

# ALTERNATIVAS LEGAIS PARA A PROBLEMÁTICA DO SALDO CREDOR ACUMULADO DE ICMS

Ivo Ricardo Lozekam

## Introdução

### Cenário do custo tributário

A carga tributária brasileira é uma das mais altas, tanto entre as nações em desenvolvimento, quanto entre as nações industrializadas. Nosso sistema tributário brasileiro atual é uma colcha de retalhos, e que a poucos é possível compreender, dada a diversidade e complexidade de sua aplicação, provocando brutal injustiça tributária, e, por consequência, a sonegação e corrupção desenfreada.

No particular do ICMS, tributo objeto do presente trabalho, temos 26 regulamentos diferentes entre si, um para cada unidade da federação, todos com alterações semanais, quando não alterações diárias em sua redação.

Segundo estudos da ABIMAQ – Associação Brasileira da Indústria de Máquinas, ficou constatado que o Custo Brasil encarece em média 36,27% o preço do produto brasileiro em relação aos seus similares fabricados na Alemanha e Estados Unidos.

O Departamento de Competitividade e Tecnologia da FIESP comprova que um bem manufaturado nacional é, em média, 34,2% mais caro que seu similar importado dos principais parceiros comerciais do Brasil.

Segundo o site [www.impostometro.com.br](http://www.impostometro.com.br), divulgado pela Associação Comercial de São Paulo e auditado pelo IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, até outubro de 2014, a arrecadação total de impostos no Brasil, totalizou 1 trilhão e 340 bilhões de reais. Sendo o ICMS responsável por quase um quarto deste montante, 322 bilhões de reais.

## O ICMS nesse cenário

O ICMS – Imposto Sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Serviços, é sem dúvida alguma o imposto de maior arrecadação no País: 322 bilhões de reais.

Para os Estados, este imposto é o principal instrumento de autonomia política e financeira, considerando o montante arrecadado mensalmente. Isto explica a incrível resistência de qualquer reforma que vise alterar fundamentos das regras constitucionais na Constituição Federal de 1988. Há um temor explícito de regresso aos tempos de dependência financeira e, portanto, política, dos entes federados em relação à União, sob o pretexto de um ICMS unificado.

Além da incidência sobre operações mercantis, o ICMS também tem sua incidência nos Serviços de Transporte, de Comunicação, Produção de Combustíveis, Energia Elétrica, Extração de Minerais, e sobre o Desembarço Aduaneiro de Importações de Mercadorias do Exterior.

Neste trabalho vamos procurar abordar, de uma forma mais didática possível, os seguintes tópicos:

- i) o funcionamento prático do ICMS dentro do princípio constitucional da não cumulatividade;
- ii) a problemática do acúmulo de saldo credor acumulado de ICMS das empresas para com o fisco estadual, por esta impedir que aconteça o princípio constitucional da não cumulatividade.
- iii) as diferentes hipóteses de acúmulo de saldo credor de ICMS.
- iv) algumas possibilidades de transferência de saldo credor entre as empresas, permitidas no Estado de São Paulo.

As operações de importação por conta e ordem de terceiros como alternativa para transformar o saldo credor de ICMS na escrita fiscal em recursos financeiros.

## O ICMS e sua não cumulatividade

O ICMS tem, na essência de sua matriz constitucional, o princípio da não cumulatividade; visando evitar o “efeito cascata”, a Constituição Federal determina que: “o imposto será não-cumulativo, compensando-se o que for devido a cada operação relativa à circulação de mercadorias e serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal” (artigo 155, parágrafo 2º inciso I da CF 1988).

A Constituição Federal também determina que caberá à lei complementar, disciplinar o regime de compensação do ICMS (art. 155, XIII, c). A Lei Complementar 87/96, também conhecida como Lei Kandir, não disciplina o regime de compensação conforme lhe facultou a Carta Magna de 1988, e sim outorgou esta competência às unidades federativas, as quais, por seu turno têm agido de modo discricionário, de modo a limitar ou impedir a efetiva fruição desta compensação, por motivos meramente arrecadatários.

A característica da não cumulatividade significa que o Imposto pago nas entradas (crédito fiscal), será descontado do Imposto cobrado nas saídas (débito fiscal). Desta forma, o Imposto é devido sobre o Valor Agregado em cada fase da cadeia produtiva de um produto.

## Funcionamento prático do ICMS

Temos então, dentro deste princípio da não cumulatividade, que o Imposto é devido sobre o Valor Agregado em cada fase da cadeia produtiva dos **produtos**.

Vamos procurar demonstrar isto por meio de um exemplo prático:

Considerando:

- i) a cadeia produtiva de um determinado produto;
- ii) que o ICMS está incluso no valor do preço de venda; e
- iii) a alíquota de 17% em todas as operações;

A Empresa “A” é uma indústria extrativa (explora recursos naturais) e vende o seu produto para a empresa “B” por R\$ 100,00 com ICMS de R\$ 17,00.

A Empresa “B” é uma indústria de transformação e vende o seu produto para a Empresa “C” por R\$ 245,00 com ICMS de R\$ 41,65.

A Empresa “C” é um comércio e vende o seu produto para o Consumidor Final por R\$ 500,00 com ICMS de R\$ 85,00.

Desta forma:

- i) Empresa “A” ao vender para Empresa “B” cobra R\$ 17,00 de ICMS e recolhe ao Estado.
- ii) Empresa “B” ao vender para Empresa “C” cobra R\$ 41,65 de ICMS e pela não cumulatividade desconta os R\$ 17,00 de ICMS pagos a empresa “A”, e recolhe ao Estado a diferença de R\$ 24,65.
- iii) Empresa “C” ao vender para o Consumidor Final cobra R\$ 85,00 de ICMS e pela não cumulatividade credita os R\$ 41,65 pagos a Empresa “B”, e recolhe ao estado a diferença de R\$ 43,35.

Assim o Estado arrecada de ICMS:

- i) R\$ 17,00 da Empresa “A”
- ii) R\$ 24,65 da Empresa “B”
- iii) R\$ 43,35 da Empresa “C”,
- iv) R\$ 85,00 no Total.

Quem paga o ICMS de R\$ 85,00 é consumidor final, visto que o ICMS de toda a cadeia produtiva do produto está incluso no valor final da mercadoria, porém com a não cumulatividade o Estado estará recebendo uma parcela do ICMS a cada fase da cadeia produtiva do produto.

## **A problemática do acúmulo de saldo credor de ICMS**

Da confrontação na escrita fiscal do saldo de débitos de ICMS pela venda e créditos de ICMS por compras, o saldo devedor, em favor do fisco, deve ser recolhido aos cofres públicos nos prazos por ele estabelecidos.

Já se deste confronto entre débitos e créditos resultar saldo credor em favor do contribuinte, este saldo é transferido para aproveitamento em período ou nos períodos subsequentes.

Em um número cada vez maior de situações, cada Estado, mediante o seu Regulamento do ICMS, acaba fazendo com que determinados segmentos empresariais mantenham constantemente o acúmulo de saldo credor acumulado de ICMS, ao determinar a não incidência do ICMS em suas saídas de mercadorias, ficando estas empresas sujeitas ao pagamento integral do imposto nas entradas dessas mercadorias.

O fato de uma empresa manter em sua escrita fiscal sucessivamente saldo credor acumulado de ICMS, por força de uma legislação que não permite compensação por ocasião das saídas, em nossa opinião nada mais é do que uma espécie de confisco, além de onerar e prejudicar seriamente a competitividade dessas empresas, pelo aumento de custo que proporciona.

O suposto benefício de não ter a incidência do imposto na saída, acaba se constituindo um problema, vez que as empresas acabam arcando com todo o imposto pago na entrada, sem ter como compensá-lo por ocasião das saídas, pois que se rompe nela o ciclo da não cumulatividade da cadeia produtiva, ficando o segmento onde é rompido o ciclo, com o ônus do imposto pago e não compensado, o chamado acúmulo de saldo credor acumulado de ICMS em sua escrita fiscal.

## **Hipóteses de acúmulo de saldo credor de ICMS**

Várias são as estratégias adotadas pelos Estados por meio de seus Regulamentos Estaduais do ICMS, visando impedir que as empresas possam compensar seu ICMS pago por ocasião das entradas, no momento das saídas. O que determina o acúmulo de crédito fiscal de ICMS na empresa é a classificação em termos de Regulamento de ICMS, com que a mercadoria/insumo ou serviço venha a sair do estabelecimento. As principais formas de acúmulo de créditos de ICMS são as saídas decorrentes de:

### **Acúmulo de créditos pela substituição tributária**

No exercício de suas atividades, o Fisco tem buscado encontrar fórmulas que assegurem uma arrecadação eficiente e facilitem a fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais praticadas pelos contribuintes.

A modalidade de substituição tributária trata-se de uma antecipação do fato gerador, em que a Fazenda arbitra o preço de venda final e cobra o imposto antecipadamente, no início da cadeia produtiva, antes de passar pelas demais e chegar ao consumidor final.

Entre os itens incluídos na modalidade de substituição tributária, mencionamos alguns: bebidas, açúcar, cimento, combustíveis, pneus, medicamentos, entre outros tantos.

Ocorre que o preço final arbitrado no início da cadeia pelo qual foi cobrado o imposto antecipadamente nem sempre é o mesmo que ocorre quando chega ao consumidor final, ou ainda, por vezes nem se realiza.

Entre outras situações, podemos citar as seguintes:

- i) roubo, furto ou extravio;
- ii) deterioração ou perecimento da mercadoria;
- ii) sinistro (mercadoria perdida em virtude de enchente, incêndio, acidente, etc.);

- iv) utilização da mercadoria para consumo da empresa;
- v) vendas interestaduais;
- vi) exportação da mercadoria.

Nessas hipóteses, como o fato gerador presumido (preferimos o termo arbitrado) não ocorreu, o contribuinte substituto antecipou um valor ao que seria devido pelo último contribuinte substituído, ficando o Estado com um recolhimento de ICMS a maior.

Temos neste caso, pelo pagamento antecipado a maior, a constituição de um crédito de ICMS, o qual poderá contribuir para o acúmulo de saldo credor acumulado de ICMS da empresa, juntamente com as demais hipóteses que veremos a seguir.

### **Acúmulo de créditos pelas exportações**

Não são tributáveis pelo o ICMS as operações, de que decorra a exportação de produtos industrializados (em virtude de imunidade) semielaborados e primários (em virtude de não incidência).

No entanto, nos termos da LC 87/96 , o Brasil não pode exportar impostos; portanto, são admitidos os créditos do ICMS relativos a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos destinados à exportação, ou as mercadorias e serviços que venham a ser objetos de operações ou prestações destinadas ao exterior.

Os créditos acumulados do ICMS decorrentes da exportação, após exame de sua legitimidade pelo Fisco, poderão ser transferidos para outros estabelecimentos da mesma empresa e o saldo remanescente poderá ser repassado para outros contribuintes, dependendo da previsão legal regulamentada no Regulamento do ICMS de cada unidade da federação.

Alguns Estados, visando preservar seu fluxo de caixa, através de seus Regulamentos do ICMS, impõem óbices a essas transferências, estabele-

cendo um limite de valores; no entanto, estes óbices costumam ser facilmente derrubados na esfera judicial.

## **Acúmulo de créditos pela isenção ou não incidência**

Nas saídas de mercadorias ou insumos em que não ocorre a tributação de ICMS, decorrente de enquadramento nos institutos da isenção ou não incidência, a manutenção do crédito não é permitida, por força da Constituição Federal, que no inciso II do parágrafo 2º, do artigo 155 assim determina:

- 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.

No entanto, existem as determinações em contrário, no que diz respeito a benefícios concedidos por alguns Estados, normalmente, quando se referem a insumos destinados ao uso na atividade agropecuária (adubos, sementes, fertilizantes, fungicidas, etc.).

São os chamados benefícios da isenção com não estorno do crédito correspondente, razão pela qual algumas dessas saídas também se enquadram nas hipóteses de acúmulo de saldo credor de ICMS.

## **Acúmulo de créditos pela alíquota zero, base de cálculo ou alíquota reduzida**

No tocante à alíquota zero, encontram-se duas correntes: uma, defendendo que alíquota zero equivale a dizer que o produto é tributado, no entanto com 0% de alíquota, e, em sendo tributado, essas saídas permitem a manutenção dos créditos de ICMS pagos por ocasião das entradas.



Já a outra corrente de entendimento, na qual o eminente jurista Ives Gandra Martins se enquadra, defende que: “a alíquota zero não é senão uma das formas de isenção, pois expressa claramente em lei.” Ao prevalecer este entendimento, como vimos anteriormente, em se considerando alíquota zero, isenção, as normas constitucionais vedam qualquer aproveitamento de créditos de ICMS a elas relativo.

No que concerne à base de cálculo ou alíquota reduzida, é unânime o entendimento de que se trata de situações tributadas, e que, como tais, permitem a manutenção dos respectivos créditos por ocasião das compras. A exceção corre por conta dos casos em que a legislação estadual estabelece regras diferentes desse tratamento, situações que acabam se constituindo alvo de longas demandas judiciais, em que buscam os contribuintes o pronunciamento do judiciário para terem reconhecido o seu direito a esses créditos.

## **Acúmulo de créditos pelo diferimento**

Diferimento, segundo nossos léxicos, é o ato ou efeito de diferir; adiamento, do latim *differre* – demorar, dilatar, adiar. Logo, diferimento não é isenção incentivo fiscal ou benefício fiscal na acepção do artigo 155 da CF anteriormente examinada.

Constitui uma técnica impositiva de deslocamento da exigência do tributo para um momento posterior à ocorrência do originário fato gerador, com a imputação da responsabilidade de seu recolhimento a terceiro.

A questão dos créditos de ICMS tem que ser assentada sobre o direito do contribuinte, relativamente às operações anteriores (aquisições de mercadorias com incidência do tributo). Assim, tranquilo o direito aos créditos em razão de tais mercadorias virem a ser objeto de futuras operações tributadas (embora diferidas).

A saída ao abrigo do diferimento, portanto, apesar de não ter a incidência do imposto, equivale a uma atividade tributada, só que o momento do fato gerador é postergado para a operação seguinte.

E como atividade tributada, eventuais saldos credores acumulados de ICMS em função do diferimento, podem ser abatidos ou compensados, com qualquer outra atividade tributada a qual a empresa esteja fiscal e juridicamente habilitada a exercer.

## **Irrelevância da “origem” dos créditos de ICMS**

Como vimos, a Fazenda Estadual de cada Unidade da Federação, dispõe de meios, utilizados a seu critério, para interromper o ciclo da não cumulatividade, impedindo a compensação do ICMS pago por ocasião das entradas. Acarretando-se assim um aumento da arrecadação e fazendo com que as empresas fiquem com saldo credor acumulado de ICMS a receber da Fazenda.

Temos que não é a destinação que vai dar às mercadorias ou bens que adquire (revenda, uso, consumo, integração no ativo fixo, etc.) que impede o contribuinte de fruir, por inteiro, do direito à não cumulatividade do ICMS.

Posição contrária é insustentável, porque entra em contradição com toda a sistemática constitucional desse tributo.

Daí por que – tornamos a acentuar – são inconstitucionais as restrições ao direito de abatimento do ICMS contidas em leis ou nos normativos infralegais.

Inúmeras são as contendas judiciais em que os contribuintes buscam decretar a ilegalidade de restrições impostas pelo regulamento do ICMS, contrárias à norma estabelecida na Constituição Federal; principalmente buscando o direito de manter o crédito nas saídas decorrentes da alíquota zero, alíquota reduzida ou base de cálculo reduzida.

No que tange aos créditos decorrentes de exportação, fartos têm sido os precedentes jurisprudenciais que asseguram aos contribuintes o direito de transferência de saldo credor acumulado de ICMS decorrentes de saídas que destinem mercadorias e serviços ao exterior, sem as limitações impostas nos regulamentos do ICMS das unidades da federação.

No que concerne aos créditos acumulados de ICMS decorrentes de saídas ao abrigo do diferimento, pelo fato de tais mercadorias virem a ser objeto de futuras operações tributadas, tem-se que o diferimento, para efeitos de manutenção de crédito, equivale a uma atividade tributada, vez que consiste em apenas a uma postergação do recolhimento do imposto, que ocorre na etapa seguinte da cadeia.

## **A legislação e a transferência de saldo credor acumulado de ICMS entre as empresas**

Verificamos que o acúmulo de saldo credor de ICMS se constitui em um problema financeiro que atinge um leque cada vez maior de empresas brasileiras – ao mesmo tempo em que a legislação prevê a compensação do imposto com débitos próprios e, na impossibilidade desta compensação, a transferência deste saldo credor de ICMS a terceiros.

A Constituição Federal determina que, caberá a Lei Complementar disciplinar o regime de compensação do ICMS (art. 155, XII, c). A Lei Complementar 87/96 estabelece que a lei estadual poderá permitir que os saldos credores acumulados sejam transferidos nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado (art. 25, parágrafo 2º, I da LC 87/96).

A Lei Complementar 87/96, portanto, não disciplina o regime de compensação conforme lhe facultou a Carta Magna de 1988 e sim outorgou esta competência às unidades federativas, as quais, por seu turno, poderão agir (e têm agido) de modo discricionário, de forma a limitar ou impedir a efetiva fruição dos saldos credores acumulados de ICMS.

Aqui, vamos nos ater, apenas às hipóteses legais de transferência de saldo credor de ICMS permitidas pelo fisco de São Paulo.

## **Os requisitos básicos para viabilizar a transferência de saldo credor de ICMS de uma empresa para outra**

As transferências de excedentes de saldos credores acumulados de ICMS de uma empresa a outra, só podem ser consideradas legítimas se inicialmente obedecerem a três princípios básicos:

- i) ocorrer entre estabelecimentos de uma mesma unidade da federação.
- ii) obedecer aos preceitos legais estabelecidos no Regulamento do ICMS desta unidade da federação.
- iii) estar previamente autorizadas pela Secretaria da Fazenda desta unidade da federação, que irá primeiramente analisar os fundamentos legais que originaram o crédito, bem como a consistência de sua composição, para finalmente autorizar a sua utilização, compensação ou transferência a terceiros.

## **O tratamento do saldo credor acumulado de ICMS no Estado de São Paulo**

Por ser responsável por 1/3 do PIB nacional, o Estado de São Paulo, nos parece ser o que mais segue os ditames constitucionais no que concerne a viabilizar as transferências de saldo credor acumulado de ICMS entre as empresas.

A Portaria CAT/26 de 2010 institui o sistema eletrônico de administração do crédito acumulado do imposto, sob a denominação “Sistema Eletrônico de Gerenciamento do Crédito Acumulado” o e-Credac, disponível no site da Secretaria da Fazenda na internet.

Através deste sistema as empresas previamente cadastradas, terão a análise dos seus arquivos digitais, visando à aprovação e homologação do respectivo saldo credor acumulado pela Secretaria da Fazenda.

Da mesma forma, o e-Credac permite que a Fazenda possa autorizar a transferência deste crédito devidamente homologado a outras empresas.

Assim, a Secretaria da Fazenda Paulista, nos casos que especifica, permite que o saldo credor acumulado de ICMS existente na conta corrente fiscal de uma empresa seja transferido para a conta corrente fiscal de outra empresa, para que esta finalmente possa compensar com seus débitos próprios os créditos recebidos em transferência.

Dentro desta sistemática, para o fisco paulista, dentro de uma terminologia própria, o crédito acumulado não é um saldo credor, muito embora seja necessária a existência para que possa ocorrer a apropriação do crédito acumulado.

Em linhas gerais o crédito acumulado é aquele que após a apuração resulta em saldo credor, por ser, como vimos anteriormente, a carga tributária destas operações inexistente ou inferior à da entrada, desde que previsto no artigo 71 do RICMS 2000.

Assim sendo, mister concluir, sob a ótica do fisco paulista, que, o crédito de ICMS, para ser considerado válido, deve ser, por ordem:

- i) Gerado – quando ocorrer hipótese legal prevista no Regulamento do ICMS SP.
- ii) Apropriado – quando lançado dentro do período em que for gerado.
- iii) Homologado – quando a Secretaria da Fazenda aprovar as etapas anteriores.
- iv) Utilizado ou Transferido – quando a Secretaria da Fazenda aprovar a sua utilização ou transferência.

## **Das transferências de saldo credor acumulado de ICMS no Estado de São Paulo**

O artigo 71 do Regulamento do ICMS de São Paulo, estabelece as hipóteses possíveis de um contribuinte constituir saldo credor acumulado do imposto. São elas:

- i) aplicação de alíquotas diversificadas em operações de entrada e saída de mercadoria ou em serviço tomado ou prestado;
- ii) operação ou prestação de serviço efetuada com redução da base de cálculo;
- iii) operação ou prestação realizada sem o pagamento do imposto, tais como isenção ou não incidência com direito previsto a manutenção do crédito;
- iv) operação abrangida pelo regime jurídico da substituição tributária com retenção antecipada do imposto;

Já o artigo 84 do RICMS SP, determina que o Secretário da Fazenda poderá autorizar o aproveitamento de crédito não previsto nas hipóteses acima elencadas, bem como também poderá autorizar a transferência de crédito acumulado entre o estabelecimento de empresas independentes.

Além da possibilidade de transferência do saldo credor acumulado a terceiros, o Regulamento do ICMS paulista prevê ainda a transferência deste saldo credor nos termos em que a legislação específica, para pagamento de fornecedor:

- i) de caminhão ou chassi de caminhão com motor, novos, para utilização direta no transporte de mercadorias, em estabelecimento da empresa localizado no Estado de São Paulo;
- ii) de fornecedor de mercadorias inerentes ao seu ramo usual de atividade para comercialização em São Paulo;
- iii) de bem novo (imobilizado) para utilização direta em sua atividade comercial.

## **O ICMS das importações**

### **Local de pagamento e sujeito passivo**

A guerra dos portos, subproduto da guerra fiscal, faz com que determinados Estados acenem com as condições favoráveis aos importadores para que procedam ao desembarço aduaneiro nos portos de sua unidade da federação. Faz-se, no entanto, necessário tomar algumas cautelas, verificando se existe algum convênio específico quanto ao local do pagamento do imposto; do contrário, prevalece o que está estabelecido na Constituição Federal.

A Carta Magna estabelece que o imposto deve incidir sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, independente da sua finalidade, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o destinatário da mercadoria (art. 155 parágrafo 2º, IX, letra a da CF 88 com redação da EC 33/2001).

### **A importação por conta e ordem de terceiros**

Muitas empresas optam por terceirizar a atividade pertinente aos trâmites do desembarço aduaneiro, com o objetivo de não perder o foco de sua atividade principal.

É o que ocorre no caso da modalidade Importação por Conta e Ordem de Terceiros, onde o real adquirente, importador de direito, contrata uma empresa prestadora de serviço (Trading) para realizar, mediante procuração todos os atos comerciais, aduaneiros, logísticos e normativos correspondentes, importando e nacionalizando em seu próprio nome as mercadorias estrangeiras adquiridas pelo comprador, por conta e ordem deste (§ 1º do art. 1º da IN SRF 225/2002).

Esta modalidade se aplica exclusivamente às operações de importação que atendam, cumulativamente aos seguintes requisitos:

- i) a existência de contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente, caracterizando a operação por conta e ordem de terceiros;
- ii) os registros fiscais e contábeis da pessoa jurídica importadora deverão evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros; e
- iii) a nota fiscal de saída de mercadoria do estabelecimento importador deverá ser emitida pelo mesmo valor constante da nota fiscal de entrada, acrescido dos tributos incidentes da importação.

### **Quem é o contribuinte do ICMS na importação por conta e ordem de terceiros**

Note-se que existe uma só “operação relativa à circulação de mercadorias”, que é a de importação, embora dois sejam os seus agentes:

- i) o primeiro, que empresa o seu nome ao despacho aduaneiro;
- ii) o segundo, que realmente tem interesse no negócio jurídico que dará origem à “entrada de mercadoria importada do exterior”, fato gerador do ICMS.

Este segundo agente, que promove a importação por sua conta e risco, é que a LC 87/96, com fundamento na alínea “a” do inciso III do artigo 146 da CF/88, identificou como contribuinte do ICMS.

De fato, ele arca, também, com os tributos incidentes na importação, ainda que sejam pagos em nome de outra pessoa jurídica, esta mera facilitadora da operação.

A Secretaria Estadual da Fazenda do Estado de São Paulo, por meio da Decisão Normativa CAT-3 de 2009, estabelece quem é contribuinte do ICMS nesta modalidade de importação:



**Instrução Normativa CAT-3 de 2009:**

...

9) Em face de todo o exposto, para fins de ICMS:

A pessoa jurídica que promover a “entrada de mercadorias importadas do exterior” ainda que em nome de terceiro é o verdadeiro contribuinte do imposto.

Já o Comunicado CAT-37 de 2010, especifica em seu item 6:

6) Nada obstante isto, reportam-se situações nas quais, estando ambos estabelecimentos localizados no Estado de São Paulo, o recolhimento devido originalmente pelo adquirente foi recolhido pelo importador em seu próprio nome, em favor do Erário paulista, tendo emitido documento fiscal na remessa ao estabelecimento do adquirente com o destaque do imposto. A partir deste procedimento, o adquirente escriturou a operação com o crédito correspondente.

Desta forma, o contribuinte do ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro das importações, nas modalidades de importação por conta e ordem de terceiros, não é o real adquirente e sim o importador contratado para operar em nome de terceiros.

## **A utilização de saldo credor acumulado de ICMS para pagamento do ICMS devido nas importações em São Paulo**

Como vimos, o ICMS sobre o desembaraço aduaneiro é devido antecipadamente, devendo este recolhimento ser efetuado para que ocorra o desembaraço aduaneiro.

No entanto, satisfazendo certos requisitos, algumas empresas podem solicitar o regime especial de pagamento, que irá dispensar deste pagamento antecipado.

O artigo 78 do RICMS SP disciplina a concessão de regime especial para pagamento do ICMS devido, sendo que o § 1º determina que, em

se tratando de importação, o regime especial somente será concedido se o desembarque e o desembaraço aduaneiro forem processados em território paulista.

Este imposto é devido pelo importador, ainda que este atue por conta e ordem de terceiros (real adquirente).

## **Da compensação do ICMS exigível no desembaraço aduaneiro com crédito acumulado de ICMS**

O Sistema Eletrônico de Gerenciamento do Crédito Acumulado – e-Credac, do Estado de São Paulo, instituído pela Portaria CAT-26 de 2010, estabelece nos seus artigos 29 e 30 a compensação do ICMS devido no momento do desembaraço aduaneiro das importações com o saldo credor acumulado deste imposto.

Estabelece também que a compensação com crédito acumulado far-se-á mediante autorização eletrônica, requerida pelo estabelecimento detentor do crédito acumulado, no sistema denominado e-Credac (Sistema Eletrônico de Gerenciamento do Crédito Acumulado).

### **Síntese conclusiva**

Verificamos ser o ICMS o imposto de maior impacto na carga tributária brasileira, respondendo na casa de 1/4 sobre o total de 1 trilhão e 340 bilhões arrecadados até outubro de 2014.

Importante ressaltar que neste 1/4 da carga tributária nacional representado pelos recolhimentos a título de ICMS não estão computados os saldos credores acumulados deste imposto que as empresas possuem para compensar ou receber do fisco; saldos credores estes que vêm crescendo a cada ano.

Várias as situações tributárias que respondem pelo acúmulo de saldo credor de ICMS dessas empresas; destacamos a substituição tributária,

exportação, isenção, não incidência, alíquota zero, base de cálculo reduzida e diferimento.

Verificamos que no Estado de São Paulo, uma vez gerado, apropriado e homologado, o saldo credor acumulado de ICMS pode ser transferido a terceiros, nos casos em que o RICMS SP especifica.

Também verificamos a possibilidade de as empresas importadoras compensarem o ICMS devido antecipadamente por ocasião do desembaraço aduaneiro das importações com o saldo credor acumulado de ICMS, mediante autorização prévia da Fazenda Estadual de São Paulo. Note-se que esta possibilidade existe inclusive nas operações de importação por conta e ordem de terceiros, o que pode propiciar um planejamento reduzindo os custos tributários com ICMS nessas importações.

De acordo com o determinado no Regulamento do ICMS em cada Unidade da Federação, o saldo credor acumulado de ICMS poderá ser utilizado em proveito próprio, para compensação de outros débitos ou ainda transferido a terceiros.

É possível, portanto, o encontro de contas entre contribuintes e credores do ICMS. Este encontro, quando permitido pelo Regulamento do ICMS de cada Estado, ocorre com a devida homologação do Fisco Estadual, tornando-se benéfico para ambas as partes, pelos reflexos positivos no fluxo de caixa das empresas.

