino ou suíno em pé, relacionada à isenção prevista neste artigo.

recebido em transferência nos termos do artigo 73 ou decorrente de autorização do Secretário da Fazenda (Lei 6.374/89, art. 46).

§ 1º - Para fins deste artigo:

1 - observar-se-ão, no que couberem, as disposições dos artigos 72, 72-B e 72-C;

2 - considerar-se-á como crédito acumulado o crédito recebido em transferência por:

a) estabelecimento de frigorífico, comprovado conforme disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, vinculado à operação de aquisição de gado bovino ou suíno de estabelecimento rural amparada por diferimento; (Redação dada à alínea pelo Decreto 56.133, de 25-08-2010; DOE 26-08-2010; Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012)

b) estabelecimento fabricante, distribuidor ou revendedor, remetido por produtor rural ou cooperativa de produtores rurais em pagamento de máquinas e implementos agrícolas, insumos agropecuários, combustíveis, sacaria nova ou outros materiais de embalagem.

§ 2º - Autorizada a apropriação, é permitido o uso do crédito acumulado para os fins e efeitos previstos neste capítulo e sob as mesmas condições.

O *caput* do artigo prevê a regra geral decorrente de créditos transferidos com supedâneo no artigo 73 do RICMS-SP/00. Além disso, o item 2 do § 1º do artigo estabelece situações em que o contribuinte recebe crédito em transferência, mas não pelas hipóteses do artigo 73 do RICMS-SP/00, mas por situações específicas de operações com estabelecimento frigorífico e estabelecimento fabricante, distribuidor ou revendedor de máquinas e implementos agrícolas, insumos agropecuários, combustíveis, sacaria nova ou outros materiais de embalagem.

No Estado de São Paulo, produtores rurais, cooperativas de produtores rurais que comercializam mercadorias são considerados contribuintes do ICMS. Assim, submetem-se ao regime da não cumulatividade tendo direito ao crédito do imposto anteriormente cobrado. Por outro lado, dificilmente conseguem compensar esse crédito, em razão de grande parte das mercadorias do ramo agropecuário estar abrangida pelo instituto do diferimento ou isenção. Dessa forma, esses contribuintes também podem transferir o crédito do imposto para outros contribuintes, por expressa permissão do artigo

70-A do RICMS-SP/00. Essa transferência é disciplinada pela Portaria CAT nº 153/2011 e realizada pelo sistema informatizado denominado “eCredRural”. O contribuinte destinatário do crédito simples fornece a mercadoria e em contraprestação lança o respectivo valor a crédito no Livro Registro de Apuração do ICMS e na correspondente Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA como “Recebimento de Crédito de Estabelecimento de Produtor ou de estabelecimento de Cooperativas de Produtores Rurais mediante Autorização Eletrônica”⁷, é exatamente esse valor do crédito que pode ser apropriado como crédito acumulado.

O Crédito Outorgado ou Crédito Presumido é uma figura jurídica inserida no Regulamento do ICMS que tem caráter de simplificar a contabilização dos créditos de imposto devidos.

Sob outra ótica, também é considerado ser um benefício fiscal, pois pode dar ao contribuinte crédito de imposto, antes não devido, que consequentemente reduz o seu débito quando da sua apuração. Tanto é assim que a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, equipara os procedimentos para concessão de créditos presumidos assim como é feito para a isenção.

Com a palavra Roque Antonio Carrazza (2011, pg. 418):

O crédito presumido só se legitima na medida em que se traduz num incentivo para certos setores de atividades produtivas, onde o método normal de apuração do ICMS revela-se insatisfatório ou excessivamente oneroso para o contribuinte.

No Estado de São Paulo, com base no artigo 62, as hipóteses de créditos outorgados encontram-se previstas no Anexo III do RICMS-SP/00. Dentre as hipóteses previstas, o setor de avicultura tem situação peculiar, pois os contribuintes que realizam abates de aves e dão saída interna de carne e demais produtos comestíveis estão beneficiados pela isenção, conforme artigo 144 do Anexo I do RICMS-SP/00, não obstante, observando o artigo 35 do Anexo III do RICMS-SP/00, possuem direito de aplicar 5% (cinco por cento)

⁷ Portaria CAT nº 153/2011 – Artigo 27, inciso I.

sobre o valor da saída da mercadoria a título de crédito, respeitadas as condições previstas no próprio dispositivo.

Desse modo, tais contribuintes, além de estarem dispensados de pagamento, acumulam crédito de imposto oriundo de crédito outorgado.

Em cláusula aberta, o inciso I do artigo 84 do RICMS-SP/00 prevê que demais situações não elencadas no artigo 71 poderão ser objeto de autorização do Secretário da Fazenda.

Artigo 84 - O Secretário da Fazenda poderá autorizar:

I - o aproveitamento, na forma deste capítulo, de crédito em razão de ocorrência não prevista no artigo 71, desde que a acumulação tenha a mesma natureza de crédito acumulado;

[...]

Importante ressaltar que a hipótese a ser autorizada deve ter modo de acumulação de mesma natureza de crédito acumulado, ou seja, que a acumulação de saldos credores não seja passível de absorção pelo contribuinte, devido à característica de sua atividade econômica.

Outro ponto a destacar é de que o Secretário deverá realizar a autorização por meio de resolução.

4.3 Apropriação

Debatida a questão da geração, passa-se à etapa da apropriação do crédito acumulado. Pode-se conceituar essa etapa como sendo o procedimento que tem o objetivo de determinar o valor do crédito acumulado efetivamente gerado, tornando-o disponível para utilização, mediante autorização do Fisco.

Nesta etapa, há necessidade de autorização da Secretaria da Fazenda que analisará o crédito acumulado apurado pelo contribuinte e

concederá autorização para sua apropriação, conforme disposto no inciso I do artigo 72-B do RICMS-SP/00⁸.

Com a implantação do Sistema e-CredAc pela Portaria CAT-26/2010, para dar início à etapa de apropriação, o sujeito passivo deve registrar seu pedido de apropriação no referido Sistema eletrônico e apresentar os documentos e demonstrativos cálculos de apuração para análise do Fisco.

Para fins de padronização, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo estabeleceu Sistemáticas de Apuração. Após de abril de 2010, a empresa poderia optar por três Sistemáticas.

A regra geral seria a estabelecida pelo artigo 72-A, trata-se da Sistemática de Custeio apoiada na contabilidade, regulamentada pela Portaria CAT-83/2009. Alternativamente, o requerente poderia optar pela Sistemática de Apuração Simplificada, prevista no artigo 30 DDTT do RICMS, ou pela Sistemática que se utilizava do IVA – Índice de Valor Acrescido e PMC – Percentual Médio de Crédito, instituídos pela Portaria CAT 118/2010.

As sistemáticas alternativas foram criadas em razão das dificuldades encontradas pelas empresas em atender às diretrizes da Sistemática de Custeio.

A Sistemática alternativa com base na Portaria CAT 118/2010 aplicou-se a pedidos que se referiam até o crédito acumulado gerado no mês de dezembro de 2013, desde que protocolados até 31 de janeiro de 2014, conforme previsto no seu artigo 12.

A Sistemática de Apuração Simplificada que também é alternativa aplica-se ao crédito acumulado gerado no período de abril de 2010 a dezembro

⁸ Artigo 72-B - A apropriação do crédito acumulado gerado:
I - ficará condicionada à prévia autorização do Fisco, observada a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda;

de 2015, desde que o pedido seja protocolado até o último dia útil do mês de janeiro de 2016⁹.

Cumpram registrar que a Sistemática de Apuração Simplificada já foi prorrogada diversas vezes¹⁰, em razão das dificuldades das empresas em se adequarem contabilmente à Sistemática de Custeio.

A Sistemática de Custeio é aquela que permite identificar, na saída de mercadoria ou produto e na prestação de serviços, o exato valor de crédito acumulado gerado, também é conhecida como Sistemática de Custo. É uma Sistemática que se utiliza de arquivos digitais que são enviados à base de dados da SEFAZ e passam por uma validação prévia. Para a elaboração dos arquivos digitais, o interessado deve se valer do *layout* previsto no anexo da Portaria CAT 83/2009.

Como definido no Manual do Sistema de Apuração, anexo I da Portaria CAT-83/2009:

Este sistema diferencia-se do processo de custeio convencional pelo fato de admitir somente os custos incorridos que sejam escriturados no Livro Registro de Entradas, à exceção do ativo fixo e material de uso e consumo, de modo que nele não são registrados os elementos de custo que estejam fora do campo de incidência do ICMS, tais como, mão de obra, encargos sociais, depreciação, serviços sujeitos ao ISS, etc. A não inclusão dos custos mencionados deve-se a finalidade do sistema que é apurar o ICMS contido no custo das mercadorias saídas ou no valor de custo dos insumos usados na fabricação e embalagem dos produtos saídos ou no valor de custo dos insumos utilizados na prestação de serviços.

Já a Sistemática de Apuração Simplificada apesar de também se valer de arquivos digitais, é tecnologicamente mais acessível às empresas. Isso ocorre porque não é preciso que se apure o valor do crédito do imposto gerado de cada mercadoria ou serviço de maneira pormenorizada, como ocorre com a Sistemática de Custeio.

⁹ Art. 30 – DDTT § 10 - O disposto neste artigo aplica-se ao crédito acumulado gerado no período de abril de 2010 a dezembro de 2015, cujo pedido de apropriação seja protocolado até o último dia útil do mês de janeiro de 2016.

¹⁰ Decretos Estaduais nº 57.675/2011, 58.766/2012, 59.654/2013, 61.537/2015.

Para fins de apuração do crédito acumulado gerado, são utilizados índices estimados de IVA – Índice de Valor Acrescido e PMC – Percentual Médio de Crédito.

Nos termos do § 2º do artigo 30 DDTT, do RICMS, o IVA utilizado no cálculo do custo estimado é o IVA Mediana publicado pelo vigente Comunicado CAT nº 08/2010 para o segmento de atividade em que estiver classificado o estabelecimento ou o IVA do Próprio Estabelecimento, o que for maior.

Esse índice tem a função de definir o custo estimado a partir das operações geradoras de crédito acumulado, por meio da fórmula: $\text{Custo} = \frac{\text{Valor das operações}}{(1 + \text{IVA})}$.

O PMC é um índice que retrata a percentagem média do imposto que as operações de entrada de mercadorias e de serviços tomados que compõem o custo das operações ou prestações geradoras de crédito acumulado, em outras palavras, significa dizer uma média de quanto de imposto foi cobrado nas operações de aquisição que gerará um direito a crédito. A partir da determinação do custo que a empresa teve e de posse do índice de PMC, é possível chegar ao crédito acumulado gerado.

A Sistemática de Apuração Simplificada, como forma de incentivar a migração para a Sistemática de Custeio, tem limitação mensal de apropriação ao valor de crédito acumulado a apropriar correspondente a 10.000 (dez mil) UFESPs, conforme caput do artigo 30 DDTT do RICMS.

Escolhida uma Sistemática, nos termos do artigo 18 da Portaria CAT 26/2010, o pedido passará por verificação do fisco que avaliará, dentre outros pontos, a legitimidade dos valores lançados a crédito na escrituração fiscal, a comprovação de que o crédito originário de entrada de mercadoria em operação interestadual não é beneficiado por incentivo fiscal concedido em desacordo com a legislação de regência do imposto e a comprovação da efetiva ocorrência das operações ou prestações geradoras e do seu adequado tratamento tributário, bem como do correto pagamento do imposto nas demais operações.

Será avaliada também a inexistência de débitos que impedem a apropriação e a utilização do crédito acumulado, nos termos do artigo 82 do RICMS-SP/00:

Artigo 82 - São vedadas a apropriação e a utilização de crédito acumulado ao contribuinte que, por qualquer estabelecimento paulista, tiver débito fiscal relativo ao imposto, inclusive se objeto de parcelamento.

§ 1º - O disposto neste artigo não se aplica ao débito:

1 - apurado pelo fisco enquanto não julgado definitivamente, sem prejuízo da aplicação do disposto no artigo 72-C;

2 - objeto de pedido de liquidação, nos termos do artigo 79;

3 - inscrito na dívida ativa e ajuizado, quando garantido, em valor suficiente para a integral liquidação da dívida e enquanto ela perdurar, por depósito, judicial ou administrativo, fiança bancária, imóvel com penhora devidamente formalizada ou outro tipo de garantia, a juízo da Procuradoria Geral do Estado.

Insta salientar que a Portaria CAT 120/2013 disciplinou a apropriação do crédito acumulado apurado entre as Sistemáticas alternativas e a de Custeio. Primeiramente, transcrevemos a regra para contribuintes que passaram a apropriar crédito acumulado pela Sistemática de Custeio:

Artigo 1º - O contribuinte que apropriou crédito acumulado pela sistemática de apuração simplificada de que trata o artigo 30 das Disposições Transitórias do RICMS, ou pela sistemática alternativa prevista na Portaria CAT-118/10, de 30-7-2010, ou, ainda, pela sistemática estabelecida pela Portaria CAT-53/96, de 12-8-96, e que passar a utilizar a sistemática de custeio a que se refere o artigo 72-A do RICMS, poderá requerer valor complementar correspondente à diferença entre o valor do crédito apurado pela sistemática do artigo 72-A do RICMS e o valor do crédito já apropriado pelas demais sistemáticas de apuração citadas.

Parágrafo único – Para fins do disposto neste artigo, o contribuinte deverá entregar à Secretaria da Fazenda os arquivos digitais exigidos pela sistemática de custeio do artigo 72-A do RICMS correspondentes aos mesmos períodos a que se referem os créditos já apropriados pelas demais sistemáticas de apuração citadas no “caput” e que serão objeto do requerimento de valor complementar.

Por fim, apurado o crédito acumulado, a autorização para apropriação prevista no artigo 43 da Portaria CAT 26/2010 e é atribuída a dois cargos dentro da estrutura da SEFAZ. Regra geral é o Diretor Executivo da Administração Tributária e, nos casos específicos, o Delegado Regional Tributário da região vinculada ao contribuinte.

Após autorizada a apropriação pela autoridade indicada no artigo 43 da Portaria CAT 26/2010, o sujeito passivo será cientificado a lançar o valor autorizado no Livro Registro de Apuração do ICMS e na correspondente Guia de Informação e Apuração – GIA, no quadro débito do imposto.

Ao efetuar tal lançamento, o sujeito passivo destacará o saldo credor do imposto da GIA e receberá simultaneamente da SEFAZ o equivalente no Sistema e-CredAc - Sistema Eletrônico de Gerenciamento do Crédito Acumulado.

Percebe-se então que o interessado deve ter saldo credor suficiente na GIA para efetuar a apropriação. Se o saldo credor for inferior ao valor autorizado, significa dizer que o interessado “consumiu” tal saldo credor e que essa parcela não mais estando disponível, não poderá ser objeto de apropriação de crédito acumulado.

Tal raciocínio é o que aduz o inciso II do artigo 72-B do RICMS ao dispor que a apropriação é limitada ao menor valor de saldo credor apurado no Livro de Registro de Apuração do ICMS e transcrito na correspondente Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA no período compreendido desde o mês da geração até o da apropriação.

4.4 Utilização

Uma vez realizada a apropriação do crédito acumulado autorizado, o valor passa a ficar disponível na conta corrente do Sistema e-CredAc, para uso do contribuinte.

A utilização do crédito acumulado é restrita às hipóteses dos artigos 73, 79 e 84, inciso II, do RICMS-SP/00 e a empresa deve estar isenta de débito tributário, nos termos do artigo 82 do RICMS-SP/00.

O artigo 84, inciso II, do Regulamento de São Paulo trata de hipótese mais restrita em que o Secretário da Fazenda poderá autorizar a

transferência de crédito acumulado entre estabelecimentos de empresas que não forem interdependentes. Tal hipótese acaba por estar em desuso, uma vez que é possível realizar a transferência de crédito acumulado para outra empresa, principalmente, empresas fornecedoras de matéria-prima, insumos e materiais secundários como embalagens.

O artigo 73 traz as principais utilizações do crédito acumulado apropriado. Em razão das diversas possibilidades de utilização de crédito que a legislação paulista oferece e principalmente pelo alívio de caixa operacional das empresas, a utilização de crédito acumulado tem despertado interesse dos empresários.

Cumpra ressaltar que, salvo disposição em contrário, o estabelecimento destinatário deve estar situado em território paulista, conforme artigo 74 do RICMS-SP/00. Sobre o tema, a 3ª Câmara Julgadora do TIT, Relator Francisco Antonio Feijó, em grau de Recurso Ordinário do AIIM nº 4.026.571-7, manifestou-se:

Como se lê do AIIM a autuada, efetuou, em hipótese não permitida pela legislação, transferência do crédito acumulado de ICMS no montante de R\$ 384.907,45 nas datas e valores especificados no demonstrativo 1.1, referente a aquisições de embalagens, que foram transferidas para o estabelecimento filial I.E. 405.019.469.118, situado em José Bonifácio, SP, e ato contínuo, no mesmo dia e nos mesmos valores as mercadorias foram transferidas para outros estabelecimentos da empresa situados nos estados de Goiás, Mato Grosso do Sul, Tocantins e Minas Gerais, contrariando desta forma o disposto no Artigo 73, inc. III, alínea "a" do RICMS-SP/00.

[...]

Os demonstrativos (fls. 5/7), mostram graficamente, as aquisições de embalagens para pagamento por meio de crédito acumulado, as transferências para a filial de José Bonifácio e as transferências efetuadas de José Bonifácio para outros estados e o valor do imposto devido, como consta do AIIM.

Os fatos são incontroversos, reconhecidos pela autuada que discute a sistemática e as condições pelas quais foi autorizado a liberação do crédito acumulado, bem como a aquisição das embalagens, não aceitando, em contra partida, as condições que deveriam ser cumpridas, para a liberação desses créditos.

Concluo que a contribuinte ao transferir as mercadorias adquiridas por meio de crédito acumulado descumpriu a legislação vigente que trata da matéria e da mesma forma, entendo que sua discussão sobre a legislação limitar seu direito foge a competência deste Câmara.

A primeira hipótese prevê a transferência de crédito acumulado para outro estabelecimento da mesma empresa.

A segunda hipótese prevê a transferência para estabelecimento de empresa interdependente, sendo essa considerada quando uma delas, por si, for titular de 50% (cinquenta por cento) ou mais do capital da outra ou seus sócios ou acionistas forem titulares de capital social não inferior a 50% (cinquenta por cento) em uma e a 30% (trinta por cento) na outra.

As hipóteses de maior interesse são as previstas nos incisos III e IV que tratam da utilização de crédito acumulado como forma de pagamento de aquisição feita por estabelecimento industrial e comercial, o intuito é incentivar a produção.

Devido à relevância, para a utilização de crédito acumulado por estabelecimento industrial temos as seguintes possibilidades:

Art. 73 - O crédito acumulado poderá ser transferido:

[...]

III - para estabelecimento fornecedor, observado o disposto no § 2º, a título de pagamento das aquisições feitas por estabelecimento industrial, nas operações de compra de:

- a) matéria-prima, material secundário ou de embalagem, para uso pelo adquirente na fabricação, neste Estado, de seus produtos;
- b) máquinas, aparelhos ou equipamentos industriais, novos, para integração no ativo imobilizado e utilização, pelo prazo mínimo de um ano, em estabelecimento da empresa localizado neste Estado;
- c) caminhão ou chassi de caminhão com motor, novos, para utilização direta em sua atividade no transporte de mercadoria, pelo prazo mínimo de um ano, em estabelecimento da empresa localizado neste Estado;
- d) mercadoria ou material de embalagem a serem empregados pelo adquirente no acondicionamento ou reacondicionamento de produtos, realizada neste Estado;

De outro lado, para a utilização de crédito acumulado por estabelecimento comercial temos as seguintes possibilidades:

Art. 73 - O crédito acumulado poderá ser transferido:

[...]

IV - para estabelecimento fornecedor, observado o disposto nos itens 1 e 3 do § 2º, a título de pagamento das aquisições feitas por estabelecimento comercial, nas operações de compra de:

a) mercadorias inerentes ao seu ramo usual de atividade, para comercialização neste Estado;

b) bem novo, exceto veículo automotor, destinado ao ativo imobilizado, para utilização direta em sua atividade comercial, pelo prazo mínimo de um ano, em estabelecimento da empresa localizado neste Estado;

c) caminhão ou chassi de caminhão com motor, novos, para utilização direta em sua atividade comercial no transporte de mercadoria, pelo prazo mínimo de um ano, em estabelecimento da empresa localizado neste Estado;

Percebe-se que tanto para o industrializador e o comerciante a utilização do crédito acumulado abrange diretamente aquisição de matéria-prima, equipamentos e maquinários que são utilizados para sua atividade fim, daí o motivo da relevância do estudo para essas empresas.

A título de exemplo, podemos citar uma fábrica de cachaça, estabelecida em Piracicaba/SP, que tem saldo credor de R\$ 200.000,00 decorrente de aquisições de insumos, sendo que exporta seus produtos para a China. A empresa procede à apresentação do pedido, instruído com os arquivos digitais e documentos comprobatórios, demonstrando que em determinado período efetuou exportações no montante de R\$ 2.000.000,00, utilizando insumos que lhe propiciaram crédito de R\$ 120.000,00. Nessa situação, após verificação e autorização do Fisco, ao realizar a apropriação do crédito acumulado, o saldo credor reduzirá para R\$ 80.000,00 e o saldo da conta corrente do Sistema e-CredAc aumentará de R\$ 120.000,00. Com esse valor disponível, poderá adquirir um caminhão por R\$ 100.000,00 de crédito acumulado para utilizar em sua atividade industrial e a concessionária fornecedora do veículo irá lançar em sua escrituração um crédito de R\$ 100.000,00.

Percebe-se que, com a utilização do crédito acumulado, essas empresas acabam não tendo que desembolsar dinheiro para adquirir parte de seus insumos, comprometendo seu fluxo de caixa, haja vista que se utilizam do crédito para com o Estado, transferindo-o para outra empresa que necessita de crédito para compensar o débito do imposto que suas operações geram.

O artigo 73, além das hipóteses de transferências descritas, ainda traz outras mais específicas e menos abrangentes como: para fornecedor de leite situado no Estado de Minas Gerais (inciso V); para o estabelecimento industrializador do petróleo bruto, decorrente de operação com combustível líquido ou gasoso ou lubrificante, derivado de petróleo ou decorrente de operação interestadual com álcool carburante (inciso VI); para estabelecimento industrializador, decorrente de operação interna realizada por estabelecimento atacadista com amendoim em baga ou em grão, adquirido de produtor paulista e ao abrigo do diferimento previsto no inciso II do artigo 350 (inciso VII) e para estabelecimento de cooperativa centralizadora de vendas de que faça parte, por estabelecimento fabricante de açúcar ou álcool (inciso VIII).

Além das possibilidades de transferência de crédito acumulado para outras empresas, o detentor do crédito também poderá realizar a liquidação de débito fiscal, esse compreendido pela soma do imposto, multas e atualizações de juro e monetária, conforme artigo 586 do RICMS-SP/00.

Um ponto a destacar é que o valor de cada pedido de liquidação não poderá ser inferior ao valor em reais correspondente a 500 (quinhentas) UFESPs.

4.5 Penalidades

A Portaria CAT-26/2010 instituiu o sistema eletrônico de administração do crédito acumulado - Sistema e-CredAc. De acordo com o sistema, o pedido de transferência de crédito acumulado passou a ser autorizado eletronicamente, respeitando condições e regras estabelecidas nos artigos 20, 21, 22 e 23 da referida Portaria.

Desta forma, além da autorização eletrônica, a transferência passou a ser feita eletronicamente e não mais através de Nota Fiscal. Assim, a partir da nova legislação, as infrações envolvendo notas fiscais de transferência

restariam prejudicadas, tais como a alínea “i” do inciso II do artigo 527 do RICMS-SP/00.

O artigo 23 da Portaria CAT 26/2010 determina que, deferido o pedido, o sistema emitirá notificação eletrônica ao detentor do crédito acumulado e ao destinatário autorizando a transferência.

Os artigos 26 e 28 da Portaria CAT 26/2010 estabelecem que previamente à lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa, o sujeito passivo deverá ser notificado para efetuar a reincorporação do crédito acumulado apropriado a maior. Trata-se de mecanismo de evitar penalizar o sujeito passivo, uma vez que a apropriação passo pelo crivo procedimental do próprio Fisco. A partir da negativa do interessado é que o Fisco procederá à lavratura do AIIM.

As penalidades envolvendo crédito acumulado encontram-se previstas nas alíneas do inciso II, do artigo 85 da Lei Estadual n.º 6.374/89, e concentram-se na transferência ou recebimento de crédito acumulado: em hipótese não permitida pela legislação; em valor superior ao autorizado ou não autorizado; para ou de estabelecimento de outra Unidade da Federação; com documentação inábil.

Para algumas grandes empresas, são concedidos Regimes Especiais para apropriação imediata do crédito acumulado e posterior verificação do fisco. Nestes casos, a SEFAZ exige garantias de seguradoras que possibilitem a cobrança do crédito constituído pelos AIIMs lavrados.

CONCLUSÃO

O conhecimento da incidência tributária nas atividades empresariais é de grande importância no planejamento e operacionalização das empresas, haja vista que, o cumprimento das obrigações acessórias e principais perante o Estado, é parte de uma administração isenta e afasta prejuízos e melhora a capacidade de concorrência.

O ICMS tem a característica de ser não cumulativo e o estudo para aproveitamento dos créditos, principalmente aqueles remanescentes, mostra-se importante, para fins de redução da onerosidade do imposto e cumprimento do Princípio da Neutralidade.

A intenção constitucional da não cumulatividade não é alcançada quando existe o direito do abatimento dos débitos, mas o contribuinte permanece com créditos do imposto sem que lhe seja concedido o direito de utilizar integralmente os respectivos valores.

Apesar de haver previsão em lei, a regra geral é que os processos de transferência de créditos são burocráticos e o Fisco impõe uma série de exigências. Nas hipóteses em que é permitida a utilização, verificam-se benefícios para o detentor e o destinatário dos créditos e também para o Estado que vê sua economia incentivada, gerando renda e riqueza.

Em que pese a presença do Fisco nas etapas de apropriação e transferência de crédito acumulado, o sujeito passivo não fica isento de fiscalização e eventual penalidade em caso de não observância da legislação aplicável.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

_____. **Lei Complementar n. 24/75**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 22 abr. 2015.

_____. **Lei Complementar n. 87/96**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 22 abr. 2015.

_____. **Lei n. 5.172/66**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 22 abr. 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª Ed, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 02ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CENTRO UNIVERSITÁRIO “ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”. **Normalização de apresentação de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. 2007 – Presidente Prudente, 2007, 110p.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. 03ª ed., São Paulo: Dialética, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. **Imunidades: contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988.** São Paulo: Saraiva, 1992.

ROSA, José Roberto. **Curso básico de ICMS com o Professor José Rosa.** 2ª Ed. Itu/SP: Ottoni Editora, 2011.

SÃO PAULO (Estado). **Decreto n. 45.490/2000 - Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.** Disponível em: < <http://www.al.sp.gov.br/leis/legislacao-do-estado/>>. Acesso em 22 out. 2015.

_____. **Lei n. 6.374/1989 - Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.** Disponível em: < <http://www.al.sp.gov.br/leis/legislacao-do-estado/>>. Acesso em 22 abr. 2015.

_____. **Comunicado CAT n. 08/2010.** Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/legislacao/>>. Acesso em 22 out. 2015.

_____. **Portaria CAT n. 83/2009.** Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/legislacao/>>. Acesso em 22 out. 2015.

_____. **Portaria CAT n. 26/2010.** Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/legislacao/>>. Acesso em 22 abr. 2015.

_____. **Portaria CAT n. 118/2010.** Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/legislacao/>>. Acesso em 22 abr. 2015.

_____. **Portaria CAT n. 153/2011.** Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/legislacao/>>. Acesso em 22 abr. 2015.

_____. **Portaria CAT n. 120/2013.** Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/legislacao/>>. Acesso em 20 out. 2015.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição.** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 671.