

CAPTAÇÃO E UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO ACUMULADO DE ICMS NO ESTADO DE SÃO PAULO: UMA PESQUISA JUNTO AOS GESTORES DAS EMPRESAS.

CAPITALIZATION AND USE OF ICMS ACCUMULATED CREDIT IN THE STATE OF SÃO PAULO: A RESEARCH BETWEEN COMPANY MANAGERS

Raul Gomes Pinheiro¹
Elenice Budng²
Ronaldo Viana Silvestre³

Resumo: Esse estudo teve como objetivos, demonstrar como as empresas podem utilizar o crédito acumulado de ICMS para o pagamento de matéria-prima, material de embalagem, bens adquiridos para o ativo imobilizado e energia elétrica, esclarecer o processo de apropriação e geração do crédito acumulado do ICMS no estado de São Paulo por meio da Portaria CAT 207/99, reduzindo o percentual de perda do capital de giro dos contribuinte e identificar como os gestores e as empresas, captam, utilizam e negociam o crédito acumulado de ICMS. Para isso foi aplicado um questionário em 2018, com 31 respondentes, o qual obteve-se que 38,7% (12 respondentes) não conhecem a sistemática do crédito acumulado de ICMS e 22,6% (7 respondentes) tem pouquíssimo conhecimento, representando um percentual elevado, e com isso as empresas deixam de aproveitar o que já é seu por direito, e 61,3% (19 respondentes) tem dificuldade em trabalhar com o crédito acumulado.

Palavras-chave: Apropriação. Captação. Crédito. ICMS. Imposto.

Abstract: *This study aimed to demonstrate how companies can use ICMS accumulated credit for the payment of raw material, packaging material, goods purchased for fixed assets and electric energy, clarify the process of appropriation and generation of accumulated credit ICMS in the State of São Paulo by means of ordinance CAT 207/99, reducing the percentage of loss of the working capital of the taxpayers and identifying how managers and companies capture, use and negotiate ICMS accumulated credit. For this, a questionnaire was applied in 2018, with 31 respondents, which obtained that 38.7% (12 respondents) do not know the ICMS accumulated credit system and 22.6% (7 respondents) have very little knowledge, representing a high percentage, and with this, companies fail to take advantage of what is already theirs by right, and 61.3% (19 respondents) have difficulty working with credit accumulated.*

Key-Words: Appropriation. Captation. Crédits. ICMS. Tax.

¹ Doutor em Administração USCSul, professor de Pós-Graduação Lato Sensu FECAP, email: raulpinheiro@hotmail.com, rua José Alves de Mira, 62 – tel: (11) 99609 6132 -São Paulo – S.P.

² Especialista em Gestão Tributária Fecap, email: elenice.budng@edu.fecap.br – Largo São Francisco, 70 – São Paulo – S.P. tel: (11) 982320373

³ Especialista em Gestão Tributária Fecap, email: barbosa.ronaldo@edu.fecap.br, Largo São Francisco, 70 – São Paulo – S. P., tel: (11) 983193610

1 INTRODUÇÃO

O Brasil possui uma das mais complexas e difíceis legislações de ICMS do mundo. Com isso favorece a criação de consultorias e de empresas voltadas ao planejamento tributário, que utilizam de conhecimento técnico para elucidá-la, de maneira que a carga tributária incidente na atividade econômica seja diminuída. Essa tarefa é de interesse dos sócios e dos gestores, em razão do resultado desse trabalho, pode-se trazer liquidez corrente e ser de total interesse das organizações. (COELHO, 2014)

Conforme Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, do Estado de São Paulo, em consonância com o Art. 155 CF, inciso II, o ICMS é um imposto de alçada estadual, que tem efeitos sobre operações de circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (SÃO PAULO, 2000)

A Constituição garante o princípio da não cumulatividade e não cabe ao legislador colocar dificuldades a tal transferência, pois de nada adiantaria ser conferido o direito ao abatimento dos débitos se o contribuinte permanecer com créditos dos impostos, pois assim, nitidamente, estaria o legislador a transformar o tributo de não-cumulativo em cumulativo. (MARTINS, 2000)

Por força da Lei Complementar nº 87/96 incisos I a III do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, legislações estaduais preveem a transformação desse saldo credor acumulado em crédito acumulado, sendo possível a transferência de saldos acumulados para outros estabelecimentos próprios, para estabelecimentos de terceiros e para pagamento de débitos tributários. (BRASIL, 1996)

A distribuição do ônus da tributação desempenha um papel central na elaboração da política tributária. Uma análise ideal da incidência fiscal caracterizaria o efeito de uma alteração tributária nos níveis de utilidade de todos os indivíduos na economia. Começaria por identificar os indivíduos que poderiam suportar a carga tributária. Para um imposto de consumo, isso inclui todos os indivíduos afetados, independentemente de estarem do lado da demanda ou do lado da oferta. (ROZEMA, 2018)

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Usualmente, as legislações ordinárias dispõem que o crédito acumulado decorre da aplicação de alíquotas diversificadas em operações de entrada e saída de mercadoria ou em serviço tomado ou prestado, podendo ser transferido para estabelecimento de empresa interdependente, mediante prévio reconhecimento da interdependência pela Secretaria da Fazenda e, ainda para estabelecimento fornecedor, a título de pagamento das aquisições feitas por estabelecimento industrial, até determinado limite de valor total das operações de compra de insumos ou bens industriais. (MELO, 2018)

Os impostos sobre vendas são impostos em nível estadual e local em trinta e sete estados dos EUA. A concorrência fiscal vertical ocorre quando os governos estaduais e locais compartilham uma base comum de impostos sobre vendas. Como os estados consideram os impostos sobre vendas para receitas adicionais, os governos locais podem se preocupar com os impactos adversos sobre as receitas destes impostos, à medida que as taxas combinadas de impostos estaduais e locais aumentam. (BURGE; ROGERS, 2018)

A neutralidade tributária do ICMS é um dos fatores mais importantes, para que seja promovido o desenvolvimento nacional e para que haja a retirada das “amarras”, que

enfraquecem o investimento e a produção, alcançando deste modo a permissão para a compensação do imposto sobre a aquisição de bens de capital, o que permite a compensação imediata do imposto incidente na aquisição de equipamentos. (COELHO, 2014)

A gestão tributária moderna analisa o contribuinte não como um adversário, mas como um cliente. Os serviços prestados ao contribuinte por via online ou presencial auxiliam a administração tributária na facilitação dos processos de comunicação interativa. Quando aplicados esses métodos ao ICMS farão diminuir os gastos de obrigações pelo contribuinte e os gastos da administração tributária. Causando com isso maior segurança jurídica e o verdadeiro respeito do contribuinte perante a administração pública. (MACIEL, 2011)

Como questão problema dessa pesquisa será: identificar como os gestores e as empresas, captam, utilizam e negociam o crédito acumulado de ICMS no Estado de São Paulo? O objetivo geral deste trabalho é esclarecer como as empresas podem utilizar o crédito acumulado de ICMS para o pagamento de matéria-prima, material de embalagem, bens adquiridos para o ativo imobilizado, conta de energia elétrica e também o processo de apropriação e geração do crédito acumulado do ICMS no Estado de São Paulo por meio da portaria CAT 207/99, reduzindo o percentual de perda de capital de giro dos contribuintes.

A justificativa desse estudo será devido ao crédito acumulado de ICMS ser um grande valor financeiro das empresas e muitas vezes as mesmas deixam de utilizar este direito, por desconhecimento ou receio de fiscalizações e possíveis autuações por parte do Estado. A pesquisa será realizada dentro do Estado de São Paulo, buscando esclarecer e incentivar os gestores e os empresários, para que utilizem e façam uso do seu direito, pois a fiscalização já acontece a cada momento, pela grande estrutura que o sistema informatizado da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo se tornou.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CRÉDITOS DE ICMS

É admitido o crédito do ICMS relativo à aquisição de mercadorias a serem empregadas na industrialização de produtos que serão objetos de saída subsequente. Essas mercadorias são os insumos, que abrangem matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. Diante de inúmeras dúvidas geradas em relação a quais desses materiais seriam passíveis de “creditamento”, a fiscalização da Secretaria Estadual da Fazenda se manifestou, por Decisão Normativa CAT nº 1/2001. (SÃO PAULO, 2001):

O Brasil identificou o complexo regime de impostos indiretos como um grande bloqueador para o crescimento de sua economia, disse Richard Asquith, vice-presidente de impostos indiretos globais da Avalara. "Por exemplo, as empresas se queixam regularmente de ter que gastar um esforço considerável para rastrear e validar a integridade das faturas individuais. Os impostos federais e municipais misturados e sobrepostos também são uma distração e geralmente levam a impostos duplos e compostos. (ASQUITH, 2017)

Em geral, o ônus de um imposto é suportado pelos agentes econômicos menos capazes de mudar seu comportamento em resposta ao imposto. Para os impostos sobre

consumo, esse princípio se aplica aos consumidores e agentes econômicos envolvidos na produção e venda do bem tributado. (ROZEMA, 2018)

O governo estadual pode colocar restrições para ressarcir o crédito acumulado decorrentes de investimentos ou de exportações. Existe certa resistência da administração tributária em liberar o crédito acumulado do ICMS, devido a empresas fraudulentas que requisitam este crédito, as quais adquirem notas fiscais “frias” ou sem “lastro” e solicitam o crédito. Devido a esse fato, cada vez mais, é maior a fiscalização para liberação destes créditos. Este cuidado, se por um lado tende a preservar o Erário Público, por outro retém capital de giro das empresas investidoras enquanto o pedido de ressarcimento não é aprovado. (ANGELIS; LOPREATO, 2016)

O crédito acumulado pela indústria pode ser transferido para outro estabelecimento da mesma empresa, para estabelecimento de empresa interdependente, para estabelecimento fornecedor a título de pagamento das aquisições feitas por estabelecimento industrial, nas operações de compra de matéria-prima, material secundário ou de embalagem, máquinas, aparelhos e equipamentos industriais. Pode ainda ser utilizado para liquidação de débito fiscal e outros fins. (SOUZA FILHO; ROSA; VINHOLIS, 2008)

A Constituição Federal, no seu art.155, II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal competência para estabelecer o imposto sobre operações à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação, mesmo que elas se iniciem no exterior. Trata-se do ICMS, o tributo de maior arrecadação no Brasil. (BRASIL, 1988)

É importante notar que o crédito acumulado, quando demonstrado por cálculo simples de apuração, tem sido superior ao crédito que pode ser efetivamente utilizado. Isso ocorre devido aos procedimentos de apuração autorizados pela Secretaria da Fazenda. O volume de crédito que poderá ser efetivamente utilizado é apurado a partir do IVA (Índice de Valor Agregado) mediana, apurado pela Secretaria da Fazenda com base nas informações prestadas pelos contribuintes do segmento. (SOUZA FILHO; ROSA; VINHOLIS, 2008)

O Ministério das Finanças do Brasil estima que a empresa média gasta 2.600 horas por ano calculando, reportando e pagando impostos. Tudo isso pode estar prestes a mudar, no entanto, como o Brasil procura seguir a liderança de seus colegas membros do BRICS como a China e a Índia, na implementação de um sistema de IVA em todo o país. Está procurando consolidar seus impostos indiretos existentes, incluindo ICMS, ISS, IPI e COFINS, em um regime de IVA, e introduzir um regime único de impostos especiais de consumo ao mesmo tempo. O governo espera reduzir o tempo que as empresas gastam calculando, reportando e pagando impostos a 600 horas por ano. (ASQUITH, 2017)

O IVA é um imposto sobre o consumo cobrado sobre produtos ou serviços em cada estágio em que o valor é adicionado. Aproximadamente 160 países têm um IVA, ou bens e serviços imposto. Menos de 50 anos atrás, apenas oito países tinham IVAs. Na década de 1990, o Fundo Monetário Internacional exigiu que um número de países africanos implementasse o IVA antes de emprestar dinheiro para eles. Também durante este período, alguns antigos países do bloco soviético recorreram ao IVA como regime fiscal orientado para o crescimento. (KROLL, 2016)

2.2 A SISTEMÁTICA DO ICMS E O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

O ICMS é imposto composto por várias fases, porque recaem várias etapas da produção e distribuição de bens e serviços do tipo IVA (Imposto Sobre o Valor Agregado), admite que o imposto incidente sobre as compras seja compensado do imposto debitado sobre as vendas, método do crédito do imposto, resultando na apuração do ICMS. Como o imposto do tipo IVA, atende ao princípio da não “cumulatividade”, suporta bem ao teste da neutralidade econômica, não provocando, em tese, alterações na organização ou entre os elos da cadeia de produção. (BARATTO; MACEDO, 2011)

O princípio da não “cumulatividade” visa tão somente afastar o efeito em cadeia do ICMS que atinge a cada vez que houver uma operação de circulação de qualquer mercadoria produzida, se o contribuinte circulá-la, poderá se aproveitar do que foi recolhido por ele na operação anterior como crédito sendo descontado nesta, porém se esta mercadoria parar de circular será tido como consumidor final, não tendo o que se falar no crédito fiscal. (BARANDAS, 2018)

Quanto à regularização de arrecadação, como regra geral, o ICMS é cobrado em várias etapas do ciclo de produção e comercialização, com abatimento da parte paga na etapa antecedente para apuração do imposto a pagar em cada parte deste ciclo, sendo o princípio da não “cumulatividade” do ICMS. A competência para cobrança do ICMS é do estado de origem da operação objeto do imposto. A própria CF/1988, reconhecendo alguns dos problemas decorrentes da adoção do princípio da origem, estabeleceu alíquotas mais baixas nas transações entre estados mais ricos e mais pobres. (LEITÃO; GUILHERME; LINHARES, 2013)

Com relação à fiscalização e em comparação com os outros tributos sobre mercadorias e serviços, o IVA quando utilizado como método do crédito do imposto, colabora com o controle fiscal utilizando o cruzamento das informações prestadas pelos contribuintes, uma vez que o valor do crédito do comprador não pode ser contrário ao valor que o vendedor lançou a débito na operação anterior, ou seja, o mecanismo de débitos e créditos forma uma trilha que pode ser seguida. (BARATTO; MACEDO, 2011)

Assim, a não “cumulatividade” do ICMS é um direito constitucional do contribuinte, que não pode ser anulado por leis infraconstitucionais ou pelo Fisco, o crédito do ICMS é um direito do contribuinte, na operação anterior realmente realizada, tendo havido ou não benefício fiscal por crédito presumido, por ser direito constitucional ou isenção. (BARANDAS, 2018)

Administrar e coletar o IVA tende a ser mais simples e mais eficiente do que é o caso com outros impostos, além de simplificar as cobranças fiscais, o IVA pode reduzir o desnível fiscal, o montante que a receita fiscal de um governo deve coletar, versus a quantidade que realmente acaba coletando. Em fevereiro de 2016, o Conselho de Cooperação do Golfo, confirmou que os seus seis países membros Bahrein, Kuwait, Omã, Catar, Arábia Saudita e Emirados Árabes Unidos, implementariam um IVA em 2018. Em agosto de 2016, Ahram Online, um site de notícias egípcio em inglês, relatou que o parlamento egípcio aprovou uma avaliação de 13% imposto. (KROLL, 2016)

2.3 DA GERAÇÃO DO CRÉDITO ACUMULADO DE ICMS

Cumprindo a atribuição delegada pelo texto normativo, o Regulamento do ICMS (RICMS) aprovado pelo Decreto Estadual nº 45.490, de 30/11/2000, onde especifica as hipóteses de constituição de crédito acumulado, a Seção I – Da Formação do Crédito Acumulado. Posteriormente, em seu artigo 73, dispõe sobre as hipóteses de transferência de crédito acumulado para outros estabelecimentos. (IDAGAWA, 2015)

A apropriação e utilização de crédito acumulado de ICMS no estado de São Paulo, está prevista na Portaria CAT nº 26 de 12/02/2010, e no artigo 71 do RICMS-SP/2000, através do sistema e-CredAc, cuja transferência é efetuada pelo cedente e recebida pelo cessionário de forma eletrônica via sistema. As demais Unidades da Federação ainda não adotam sistemática equivalente, sendo que nestas UFS (o que também não deixa de ser aplicável a UF de São Paulo), a forma para transferir o crédito acumulado se dá através do que convencionou-se chamar de operações tributadas terceirizadas, com a devida homologação prévia pela Fazenda Estadual. (LOSEKAM, 2016)

No Estado de São Paulo, o e-CredAc é o sistema pelo qual o crédito acumulado de ICMS é validado na Secretaria da Fazenda:

Instituído pela Portaria CAT 26, de 12 de fevereiro de 2010, o "Sistema Eletrônico de Gerenciamento do Crédito Acumulado - e-CredAc", controla os processos relativos à apropriação de crédito acumulado de ICMS, bem como propicia a utilização dos créditos na forma da legislação vigente. (SÃO PAULO, 2010)

No Estado de São Paulo, as principais hipóteses estão previstas no artigo 71 do RICMS-SP, 2000:

Para efeito deste capítulo, constitui crédito acumulado do imposto o decorrente de: aplicação de alíquotas diversificadas em operações de entrada e de saída de mercadoria ou em serviço tomado ou prestado; operação ou prestação efetuada com redução de base de cálculo nas hipóteses em que seja admitida a manutenção integral do crédito; 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 deferimento. Em se tratando de saída interestadual, a constituição do crédito acumulado nos termos do inciso I somente será admitida quando, cumulativamente, a mercadoria: for fisicamente remetida para o Estado de destino; não regresse a este Estado, ainda que simbolicamente. (SÃO PAULO, 2000)

2.4. ACÚMULOS DE CRÉDITO DE ICMS DECORRENTE DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS

A tributação de ICMS no Brasil é extremamente complexa. Os estados usam o ICMS como instrumento de proteção de sua indústria, o que leva à prática de diferentes alíquotas e um número grande de exceções. Na comercialização interestadual de produtos utiliza-se a

alíquota do estado de saída. Quando o produto sai de estado mais desenvolvido (RS, SC, PR, SP e MG) para estado menos desenvolvido (estados do NO, CO, NE e Espírito Santo), a alíquota para estes produtos passa a ser de 7%. (SOUZA FILHO; ROSA; VINHOLIS, 2008)

É previsto que as alíquotas interestaduais concedam aos estados mais pobres (consumidores), obtenham um saldo maior de ICMS, resultante de uma menor proporção de crédito de imposto suportado por aquisições em outros estados. Com alíquota interestadual inferior à interna, o estado de destino suporta valor menor de crédito de imposto que incidiu no estado de origem e, em consequência, resulta um saldo maior de imposto na operação subsequente. (BARATTO; MACEDO, 2011)

Na teoria, o diferencial consiste no recolhimento do ICMS relativo à diferença que comporta a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual pelo Estado de origem (Art. 155, VII CF de 1988). Em 13 de setembro de 1996 foi promulgada a Lei Complementar Nº 87 com o objetivo de normatizar o referido imposto e por consequência ditando: (I) os casos em que ocorre a incidência do mesmo; (II) como será calculado; (III) qual a base de cálculo; (IV) de quem é a responsabilidade pelo recolhimento; (V) hipóteses de não incidência, e demais premissas para a correta aplicação do que determina o artigo 155 da Constituição Federal de 1988. (SAVI, 2017)

Como exemplo, uma indústria alimentícia dentro do Estado de São Paulo, a base de cálculo do ICMS para produtos alimentícios é reduzida em 33,33%, gerando uma alíquota interna de saída de 12%, e para os outros estados a alíquota interestadual é mantida com 18%, 12% ou 7% dependendo da região que está adquirindo o produto, com isso ocorre o chamado diferencial de alíquota, pois o produto está saindo de São Paulo com uma alíquota de 18% e chegando a outro estado com 12% ou 7%, gerando crédito acumulado de diferencial de alíquotas. (BARATTO; MACEDO, 2011)

2.5 ACÚMULOS DE CRÉDITO DE ICMS DECORRENTE DAS ISENÇÕES.

Esclarecendo a diferenciação entre não incidência, isenção e imunidade, os campos de incidência e isenção cabem ao legislador ordinário. Este, dentro de sua competência, tem a faculdade de traçar o círculo da incidência e excepcionar a isenção. O da imunidade não cabe ao legislador decidir, pois já está prevista na Constituição Federal de 1988. A princípio, a área de incidência ou de isenção pode ser aumentada ou diminuída pelo competente legislador ordinário, porém jamais ultrapassar a barreira da imunidade, porque esta é uma vedação constitucional. (IDAGAWA, 2015)

Feita essas considerações, para fins do crédito do ICMS, importa salientar que operações ou prestações que estiverem abrangidas pela isenção ou não-incidência implicarão em duas consequências: a) não gerará crédito do imposto para operação seguinte b) estorno ou não direito ao crédito relativo à operação anterior. Isso se encontra previsto no Art. 155, § 2º, inciso II da Constituição Federal: O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. (BRASIL, 1988)

2.6 ACÚMULOS DE CRÉDITO DE ICMS DECORRENTE DAS EXPORTAÇÕES

A Lei Complementar no 87/1996, mais conhecida como “Lei Kandir”, que disciplina o funcionamento do ICMS, estabeleceu significativas alterações na tributação de operações e prestações de exportação. Entre as medidas adotadas pela lei, destacam-se a dispensa do ICMS sobre as exportações de bens e serviços primários e semielaborados e o aproveitamento de crédito para aquisição tanto de ativo imobilizado de uso quanto de energia elétrica. (BARANDAS, 2018)

Com o objetivo de desonerar carga tributária das mercadorias exportadas pelo Brasil e, conseqüentemente, viabilizar a competitividade dos empresários sediados no país no cenário concorrencial mundial, o constituinte derivado brasileiro, através da Emenda Constitucional n. 42, explicitou no art. 155, §2º, X, “a” da Constituição Federal a imunidade tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços (ICMS) nas exportações. (OLIVEIRA, 2014)

Para que o sistema de alíquota zero das exportações tenha eficácia, é necessário que eventuais créditos acumulados pelo exportador durante o período de apuração (normalmente, um mês) sejam devolvidos em curto intervalo de tempo. Pesquisa feita em 36 países que têm IVA indicou que as devoluções de IVA tipicamente alcançam mais de 33% da arrecadação bruta do imposto. (COELHO, 2014)

Na China, para incentivar as exportações, um regime preferencial de IVA, denominado método de isenção, crédito e reembolso (ECR), aplica-se à exportação de bens produzidos pelo próprio contribuinte chinês. Especificamente, o contribuinte chinês está isento do IVA a pagar nas vendas de exportação; o IVA a montante do contribuinte correspondente às vendas de exportação é creditado contra o seu IVA a pagar nas vendas internas; parte do IVA de entrada pode ser reembolsada de acordo com um conjunto de fórmulas. (HO; LU, 2012)

3 METODOLOGIA

Para alcançar os objetivos, a pesquisa foi desenvolvida de forma exploratória e para o seu resultado utilizou a abordagem quantitativa e o método será uma *Survey* - aplicação de questionário específico para profissionais das áreas contábil e fiscal.

3.1 TIPO DE PESQUISA

As pesquisas exploratórias têm como propósito favorecer maior familiaridade com o problema, pretendendo torná-lo mais explícito ou à construir hipóteses. Sua elaboração tende a ser bastante flexível, pois interessa considerar os mais variados aspectos relativos ao fato ou fenômeno estudado. Pode-se afirmar que a maioria das pesquisas realizadas com objetivos acadêmicos, pelo menos num primeiro momento, assume a natureza de pesquisa exploratória, pois neste momento, existem grandes chances de que o pesquisador não tenha uma definição clara, do que irá investigar. (GIL, 2010)

A pesquisa quantitativa é um meio para experimentar teorias objetivas, averiguando as relações entre as variáveis. Tais variáveis, por sua vez, podem ser medidas tradicionalmente por instrumentos, para que os dados numéricos possam ser analisados por recursos

estatísticos. O relatório final escrito tem uma estrutura fixa, a qual significa na introdução, literatura e teoria, métodos, resultados e discussão. (CRESWELL, 2010)

O método será uma *survey*, por meio de aplicação de questionário, metodicamente articulado, com o fim de levantar informações escritas por parte dos sujeitos pesquisados, pretendendo conhecer a opinião dos mesmos sobre os assuntos questionados. Assim, esse tipo de dispositivo de coleta de dados se mostrou adequado aos interesses dos pesquisadores, atendendo amplamente aos objetivos da pesquisa. (SEVERINO, 2007)

3.2 COLETA DE DADOS

É importante definir quais serão as questões relevantes e razoáveis para o correto preenchimento do questionário, observando também que esse tipo de coleta de dados torna mais fácil a compreensão e as informações. Os questionários foram preenchidos sem a presença do pesquisador e com tempo médio de dez minutos, sendo importante determinar quais questões são relevantes e coerentes em relação ao objetivo do trabalho, além do mais esse tipo de coleta de dados torna mais fácil para compilar as informações e comparar com outros estudos correlatos gerando inúmeras possibilidades de comparações e análises. (ARAÚJO; CALLADO; CAVALCANTI, 2014, DEMO, 2013)

O questionário foi dividido em duas partes, sendo a primeira sendo referente ao perfil do respondente e a outra específica para as questões afirmativas inerentes a pesquisa. Os respondentes receberam via e-mail o documento para que fosse respondido e devolvido em meio eletrônico também. As respostas foram tabuladas para melhor contagem e análise. A verificação dos dados será feita com base em quadro e porcentagens de acordo com os critérios aplicados nos questionários.

Mediante as respostas ao pesquisador, a escala de Likert vem a ser uma das mais adequadas para as afirmativas no questionário aplicado, tendo em vista que o grau de conhecimento do assunto abordado pode ser definido pelo respondente, de acordo com o seu conhecimento exato do assunto, não ficando limitado ao sim ou não. O questionário ficou disponível de 24/09/2018 a 28/09/2018.

Diferentemente das perguntas com sim/não, a escala de Likert permite avaliar o grau de conformidade e de conhecimento do entrevistado. É de extrema importância, nas situações na qual o entrevistado expresse com detalhes a sua opinião. Likert realizou uma redução no número efetivo de pontos de escolha, visto que inicialmente o sistema de medida era contínuo. (LIKERT, 1932)

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Após o recebimento das respostas dos entrevistados, os dados foram quantificados e tabulados.

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

A pesquisa obteve 31 questionários respondidos pelos gestores e especialistas na área de ICMS. Perguntado quais os cargos dos respondentes, obteve-se que 32,3 % (10 são classificados como outros cargos), 19,4% (6 contadores), 19,4% (6 supervisores), 12,9% (4 gerentes administrativos), 9,7% (3 controllers), 6,5% (2 diretores). Com relação ao segmento

das empresas verificou-se predominantemente a Indústria com 80,6 % (25 respondentes), em seguida o setor de serviços com 9,7% (3 respondentes), 6,5% (2 outros) e 3,2% (1 comércio).

Quanto ao número de funcionários nas empresas, 18 respondentes informaram que tem mais de 100 funcionários sendo assim um percentual de 58,1%, 8 respondentes disseram que tem de 51 a 100 funcionários, correspondendo a um percentual de 25,8%, 2 respondentes relataram que tem 21 a 50 e de 11 a 20 funcionários, obtendo um percentual de 6,5% em cada., e finalmente 1 respondente tem 3,2% que corresponde a menos de 10 funcionários. No que tange ao regime de tributação das empresas, 23 respondentes representando 74,2% são tributadas pelo Lucro Real, 6 respondentes representando 19,4% são tributadas pelo lucro presumido e 2 respondentes representando 6,5% são empresas do simples nacional.

Em relação ao faturamento bruto da empresa no último ano, 17 respondentes representando 54,8% responderam que o faturamento foi acima de R\$ 100.000.000,01, 5 respondentes representando 16,1% responderam que o faturamento foi de R\$ 30.000.000,00 a R\$ 78.000.000,00, 5 respondentes corresponde a 16,1% responderam que o faturamento é de R\$ 78.000.000,01 a R\$ 100.000.000,00, 3 respondentes representando 9,7% responderam que o faturamento foi de até R\$ 4.800.000,00 e 1 respondente que representa 3,2% concluiu que o faturamento foi de R\$ 4.800.000,01 a R\$ 30.000.000,00.

4.2 RESPOSTAS DAS AFIRMATIVAS/QUESTÕES

No quadro 1, são apresentados o resultado da pesquisa à respeito do grau de conhecimento do E-CredAc (Sistema Eletrônico de Gerenciamento do Crédito Acumulado) e no quadro 2 as dificuldades que as empresas encontram para a elaboração do processo junto a SEFAZ (Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo). Para fins de análise do quadro 1, foram somadas as respostas de 1 (um), que corresponde a nenhum conhecimento do processo até 10 (dez), que significa ter o conhecimento pleno da processo. Já para o quadro 2, as respostas foram dos níveis de 1 (um), que significa pouca dificuldade, até 10 (dez), que significa muita dificuldade.

Quadro 1 – Grau de Conhecimento

Grau de Conhecimento	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Qual o grau de conhecimento no sistema de crédito acumulado de ICMS (E-CredAc) no Estado de São Paulo?			2	1	4	1	7	11	4	

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

De acordo com o quadro 1, dos 30 respondentes, 22 tem conhecimento razoável quanto ao sistema de crédito acumulado de ICMS (E-CredAc) no Estado de São Paulo, ficando 8 respondentes com pouquíssimo conheciment. No geral deve-se ter um bom conhecimento do sistema E-CredAc, pois é através desta sistemática que a empresa vai captar e aplicar o crédito acumulado do ICMS. (LOSEKAM, 2016)

Quadro 2 – Grau de Dificuldade

Grau de Dificuldade	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Qual o grau de dificuldade para elaboração do processo junto à SEFAZ ?		1	1		3	6	3	2	11	3

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

De acordo com o quadro 2, verificou-se que 100% dos respondentes, tem alguma dificuldade na elaboração do processo do crédito de ICMS (E-CredAc) junto à SEFAZ (Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo), ficando quase em sua totalidade, isto é, 25 respondentes, com muita dificuldade de elaboração do processo, e somente 5 com pouca dificuldade.

Apesar do conhecimento razoável de muitos respondentes sobre o E-CredAc, muitos encontram dificuldades em elaborar o processo junto à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, devido à complexidade para a elaboração dos arquivos magnéticos. Conforme Barandas (2018), o crédito acumulado de ICMS é um direito constitucional, não podendo ser suprimido por leis infraconstitucionais ou pelo fisco, sendo que, o contribuinte possui direito ao crédito de ICMS em todas as operações efetivamente realizadas e que contenham o mesmo.

No que tange se a empresa tem crédito acumulado de ICMS, 27 respondentes representando 87,1% indicaram que Sim, e 7, representando 12,9% indicaram que Não. Quanto ao tempo de solicitação do crédito acumulado de ICMS junto a SEFAZ, 12 respondentes representando 40,0% disseram acima de 5 anos, 11 respondentes representando 36,7% relataram acima de 3 anos e 1 mês a 5 anos, 5 respondentes representando 16,7 % explicaram que não fazem, 1 respondente representando 3,3% disse de 1 ano e 1 mês a 3 anos, 1 respondente representando 3,3% disse até 1 ano. Conforme Losekam (2016), a apropriação e utilização do crédito acumulado de ICMS no Estado de São Paulo, são efetuadas pelo cedente e recebidas pelo cessionário de forma eletrônica via sistema e-CredAc.

Em relação ao crédito acumulado de ICMS da empresa, se é decorrente de qual(s) operação(s), as empresas fazem concomitantemente. De acordo com Barandas (2018) o saldo acumulado de ICMS é decorrente de diversas operações que a empresa realiza, dentre elas cita: exportações, diferencial de alíquota, isenções. Dentre os respondentes, 20 fazem operações com exportação, 19 realizam operações com base de cálculo reduzida, 18 executam operações com alíquotas reduzidas, 4 efetivam operações com deferimentos, 5 praticam operações classificadas com outros e finalmente 2 executam operações com substituição tributária.

De acordo com Coelho (2014), é necessário que os créditos acumulados pelo contribuinte sejam devolvidos em curto espaço de tempo, para isso faz-se necessário o preenchimento dos arquivos magnéticos e DGCAS (Demonstrativo geral do crédito acumulado), que são apresentados à SEFAZ, 20 respondentes representando 69% informaram que o preenchimento é pela própria empresa e 9 respondentes com 31% indicaram que é preenchido por terceiros. No que tange a sistemática de apuração da solicitação do crédito, 18 respondentes representando 62,1%, indicaram a modalidade de custeio – portaria CAT 83/09 para solicitação deste crédito e 11 respondentes com 37,97% indicaram a modalidade simplificada – portaria CAT 207/99 para solicitação do crédito,

Na China existe o IVA, onde parte do valor de entradas pode ser reembolsada com um conjunto de fórmulas, o que também acontece no Brasil quando da solicitação e montagem dos arquivos magnéticos, também em conformidade com Souza Filho e Rosa e Vinholis (2008), o volume de crédito poderá ser efetivamente utilizado e apurado a partir do IVA (Índice de Valor Acrescido).

Com relação ao êxito da solicitação do crédito acumulado junto à SEFAZ, 20 respondentes indicando 71,4% conseguiram de 71% a 99%, 3 respondentes indicando 10,7% obtiveram de 31% a 70%, 3 respondentes indicando 10,7% obtiveram até 30%, e finalmente 2

respondentes indicando 7,1% conseguiram 100%. Quanto ao tempo de demora para a liberação do crédito acumulado desde a solicitação até o deferimento pela SEFAZ, 13 respondentes sendo 48,1% informaram de 7 meses a 1 ano, 7 respondentes sendo 25,9% disseram até 6 meses, 7 respondentes sendo 25,9% disseram de 1 ano e 1 mês a 2 anos.

De acordo com Angelis e Lopreato (2016), o governo estadual pode colocar restrições para ressarcimento deste crédito, pois existe certa resistência da administração tributária em liberar o crédito acumulado, devido a empresas que solicitam o crédito indevidamente, quando existe a comprovação, o crédito é liberado sem maiores complicações.

No que tange ao valor do crédito acumulado de ICMS que a empresa conseguiu deferir junto a SEFAZ, 11 respondentes com 40,7% indicaram que foi acima de R\$ 1.500.000,01, 8 respondentes com 29,6% disseram que foi acima de R\$ 100.000,01 a R\$ 500.000,01, 6 respondentes com 22,2% relataram que foi de R\$ 500.000,01 a R\$ 1.500.000,00, 2 respondentes com 7,4% indicaram que foi até R\$ 50.000,00.

Com relação à homologação do crédito acumulado, o mesmo está sendo utilizado para as seguintes finalidades concomitantemente: 22 são para pagamento de fornecedor de matéria prima, 18 são para transferência para terceiros, 7 são para pagamento de material de embalagem, 5 para pagamento de energia elétrica, 3 quitação de débitos próprios, e 2 para pagamento de ativo imobilizado De acordo com Souza Filho e Rosa e Vinholis (2008), o crédito acumulado pela indústria pode ser transferido para outro estabelecimento da mesma empresa, para fornecedor de matéria prima e material de embalagem, e entre outras hipóteses.

Quanto ao tempo que levou para a empresa negociar os créditos acumulados de ICMS com terceiros 21 respondentes representando 77,8% informaram de até 6 meses, 3 respondentes com 11,1% relataram de 7 meses a 1 ano, e 3 respondentes com 11,1% disseram de 1 ano e 1 mês a 2 anos. No que diz respeito à aquisição de crédito acumulado de outras empresas 29 respondentes representando 93,5% disseram que não, e 2 representando 6,5% disseram que sim.

No que tange ao recebimento do crédito acumulado de ICMS, a influência no fluxo de caixa da empresa, para 16 respondentes sendo 57,1% informaram que foi de até 10%, 6 respondentes com 21,4% relataram que foi de 11% a 20%, 4 respondentes com 14,3% explicaram que foi de 31% a 50%, e finalmente 2 respondentes com 7,1% informaram que foi acima de 51%. Conforme Souza Filho e Rosa e Vinholis (2008), o crédito acumulado do ICMS pode ser utilizado para pagamento de fornecedores e quitação de débitos próprios, otimizando o fluxo de caixa.

5 CONCLUSÃO

Este trabalho teve por objetivo, esclarecer algumas dúvidas quanto ao manuseio do crédito acumulado de ICMS no Estado de São Paulo, principalmente por uma escassa e difícil literatura acerca desse tema, tanto para sua abordagem, quanto para sua utilização, sendo assim de grande valia, os dados apresentados para os interessados. Em resposta à questão problema, essa pesquisa veio a direcionar os gestores e as empresas quanto à captação, utilização e negociação do crédito acumulado de ICMS no Estado de São Paulo

Com base nas respostas ao questionário junto aos gestores, as empresas devem analisar junto aos seus departamentos fiscais, qual a quantidade de ICMS que transita em suas operações e quais são passíveis de recuperação, considerando recuperar todos os créditos de

acordo com a legislação, pois a fiscalização já acontece constantemente pela informatização da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Para enfrentar crises e diminuir o desembolso, de acordo com a elisão fiscal, os gestores das empresas precisam cada vez mais buscar alternativas e realizar análises constantes em todo tipo de operação que lhe permita a recuperação de crédito.

Os gestores das empresas, no que concerne a aquisição, solicitação e utilização do crédito acumulado de ICMS no Estado de São Paulo, devem aproveitar um crédito tributário, isto é, um recurso muitas vezes implícito, porém acessível, os quais podem contribuir para o fluxo de caixa da companhia, pois esses créditos, podem se tornar em recursos disponíveis. Por meio desses recursos, a empresa pode fazer a racionalização de despesas, os quais devem ser utilizados para pagamento de matéria prima, material de embalagem, ativo imobilizado e pagamento de débitos próprios, reduzindo o desembolso do caixa.

Como contribuição para a área acadêmica destacou o maior conhecimento do crédito acumulado do ICMS no Estado de São Paulo, e para fins profissionais a sua captação e a utilização pelos gestores. Houve uma limitação desse estudo ao Estado de São Paulo, não comparando com outros estados, porém sugere-se para os trabalhos futuros, que seja aprimorado o instrumento de coleta de dados, agregando pesquisas em profundidade dirigidas aos gestores das empresas, no tocante aos desafios de captação, requisição e utilização do crédito acumulado de ICMS. Outra sugestão é realizar a pesquisa em outros Estados do Brasil, por meio de auxílio de gestores e profissionais das áreas de contabilidade e departamentos fiscais.

REFERÊNCIAS

ANGELIS, A., LOPREATO, F.L.C. **O imposto sobre o valor agregado e o ICMS no Estado de São Paulo.1988 a 2013, 25 anos.** Dissertação (Mestrado em desenvolvimento Econômico, área de concentração em desenvolvimento econômico, espaço e meio ambiente) – Universidade Estadual de Campinas, Instituto de Economia, Campinas, 2016.

ARAÚJO, J. G. R.; CALLADO, A. L. C.; CAVALCANTI, B. S. B. Habilidades e competências do controller: um estudo com alunos de cursos de pós-graduação em controladoria. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**, Florianópolis, SC, v. 13, n. 38, jan./abr. p.52-64, 2014.

ASQUITH, R., Tax planning; Value-added tax; Taxpayer compliance; Taxation; Investment advice, Brazil, **International Tax Review**. P6- v.6, 02/2017.

BARANDAS, A. A resolução nº 13 do senado federal e o acúmulo de crédito icms dos produtos importados. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Maringá, PR, v. 6, n. 6, 2018.

BARATTO, G.; MACEDO, M. de M. Regime tributário do ICMS nas transações interestaduais-harmonização tributária ou autonomia estadual. **Revista Paranaense de Desenvolvimento-RPD**, Curitiba, PR, n. 113, jul/dez 2007 p. 09-30, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 23 de novembro de 2018.

_____. **Lei Complementar n. 87 de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em 23 de novembro de 2018.

BURGE, G. S.; ROGERS, C. L. Do State Sales Taxes Crowd-Out Local Option Sales Taxes in the United States? **B.E. Journal of Economic Analysis & Policy**, Vol. 18 Issue 3, Jul 2018.

COELHO, I. Um novo ICMS princípios para reforma da tributação do Consumo. **Revista Brasileira de Comércio Exterior**, Vol.120, p.47. 30-49, 2014.

CRESWELL, J.W.; **Projeto de pesquisa – Métodos Qualitativo, Quantitativo e Misto**. 3ª ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

DAGOSTIN, D. Créditos de ICMS Inconstitucionalidade da legislação complementar, **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, V. 4, N. 12, P. 65-73, 2005.

HO, K; LU, L.China: Adjustment of Chinese VAT and consumption tax policies for exported goods and services, **International Tax Review**. Vol. 23 Issue 9, p40-40. 1p., 2012.

IDAGAWA, I.R, Geração, apropriação e utilização do crédito acumulado de icms no estado de São Paulo. **Revista Eletrônica da Toledo Prudente**, Vol. 30, No 30, 2015.

GIL, A. C.; **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. p.27.

KROLL, K. Countries Turn to VAT to help plug test help **Global Finance**. Vol. 30 Issue 9, p108-108. 3/4p, 2016.

LEITÃO, A.L; GUILHERME, I.R.F.F.I; LINHARES, F. Avaliação dos efeitos da Lei Kandir sobre a arrecadação de ICMS no Estado do Ceará. **Planejamento e Políticas Públicas**, vol.39, p.37-63, 2013.

LIKERT, R. A technique for the measurement of attitudes. **Archives of Psychology**. n. 140, p. 44-53, 1932.

LOSEKANN, I.R, Alternativas legais para a problemática do saldo credor acumulado de icms. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, v. 12, n. 46, p. 15–33, jun., 2015.

MACIEL, E.; A moral tributária como fator determinante na melhoria da eficácia da administração tributária. **Anais**. 45ª Assembleia Geral do CIAT - Centro Interamericano de Administrações Tributárias, Quito, 7 de abril 2011.

MARTINS, I.G.S. O Princípio da não-cumulatividade na Constituição Impossibilidade de seu afastamento por legislação infraconstitucional. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 34, p. 189-211, 2000.

MELO, J.E.S., **ICMS Teoria e Prática**. Livraria do advogado: Porto Alegre, p.128-132, 2018.

OLIVEIRA, Y.W O Sistema Constitucional Econômico, a Liberdade de Concorrência e as Imunidades Tributárias. **Revista Thesis Juris**, v. 3, n. 2, p. 472-503, 2014.

RIBEIRO, R.K. O princípio da não cumulatividade no direito tributário brasileiro. **Revista de doutrina da 4ª região**, v. 25, n. 18, 2007.

ROZEMA, K., Tax incidence; Consumption Tax; Supply Chains; Fiscal Policy; Consumers; Taxation; Public Finance Activities **National Tax Journal**,. vol. 71 issue 3, p 427-450. 24 p. 4, 2018.

SÃO PAULO. **Decreto n. 45490**, de 30 de novembro de 2000. Aprova o Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS. Disponível em: < <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>>. Acesso em 23 de novembro de 2018.

_____ **Portaria CAT 26**, 12 de fevereiro de 2010. Disponível em: < http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/portaria_cat/pcat262010.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em 23 de novembro de 2018.

SAVI, A.L; DA; SILVA, I.A, Diferencial de Alíquota de ICMS, **Revista Global Manager Acadêmica**, v. 6, n. 2, p. 402-415, 2017.

SEVERINO, A.J.; **Metodologia do Trabalho Científico**. 23ª ed. São Paulo: Cortez, 2007. p.126.

SOUZA FILHO, H. M.; ROSA, F.T; VINHOLIS, M. de. Diagnóstico e recomendações para aumento da competitividade da cadeia produtiva de carne bovina do Estado de São Paulo. **Anais...: Congresso da Sociedade Brasileira de Economia, Administração e Sociologia Rural**, 46, 2008, Rio Branco, AC. Rio Branco: SOBER, 2008.