

Gestão tributária de créditos fiscais acumulados do ICMS no cenário baiano

Sandra Rosa Pereira¹; Eliza Remédio Alecrim²

¹ Auditora Fiscal do Estado da Bahia. Rua Ulisses do Prado, 6 – Candeias; 45028-662 Vitória da Conquista, Bahia, Brasil *sandra.rosa.pereira@outlook.com

² Mestre em Direito Tributário. Rua Alexandre Herculano, 120 - Monteiro; 13.418-445 Piracicaba, SP, Brasil

GESTÃO TRIBUTÁRIA DE CRÉDITOS FISCAIS ACUMULADOS DO ICMS NO CENÁRIO BAIANO

Resumo

Existe uma categoria especial de créditos fiscais do ICMS, muitas vezes negligenciada pelas empresas, denominados Créditos Fiscais Acumulados, relacionados a determinadas saídas desoneradas do imposto, cujo saldo pode se avolumar nos contribuintes que possuem eventuais restrições para sua absorção integral no curso de suas operações fabris e/ou mercantis. Estes créditos, nas situações legalmente permitidas, podem ser transferidos entre empresas, admitindo-se também a sua mercancia com os terceiros interessados, mantido seu valor de face, gerando possibilidades de negócios no mercado. Nesse contexto, o presente trabalho buscou demonstrar a necessidade de gestão desses valores enquanto ativo recuperável, salientando as principais questões que envolvem o controle de sua escrituração, reconhecimento e autorização de uso pelo fisco, alertando sobre algumas restrições legais que podem impactar sua legitimidade. Assim, efetuou-se levantamento da normas legais estruturantes e legislação aplicável à formação dos créditos fiscais acumulados de ICMS, num recorte espacial do Estado da Bahia, e, como resultado, identificou-se oportunidades e condições legais para sua realização, num cenário de transferência entre terceiros para fins de pagamento de imposto devido por importação, abatimento do conta-corrente fiscal, entre outros, e quitação de dívidas autuadas. Contudo, a despeito das possibilidades levantadas, alertou-se para a existência de riscos que podem dificultar a plena recuperação desse ativo, os quais abrangem desde a inércia da empresa na sua gestão até entraves impostos pelo fisco, a exemplo de limitação do montante de transferência permitido e/ou fracionamento excessivo do tempo para seu uso. Assim, faz-se necessária a devida atenção ao ativo mencionado, capaz de torna-lo monetizável.

Palavras-chave: imposto, cumulatividade, planejamento, gestão, oportunidades, negócios.

Introdução

O estudo trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação [ICMS], tributo de competência Estadual e do Distrito Federal, regido por importantes princípios constitucionais, cuja natureza se manifesta através da imposição de um comportamento específico diante da situação fática, estabelecendo critérios para sua adoção (ÁVILA, 2004). Dentre estes preceitos, destaca-se o da não cumulatividade do imposto, previsto na Constituição Federal [CF], art. 155, § 2º, I, o qual determina que a apuração do imposto seja feita 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 [DF].

Assim, em obediência ao princípio, a regra geral estabelece que as operações de saídas de mercadorias desoneradas parcial ou totalmente do tributo devam observar o estorno proporcional dos créditos fiscais vinculados às respectivas operações de suas

aquisições (CF, art. 155, § 2º, II), sistemática aplicável aos contribuintes que apuram o imposto através da sua conta corrente fiscal para fins de determinação do saldo credor ou devedor relativamente ao mês de competência das operações de aquisições e saídas de mercadorias.

Contudo, há situações especiais em que, mesmo diante das saídas desoneradas do imposto, há previsão legal para manutenção de créditos fiscais por aquisições de mercadorias e/ou insumos vinculadas a estas operações, como nas operações de exportações de mercadorias ao exterior (CF, art. 155, X, “a”) e nas demais operações de saídas de mercadorias com isenção, diferimento, redução de base de cálculo, redução de alíquota, entre outras, estas últimas quando expressamente autorizadas pelos Estados e DF (CF, art. 155, §2º, II), considerada sua competência legal para a instituição do tributo *in abstracto* (CARRAZZA, 2006).

O tratamento especial de manutenção desses créditos nas situações acima elencadas caracteriza o saldo credor de Crédito Fiscal Acumulado do ICMS e, dependendo da natureza da atividade econômica desenvolvida por determinados segmentos empresariais, caso estes sejam exportadores ou industriais/comerciantes que produzam/comercializem preponderantemente mercadorias com operações de saídas desoneradas, existe a possibilidade de que não consigam absorver totalmente estes créditos na sua escrita fiscal para pagamento de obrigações tributárias próprias, fazendo com que ocorra seu represamento em volume significativo, constituindo-se em grande desafio para a realização desse ativo nas empresas.

A supracitada situação ocorre significativamente nas empresas exportadoras, por exemplo, considerando o expressivo volume de negócios do setor, uma vez que o ICMS não incide sobre as operações de exportação (CF, art. 155, § 2º, X, a), amparadas pela imunidade objetiva em função da situação (SCHOUERI, 2019). Segundo dados do Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços [MDIC], o Brasil obteve em 2020 uma receita de exportações de cerca de US\$ 209 Bi, em valores FOB. Nestas situações, em sendo as operações de aquisições de mercadorias e insumos anteriormente tributadas, pode ser gerado importante volume de saldo de créditos fiscais. O mesmo pode ocorrer também nos setores comercial e industrial, quando as operações de saídas forem desoneradas nos termos da legislação estadual ou distrital (LC 87/96, art. 20, §§ 4º e 6º).

No contexto geral apresentado, havendo saldo credor sem completa absorção, restará aos contribuintes a prerrogativa legal de transferi-lo a outros contribuintes dentro do mesmo Estado para abatimento de suas obrigações tributárias, nos termos da LC 87/96, art. 25, §§ 1º, II, e 2º, II. Vale ressaltar que o tratamento dispensado a tais créditos especiais exige o reconhecimento de sua legitimidade pelo fisco nos termos da legislação aplicável em cada unidade federada competente para a instituição do tributo.

Na Bahia, a Lei 7.014/96, art. 26, lastreada nas disposições constitucionais e Lei Complementar 87/96, estabelece em seu parágrafo 4º as hipóteses de acumulação de crédito fiscal por saídas desoneradas, sendo regulamentada pelo Regulamento do ICMS, instituído pelo Decreto nº 13.780/2012, o qual estabelece no art. 317 as condições de uso de tais créditos.

Observa-se que, diante das atuais possibilidades para uso do saldo credor de Créditos Fiscais Acumulados do ICMS permitidas pela legislação baiana, as empresas acumuladoras devem efetuar uma gestão eficiente quanto a aspectos de sua escrituração, reconhecimento de legitimidade, disponibilidade e autorização de uso pelo fisco, entre outros, de modo a permitir sua realização pois, havendo o eventual risco de não ser completamente absorvido para o cumprimento de suas obrigações tributárias próprias, o excesso do saldo, se não utilizado em tempo hábil, tende a se desvalorizar monetariamente no tempo ou ser suscetível de perda por decadência do direito ao seu uso.

Sob essa ótica, o presente trabalho tem o objetivo de destacar a importância da gestão do saldo credor de créditos fiscais acumulados do ICMS como ativo recuperável e, principalmente, monetizável, considerando a possibilidade legal de sua transferência a terceiros, contribuintes do imposto, mantido seu valor de face para a quitação de suas dívidas tributárias, num recorte espacial do Estado da Bahia, sendo capaz de gerar oportunidades de negócios entre as partes envolvidas. Deste modo, pretende descrever as regras legais para definição de saldo credor de Crédito Fiscal Acumulado do ICMS; as exigências formais para seu reconhecimento e utilização; os principais riscos de conformidade na apropriação dos créditos fiscais acumulados; os sistemas de controles fiscais e obrigações acessórias relacionados ao tema e, por fim, sugerir ampliação das possibilidades de utilização do saldo credor no contexto de estímulo de políticas públicas de desenvolvimento e criação de oportunidades .

Material e Métodos

O trabalho apresenta caráter aplicado, realizado com base em relatos de experiência, além de pesquisa bibliográfica e documental, possuindo caráter explicativo, dado seu interesse na relação causal (GIL, 2002), relacionada à constituição do saldo credor de créditos fiscais acumulados de ICMS e as atuais possibilidades legais que permitem sua utilização pelas empresas acumuladoras, tendo como recorte principal a legislação baiana.

Como fontes principais, recorreu-se às normas jurídicas, entre elas a CF, leis complementares, leis ordinárias, jurisprudência e doutrina, bem como à análise de

informações secundárias obtidas a partir da análise de relatórios financeiros publicados por empresa de capital aberto, tais como Balanço Patrimonial, Demonstrativo do Resultado do Exercício [DRE], especialmente no detalhe do Ativo Circulante quanto ao imposto ICMS contido no item Tributos a Recuperar das Demonstrações Financeiras publicadas e sites especializados.

Foram levantadas informações nos Estados onde a companhia objeto de análise possui créditos acumulados, quais sejam, São Paulo [SP], Espírito Santo [ES], Maranhão [MA], Mato Grosso do Sul [MS], e Bahia [BA],

Resultados e discussão

A constituição do saldo de créditos fiscais acumulados do ICMS

De acordo com o princípio da não cumulatividade, a sistemática de apuração do imposto se baseia no confronto do montante dos créditos e débitos fiscais relacionados às operações de aquisições e saídas de mercadorias e serviços para fins de determinação do saldo final respectivo, devedor ou credor, nas empresas que apuram o débito na conta corrente fiscal, sendo vedada a absorção do imposto pago nas aquisições que não se vinculem a operações de saídas tributadas (CF, art. 155, II, § 2º, II).

Contudo, apesar dessa restrição de natureza geral, há situações especiais relacionadas à apropriação destes valores quando relacionadas a saídas com isenção ou não incidência, saídas para o exterior e saídas para outro Estado, em que a Constituição autoriza ou permite sua apropriação, obedecidas as respectivas disposições limitadoras e/ou permissivas constantes na Lei Complementar e normas específicas dos Estados e DF (CF, art. 155, II, § 2º, X, a, XII, f):

- a) exportação de mercadorias e serviços ao exterior – CF, art. 155, II, § 2º, X, a;
- b) operações isentas ou não tributadas – CF, art. 155, II, § 2º, II, LC 87/96, art. 20, § 4º;
- c) operações interestaduais – CF, art. 155, II, § 2º, XII, f;
- d) papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos – LC 87/96, art. 21, § 2º.

Considerando essas disposições, a depender da atividade econômica desenvolvida pela empresa, caso possua grande volume de aquisições de mercadorias ou serviços tributados com preponderância de operações de saídas não tributadas, pode ocorrer o acúmulo do saldo credor de créditos fiscais do ICMS na sua conta corrente fiscal pela impossibilidade de sua absorção total na apuração do saldo.

Importante destacar que o saldo credor sob essas especificidades possui tratamento especial na medida em que também é permitida a possibilidade de sua transferência a

terceiros para cumprimento de suas obrigações tributárias, ainda que no âmbito do mesmo Estado, nos termos da LC 87/96, art. 25, §§ 1º, II, 2º, II.

A acumulação de saldo credor de ICMS é uma realidade que atinge principalmente as empresas industriais que atuam significativamente no mercado exportador, cujas principais operações de saídas de mercadorias são imunes ao pagamento do ICMS, fazendo com que representem grande volume de créditos fiscais relacionados às aquisições respectivas de matérias primas, insumos, entre outros, relacionados à sua produção.

Para aplicação destas considerações foram analisadas operações realizadas por empresa de capital aberto, listada na B3, portanto obrigada a tornar pública suas demonstrações financeiras através da publicação de seu balanço anual nos termos da Lei 6.404/76, art. 133, § 3º, aos quais se teve acesso. Observa-se que, no balanço publicado, referente ao ano de 2020, a companhia divulgou seus segmentos operacionais como sendo a produção e comercialização de papel, inclusive do segmento bens de consumo (tissue), e celulose de eucalipto de fibra curta e fluff, destacando que a produção de celulose tem como principal foco o mercado externo.

Como consequência deste cenário de operações significativas de exportação, a empresa informou nessa publicação o volume consolidado de saldos de créditos fiscais de ICMS a recuperar relativamente aos anos de 2019 e 2020 como sendo da ordem de R\$ 1.4 Bi e R\$ 1.5 Bi, respectivamente, concentrados nos Estados do ES, MA, MS, SP e BA, conforme notas explicativas.

Diante da relevância do tema, depreende-se que o saldo credor do ICMS acumulado é um ativo que exige das empresas uma gestão tributária e financeira eficiente, observando os aspectos de conformidade fiscal exigidos pelo fisco para o seu reconhecimento, controle e utilização, além de significar potenciais oportunidades de negócio que podem surgir quando se busca sua monetização com a venda de saldo credor a terceiros para cumprimento de suas obrigações tributárias, nas situações legalmente previstas. Essa visão mercadológica relacionada à potencial monetização do saldo credor acumulado é inclusive documentada na publicação do balanço da companhia, quando informa que busca sua realização através das vendas a terceiros, após a aprovação pelo fisco de cada Estado.

Legitimidade e riscos de conformidade para o reconhecimento do saldo credor de créditos fiscais acumulados

O direito de utilização do saldo credor dos créditos fiscais de ICMS acumulados exige o reconhecimento da legitimidade dos créditos respectivos pelo fisco estadual ou distrital, sujeito ativo dessa relação tributária, de acordo com as hipóteses de acumulação permitidas,

devendo também ser observada a idoneidade da documentação, prazos e condições de escrituração determinados pela legislação (LC 87/96, art. 23). Dentre estas condições, faz-se necessário alertar sobre algumas situações que são negligenciadas por algumas empresas, colocando em risco o direito à tomada do crédito fiscal ou repercutindo em custos com ações judiciais na tentativa de reaver o montante negado, sem sucesso.

Um dos principais alertas a serem observados diz respeito à desvalorização financeira desse ativo pela impossibilidade de correção monetária dos créditos fiscais excedentes, existindo decisões judiciais nesse sentido, a exemplo do Recurso Extraordinário [RE] nº 470.932-AgR julgado em 2008 e do AI 488.293-ED julgado em 2010. Assim, sua gestão exige da empresa o dinamismo de solicitar sua homologação ao fisco em tempo hábil, permitindo que esteja sempre apto à sua potencial utilização conforme previsão legal, evitando maiores perdas com sua desatualização.

Importante, também, levantar a questão da decadência do direito ao uso do crédito fiscal, enquanto fato jurídico que fulmina a existência do direito subjetivo, uma vez não realizados os atos necessários à sua preservação no lapso temporal exigido, fazendo com as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente (CARVALHO, 2009), estando prevista no parágrafo único do artigo 23 da Lei Complementar, ocorrendo esta após cinco anos contados da data de emissão do documento, se inerte seu titular, entendimento ratificado em diversas decisões dos tribunais de Justiça das unidades federadas, entre as quais, a constante no julgamento dos embargos de declaração nº 70072162902 do TJRS. A ausência de gestão para controle da temporalidade dos créditos lançados pode incorrer em prejuízos destes ativos quando auditados pelo fisco, pela exigência do estorno e aplicação de multas penalizadoras, ou pelo fato do desperdício provocado por esse descaso.

Outra questão que pode afetar a legitimidade destes créditos fiscais diz respeito às saídas de mercadorias não tributadas pelo imposto na situação em que não há autorização expressa de manutenção dos créditos fiscais respectivos. Sob esse aspecto, destaca-se o impacto da análise do Recurso Extraordinário com Agravo [ARE] nº 1255885, de repercussão geral, Tema 1099, resultado do julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade [ADC] 49, ora sob embargos de declaração, decidindo-se pela não tributação das transferências interestaduais entre estabelecimentos do próprio contribuinte, entendimento do Supremo Tribunal Federal [STF]. Esta decisão traz discussões importantes sobre suas consequências na apropriação de créditos fiscais relacionados a estas saídas cujas operações não configuram mercancia, uma vez que não há, atualmente, previsão legal para a transferência interestadual destes créditos sob a égide da LC 87/96 e que, por não se vincularem a operações de saídas tributadas na unidade federada remetente, pode acarretar exigência de estorno pelo fisco uma vez que não se admite sua manutenção (CF, art. 155, II, a, b), situação

abordada no julgamento do Agravo de Instrumento [AI] nº 70073742322 pelo TJRS em 2017, ainda que seja uma situação bastante controversa, considerando a não cumulatividade do imposto na cadeia.

Sem esgotamento da abordagem dos riscos de conformidade, pois há outras variáveis igualmente importantes, alerta-se também para as operações que envolvem as saídas de mercadorias realizadas com o fim específico de exportação, destinadas a empresa comercial exportadora, inclusive *tradings* ou outro estabelecimento da mesma empresa, armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro que são imunes da incidência do ICMS por equiparação à exportação direta (LC 87/96, art. 3º, II, parágrafo único), desde que estas empresas, ao adquirirem as mercadorias no mercado interno, remetam estas diretamente do estabelecimento produtor-vendedor para o respectivo embarque de exportação ou depósito em entreposto sob regime extraordinário de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora (Decreto-lei 1248/1972, art. 1º), não descaracterizando a exportação a revenda entre empresas comerciais exportadoras, se as mercadorias permanecerem em depósito nas condições exigidas pela legislação (Decreto-lei 1248/1972, art. 232). Para fins de aprimorar os controles fiscais nas operações que envolvam saídas com o fim específico de exportação, os Estados e o DF celebraram em o Convênio ICMS nº 84/09 que institui regras de controle na cadeia exportadora sob essa característica, em complemento às disposições federais sobre o tema.

Ainda que essa sistemática seja bastante explícita, cabendo a imunidade tributária já na aquisição original da mercadoria pela empresa exportadora, estas podem incorrer em artifícios de planejamento tributário que, se considerados indevidos, comprometem a legitimidade dos créditos fiscais de ICMS que acumulam. Destaca-se aqui um caso verificado na jurisprudência do Tribunal de Justiça do Paraná, Recurso Especial nº 537.625 – PR, processo através do qual o contribuinte interpõe recurso especial contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná pleiteando o reconhecimento de créditos fiscais acumulados de ICMS vinculados a operação de exportação efetuada no Paraná [PR] e relacionados a mercadorias tributadas adquiridas no Mato Grosso [MT] e Mato Grosso do Sul [MS], objeto de autuação pelo fisco paraense, que os invalidou por entender que caberia àqueles Estados suportarem os respectivos créditos fiscais em virtude das operações com as mercadorias estarem vinculadas à cadeia de exportação, cujas saídas são imunes do imposto nos termos da Lei Kandir, LC 87/96. Em seu voto, o relator, ministro Francisco Galvão não reconhece a pretensão do autor, considerando proteção constitucional que imuniza toda a cadeia de operações que culmina na efetiva exportação das mercadorias.

Essa é uma situação que pode envolver a aquisição de produtos primários, geralmente beneficiados com redução de carga tributária em alguns Estados produtores, fazendo com

que pareça vantajoso a algumas empresas sua aquisição para o aproveitamento do imposto cheio destacado na nota fiscal, valendo-se da vantagem da absorção da diferença financeira não desembolsada. É o que acontece no Estado do MS, que possui o Programa de Desenvolvimento da Produção Agropecuária, Integrante do Plano de Desenvolvimento da Agropecuária [PDAgro] instituído pelo MS através do Decreto nº 9716/99, voltado aos produtores rurais, cujo estímulo a algumas culturas agrícolas permite significativa redução de carga tributária na venda dos produtos, no intuito de estimular o mercado.

Exposta a necessidade da observação da conformidade quanto ao reconhecimento dos créditos fiscais acumulados do ICMS, há que se destacar em quais condições específicas a Bahia os reconhece.

Hipóteses de acumulação e utilização de saldo credor de créditos fiscais acumulados do ICMS na legislação baiana

Na legislação baiana as premissas gerais para hipóteses de acumulação do crédito fiscal por saídas desoneradas estão previstas no § 4º, art. 26, da Lei 7.014/96, instituidora do ICMS no Estado da Bahia, sendo estas as operações: de exportação de mercadorias e serviços ao exterior; realizadas com isenção ou redução da base de cálculo ou não tributada, sempre que houver previsão legal de manutenção do crédito; com diferimento do lançamento do imposto; com alíquota inferior à das operações ou prestações anteriores; e realizadas exclusivamente com mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. Regulamentando a lei, o Decreto nº 13.780/2012, enumera as situações de manutenção especial destes créditos, distribuídas de forma esparsa pelos seus artigos.

Dentre as hipóteses de manutenção do crédito fiscal, importante passo foi dado com o acordo interestadual que culminou com a publicação do convênio ICMS nº 190/17, lastreado na LC nº 160/2017, que possibilitou o reconhecimento de benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelas UF, inclusive permitindo a remissão ou anistia nos lançamentos decorrentes dos estornos de créditos respectivos. Em consequência de sua implementação, a Bahia, através do Decreto nº 18.270/2018, fez a publicização dos atos normativos concessivos de benefícios fiscais diversos, conforme exigência do Conselho Nacional de Política Fazendária [CONFAZ], sendo importante sua consulta uma vez que permite identificar, em especial pelo tema tratado aqui, aqueles com manutenção de crédito.

Quanto às hipóteses de utilização do saldo credor acumulado do ICMS, este pode ser empregado para pagamento de débitos próprios do imposto ou transferidos a terceiros nas condições exigidas pela legislação respectiva, devendo, em especial, serem observados os aspectos formais disciplinados na Portaria nº 304/2004 que dispõe sobre os requisitos do

pedido, sua análise e deliberação, e Portaria 069/2021 que trata de aspectos da escrituração na EFD. Além disso, quando autorizada seu uso, deve-se proceder à emissão de nota fiscal eletrônica para apropriação própria e para as demais hipóteses de transferência a terceiros, nos termos autorizados pela legislação.

O contribuinte que pretenda utilizar o saldo credor de créditos acumulados para pagamento de seu próprio débito do imposto (pela entrada de mercadoria importada do exterior, denúncia espontânea, débito declarado, auto de infração ou notificação fiscal) ou transferência a terceiros até o montante de R\$ 600 mil para pagamento de débitos do imposto, solicita a autorização numa esfera mais célere, pois sua decisão cabe aos titulares das inspetorias de circunscrição do contribuinte e ao coordenador de processos no âmbito da Diretoria de Administração Tributária Metro – DAT METRO.

Nas transferências a terceiros para pagamento de denúncia espontânea e débito declarado, deverá haver o pagamento de 25% do valor dos débitos em moeda corrente e se referir-se a exercício já encerrado. Quanto às demais situações de transferências a terceiros que excedam a R\$ 600 mil, o poder decisório cabe ao Secretário de Fazenda lastreado por análise intermediária dos setores de estudos tributários, sendo-lhe facultado autorizar a liberação parcelada do montante solicitado.

Transferência de saldo credor de créditos fiscais acumulados de ICMS entre contribuintes na Bahia

Sabe-se que, através do ingresso das receitas públicas, enquanto entradas que acrescem o patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo (Baleeiro apud Harada, 2010), o Estado pode custear as políticas públicas priorizadas para atendimento às necessidades da coletividade e, dentre estas, as mais significativas são as receitas correntes, na qual se inserem as de ordem tributária conforme preceitua a Lei nº 4320/64. Sob esse viés, o Estado dimensiona sua perspectiva do fluxo de caixa, o que interfere na análise do volume de saldo credor a ser liberado, considerando o impacto na arrecadação projetada, interferindo nos gastos e investimentos de suas políticas. Em que pese tais considerações, as empresas que acumulam créditos fiscais do ICMS têm o direito à recuperação dos valores pagos indiretamente quando das aquisições de mercadorias e/ou insumos, conforme disposto na legislação respectiva.

Na Bahia, o contribuinte pode transferir o saldo de crédito acumulado de ICMS, desde que não tenha débito próprio inscrito em Dívida Ativa sem suspensão de exigibilidade (RICMS, art. 317, § 1º), conforme condições anteriormente destacadas, quais sejam, para pagamento de débitos lançados por autuações, denúncias espontâneas, importações ou saldo da conta corrente fiscal. Nas situações que envolva a liberação de valores superiores a R\$ 600 mil

merece atenção a exigência de parecer preliminar do pedido de liberação, a ser emitido pela Diretoria de Estudos Econômico-Tributários e Incentivos Fiscais (RICMS, art.317, § 4º, III), bem como a discricionariedade do fisco em autorizar sua liberação em parcelas.

Aqui cabe um questionamento crucial para nortear o planejamento fiscal e financeiro das empresas: quais critérios objetivos norteiam o fisco na análise do pedido feito e na decisão quanto ao parcelamento dos valores solicitados? Esse é um questionamento importante porque seu resultado pode impactar, positiva ou negativamente, a estratégia de tomada prévia de decisão de negócio das empresas acumuladoras, principalmente as exportadoras.

Importante destacar que são dificuldades que não se restringem ao Estado da Bahia, uma vez que são observadas também em outros Estados limitações relacionadas às hipóteses de utilização do saldo credor de ICMS acumulado nas transferências a terceiros, ainda que em alguns se tenha maior informação quanto às condições de sua utilização, especialmente quanto ao período do parcelamento de apropriação concedido ou volume total passível de ser liberado no ano pelo fisco.

Nesse contexto, a título exemplificativo, considerando o ambiente de negócio e os registros feitos pela companhia referenciada neste trabalho, nos seus demonstrativos financeiros publicados, observa-se a difícil liquidez do saldo credor acumulado de ICMS nos Estados do ES, MS e BA, tendo provisionado a perda de créditos do ICMS nos valores de R\$ 1.2 Bi e de R\$ 1.0, nos anos de 2019 e 2020, respectivamente, os quais abrangem, além dos descontos para venda de créditos fiscais do tributo, a probabilidade de perda integral de valores por baixa em virtude de dificuldades na sua realização nestes Estados. Abaixo, alguns destaques das possibilidades de transferência de créditos fiscais acumulados nas demais UF citadas pela companhia:

- a) ES - projetos de investimentos que repercutam na ampliação da arrecadação ou geração de empregos, compensação tributária de dívidas do imposto, aquisição de ativo imobilizado para instalação ou ampliação de planta industrial, aquisição de caminhões novos por transportadoras com emplacamento no ES, devendo a apropriação do crédito, uma vez autorizado, ocorrer em prazos que variam de 3 a 5 anos para sua utilização (Lei nº 11.001/2019);
- b) MS – estabelecimento fornecedor, localizado no Estado, a título de pagamento das aquisições feitas por estabelecimento industrial, até o limite de 30% do valor total da aquisição de matéria-prima, material secundário ou de embalagem, para uso pelo adquirente na fabricação de produtos tributados pelo ICMS, aquisição de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais para integração no ativo imobilizado (Decreto nº 9.203/1998).

Pela análise feita, depreende-se que são muitas as dificuldades legais encontradas pelas empresas que pretendem uma gestão eficiente do ativo saldo credor acumulado, pois se deparam, principalmente, com restrições que limitam o percentual do saldo liberado a ser absorvido no tempo e seu volume respectivo, fatores que tornam o ambiente de negócios por vezes mais hostil à atração de investimentos, criação de empregos e inovação.

Isso é extremamente importante, principalmente no atual cenário econômico que sofre as consequências da pandemia ocasionada pelo vírus sars-covid 2: desaquecimento de alguns setores, desemprego em massa, encerramento de atividades empresariais, muitos investimentos estagnados, entre outros. Compreensível que, no atual cenário onde o poder público esteja muito mais demandado para investimentos em saúde e socorro econômico a cidadãos e empresas, haja maior pressão sobre as receitas públicas, exigindo extrema cautela e responsabilidade nas decisões que afetam o seu fluxo de caixa. Contudo, o momento também exige decisões de socorro à economia que podem ocorrer através de estratégias de estímulo à monetização do ativo de saldo credor de créditos fiscais acumulados de ICMS na Bahia pelas empresas sediadas no Estado.

Por isso, é importante que as empresas conheçam a expectativa de liquidez desse ativo junto ao Estado, através da publicização de critérios estratégicos mínimos que norteiem a projeção de liberação do seu volume aos contribuintes que façam jus. Essa informação sistematizada lhes possibilitaria vislumbrar cenários para tomada de decisões financeiras capazes de promover a monetização do seu saldo credor de créditos fiscais acumulados do ICMS, representando oportunidades de negócios para a iniciativa privada pela possibilidade da sua venda com deságio a outros contribuintes do imposto nos termos da legislação, preservado seu valor de face, capazes de estimular investimentos diversos, movimentando a economia pela redução de custos tributários aos adquirentes.

Saldo credor de crédito fiscal acumulado de ICMS e o estímulo à economia baiana

Pelas razões expostas, há um elevado grau de imprevisibilidade a que se submetem os contribuintes baianos quando pretendem fazer jus ao uso do direito à transferência do saldo credor de crédito fiscal acumulado do ICMS, considerando que esse é um ativo extremamente sensível nas empresas acumuladoras, principalmente aos exportadores, cujos créditos fiscais são constitucionalmente garantidos, num cenário onde as exportações baianas tem alcançado valores expressivos: apenas em 2020 estas alcançaram o montante de receita de \$7.8 Bi, conforme registros do MDIC.

Limitações de valor ou imposição de condições desvantajosas para a liberação do saldo credor desses créditos fiscais comprometem o planejamento financeiro das empresas que possuem elevados estoques desse ativo.

Em alguns Estados a legislação prevê a possibilidade de que tais créditos sejam utilizados estrategicamente para pagamento do imposto relativo a operações de investimentos em ativos, insumos, sirvam como títulos garantidores de empréstimos junto a instituição de fomento estadual, como ocorre com o banco Desenvolve em SP, entre outros, havendo legislação expressa nesse sentido, bastando que a empresa e as operações abrangidas atendam aos requisitos legais exigidos para ter sua liberação garantida. Isso permite a criação de um mercado livremente regulado de compra e venda desses créditos fiscais, o que fomenta a economia com a possibilidade de ampliação dos investimentos privados, geração de empregos e menor impacto no fluxo de caixa das empresas, além de reduzir a necessidade de renúncia fiscal dos Estados pela concessão de benefícios para redução de carga tributária.

Num contexto de estímulo à economia e menor impacto ao fluxo de caixa do Estado, considerando se tratar de arrecadação imprevisível, algumas medidas poderiam ser implementadas através do poder Executivo (Lei nº 7014/96, art.26, §§ 2º, II, 3º, II), autorizando a transferência imediata do saldo credor acumulado de ICMS, homologado pelo fisco, para o pagamento parcial ou total do ICMS devido em determinadas operações com mercadorias, privilegiando os investimentos em infraestrutura, responsabilidade ambiental e social, entre outros, sem prejuízo das demais liberações, a exemplo de:

- a) Investimentos privados em ativos em atendimento à preocupação com as boas práticas ambientais, sociais e de governança nas empresas a título de *Environmental, Social and Governance* [ESG], atualmente bastante exigidas no mercado;
- b) Investimentos em ativos para implantação ou ampliação de planta industrial, comercial ou de serviços não alcançadas por benefício fiscal;
- c) Investimentos em obras de infraestrutura para construção de equipamentos públicos urbanos e/ou comunitários, tais como serviços públicos de abastecimento de água, esgotamento sanitário, transporte público, instalação nas áreas de saúde, cultura, educação, entre outros, inclusive quando alcançados pelas parcerias celebradas nos termos da legislação da Parceria Público Privada [PPP] entre a iniciativa privada e o poder público através de contratos patrocinados ou administrativos de serviços públicos ou de obras públicas como definidos na legislação respectiva.

Sob este enfoque, a discriminação das operações sob autorização de transferência a terceiros, contribuintes do imposto, ganhariam contornos de maior celeridade, parâmetros específicos e alçada menos burocrática, tornando o montante do saldo dos créditos fiscais

já homologados espécie de título executivo com grau de liquidez que fomentasse sua negociação entre as empresas interessadas.

Considerações finais

A sistemática de controle e utilização do saldo credor de crédito fiscal acumulado do ICMS é atividade complexa nas empresas, considerando o emaranhado tributário das possibilidades legais existentes nas diversas unidades federadas, sujeitos ativos individualizados competentes na instituição do imposto, fato que torna o cenário de recuperação desse ativo extremamente desafiador pois, além das condições impostas ao uso do direito em si, respeitadas as premissas legais estruturantes, as 27 UF e o DF possuem autonomia para exigir controles formais que exigem extrema mobilização das empresas, custo que também onera fortemente o processo de gestão tributária. Conforme apontado no presente trabalho, diante desse desafio, vários são os riscos que ameaçam a não realização do ativo, dentre eles: a capacidade limitada do fisco em realizar sua auditoria em tempo hábil quando solicitado pelo contribuinte; a corrosão do seu valor monetário no tempo em virtude da dificuldade de sua liberação junto ao fisco; o escopo de possibilidades legais muitas vezes limitantes para sua utilização, entre outros. Isoladamente, percebe-se em alguns Estados iniciativas que permitem alguma mitigação destes riscos, a exemplo de SP onde se admite, mediante autorização via Regime Especial, a apropriação do saldo credor de crédito fiscal acumulado do imposto antes da verificação de sua regularidade fiscal, mediante a oferta de garantia através de fiança bancária ou seguro de obrigações contratuais que alcance o valor da liberação pretendida (Portaria CAT 26/2010). Assim, sob todo o exposto, a gestão eficiente desse ativo é crucial, numa perspectiva onde, segundo informação da Receita Federal do Brasil [RFB], a carga tributária brasileira no tocante ao ICMS, considerada sob a ótica nominal da relação arrecadação de tributos versus Produto Interno Bruto [PIB] a preços de mercado, alcançou o patamar de 21,13% em 2019.

Referências Bibliográficas

Ávila, H. 2005. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4ed. Malheiros Editores, São Paulo, SP, Brasil.

Bahia, 2012. Decreto n. 13.780 de 16 de março de 2012. Disponível em: <<https://www.sefaz.ba.gov.br/>>. Acesso em: 20 març. 2021.

Bahia, 2021. Portaria n. 069 de 10 de julho de 2021. Disponível em: <https://dool.egba.ba.gov.br/portal/visualizacoes/pdf/12487#/p:35/e:12487?find=portaria%20069>. Acesso em: 10 jul. 2021.

Brasil, 1996. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em 20 març. 2021.

Brasil, 1996. Súmula n. 166, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/08/1996, DJ 23/08/1996. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp?livre=%28%40NUM+%3E%3D+%22101%22+E+%40NUM+%3C%3D+%22200%22%29+OU+%28%40SUB+%3E%3D+%22101%22+E+%40SUB+%3C%3D+%22200%22%29&tipo=%28SUMULA+OU+SU%29&l=100&ordenacao=%40NUM>. Acesso em 20 març.2021.

Brasil, 2009. Convênio ICMS n. 84, de 25 de setembro de 2009. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2009/CV084_09. Acesso em: 20 març. 2021.

Brasil, 1966. Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 20 març. 2021.

Brasil, 2021. Disponível em: <https://ri.suzano.com.br/Portuguese/informacoes-financeiras/central-de-resultados/default.aspx>. Acesso em: 20 març. 2021.

Brasil, 1988. Constituição Federal de 1988, de 05 de outubro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 20 març. 2021.

Carrazza, R.A. 2006.ICMS. 11ed. Malheiros Editores, São Paulo, SP, Brasil.

Espírito Santo, 2019. Lei n. 11.001 de 12 de junho de 2019. Disponível em: <http://www2.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/leis/2019/lei%20n.%B0%2011.001%20-%20atualizada.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>. Acesso em: 30 jun. 2021.

Espírito Santo, 2020. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=392980>. Acesso em: 30 jun. 2021.

Gil, A. C. 2002. Como Elaborar Projetos de Pesquisa. 4ed, Atlas, São Paulo, SP, Brasil.

Harada, K. 2010. Direito Financeiro e Tributário. 19 ed. Atlas, São Paulo, SP, Brasil.

Maranhão, 2020. Lei n. 11.382 de 16 de dezembro de 2020. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=406255>. Acesso em: 30 jun. 2020.

Mato Grosso do Sul, 1998. Decreto n. 9.203 de 18 de setembro de 1998. Disponível em: <http://www.icmstransparente.ms.gov.br/index.aspx?sf=http://arq.sefaz.ms.gov.br/inicio/legislacao.asp>. Acesso em 30 jun. 2021.

Minas Gerais, 2002. Decreto n. 43.080, de 13 de dezembro de 2002. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms_2002_seco/anexoviii2002_2.html. Acesso em: 30 jun. 2021

Minas Gerais, 2002. Decreto n. 43.080, de 13 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/anexo_xxi.html>. Acesso em: 30 jun. 2021

Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços [MDIC]. 2021.Comex Stat. Disponível em: <[export](#)>. Acesso em 20 març. 2021.

Receita Federal do Brasil [RFB]. 2021. Disponível em:., <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2019-v2-publicacao.pdf>.> Acesso em; 10 ago. 2021.

São Paulo, 2010. Decreto n. 54.249, de 17 de abril de 2009. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/art073.aspx>>. Acesso em: 30 jun. 2021.

São Paulo, 2010. Portaria CAT n. 26, de 12 de fevereiro de 2010. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/pcat262010.aspx>. Acesso em 21 jul. 2021.

Schoueri, L. E. 2019. Direito Tributário. 9ed, Saraiva, São Paulo, SP, Brasil.