

O CUSTO DO SALDO CREDOR ACUMULADO DE ICMS PARA AS EMPRESAS EXPORTADORAS

Samir Nemer

Mestrando em Direito Tributário pela FGV Direito SP, possui MBA em Direito Tributário pela FGV/Rio. Foi Diretor Jurídico da Federação das Indústrias do Espírito Santo e Secretário de Estado do Governo. Sócio do FurtadoNemer Advogados. Advogado em Vitória, ES.

Artigo recebido em 28.03.2024 e aprovado em 30.03.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 A sistemática do ICMS 2.1 O princípio da não cumulatividade do ICMS 3 Prejuízos em manter o saldo credor de ICMS acumulado 3.1 Tratamento contábil 3.2 Tributação sobre o saldo credor acumulado (IRPJ e CSLL) 3.3 A jurisprudência do STJ sobre o direito à inclusão em custos dos créditos acumulados 4 Conclusões 5 Referências.

RESUMO: Este artigo trata sobre o custo do saldo credor acumulado de ICMS para as empresas exportadoras, tendo em vista a geração de lucro inexistente com a contabilização no Ativo Circulante em Impostos a Recuperar e, conseqüentemente, enquanto não utilizados, a incidência de imposto sobre a renda e contribuição social sobre um lucro que efetivamente não se realizou.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS. Custo. Saldo credor acumulado. Exportação. Ativo Circulante. Impostos a Recuperar. IRPJ e CSLL.

THE COST OF THE ICMS CREDIT BALANCE ACCUMULATED FOR EXPORTING COMPANIES

CONTENTS: 1 Introduction 2 The ICMS system 2.1 The principle of non-cumulative ICMS 3 Losses in maintaining the accumulated ICMS credit balance 3.1 Accounting treatment 3.2 Taxation on the accumulated credit balance (IRPJ and CSLL) 3.3 The STJ's jurisprudence on the right to inclusion in costs of accumulated credits 4 Conclusions 5 References.

ABSTRACT: This article deals with the cost of the accumulated credit balance of ICMS for exporting companies, in view of the generation of non-existent profit with the accounting in Current Assets in Taxes Recoverable and, consequently, while not used, the incidence of tax on income and contribution social contribution on profit that was not actually realized.

KEYWORDS: ICMS. Cost. Accumulated Credit Balance. Exports. Current Assets. Taxes to be Recovered. IRPJ and CSLL.

1 INTRODUÇÃO

Existe um volume substancial de créditos de ICMS acumulados resultantes de operações de exportação, os quais os contribuintes não conseguem utilizar em virtude das restrições impostas pelos Estados por meio da legislação e de regulamentos locais. Tal realidade não é diferente no Estado do Espírito Santo, por exemplo, onde são estimados mais de R\$ 2 bilhões de créditos represados pelo Governo estadual, via Secretaria da Fazenda.

Entretanto, com o propósito de assegurar a competitividade dos produtos nacionais, é fundamental que a desoneração das exportações e a manutenção dos créditos estejam intimamente ligadas à efetiva possibilidade de recuperação desses créditos acumulados, eis que a não recuperação de tais montantes se converte em um ônus que se incorpora ao custo das mercadorias exportadas, resultando, por conseguinte, na diminuição da vantagem competitiva do Brasil em relação a concorrentes internacionais.

A Constituição Federal de 1988 assegura a desoneração das operações de exportação do ICMS, conforme disposto no art. 155, § 2º, X, "a", ao prescrever que o ICMS não deve incidir sobre "operações que destinem mercadorias para o exterior, [...] assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores".

Em outras palavras, a CF/1988 garante não apenas a desoneração de ICMS nas operações de exportação, mas também o direito de o exportador reaver qualquer montante de ICMS cobrado ao longo da cadeia produtiva do bem ou serviço exportado.

Além disso, a Lei Complementar n. 87/1996, em seu art. 25, § 1º, estipula que os saldos credores acumulados por estabelecimentos que realizam operações de exportação de mercadorias, incluindo produtos primários, produtos industrializados, semielaborados ou serviços, podem ser transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, desde que exista um saldo remanescente, mediante a emissão de um documento pela autoridade competente que reconheça o crédito.

Não se desconhece que as limitações impostas às empresas exportadoras pelos Estados fazem parte de um cenário mais amplo, caracterizado pela contenda dos entes federativos com a União, por meio de disputas relacionadas a repasses de recursos. Quando a desoneração do ICMS nas exportações foi expandida, estava previsto que a União realizaria transferências de recursos para compensar os Estados e o Distrito Federal pela consequente diminuição na arrecadação tributária.

Não obstante, a questão dos repasses permanece irresoluta e deve ser dirimida entre os governos federal e estaduais. Não se pode, em hipótese alguma, penalizar as empresas exportadoras por meio da restrição na utilização de créditos acumulados, em virtude dos obstáculos enfrentados pelos Estados e pelo Distrito Federal na obtenção dos repasses estabelecidos na Lei Kandir junto à União.

O acúmulo de saldo credor é um grave problema tributário para as empresas, pois gera um elevado custo financeiro e contribui para um lucro inexistente, dado que o saldo credor acumulado não é contabilizado em custos e sim no Ativo Circulante, rubrica "Impostos a Recuperar", e, conseqüentemente, enquanto a empresa não reaver este dinheiro, estará pagando imposto de renda e contribuição social sobre um lucro que não se realizou.

A empresa optante pelo lucro real, tem uma incidência, considerando o adicional do IR e a contribuição social, de 34% sobre o lucro, mais o custo financeiro do dinheiro parado.

Assim, a retenção, na escrita fiscal de uma empresa, do saldo credor acumulado de ICMS, em virtude da legislação que impõe diversos obstáculos para sua utilização ou compensação durante as saídas, configura-se verdadeira forma de confisco. Além disso, resulta em ônus significativo e prejudica substancialmente a competitividade dessas empresas, dado o aumento de custos associado às suas atividades.

2 A SISTEMÁTICA DO ICMS

Como sabemos, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) constitui um tributo estadual, cuja competência para instituição e cobrança é conferida aos Estados e ao Distrito Federal pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, II. A autonomia dos entes federativos para legislar sobre o ICMS é resguardada, contudo, por princípios e normas gerais estabelecidos pela legislação federal, como a Lei Complementar n. 87/1996, conhecida como "Lei Kandir", que regulamenta o imposto.

No contexto do ICMS, a incidência tributária recai sobre a circulação de mercadorias – em havendo a transferência de propriedade –, e a base de cálculo é o valor da operação ou prestação, cuja alíquota pode variar de acordo com a classificação da mercadoria ou serviço, sendo fixada pelos Estados.

Essa exação estadual possui finalidade fiscal, é dizer, é um tipo de imposto que objetiva arrecadar recursos aos cofres públicos dos Estados, sendo a

principal fonte de arrecadação estadual, servindo para financiar suas atividades econômicas.

Sua sistemática envolve a figura do contribuinte, que é o responsável pelo pagamento do imposto, e do substituto tributário, quando a legislação assim determina. O contribuinte realiza a apuração do imposto devido em sua escrituração fiscal, cumprindo obrigações acessórias, como a emissão de documentos fiscais. No entanto, o ICMS também pode ser retido na fonte, sendo o substituto tributário encarregado do recolhimento, especialmente nas operações interestaduais.

A não observância das normas relativas ao ICMS pode acarretar penalidades e sanções fiscais, previstas tanto na legislação estadual quanto na federal. A fiscalização e a cobrança do tributo são realizadas pelos órgãos fazendários estaduais, com a possibilidade de autuação em caso de irregularidades. A complexidade do ICMS e as constantes mudanças na legislação demandam um acompanhamento constante por parte dos contribuintes e profissionais da área jurídica para assegurar a conformidade com as normas tributárias vigentes.

Uma das características marcantes do ICMS é a observância ao princípio da não cumulatividade, como será discorrido a seguir.

2.1 O princípio da não cumulatividade do ICMS

A não cumulatividade é um princípio fundamental inerente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no ordenamento jurídico brasileiro. Este princípio, previsto no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988, estabelece que o imposto incidirá sobre o valor adicionado à mercadoria ou serviço em cada fase da circulação econômica, possibilitando a compensação do montante cobrado nas etapas anteriores. Trata-se de uma medida que visa a evitar a acumulação de tributos ao longo da cadeia produtiva, promovendo a neutralidade fiscal e a equidade entre os contribuintes.

A não cumulatividade do ICMS implica que o contribuinte tem o direito de descontar o valor do imposto incidente nas aquisições de insumos, mercadorias e serviços, compensando-o com o montante devido nas operações subsequentes. Dessa forma, o tributo incide apenas sobre o valor agregado em cada etapa da produção e comercialização, mitigando a carga tributária global sobre o contribuinte.

Apesar de ser um princípio fundamental, a não cumulatividade do ICMS também suscita desafios interpretativos e operacionais, considerando-se as dificuldades impostas pelos Estados à ampla não cumulatividade. A jurisprudência e a doutrina têm desempenhado papel crucial na definição dos limites e alcances

desse princípio, contribuindo para a consolidação de uma interpretação harmônica e coerente no âmbito jurídico.

E, no caso dos exportadores, o grande desafio para obtenção do ressarcimento dos créditos acumulados – hipótese de neutralização econômica derivada do princípio da não cumulatividade – poderia ser resolvido caso esses créditos pudessem ser livremente transferidos pelo exportador a outros contribuintes, por sua conta e risco, dentro das regras do lançamento por homologação, ou utilizadas como moeda de pagamento de dívidas com o próprio Estado.

3 PREJUÍZOS EM MANTER O SALDO CREDOR DE ICMS ACUMULADO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) ostenta o título de tributo mais oneroso na composição da carga tributária nacional, representando aproximadamente um quarto do montante global de tributos arrecadados no País. Entretanto, não obstante essa expressiva contribuição, o erário estadual, paradoxalmente, figura como devedor perante diversas empresas detentoras de créditos acumulados concernentes a tal imposto, como ocorre com as empresas exportadores Brasil afora.

Essa circunstância decorre do fato de tais entidades empresariais, por ocasião de suas exportações, haverem arcado com o montante de ICMS recolhido anteriormente ao longo de toda a cadeia produtiva, revelando-se incapazes de efetuar a compensação integral posteriormente, por diversos fatores, inclusive, em razão de barreiras burocráticas ilegais impostas pelos próprios Estados. Como corolário, tais empresas se configuram como credoras perante o fisco estadual.

Na absoluta maioria dos Estados brasileiros, as administrações tributárias instituem normas que, sob o manto de disciplinar o procedimento de homologação, transferência e ressarcimento do mencionado imposto em esfera administrativa, acabam por proporcionar uma verdadeira *via crucis*, que não raro deságua na incerteza de um moroso litígio judicial.

E nesse cenário, há forte impacto contábil e financeiro sobre as empresas que sistematicamente acumulam saldo credor de ICMS em sua escritura fiscal, visto que esse saldo acumulado não é contabilizado em custos e sim no Ativo Circulante em Impostos a Recuperar e, conseqüentemente, estará sob a incidência de imposto de renda e contribuição social sobre um lucro que não se realizou.

3.1 Tratamento contábil

Em princípio há, no mínimo, três ativos vinculados ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). O primeiro consiste no saldo credor de ICMS, concebido como um saldo temporário que provavelmente será compensado com ICMS a pagar no futuro. Este saldo resulta da disparidade entre as aquisições e vendas mensais, manifestada, por exemplo, por sazonalidades. O segundo ativo é o **crédito acumulado de ICMS**, que se acumula sistematicamente em virtude de alíquotas efetivas discrepantes nas operações de entrada e saída, como no caso das **exportações**¹. O terceiro ativo é o ICMS diferido, gerado temporariamente por discrepâncias entre as normas contábeis IFRS/CPC e a legislação tributária.

Especificamente em relação ao segundo tipo de ativo – crédito acumulado de ICMS decorrente das exportações, objeto do presente trabalho –, há diversas formas para sua recuperação, o que dificulta a atribuição de um tratamento contábil conforme as normas que existem atualmente.

Segundo Silvio Hiroshi Nakao²:

Se o crédito, em grande parte, foi adquirido do fornecedor juntamente com o insumo e poderá ser vendido ou permutado, é possível classificá-lo também como estoque? Eu sei que isso soa bem estranho, e realmente é, mas a definição de estoque no CPC 16 é: "ativos mantidos para venda no curso normal dos negócios [...]". Fica a dúvida. Vamos para outra possibilidade: ativo financeiro. A definição, segundo o CPC 39, é: "qualquer ativo que seja (a) caixa; (b) instrumento patrimonial de outra entidade; (c) direito contratual: (i) de receber caixa ou outro ativo financeiro de outra entidade [...]". Parece se encaixar no último item quando se fala em venda do crédito, mas percebe que a outra parte que tem a obrigação de pagar é o governo, e não a parte que irá comprar o crédito. Mais uma possibilidade: ativo fiscal diferido conforme o CPC 32. A definição é: "valor do tributo sobre o lucro recuperável em período futuro relacionado a diferenças temporárias dedutíveis, prejuízos fiscais e créditos fiscais". Aí parece se encaixar melhor, porque o crédito acumulado de ICMS foi gerado em um mecanismo semelhante ao prejuízo ou crédito fiscal, como se as "receitas" fossem menores que as "despesas". Porém, é preciso lembrar que a norma foi elaborada para tributos incidentes sobre o lucro [...].

Ok, parece que não temos uma norma em que o ativo de crédito acumulado de ICMS se encaixa perfeitamente. Aí você poderia dizer: nesse caso, usamos o CPC

1. Que goza de imunidade tributária ("alíquota zero").
2. NAKAO, Silvio Hiroshi Nakao. Há um tratamento contábil apropriado para o crédito acumulado de ICMS? Disponível em: <https://incont.fearp.usp.br/index.php/2017/10/30/ha-um-tratamento-contabil-apropriado-para-o-credito-acumulado-de-icms/>. Acesso em: 13 dez. 2023.

00 Estrutura Conceitual e vida que segue [...]. O problema é que a não existência de uma norma contábil específica pode trazer informação enganosa aos usuários e é por essa razão que todas as demais normas existem – senão, bastaria termos apenas o CPC 00.

O lançamento contábil dos créditos acumulados de ICMS, portanto, encontra-se sujeito a diversas classificações, o que pode acarretar desafios para a empresa no momento de aproveitá-los integral e adequadamente. A complexidade reside na possível dificuldade em identificar o evento desencadeador que justifique a realização de testes de *impairment*³. Nesse contexto, surge a indagação sobre qual evento específico demandaria tal avaliação.

Vislumbra-se a necessidade de uma normatização específica para os créditos acumulados de ICMS. Em comparação com outras nações que também adotam a tributação sobre o valor agregado, percebe-se que as idiosincrasias da legislação brasileira suscitam desafios significativos, apontando para a necessidade de uma abordagem contábil mais alinhada aos padrões internacionais.

De maneira geral, os créditos acumulados de ICMS são lançados no balanço como Ativo Circulante, na rubrica "Impostos a Recuperar", sendo comumente aceita tal classificação.

3.2 Tributação sobre o saldo credor acumulado (IRPJ e CSLL)

Na legislação ordinária, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) encontra suporte em várias leis, dentre elas as Leis ns. 8.981/1995 e 9.430/1996, sendo que tal exação tem sua tributação, fiscalização, arrecadação e administração regulamentadas pelo Decreto n. 9.580/2018.

A base de cálculo do IRPJ, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) é o tributo devido pelas pessoas jurídicas que auferirem lucro dentro do período de apuração, tendo a mesma sistemática de tributação aplicável ao Imposto de Renda, nos termos estabelecidos pelo regulamento deste.

A previsão constitucional da CSLL está contida na alínea "c" do inciso I do art. 195 e sua instituição foi dada pela Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. A hipótese de incidência da CSLL é o auferimento de lucro pela empresa e sua

3. O *impairment* é calculado sobre a diferença do valor contábil atual do bem, menos o valor atual de mercado. Esse cálculo é chamado de "teste de *impairment*" ou "teste de recuperabilidade".

base de cálculo, o resultado obtido no respectivo exercício, conforme dispõe o art. 2º da Lei n. 7.689/1988.

Como se vê, em ambos os casos a incidência dos tributos se dá em função do lucro auferido pela pessoa jurídica. **Lucro real**, de acordo com o art. 6º do Decreto-lei n. 1.598/1977, é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. Assim, a determinação do lucro real é precedida pela apuração do lucro líquido do exercício, que é a soma algébrica do lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deve ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

A apuração do IRPJ e da CSLL pelas empresas optantes ou obrigadas ao regime do lucro real, em suma, tem como base de cálculo o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ e para a CSLL, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IRPJ.

Para a obtenção deste lucro líquido, a empresa se utilizará do resultado auferido em contas de resultado contábil do período, o qual compreenderá os grupos contábeis de "(+) receitas líquidas; (-) custo de mercadorias/produtos vendidos; (-) despesas com vendas; e (+/-) outras receitas e outras despesas".

E o "**custo de mercadorias/produtos vendidos**", será compreendido, conforme determina os arts. 301 e seguintes do Decreto n. 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda), pelo custo de aquisição da mercadoria/matéria-prima, somados todos os gastos para que a mercadoria esteja em condições de uso, reduzindo os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal, os quais não integram este custo de aquisição.

Em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), são aplicadas as mesmas normas de apuração e recolhimento do IRPJ, por força do contido no art. 57 da Lei n. 8.981/1995⁴.

Entretanto, como vimos anteriormente, é comum o acúmulo de créditos de ICMS em relação às empresas dedicadas à exportação de mercadorias e prestação de serviços ao exterior, cujas entradas são tributadas e as saídas imunes ao ICMS.

Isso ocorre em grande medida em virtude de os Estados criarem uma séria de restrições ao aproveitamento desses créditos, sendo comuns normas que restringem ou criam barreiras burocráticas para o aproveitamento ou transferência

4. "Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n. 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei."

dos créditos acumulados pelos estabelecimentos de contribuintes exportadores. Nessas hipóteses, os contribuintes geralmente ficam impossibilitados de realizar os créditos de ICMS tomados, restando poucas (ou nenhuma) opções para conseguir sua recuperação.

Não obstante essa realidade, a Secretaria da Receita Federal (SRF) não aceita a dedutibilidade dos créditos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, dado que, pelo menos em tese, o ICMS é um imposto recuperável na escrita fiscal da empresa. De acordo com o entendimento da Receita, os créditos de ICMS não satisfazem as condições de necessidade, normalidade e usualidade inerentes às despesas passíveis de dedução. Ainda, segundo a SRF, se aplica, nestas hipóteses, o art. 289, § 3º, do Decreto n. 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), que estabelece: "Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal".

Ao registrar o crédito com o ICMS sobre as aquisições, reduz-se o custo da mercadoria, e por consequência, aumenta a base para a tributação do IRPJ e da CSLL.

Contudo, a manutenção desses créditos, fruto das operações de exportação, gera saldo credor de ICMS em montante superior aos débitos apurados mensalmente, ocasionando, por consequência, acúmulo de crédito escritural. Esse aproveitamento de ICMS fica figurando como um crédito a recuperar por anos a fio, sendo que, de fato, tal recuperação não é financeiramente auferida.

Por não haver esse ganho financeiro efetivo, é evidente que não há uma recuperação do ICMS, sendo que a exclusão de tais valores do resultado apurado acaba por gerar tributação do IRPJ e da CSLL sobre um **lucro inexistente**, em claro e ilegal prejuízo às empresas exportadoras.

3.3 A jurisprudência do STJ sobre o direito à inclusão em custos dos créditos acumulados

Contabilmente, quando o contribuinte realiza a operação de exportação, tem os créditos decorrentes do ICMS incidente nas etapas anteriores da cadeia produtiva, sendo tido, a princípio, como recuperável, e deve ser excluído do custo de aquisição da mercadoria e lançado na conta de imposto a recuperar.

Transcorrido o tempo e verificando-se que foi impossível recuperar o imposto, o mais adequado é considerar esses créditos como não passíveis de recuperação e admitir sua dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL, posto que representam verdadeiro custo ao contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva fundamenta tal posição, tendo em vista que a União deve exigir tributo não em conformidade com a renda potencial das pessoas, mas sim de acordo com a renda de que elas dispõem na realidade. Ademais, não permitir referida dedução representaria tributar lucro inexistente, tanto pelo IRPJ como pela CSLL.

Em que pese o entendimento da Receita Federal quanto à tributação dos saldos credores de ICMS acumulados pelo IRPJ e CSLL – como detalhado no tópico anterior –, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) possui precedente (ainda escasso, é verdade) que admite como **custo** o saldo credor do ICMS ainda não aproveitado em determinado período.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO DE ICMS NÃO APROVEITADO. RECONHECIMENTO DO DIREITO À INCLUSÃO EM CUSTOS. SITUAÇÃO PARTICULAR DA EMPRESA EXPORTADORA RECORRIDA. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO ART. 535 DO CPC. FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO DIVORCIADA DOS ELEMENTOS CONSTANTES NOS DISPOSITIVOS APONTADOS VIOLADOS.

Trata-se de recurso especial fundado na alínea "a" do permissivo constitucional, interposto pela Fazenda Nacional em autos de mandado de segurança preventivo impetrado contra o Delegado da Receita Federal em Blumenau, contra acórdão que, reformando a sentença, reconheceu à empresa contribuinte o direito de considerar como custo o saldo credor do ICMS ainda não aproveitado no ano, excluindo os valores afetos a essa receita do conceito de lucro, a não ensejar a incidência de IRPJ e CSLL. O principal argumento apresentado pela Fazenda, em recurso especial, refere-se à apontada infração do artigo 535 do CPC, porquanto o acórdão teria deixado de examinar teor inscrito nos artigos 187, § 1º da Lei 6.404/76, 248, 289, § 3º e 299, §§ 1º e 2º do Decreto 3.000/99, os quais, segundo se afirma, vedam o procedimento fiscal autorizado pelo julgado atacado.

Com efeito, o núcleo da fundamentação do acórdão explicita que a denegação do pedido formulado em recurso de apelação pela empresa contribuinte, no caso concreto, resultaria em tributação indevida, como se demonstra: **A impossibilidade da consideração como custo do ICMS suportado na aquisição de mercadorias, para fins de apuração do lucro, pode não afrontar a capacidade contributiva quando haja, efetivamente, a utilização de tais créditos no pagamento de ICMS e/ou funcione adequadamente a sistemática de ressarcimentos. Porém, em se tratando de empresa exportadora imune ao pagamento de ICMS, que se vê acumulando créditos mês a mês sem que consiga transferir a terceiros tampouco obter junto ao Estado o ressarcimento de tal custo tributário, a norma do regulamento que proíbe que se considere o ICMS suportado como custo (art. 289, § 3º, do Dec. 3.000/99) acaba por implicar a tributação de lucro inexistente, tanto a título de IRPJ como de CSLL. Esse argumento não mereceu impugnação específica.**

Recurso especial não conhecido (REsp 1011531/SC, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, j. 20.05.2008, *DJe* 23.06.2008). (grifos nossos).

Com base no precedente ora transcrito, os contribuintes que apurem o IRPJ e a CSLL pelo regime do lucro real, e que acumulem créditos do ICMS em decorrência de suas operações de exportação, podem buscar o devido provimento judicial a fim excluir o saldo credor do ICMS na apuração do IRPJ e da CSLL, evitando-se, dessa forma, prejuízo decorrente da tributação sobre um lucro claramente inexistente.

4 CONCLUSÕES

O acúmulo de saldo credor de ICMS é um grave problema tributário para as empresas, pois gera um elevado custo financeiro e contribui para um lucro artificial, dado que o saldo credor acumulado não é contabilizado em custos e sim no Ativo Circulante, na rubrica "Impostos a Recuperar", e, consequentemente, enquanto a empresa não reaver este dinheiro, estará pagando imposto de renda e contribuição social sobre um lucro que não se realizou.

O presente artigo buscou analisar os desdobramentos contábeis e tributários, além dos impactos negativos advindos da tributação sobre o saldo credor acumulado de ICMS das empresas exportadoras. Ao longo do trabalho, ficou evidente a complexidade que envolve a temática, diante de um cenário normativo permeado por barreiras burocráticas ilegais criadas pelos Estados, a fim de evitar a utilização dos créditos pelos contribuintes e, por via de consequência, causar um custo adicional às empresas.

A observância do princípio constitucional da capacidade contributiva também se revelou como pilar central na discussão acerca do saldo credor acumulado de ICMS, sendo sua observância vital para assegurar a justiça fiscal, garantindo que as empresas exportadoras não se vejam oneradas excessivamente em função de uma acumulação de créditos tributários.

Não se desconhece que a problemática do saldo credor acumulado de ICMS requer uma abordagem holística, envolvendo não apenas os aspectos contábeis e jurídicos, mas também os econômicos e políticos. A busca por soluções efetivas demanda a colaboração entre os diversos atores envolvidos, incluindo o Poder Legislativo, o Poder Executivo, o Poder Judiciário e os representantes do setor empresarial.

Notadamente para os contribuintes, é indiscutível a vantagem do ICMS como um imposto não cumulativo e não incidente nas operações de exportação

(decorrente de imunidade tributária constitucional), uma vez que tais características possibilitam a efetiva desoneração da produção e circulação de bens e serviços abrangidos pelo escopo do referido tributo, além de propiciar competitividade internacional aos produtos e serviços brasileiros exportados.

Contudo, a retenção, na escrita fiscal de uma empresa, do saldo credor acumulado de ICMS, em virtude das legislações estaduais que impõem diversos obstáculos para sua utilização ou compensação durante as saídas, configura-se como uma forma de confisco.

A empresa optante pelo lucro real, tem uma incidência, considerando o adicional do IR e a contribuição social, de 34% sobre o lucro, mais o custo financeiro do dinheiro parado, o que lhe resulta em ônus significativo e prejudicial (inclusive, prejudicial à competitividade internacional do País), dado o aumento de custos associado às exportações.

É imperativo, portanto, que se promova uma revisão legislativa abrangente – até mesmo quanto ao entendimento por parte da Receita Federal –, alinhada aos anseios das empresas exportadoras, com vistas a consolidar um arcabouço normativo coerente e propício ao desenvolvimento econômico sustentável do País. Somente por meio de um diálogo interdisciplinar e da implementação de medidas concretas será possível superar os desafios relacionados ao saldo credor acumulado de ICMS, promovendo um ambiente jurídico e fiscal mais favorável às atividades exportadoras, e, em última análise, ao desenvolvimento social do Brasil.

5 REFERÊNCIAS

- BRASIL. Congresso Nacional. Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988.
- BRASIL. Congresso Nacional. Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988.
- BRASIL. Congresso Nacional. Lei n. 8.981/1995, de 20 de janeiro de 1995.
- BRASIL. Congresso Nacional. Lei Complementar n. 87/1996, de 13 de setembro de 1996.
- BRASIL. Congresso Nacional. Lei n. 9.430/1996, de 27 de dezembro de 1996.
- BRASIL. Presidência da República. Decreto-lei n. 1.598/1977, de 26 de dezembro de 1977.
- BRASIL. Presidência da República. Decreto n. 3.000/1999, de 22 de dezembro de 2018.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial n. 1.011.531/SC, da Primeira Turma, Brasília, DF, 20 de maio de 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- CREPALDI, Silvio; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade fiscal e tributária: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

HAUSER, Paolla. **Contabilidade tributária**: dos conceitos à aplicação. Curitiba: Inter-Saberes, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

NAKAO, Sílvio Hiroshi Nakao. Há um tratamento contábil apropriado para o crédito acumulado de ICMS? Disponível em: <https://incont.fearp.usp.br/index.php/2017/10/30/ha-um-tratamento-contabil-apropriado-para-o-credito-acumulado-de-icms/>. Acesso em: 13 dez. 2023.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

SANTOS, Mateus Alexandre Costa dos. **Contabilidade tributária**: um enfoque nos IFRS e na legislação do IRPJ. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2023.

