

## VII

# Parecer Jurídico sobre apropriação e transparência de crédito acumulado de ICMS

*Legal opinion about accumulated ICMS credit appropriation and transfer*

**Jefferson Lucatto Domingues<sup>1</sup>**

**Resumo:** Este parecer jurídico objetiva apurar a viabilidade de apropriação de créditos acumulados de ICMS (Estado de São Paulo). A Consulente busca orientações no sentido de, se lícita a operação, tomar os procedimentos legais, bem como se prevenir de eventuais implicações decorrentes de fiscalizações da SEFAZ/SP.

**Abstract:** This legal Opinion seeks to determine the feasibility of accumulated ICMS credits appropriation (São Paulo State). The Consultant seeks guidance on, if legal the operation, take the legal procedures, and prevent possible implications arising from SEFAZ/SP inspection.

**Palavras-chave:** Créditos acumulados de ICMS. Apropriação. Legislação aplicável. Procedimentos. Viabilidade.

**Keywords:** Accumulated ICMS credits. Appropriation. Applicable legislation. Procedures. Viability.

**Sumário:** 1 – Controvérsia a ser examinada 2 – Quesitos 3 – Legislação aplicável 4 – Análise jurídica 5 – Respostas aos quesitos 6 – Referências

---

<sup>1</sup> Pós-graduando em Direito Empresarial pela FGV Law. Especialista em Direito Tributário e Processual Tributário pela Faculdade Damásio de Jesus. Possui cursos de extensão em tributos indiretos e planejamento tributário pelo IBET. Advogado tributarista. OAB/SP nº 245.838 e-mail: jefferson@rallf.com.br

## **1. CONTROVÉRSIA A SER EXAMINADA**

---

A Consulente formulou consulta tributária para avaliar a viabilidade de transformar créditos acumulados e devidamente homologados de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Estado de São Paulo, em ativos financeiros tangíveis. Preocupa-se com eventuais implicações jurídicas decorrentes de fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo – SEFAZ/SP.

Apresenta-se considerações sobre a possibilidade de transformar o crédito acumulado e homologado de ICMS/SP em ativos financeiros tangíveis, que podem ser objeto de recuperação de saldos credores, bem como transferência para fornecedores ou, se for o caso, intermediação de negociações com empresas que têm débitos de ICMS com o Estado de São Paulo.

## **2. QUESITOS**

---

1. No que consiste saldo credor?
2. Quando o saldo credor pode ser utilizado?
3. Quais os procedimentos necessários para se fazer jus ao crédito?
4. Há marco temporal para utilização do crédito?
5. O Fisco deve autorizar a operação?
6. Quais os métodos para transformação do crédito em ativo tangível?

## **3. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL**

---

Constituição Federal de 1988; Lei Complementar nº 87/96; RICMS/2000; Portaria CAT nº 26/2010; Portaria SRE nº 65/2023.

## 4. ANÁLISE JURÍDICA

---

O ICMS é o tributo que representa maior arrecadação dos Estados que, por meio de suas receitas, torna em realidade a autonomia dos referidos entes federativos, viabilizando a satisfação das despesas estatais e, em última instância, conceitualmente, a própria federação.

O ICMS vem, genericamente, previsto no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988. A Constituição Federal de 1988, estabeleceu 04 (quatro) técnicas de arrecadação: (i) a não-cumulatividade, considerada como técnica de imposição e arrecadação geral; (ii) a monofásica, expressa na disposição do art. 155, XII, "h", da Constituição Federal de 1988; (iii) a substituição tributária por antecipação, na forma da disposição do art. 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988; e (iv) a cumulatividade, prevista pela disposição do art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal de 1988.

Assim, a exceção à não-cumulatividade só pode se apresentar diante do quanto expressamente encontrar na previsão do texto constitucional.

Sob esta perspectiva, a não cumulatividade se relaciona diretamente com a tributação sobre o consumo, de modo a evitar, nas diversas etapas da cadeia econômica que antecedem o consumo, os efeitos nefastos de uma tributação em cascata. Com efeito, a não cumulatividade do ICMS, da forma como delineada no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1998, consiste na compensação do imposto devido nas operações de saídas com o montante do imposto cobrado nas operações anteriores de entradas.

A principal característica deste imposto, portanto, é justamente o direito de compensar por ocasião da incidência do ICMS nas vendas ou saídas do estabelecimento, o imposto anteriormente pago nas operações anteriores de compra. Nesta sistemática, é de- ver do contribuinte repassar aos cofres públicos, por ocasião da escrituração fiscal do ICMS, apenas a diferença entre: (I) os débitos

de ICMS, destacados nas notas fiscais por ocasião das vendas. (II) os créditos de ICMS, destacados nas notas fiscais de compras dos fornecedores.

Quando desta confrontação inexistir saldo a pagar, é porque o contribuinte ficou com saldo credor junto ao fisco estadual, a ser transportado para o mês seguinte (art. 155, § 2<sup>a</sup>, da Constituição Federal de 1988).

A sucessiva apuração de saldo credor, sendo transportado para o mês seguinte, onde apura-se novo saldo credor, e assim sucessivamente, é o que a legislação paulista vigente denomina “saldo credor acumulado do imposto”, ou em algumas unidades da federação de “crédito acumulado”.

O saldo credor poderá ser utilizado apenas na compensação com saldos devedores apurados na escrituração regular (artigo 87 do RICMS/2000).

Consoante prescreve a legislação paulista, o crédito acumulado do ICMS é gerado tão somente nas hipóteses dos incisos I a III do artigo 71 do RICMS/2000, situações em que o imposto devido por ocasião da saída de mercadoria é superior àquele cobrado pela entrada dos insumos ou das mercadorias utilizados, respectivamente, em sua industrialização ou comercialização.

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

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

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

III – operação ou prestação realizada sem o pagamento do imposto nas hipóteses em que seja admitida a manutenção do crédito, tais como isenção ou não incidência, ou,

ainda, abrangida pelo regime jurídico da substituição tributária com retenção antecipada do imposto ou do diferimento.

Esclarece-se, todavia, que o § 1º do artigo 61 do RICMS/2000 determina que, para fazer jus ao crédito, deverá ser escriturado o respectivo documento fiscal, além de ser obrigatório o cumprimento dos demais requisitos previstos na legislação e o § 3º do artigo 61 do RICMS/2000 dispõe que o direito ao crédito do ICMS extinguir-se-á após 05 (cinco) anos, contados da data da emissão do documento fiscal.

A apropriação do crédito acumulado será feita pelo contribuinte, mediante lançamento do valor autorizado na correspondente GIA ou EFD no quadro “Débito do Imposto”, utilizando o item “002 – Outros Débitos”, subitem “002.21”.

Com efeito, para apropriação do crédito acumulado, é necessário que (I) o crédito decorra das hipóteses previstas no artigo 71 do RICMS, (II) esteja devidamente escriturado, antes do prazo de 05 (cinco) anos, contados da data da emissão das notas fiscais, e que (III) o contribuinte esteja previamente autorizado pela Secretaria da Fazenda e Planejamento, conforme previsto no inciso II do artigo 72 do RICMS/2000, e o disposto nos correspondentes artigos da Portaria SRE nº. 65, de 2023 (que dispõe sobre a apropriação e utilização de crédito acumulado do ICMS).

Artigo 72 – O crédito acumulado dir-se-á (Lei 6.374/89, art. 46):

- I – gerado, quando ocorrer hipótese descrita no artigo 71;
- II – apropriado, após autorização do Fisco, mediante notificação específica, observado o disposto nesta subseção e a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, quando lançado o respectivo valor, concomitantemente:

- a) pelo contribuinte, no livro Registro de Apuração do ICMS e transcrita na correspondente Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, no quadro “Débito do Imposto - Outros Débitos”;
- b) pelo Fisco, em contracorrente de sistema informatizado mantido pela Secretaria da Fazenda.

Da leitura do inciso II do artigo 72 do RICMS dessuem-se que a apropriação do crédito acumulado pelo contribuinte sujeita-se à prévia autorização do Fisco que deverá ser requerida pelo estabelecimento gerador do crédito acumulado ou que tenha recebido o crédito acumulado em transferência.

De acordo com a citada Portaria SER nº. 65, de 2023, especificamente no art. 21, § 3º, são condições mínimas para o pedido de transferência, cumulativamente: (a) inexistência de débito fiscal relativo ao imposto de acordo com o Regulamento do ICMS; (b) contracorrente no sistema e-CredAc, na situação ativa e com saldo suficiente; (c) hipótese de transferência permitida pela legislação; (d.) estabelecimento destinatário enquadrado no regime periódico de apuração e em situação regular no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Portanto, a verificação fiscal de preenchimento das condições mínimas acima elencadas será executada posteriormente à apropriação do crédito acumulado e antes do vencimento do prazo de 05 (cinco) anos de escrituração, sendo que, se for constatada a regularidade, a apropriação será homologada pelo Delegado Regional Tributário da Secretaria da Fazenda.

Atualmente, os processos relativos à apropriação de crédito acumulado, assim como a utilização dos créditos homologados, são controlados pelo “sistema eletrônico de gerenciamento do crédito acumulado de ICMS”, conhecido como “e-CredAc”, que foi instituído pela Portaria CAT nº. 26, de 2010.

<p><b>ACesso VIA CERTIFICADO DIGITAL</b></p> <p>Se você já possui Certificado Digital, clique na imagem abaixo.</p> <p><input type="checkbox"/> Acessar como fazendário</p>  <p><b>ACesso VIA USUÁRIO E SENHA</b></p> <p>Selecione abaixo o seu perfil e informe o seu usuário e senha:</p> <table border="1" style="margin-top: 10px;"> <tr> <td style="width: 50px;">Perfil:</td> <td>Selecionar...</td> </tr> <tr> <td>Usuário:</td> <td><input type="text"/></td> </tr> <tr> <td>Senha:</td> <td><input type="password"/></td> </tr> </table> <p style="text-align: center;"><b>Acessar</b></p> <p><small>*Contribuinte: informar login e senha do Posto Fiscal Eletrônico. *Contratado: informar login e senha do Posto Fiscal Eletrônico. *Fazendário: informar login e senha do e-mail da Fazenda.</small></p>	Perfil:	Selecionar...	Usuário:	<input type="text"/>	Senha:	<input type="password"/>
Perfil:	Selecionar...					
Usuário:	<input type="text"/>					
Senha:	<input type="password"/>					

Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo  
Av. Rangel Pestana, 300 – São Paulo – SP – CEP 01210-001 – Fone/Fax: (11) 3243-3400

Fonte:

[https://www.fazenda.sp.gov.br/CreditoAcumulado\\_contrib/Web/paginas/login.aspx?ReturnUrl=%2fcreditoacumulado\\_contrib%2f](https://www.fazenda.sp.gov.br/CreditoAcumulado_contrib/Web/paginas/login.aspx?ReturnUrl=%2fcreditoacumulado_contrib%2f)

O acesso ao sistema e-CredAc será efetuado mediante certificado digital e-CNPJ/MF ou e-CPF/MF, com procuração eletrônica previamente cadastrada no sistema. Também é possível o acesso utilizando login e senha do Posto Fiscal Eletrônico. Cabe destacar que as funcionalidades disponibilizadas ao usuário varriam conforme o tipo de acesso:

123. Certificado digital e-CNPJ – acesso a todas as funcionalidades;
124. Certificado digital e-CPF – acesso às funcionalidades outorgadas na procuração eletrônica cadastrada no e-CredAc;
125. Login e senha do PFE – acesso à caixa de mensagem; consulta do aceite dos pedidos de transferência; e consulta da devolução de crédito acumulado.

O estabelecimento que receber crédito acumulado lançará o respectivo valor na correspondente GIA ou EFD, no quadro “Crédito

do Imposto”, utilizando o item “007 - Outros Créditos”, subitem “007.40 – Recebimento de crédito acumulado mediante autorização eletrônica”, indicando o código do visto eletrônico contido na notificação da autorização.

Acerca da transferência do crédito acumulado a terceiros, o deferimento da operação está umbilicalmente condicionado à verificação da Secretaria da Fazenda e Planejamento, ou seja, pela autoridade fiscal, que verificará o cumprimento dos requisitos estabelecidos anteriormente e da regularidade do aceite.

Homologado pelo agente fiscal, caberá ao estabelecimento detentor do crédito informar o estabelecimento destinatário sobre o prazo de 10 (dez) dias para formalizar o aceite da transferência, contados do primeiro dia útil posterior à data da expedição de notificação sob pena de indeferimento automático do pedido.

A liquidação de débito do ICMS mediante a compensação com crédito acumulado do imposto, será requerida por meio de Pedido de Liquidação de Débito Fiscal, que observará os modelos indicados, conforme o caso, disponíveis no portal eletrônico da Secretaria da Fazenda e Planejamento.

Isto posto, é possível a transformar o crédito acumulado homologado em ativos financeiros tangíveis. Seja por meio da recuperação de saldos credores, transferência para fornecedores (conforme legislação em vigor) ou intermediação de negociações com empresas que têm débitos de ICMS, é possível viabilizar a operação.

---

## 5. RESPOSTAS AOS QUESITOS

---

1 – No que consiste saldo credor?

Resultado decorrente da diferença apurada entre os débitos de ICMS, destacados nas notas fiscais por ocasião das vendas, com os créditos de ICMS, destacados nas notas fiscais de compras dos fornecedores.

**2 – Quando o saldo credor pode ser utilizado?**

O saldo credor poderá ser utilizado apenas na compensação com saldos devedores apurados na escrituração regular. Conforme prefalado, o saldo credor poderá ser utilizado nas situações em que o imposto devido, por ocasião da saída de mercadoria, for superior àquele cobrado pela entrada dos insumos ou das mercadorias utilizados, respectivamente, em sua industrialização ou comercialização, consoante ao art. 7º, I a III, do RICMS/00.

**3 – Quais os procedimentos necessários para se fazer jus ao crédito?**

O crédito deverá ser escriturado no respectivo documento fiscal, além de ser obrigatório o cumprimento dos demais requisitos previstos na legislação e o § 3º do artigo 61 do RICMS/2000 dispõe que o direito ao crédito do ICMS extinguir-se-á após 05 (cinco) anos, contados da data da emissão do documento fiscal. Faz-se necessário o lançamento do valor autorizado na correspondente GIA ou EFD no quadro “Débito do Imposto”, utilizando o item “002 - Outros Débitos”, subitem “002.21”.

**4 – Há marco temporal para utilização do crédito?**

Sim. Deve ser operado posteriormente à apropriação do crédito acumulado e antes do vencimento do prazo de 05 (cinco) anos de escrituração.

**5 – O Fisco deve autorizar a operação?**

Sim. A apropriação sujeita-se à prévia autorização do Fisco que deverá ser requerida pelo estabelecimento gerador do crédito acumulado ou que tenha recebido o crédito acumulado em transferência.

6 – Quais os métodos para transformação do crédito em ativo tangível?

Os métodos concluídos pelo presente parecer são: a) recuperação de saldos credores, transferência para fornecedores (conforme legislação em vigor) ou; b) intermediação de negociações com empresas que têm débitos de ICMS.

É o nosso parecer, s.m.j.

## REFERÊNCIAS

---

- BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidente da República, 2024. Acesso em: 05/2024.
- BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em:  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm).
- SÃO PAULO. Regulamento do ICMS. 2000. Disponível em:  
<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/textoricms.aspx>.