



A RESOLUÇÃO Nº 13 DO SENADO FEDERAL E O ACÚMULO DE CRÉDITO ICMS DOS PRODUTOS IMPORTADOS*

Aline Barandas**

Resumo: A Resolução nº 13/2012 do Senado Federal trouxe para os contribuintes importadores de mercadoria uma alíquota de ICMS reduzida e padronizada de 4% para as operações seguintes com a mercadoria importada desde que não industrializada e se industrializada, composta com pelo menos mais de 40% de origem importada, fazendo com que assim haja acúmulo de crédito de ICMS em relação ao tributo pago na operação anterior.

Palavras-Chave: Resolução nº 13/2012 do Senado Federal; acúmulo de crédito de ICMS; tributação de IRPJ e CSLL pelo lucro real.

Abstract: The Resolution No. 13/2012 of the Senate brought to importers taxpayers merchandise reduced and standard VAT rate of 4 % for transactions with the imported goods provided they do not industrialized and industrialized , made with at least 40% of imported origin, thus causing GST there is accumulation of credit in relation to the price paid in the previous operation.

Keywords: Resolution No. 13/2012 of the Federation Senate; ICMS credit accumulation; income tax and social tax for taxable income.

Sumário: Introdução. 1. A sistemática do imposto de ICMS e o princípio constitucional da não-cumulatividade. 2. A Resolução no 13/2012 do Senado Federal. 3. O acúmulo de crédito de ICMS gerado pela Resolução no 13/2012 do Senado Federal e o prejuízo do contribuinte que apura IRPJ e CSLL pelo lucro real. 4. Possíveis soluções benéficas ao mercado e ao contribuinte. Considerações Finais. Referências Bibliográficas.

* Artigo submetido em 16 abr. 2018 e aceito para publicação em 17 mar. 2018.

** Advogada, Especialista em Direito Tributário, Faculdade Anhanguera, Maringá, PR, Brasil.



INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa mostrar a problemática do acúmulo de crédito de ICMS suportada por contribuintes que se enquadram no fato gerador descrito pela Resolução nº 13/2012 do Senado Federal, quando em operação anterior de importação recolhem sob alíquota de ICMS do estado de origem, que é bem superior à alíquota da operação seguinte quando enquadrada na hipótese de incidência descrita pela aludida Resolução. Esses contribuintes quando obstados de compensar seus créditos em operações futuras ou de negociá-los através de cessão com terceiros, acabam acumulando-os em forma de prejuízo, isto é, gasto não diluído durante o processo produtivo de seu objeto social. Desta forma, quando tributados pela sistemática do lucro real deveriam poder deduzir estas ‘despesas’ na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, contudo, não é este o entendimento hodiernamente defendido pelo Fisco. O estudo foi realizado através de estudos de casos hipotéticos até chegar-se a conclusão delineada, foram testadas diversas alternativas em diversas situações diferentes, a fim de se encontrar a melhor solução aos contribuintes enquadrados na situação problematizada. Portanto, utilizou-se do método dedutivo.

1. A SISTEMÁTICA DO IMPOSTO DE ICMS E O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE

O imposto estadual do ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ainda que as Operações e Prestações se iniciem no Exterior) vem previsto no corpo da Constituição Federal brasileira, no art. 155, inciso II, e disciplinado pela Lei Complementar nº 87/1996.

O instituto da não-cumulatividade que rege este tributo estadual, também vem previsto no texto constitucional no art. 155, §2º, inciso II, determinando a compensação entre *o que for devido a 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*.

Para melhor entender-se esta sistemática, primeiramente cumpre trazer a baila o conceito de *circulação*, que caracteriza o fato gerador deste imposto. Para o professor Eduardo Sabbag: “é a mudança de titularidade jurídica do bem (não é mera movimentação “física”, mas



circulação jurídica do bem). O bem sai da titularidade de um sujeito e passa à titularidade definitiva de outro.” (2013, p.1068).

Para Ricardo Lobo Torres:

O ICMS é tributo não-cumulativo de incidência plurifásica, isto é, incide, do ponto de vista econômico, sobre o valor acrescido em cada operação de circulação da riqueza. Distingue-se do imposto plurifásico “em cascata” ou cumulativo, como era o IVC, que incidia sobre o valor total de cada operação, e do imposto monofásico, que incide uma única vez sobre o preço final da mercadoria.

Juridicamente o ICMS atua pelo mecanismo da compensação: incide sobre o valor total de cada operação, dele se abatendo o crédito correspondente ao montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado. (...)

A não-cumulatividade do ICMS redundando na compensação de impostos segundo o sistema tax on tax, em que se abate do débito gerado na saída o crédito correspondente ao imposto cobrado na entrada. Difere do sistema tax on base, em que se compensam as incidências anteriores pela comparação entre as respectivas bases de cálculo. (2002, p.347).

Assim, adentrando mais profundamente a característica principal do ICMS, que é a não cumulatividade, o professor Sabbag leciona:

O ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e o de comunicação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. (2013, p. 1076).

Ou seja,

o crédito fiscal é condicionado à ulterior saída tributada, isto é, o crédito pela entrada é usufruído sob a condição resolutoria da ulterior desgravação fiscal. Se vier a ser concedida a isenção na saída, o contribuinte é obrigado a estornar o crédito, pois, como prevê o art. 155, §2º, II, letra b, da CF a isenção ou não-incidência “acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. (TORRES: 2002, p. 348).

Assim, o instituto da não-cumulatividade visa unicamente a evitar o efeito cascata do ICMS que incide a cada operação de circulação de determinada mercadoria produzida, se o contribuinte circulá-la poderá usufruir do que fora pago por ele na operação anterior como crédito a ser descontado nesta, contudo se não circular mais esta mercadoria, será tido como o contribuinte final não havendo que se falar no crédito fiscal.

Com efeito, Christine Mendonça explica:

Dessa forma, na entrada tributada no estabelecimento nascerá um débito para o Fisco e um crédito para o contribuinte, e na saída tributada um crédito para o Fisco e um débito para o contribuinte. No final de um período indicado pelo ente tributante faz-se a somatória de todos os créditos e todos os débitos. Caso tenham mais créditos do que débitos para o Fisco, o contribuinte deverá recolher a diferença. Porém, caso tenha mais débito do que créditos para o Fisco, o contribuinte terá um saldo credor para aproveitar no próximo período. (2005, p. 94).

O que é o caso do contribuinte que se utiliza da alíquota prevista na Resolução nº 13/2012 do Senado Federal.



Para disciplinar esta compensação de ICMS a Constituição Federal exigiu a confecção de Lei Complementar, o que fora feito pela LC nº 87/1996, contudo ausente norma que discipline as hipóteses de manutenção desse crédito em caso de remessa para outro Estado ou exportação, previstas no §2º, inciso XII, alínea “f” do art. 155 da CF/88.

Em casos que a operação anterior goza de isenções ou benefícios fiscais a determinação legal é clara em anular o crédito resultante das operações anteriores, contudo é preciso frisar que a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal – objeto do presente estudo – não se refere a benefício fiscal e sim a medida legislativa que visa acabar com a famosa “guerra fiscal”. Como melhor se verá adiante, a aludida resolução se encontra amparada pela Constituição Federal em seu art. 155, §1º, inciso IV.

Com ênfase, o pensamento de Rogério Pires Silva:

É necessário esclarecer que a nova regra não é um benefício fiscal, como pode parecer à primeira vista diante da redução da alíquota, já que a competência do Senado Federal, neste caso, é restrita à repartição de receitas, cabendo ao órgão tão somente fixar a alíquota do imposto nas operações interestaduais. O propósito da nova regra não foi o de diminuir o tributo na operação em tela, mas sim amenizar os problemas gerados pela “guerra fiscal”. Vale dizer, busca-se evitar a perda de arrecadação por parte do Estado de destino da mercadoria importada – circunstância que deve afastar desde logo uma possível interpretação mais restritiva da nova regra, aplicável apenas às normas exonerativas [sic] (art. 111 do CTN). (2013, p.104).

Ainda, esclarece José Eduardo Soares de Melo:

“o direito de crédito não se condiciona à circunstância do fornecedor de bens/serviços ter efetivamente cobrado, ou pago, o ICMS incidente nessas atividades, mas decorre do fato de ter havido sua incidência nos negócios anteriores” (203, p. 333).

Logo, o que se exige para seu direito é tão somente a ocorrência do fato gerador. Com efeito, o crédito de ICMS, como esclarece Christine Mendonça é:

...o resultado da multiplicação entre a base de cálculo – valor da operação de circulação de mercadoria ou o valor da prestação de serviços – com a alíquota. Esse é o denominado por nós *crédito tributário*, que será confrontado com o valor referente ao débito do Fisco Escritural. (2005, p. 166).

Crédito que, na operação seguinte, servirá de abatimento, dedução “onde o minuendo é o montante de imposto devido e o subtraendo é o montante do imposto anteriormente cobrado” (MENDONÇA, 2005, 154).

Desta forma, a não cumulatividade do ICMS torna-se direito constitucional do contribuinte, que não pode ser suprimido por leis infraconstitucionais ou pelo Fisco. Reforçando este fundamento, o tributarista Roque Carrazza enfatiza que:

[...] o direito ao crédito (em favor do contribuinte e oponível ao Estado ou ao Distrito Federal) brota, inteiro, da própria Constituição e, por isso mesmo, não pode ser alterado,



em sua substância, nem pela lei, nem pela Fazenda Pública. Também independe, para ser desfrutado, da efetiva cobrança do ICMS nas operações ou prestações anteriores. Ainda que tal cobrança não se dê, o direito ao crédito é indiscutível. (2006, p. 224).

Portanto, o contribuinte possui direito ao crédito de ICMS na operação anterior efetivamente realizada, independente se havido ou não benefício fiscal por isenção ou crédito presumido, por ser direito constitucional. Este entendimento também é acompanhado pelo o Prof. José Eduardo Soares de Melo:

Aliás, já na vigência da Constituição anterior. O STF entendera que o princípio da não-cumulatividade se expressa pela necessidade de compensar, em cada operação relativa à circulação de mercadoria, o montante do tributo que foi cobrado nas operações anteriores, seja pelo próprio Estado, seja por outro, de molde a permitir que o imposto incidente sobre o bem, ao final, do ciclo de produção-distribuição-consumo não ultrapasse, em sua soma, o percentual superior ao correspondente à alíquota máxima prevista em lei para o tributo, relativamente ao seu preço último (RE nº 122.935-SP, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 31.3.1992, RTJ 142/314) (1999, p. 91/98).

E ainda pelo Superior Tribunal de Justiça, a exemplo o RMS 31.714/MT. Posicionamento do qual partilhamos.

Ratificando, na mesma toada, os Professores Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Machado Derzi se debruçaram sobre o tema e em profundo exame da questão, expondo:

... É que a Carta brasileira impõe a observância do princípio da não-cumulatividade, de tal sorte que o contribuinte (comerciante) deve compensar, com o imposto incidente sobre as operações que realizar, o imposto relativo às compras por ele efetuadas. Assegura a Constituição brasileira, como de resto o fazem os países europeus e latino-americanos, que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou em suas aquisições (embora na posição de adquirente apenas tenha sofrido a transferência e nada tenha pessoalmente recolhido aos cofres públicos). Assim todo adquirente (exceto o consumidor final, não contribuinte) tem o direito, constitucionalmente expresso, de deduzir o imposto que lhe foi transferido pelo vendedor ou promotor da operação. Portanto o princípio, consagrado na Lei Fundamental, autoriza único entendimento: o ICMS não deve ser suportado pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor); o ICMS por licença constitucional, onera o consumidor – não contribuinte – que não pode repassar o custo do imposto. (1997, p. 96/121).

Para haver plena eficácia na prática da sistemática da não cumulatividade do ICMS o sistema brasileiro preferiu pelo regime do crédito financeiro ao crédito físico. Ao traçar este paralelo, Hugo de Brito Machado, brilhantemente expõe:

Entende-se como regime do crédito financeiro aquele no qual todos os custos, em sentido amplo, que vierem onerados pelo ICMS, ensejam o crédito respectivo. Sempre que a empresa suporta um custo, seja ele consubstanciado no preço de um serviço, ou de um bem, e quer seja este destinado à revenda, à utilização como matéria-prima, produto intermediário, embalagem, acondicionamento, ou mesmo ao consumo ou à imobilização, o ônus do ICMS respectivo configura um crédito desse imposto. (1997, p. 131)



Assim dado os devidos esclarecimentos sobre a não cumulatividade do tributo estadual do ICMS, ainda que de maneira superficialmente dado ao espaço do presente projeto, passa-se à exposição da normativa que fora objeto específico do presente estudo.

2. A RESOLUÇÃO Nº 13/2012 DO SENADO FEDERAL

A Resolução nº 13/2012 do Senado Federal (texto na íntegra em anexo) foi criada primeiramente com o intuito de acabar com a “guerra fiscal” entre os estados da federação. E, considerando, que o texto constitucional vigente no ordenamento jurídico brasileiro dá poderes ao Senado para neutralizar ou visar balizar essa disputa entre alíquotas que existe entre as unidades da federação¹, como ser verá adiante, tal norma veio para trazer esse equilíbrio e beneficiar os contribuintes que comercializam mercadorias importadas na situação descrita na RSF.

Neste sentido também é a interpretação de Caio Augusto Takano:

Daí porque, interpretando-se sistematicamente a Constituição Federal, é forçoso reconhecer que o Senado (legislador nacional), visando restabelecer o equilíbrio do pacto federativo em um nítido contexto de “guerra fiscal”, possa discriminar mercadorias em razão de sua origem. (2013, p.19).

Todavia, em uma outra vertente, alguns levantam a bandeira da inconstitucionalidade da aludida Resolução sob a alegação que o conteúdo normativo por ela trazido não poderia ser disciplinado pelo Senado Federal e, de fato, deveria estar revestido de Lei Complementar e não apenas uma Resolução.

Contudo, ao olharmos o disposto no art. 155, §2º, inciso IV² da Constituição Federal, tal argumento perde sua força, pois ele dispõe a competência para o Senado Federal estipular alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de importação incidente de ICMS.

Também pela corrente da constitucionalidade encontra-se Fiorentino, ao qual reporta-se:

Entendo (com a devida vênias dos que pensam em contrário) que o estatuído na alínea “a” do inc. III do art. 146 da CF/1988 é inaplicável para a presente questão, na medida em que o conteúdo normativo vinculado pela Resolução do Senado Federal nº 13/2012 não se correlaciona diretamente com o “fato gerador”, “base de cálculo” ou “contribuinte” do ICMS. Também o disposto no art. 152 da Magna Carta não pode ser utilizado como fundamento constitucional a exigir a edição de uma Lei Complementar (em detrimento de uma Resolução do Senado Federal) como apta a veicular o conteúdo normativo previsto na Resolução do Senado Federal nº 13/2012. Isto porque o Senado Federal (quando

¹ Art. 155, §2º, incisos IV e V da CF.

² “IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação”.



envolvido em questões correlacionadas à própria manutenção do pacto federativo, podendo/devendo ao revés – pela expressa dicção constitucional – ser equiparado à figura do legislador nacional. (2014, p. 118-119).

Assim, é nesta posição que se guia o presente trabalho, pela constitucionalidade do dispositivo criado pelo Senado Federal através da Resolução nº 13 de 2012, que visa uniformizar a tributação de ICMS no território nacional, afastando a guerra fiscal entre as unidades da federação no que diz respeito à industrialização e comercialização de produtos importados.

Ainda, importante destacar que se encontra em tramitação perante a Suprema Corte a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4858, a qual tem por objeto justamente a RSF 13/2012. A ADI teve seu pedido liminar indeferido e até o presente momento não possui qualquer voto ou decisão de mérito.

O texto do art. 1º da Resolução nº 13/2012 do Senado Federal prevê que a alíquota do ICMS na saída, para produtos importados, não industrializado ou quando industrializados com conteúdo de importação superior a 40%, será de 4%, com finalidade precípua de acabar com a guerra fiscal, como bem denota Eduardo A. Elias:

Tal Resolução teve por objetivo minimizar os efeitos da guerra fiscal, especificamente os referentes a uma de suas facetas, a chamada “guerra dos portos”, caracterizada pela concessão unilateral de benefícios fiscais pelos Estados nas operações com mercadorias e produtos importados. (2014, p. 49).

Para melhor entendimento dos contribuintes alvo da disposição normativa do Senado, faz mister trazer a baila um breve conceito do que é considerado para fins tributários a “industrialização”: “Considera-se *industrialização*, para fins de incidência de IPI, o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo, tais como a *transformação*, o *beneficiamento*, a *montagem* etc.” (SABBAG: 2013, p.1130).

Assim,

Denota-se, de conformidade com a moldura constitucional acima descrita, que a alíquota de 4% prevista na Resolução do Senado Federal nº 13/2012 somente pode/deve ser aplicável para as operações jurídicas de circulação de bens ou mercadorias ontologicamente importados de âmbito interestadual nas quais o destinatário (independente de ser ou não equiparado a consumidor final) também seja classificado como contribuinte do ICMS. (FIORENTINO: 2014, p.114).

O §4º do art. 1º traz as dispensas das especificações constantes dos §§ 1º e 2º, para obtenção da alíquota padrão imposta pela Resolução, neste diapasão:

É correto concluir (utilizando-se especificamente do estatuído no inc. I do parágrafo 4º do art. 1º da Resolução do Senado Federal nº 13/2012) que uma mercadoria importada do exterior – sem similar nacional conforme definido em lista a ser editada pelo Camex para



os fins da referida Resolução – estará sujeita à alíquota de 4% quando inserta em uma posterior operação jurídica de circulação de mercadoria de âmbito interestadual independentemente da submissão prévia a um processo de industrialização que tenha resultado em um Conteúdo de Importação inferior a 40%. (FIORENTINO: 2014, p.115).

Cumpra aqui pontuar que o convênio nº 38/2013 do CONFAZ disciplina e regulamenta a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal, em especial no que tange aos produtos importados submetidos a industrialização que no momento de sua revenda possuam em sua estrutura, conteúdo de importação superior a 40%, ou seja, na hipótese que mais de 40% do produto vendido pelo contribuinte seja constituído de materiais de origem importada.

Neste entendimento, exposto o conteúdo da Resolução, avança-se à etapa seguinte do presente estudo, em que se demonstrará o prejuízo sofrido pelos contribuintes que se utilizam da RSF nº 13/2012 e são tributados pela sistemática do lucro real com a interpretação restritiva do Fisco.

3. O ACÚMULO DE CRÉDITO DE ICMS GERADO PELA RESOLUÇÃO Nº 13/2012 DO SENADO FEDERAL E O PREJUÍZO DO CONTRIBUINTE QUE APURA IRPJ E CSLL PELO LUCRO REAL

Antes de se adentrar a problemática trazida, é preciso entender primeiro o regime de tributação do lucro real. Para se apurar a base de cálculo do IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) – o lucro – a pessoa jurídica pode optar pela sistemática do lucro real ou presumida, podendo ainda ser tributado pela forma arbitrada quando determinado pela autoridade fiscal. Cumpra destacar, que neste trabalho olharemos unicamente sob a ótica da sistemática do lucro real.

Desta forma, visando uma sadia leitura, traça-se um breve conceito de como seria o esta apuração, com a palavra o professor Sabbag:

Lucro Real: apurado com base em contabilidade real, o lucro resulta da diferença da receita bruta menos as despesas operacionais, mediante rígidos critérios contábeis ou fiscais de escrita, exigindo-se o arquivo de documentos comprobatórios de tais receitas e despesas. É o lucro líquido do período-base, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela lei fiscal. (2013, p. 1145).

Assim “as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão determinar o lucro com base em balanço anual levantado no dia 31 de dezembro ou mediante levantamento de balancetes trimestrais na forma da Lei nº 9.430/96.” (HIGUCHI: 2002, p. 25).

Seguindo as lições de Higuchi:



No lucro real anual, a empresa poderá compensar integralmente os prejuízos com lucros apurados dentro do mesmo ano-calendário. Assim o lucro de janeiro poderá ser compensado com o prejuízo de fevereiro ou dezembro e o lucro de março poderá ser compensado com o prejuízo de qualquer mês (2002, p. 25).

Do mesmo modo, explica José Eduardo Soares de Melo:

A pessoa jurídica apura os resultados de sua atividade (lucro ou prejuízo societário), de conformidade com os princípios e critérios contábeis, considerando as receitas (remunerações de prestações de serviços, venda de mercadorias, aplicações financeira etc.), e os dispêndios (custos, despesas tributárias e financeiras, encargos trabalhistas e previdenciários etc.).

Em seguida, promove os ajustes determinados pela lei tributária, mediante acréscimo ou diminuição de determinados valores, concluindo pela existência de resultado positivo (lucro real), ou negativo (prejuízo fiscal). (2003, p. 304-305).

Entendida a apuração do lucro real para o cálculo de IRPJ e CSLL, analisaremos a seguir a situação problemática exposta.

Assim no caso tratado, a alíquota de ICMS trazida pela Resolução incide quando a titularidade do bem importado sai do importador para seu cliente residente em outra unidade da federação. Diferente da alíquota de importação de 17% ou 18% que incide, em uma primeira operação, quando do desembaraço aduaneiro do bem importado e que tem como base de cálculo seu valor constante no documento de importação (SABBAG: 2013, p. 1071).

Desta feita, na primeira etapa o contribuinte importador recolhe imposto com alíquota de 17% ou 18% para o estado destinatário do produto, isto é, o estado de seu domicílio fiscal (2013, p. 1073), se no Paraná dependerá do produto importado, pois a operação de importação possui a mesma alíquota de ICMS das operações internas, conforme art. 14, §1º, inciso II do RICMS daquele estado, e na segunda operação o mesmo contribuinte, quando enquadrado nas hipóteses da resolução, deve recolher ICMS com alíquota de 4% para o Estado de origem, ou seja, o mesmo sujeito ativo.

Assim pelo princípio da não cumulatividade ele terá esse valor compensado, sobejando uma quantia que ficará a título de crédito, como bem explica o professor Hugo de Brito Machado:

Efetiva-se a não-cumulatividade no momento da apuração do valor do imposto a ser pago. As entradas de mercadorias e os recebimentos de serviços tributados, de um lado, a ensejarem *crédito*. De outro as saídas de mercadorias e as prestações de serviços tributadas a ensejarem *débito*. Toma-se então o total dos débitos, e dos créditos, em determinado período, subtraindo-se um do outro. O saldo devedor é o valor do imposto a ser pago naquele período. Havendo saldo credor, será este transferido para o período seguinte. (1997, p. 134)

Diante do cenário exposto Eduardo A. Elias opina:



Vê-se, pois, que em razão da sistemática não cumulativa de apuração do ICMS, a operação retratada no exemplo acima gera o acúmulo de créditos de ICMS; créditos estes que, na maioria das vezes, não são exauridos nas operações normais do contribuinte, o que leva ao seu acúmulo. (2014, p. 50)

O problema então surge, quando os créditos de ICMS acumulados pela redução da alíquota trazida pela Resolução nº 13/2012 do Senado Federal, não conseguem ser aproveitados na etapa seguinte. Neste sentido, as palavras de Amal Nasrallah:

Isto acabou gerando créditos acumulados do ICMS nas empresas que efetuam operações interestaduais com importados. Geralmente, as empresas não conseguem utilizar os créditos de ICMS de 18% que recolhem no desembaraço aduaneiro.

De fato, nas empresas que realizam as operações tributadas a 4% não há débito suficiente do imposto para compensar, aumentando o custo, que impacta o valor da mercadoria onerando o consumidor final. (NASRALLAH, 2014).

No entendimento hodierno do Fisco, não podem, esses créditos não aproveitados, ser classificados como custos da operação no momento de calcular a base de cálculo do IRPJ e da CSLL sob o lucro real, tão pouco podem ser entendidos como crédito não recebido, uma vez que estes se referem às vendas (de produto ou serviços) não recebidas. E ainda, também não se enquadram nas hipóteses legais de deduções com tributos e multas constantes do art. 41 da Lei 8.981/95³.

Nesse ínterim encontra-se o óbice do contribuinte beneficiado e ao mesmo tempo prejudicado por esta alíquota de 4% da Resolução do Senado Federal, pois quando não consegue reaproveitar os créditos gerados na etapa seguinte ou compensá-los com outros débitos, como melhor se verá adiante, sofre o prejuízo de não poder gozar plenamente da não cumulatividade do

³ Idem: “Ocorre que, a Receita Federal não aceita a dedutibilidade dos créditos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Isto se deve ao fato de que, 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 as despesas passíveis de dedução. Ainda, segundo a Receita, se aplica nestas hipóteses o art. 289, § 3º, do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), que estabelece que “Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal”.

No entanto, se é certo que a regra geral é que o ICMS é um imposto recuperável na escrita fiscal e não compõe o custo da mercadoria adquirida, existem hipóteses, como as descritas acima, que o ICMS se torna irrecuperável. Assim, nestes casos, na nossa opinião, é possível a apropriação como custo.

Ou seja, quando o contribuinte compra os insumos ou mercadorias para revenda, ou tem créditos decorrentes da Resolução nº 13, de 2012, do Senado Federal, o ICMS a princípio é 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 sensato 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 se consubstanciam em verdadeiro custo.

O fundamento constitucional para admitir tal dedução é o princípio da capacidade contributiva, pois a União é obrigada a exigir tributo não em conformidade com a renda potencial das pessoas, mas sim em conformidade com a renda que as mesmas dispõem na realidade. Além disso, não se admitir tal dedução significaria admitir a tributação de lucro inexistente pelo IRPJ e pela CSLL.”



ICMS, pois acumula esse custo em sua contabilidade, não podendo deduzi-lo da base de cálculo do IRPJ ou da CSLL.

Não obstante a resolução nº 13/2012 do Senado não seja incentivo fiscal, como já esclarecido, o crédito acumulado na fase anterior não consegue ser totalmente utilizado na fase seguinte, devido à redução da alíquota. Assim temos o acúmulo de crédito dessa natureza sem destinação específica, pois a lei é silente, não determina seu estorno nem mesmo o torna crédito autônomo ou incondicionado para sua negociação sem gerar prejuízo fiscal ao contribuinte pessoa jurídica.

Assim, a Receita Federal do Brasil não tem permitido usar esses créditos na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL como custos quando na sistemática do lucro real (já que não aproveitado em fase nenhuma – morre como prejuízo para a importadora):

No caso em exame, o contribuinte importador arca com os custos do ICMS pago no desembaraço aduaneiro, somente recuperando, em sua escrita fiscal, o percentual de 4%, utilizado para bater, pela técnica da não cumulatividade, o tributo devido pela saída da mercadoria importada. (ELIAS: 2014, p. 52).

Adiante expor-se-á algumas alternativas para o problema do acúmulo de crédito de ICMS para contribuintes (pessoa-jurídica) tributados pelo lucro real, contudo, todas pendentes de regulamento estadual.

E, quando ausente alternativas propostas pela unidade federativa, persistirá ao contribuinte o prejuízo de estar impedido de gozar o crédito acumulado, em corolário, de usufruir o direito à não-cumulatividade do imposto constitucionalmente prevista. A não ser que haja modificação de interpretação por parte da Fazenda Federal, conforme se passa a expor.

4. POSSÍVEIS SOLUÇÕES BENÉFICAS AO MERCADO E AO CONTRIBUINTE

As hipóteses mais comuns e usadas pelos contribuintes que acumulam créditos de ICMS são: a transferência para outros estabelecimentos do mesmo grupo; a cessão de crédito nos moldes da lei para terceiros; e por fim, quando nenhuma das duas hipóteses anteriores forem possível, a classificação dessa despesa como custos operacionais, mais precisamente *custo de aquisição das mercadorias* (o que se gastou com a compra da mercadoria e não conseguiu recuperar) e sua posterior dedução na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não suportando assim, o



contribuinte esse ônus fiscal que a Constituição Federal lhe garante o afastamento a luz da não cumulatividade.

Vejamos com mais detalhes cada uma dessas hipóteses.

No que tange à transferência de crédito a outros estabelecimentos do mesmo grupo empresarial do contribuinte, vê-se como uma alternativa prática para os empresários e, que por parte da doutrina dispensável a regulamentação via legislação estadual, como bem ilustra Hugo de Brito Machado:

A lei estadual poderá permitir que os créditos acumulados sejam imputados a outros estabelecimentos da mesma empresa, situados no Estado. Aliás, é razoável entender-se que, mesmo sem lei estadual expressa neste sentido, tal imputação é possível em face da solidariedade existente entre esses estabelecimentos. (1997, p.102).

Contudo, se também existir nos demais estabelecimentos do grupo o mesmo acúmulo de crédito de ICMS, essa alternativa não se mostrará satisfatória, de forma que o problema persistirá.

Em relação ao mesmo tema, porém na hipótese de transferência dos créditos a terceiro, realizando a popular cessão de créditos de ICMS, o professor cearense explica:

A lei estadual poderá autorizar a transferência de créditos acumulados para terceiros, vale dizer, estabelecimentos de outras empresas, no mesmo Estado. Essa transferência será feita nas condições que a lei estadual estabelecer, e desta depende. (1997, p. 102).

Frise-se “desta depende”. Assim, o art. 25, §2º da LC 87/96, que disciplina o ICMS, determina que lei estadual poderá permitir nos casos que a lei complementar foi silente e que o contribuinte resulta com saldos credores, sua transferência a outros contribuintes do mesmo Estado – cessão de crédito. Logo, o contribuinte da situação paradigma – objeto deste estudo – fica a cargo de uma autorização legislativa estadual para dar uma destinação a esses créditos, evitando seu acúmulo e prejuízo.

Neste adendo, o Estado do Paraná disciplina a matéria na Lei Orgânica do ICMS do Estado do Paraná – Lei 11.580/96, que declara, em seu art. 25, § 1º, que o saldo credor é transferível para o período ou períodos seguintes, conforme já explanado. E ainda, nos casos estabelecidos por decreto do Poder Executivo, diz do §7º, será permitido sua cessão a outros contribuintes do Estado do Paraná, bem como no §8º declara que os saldos credores, sem especificar quais, poderão ser utilizados para pagamento do ICMS devido no desembarço aduaneiro em portos ou aeroportos paranaenses.

Também há que se destacar, que no estado do Paraná a transferência a terceiros é possível, e faz gerar renda ao contribuinte, podendo ser realizada através do sistema SISCREDE.



Desta forma, o art. 41 do RICMS⁴ traz quais créditos de ICMS podem usufruir dessa benesse, ou seja, somente os créditos decorrentes daquelas operações é que podem ser transferidos a terceiro.

Destarte, os contribuintes inseridos na situação descrita neste trabalho, se situadas no Paraná, terão a alternativa de utilizar seus créditos nos desembarços aduaneiros realizados dentro deste Estado, ou ficar a mercê de Decreto Executivo autorizativo para poder realizar sua cessão⁵, pois a hipótese problematizada não se encontra abrangida pelos incisos do art. 41 do RICMS do estado do Paraná.

Todavia, quando inexistente ou não aberto o aludido “comércio de crédito”, os contribuintes acumulam crédito período após período sem poder utilizá-los, restando-lhe, por suposto, então, a última alternativa, que seria escriturá-los contabilmente como custos de aquisição de mercadorias para fins de abatimento de Imposto de Renda e Contribuição Social.

Não obstante, tal alternativa não vem sendo aceita pela Fazenda, que entende não ser tais créditos inutilizáveis “custos” ou “despesas” para assim poderem ser classificados.

Portanto, queda o Contribuinte no atual cenário, apesar de já transcorrido 05 (cinco) anos da edição da resolução, sem alternativa prática para transformar os créditos acumulados em economia.

Assim, considerando os entraves existentes e expostos, bem como o intuito do legislador ao realizar a edição de tal resolução, entende-se por mais viável, adequado e eficaz, poder escriturar referidos créditos contabilmente como custos de aquisição de mercadorias, quando tributado, o contribuinte, pelo lucro real. De forma que poderia deduzi-los da base de cálculo do IRPJ ou CSLL e assim poder gozar do benefício que se espera de um “crédito tributário”.

Contudo, conforme já exposto, o que seria uma saída justa e inteligente, tem sido barrada pelo Fisco, que fecha os olhos à situação delineada e à concretização de um sistema tributário justo e não oneroso em detrimento de maior arrecadação aos cofres públicos.

⁴ Art. 41. Será passível de transferência, desde que previamente habilitado, o crédito acumulado em conta-gráfica oriundo de ICMS cobrado nas operações e prestações anteriores, por esta ou por outra unidade federada, não compensado em decorrência de: I - operação e prestação destinada ao exterior, de que tratam o inciso II e o parágrafo único do art. 3º; II - operação de saída abrangida pelo diferimento do pagamento do imposto; III - operação de saída com a suspensão do imposto na hipótese prevista no inciso II do art. 105; IV - operação de saída beneficiada por redução na base de cálculo do imposto, que decorra de saída de bem de capital de fabricante estabelecido neste Estado. V - operação com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, a que se refere a Lei Complementar n. 120, de 29 de dezembro de 2005.

⁵ Por oportuno, o Estado do Paraná em 07/11/2012 publicou Decreto nº 6.890/12 que disciplina a Resolução nº 13/12 do Senado Federal, contudo a mesma é silente a respeito do aproveitamento de saldo credor referente aos créditos de ICMS acumulados.



Mister se faz, nesse ínterim, para evitar prolongamento de mais discussões acerca do tema, que o Legislativo atenda às necessidades de seus representados e pense em uma norma que trate e vincule o fisco, enquadrando este saldo acumulativo de ICMS importação advindo da redução da alíquota pela Resolução nº 13/2012 do Senado Federal, como despesas operacionais do contribuinte, podendo ser dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Somente assim o fiel da balança encontrar-se-ia em estado de equidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante todo o exposto vê-se que o entendimento hodiernamente defendido pelo Fisco ante a problemática apresentada é contrário ao princípio/valor constitucional da não-cumulatividade do imposto estadual de ICMS, fazendo com que o contribuinte perceba sozinho o prejuízo de ter acumulado em suas despesas de produção os gastos com ICMS, não podendo compensá-lo de qualquer das formas permitidas e autorizadas pela lei.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. DERZI, Misabel Machado. **Direito à Compensação de Créditos no ICMS**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. n. 27. p. 96/121.

ELIAS, Eduardo Arrieiro. **A Resolução no. 13 do Senado Federal, o Acúmulo de Créditos de ICMS nas Operações Interestaduais com Mercadorias Importadas e a Possibilidade de Dedução dos Créditos Acumulados na Apuração do IRPJ e da CSLL pela Sistemática do Lucro Real**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. n. 227. ISSN 1413-7097. São Paulo: Editora Dialética, ago. 2014.

FIORENTINO, Marcelo Fróes del. **Resolução do Senado Federal no. 13, de 25 de Abril de 2012: Considerações a Respeito da Natureza Jurídica e dos Limites Formais**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. N. 224. ISSN 1413-7097. São Paulo: Editora Dialética, mai. 2014.

HIGUCHI, Hiromi. HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 20-01-2001**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2002.



MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. Dialética: São Paulo, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. **ICMS – O Direito a Crédito, o Momento de sua Apropriação e o Montante Cobrado**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. n. 55, p. 91/98.

MENDONÇA, Christine. **A Não-Cumulatividade do ICMS**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

NASRALLAH, Amal. **É possível deduzir créditos acumulados de ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSLL**. Disponível em: <https://tributarionosbastidores.wordpress.com/2014/09/02/icms-ir/>. Acessado em: 20.fev.2015 à 0h.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Rogério Pires. **ICMS Interestadual de 4% para Mercadorias Importadas e a Equívoca Leitura Fazendária da Resolução 13/2012 do Senado Federal**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. n. 212. ISSN 1413-7097. São Paulo: Dialética, mai. 2013.

TAKANO, Caio Augusto. **“Guerra dos Portos” – Os Deveres Instrumentais Introduzidos pelo Ajuste Sinief no. 19/2012 e os Limites Normativos da Resolução do Senado Federal no. 13/2012**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. n. 212. ISSN 1413-7097. São Paulo: Dialética, mai. 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 33, de 11.12.2001 e da Lei Complementar 113, de 19.09.01. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.



ANEXO I

RESOLUÇÃO Nº 13, DE 2012

Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior.

O Senado Federal resolve:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro:

I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

II - ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

§ 2º O Conteúdo de Importação a que se refere o inciso II do § 1º é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem.

§ 3º O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) poderá baixar normas para fins de definição dos critérios e procedimentos a serem observados no processo de Certificação de Conteúdo de Importação (CCI).

§ 4º O disposto nos §§ 1º e 2º não se aplica:

I - aos bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, a serem definidos em lista a ser editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex) para os fins desta Resolução;

II - aos bens produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e as Leis nºs 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 10.176, de 11 de janeiro de 2001, e 11.484, de 31 de maio de 2007.

Art. 2º O disposto nesta Resolução não se aplica às operações que destinem gás natural importado do exterior a outros Estados.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de janeiro de 2013.

Senado Federal, em 25 de abril de 2012.

SENADORA MARTA SUPLICY

Primeira Vice-Presidente do Senado Federal, no exercício da Presidência