

Gestão de Créditos de ICMS à luz da Jurisprudência.

08 de julho de 2016.



Conceito de crédito para fins de ICMS



Conceito de crédito para fins de ICMS

- Tributo pautado pelo princípio da não cumulatividade (art. 155, § 2.º, inciso I da CRFB)
- Regime de compensação do ICMS deve ser regulado por Lei Complementar (art. 155, § 2.º, inciso XII, alínea 'b' da CRFB)
- Posições doutrinárias acerca do conceito de créditos:

Conceito de Crédito

Crédito físico – Mais restritivo. Somente reconhece o crédito sobre as matérias-primas e os intitulados bens intermediários (itens que se consomem no processo produtivo, mesmo não se agregando fisicamente ao produto final)

Crédito financeiro – Permite **ampla dedução dos investimentos em ativo imobilizado, insumos, materiais intermediários e ainda, em bens de uso e consumo** (que são empregados de forma indireta no processo produtivo da empresa, sendo consumidos em suas atividades diárias)

Conceito de crédito para fins de ICMS (cont.)

- Adoção do conceito de crédito físico:

a) DL n. 406/1968:

Art. 3.º O imposto sobre circulação de mercadorias é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado.

(...)

§ 3.º Não se exigirá o estorno do imposto relativo às mercadorias entradas para utilização, como matéria-prima ou material secundário, na fabricação e embalagem dos produtos de que tratam o § 3º, inciso I (produtos industrializados destinados ao exterior) e o § 4º, e o inciso III, do artigo 1º (produtos vendidos internamente após processo de concorrência internacional, com participação de indústrias brasileiras e financiamento externo).

b) Convênio ICM n. 66/1988

Art. 31 Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes:

(...)

III – a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

Conceito de crédito para fins de ICMS (cont.)

- Adoção do conceito de crédito financeiro:

a) LC n. 87/1996:

Art. 20 Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Exceções:

- Uso e consumo a partir de 1.º de janeiro de 2020 (art. 33, inciso I da LC n. 87/1996 com redação dada pela LC n. 138/2010);
- Itens do imobilizado em 48 (quarente e oito) parcelas (art. 20, § 5.º da LC n. 87, com redação conferida pela LC n. 102/2000);
- Energia Elétrica (industrialização / proporcional às exportações / saída de EE) – art. 33, inciso II, alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ da LC 87/1996, com redação da LC 102/2000;
- Serviços de comunicação (proporcional às exportações / execução de serviços da mesma natureza) – art. 33, inciso IV, alíneas ‘a’ e ‘b’ da LC n. 87/1996 com redação dada pela LC n. 102/2000;

Conceito de crédito para fins de ICMS (cont.)

- Crédito misto (físico e financeiro):

ATENÇÃO: Apesar de a intenção original do legislador complementar ter sido de adotar o conceito de crédito financeiro, uma vez que reconheceu a possibilidade de apropriação de créditos de ICMS sobre bens de uso e consumo, ativo imobilizado, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, é fato que em razão de alterações pontuais posteriores no texto da LC n. 87/1996, atualmente há a existência de um conceito denominado misto.

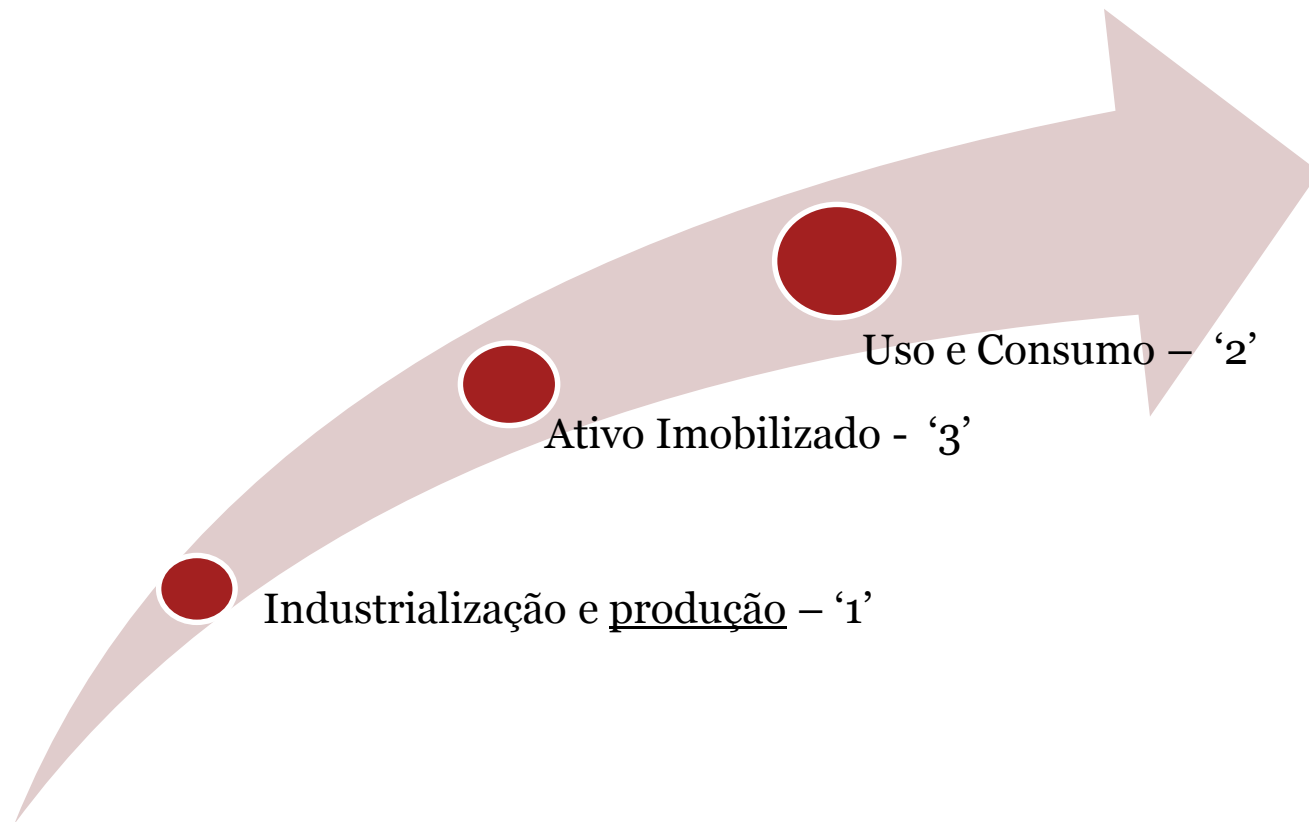
- No que se refere à jurisprudência, o STF julgou pela legitimidade das restrições oriundas da LC n. 102/00 (ADI-MC n. 2.325/DF).
- A partir de janeiro de 2020, excluindo-se a restrição dos bens sobre o ativo imobilizado cujo crédito é diferido em 48 parcelas, os demais itens passarão a gerar direito ao crédito de ICMS indistintamente, reestabelecendo-se o conceito de crédito financeiro (LC n. 138/2010).

Classificação fiscal do itens



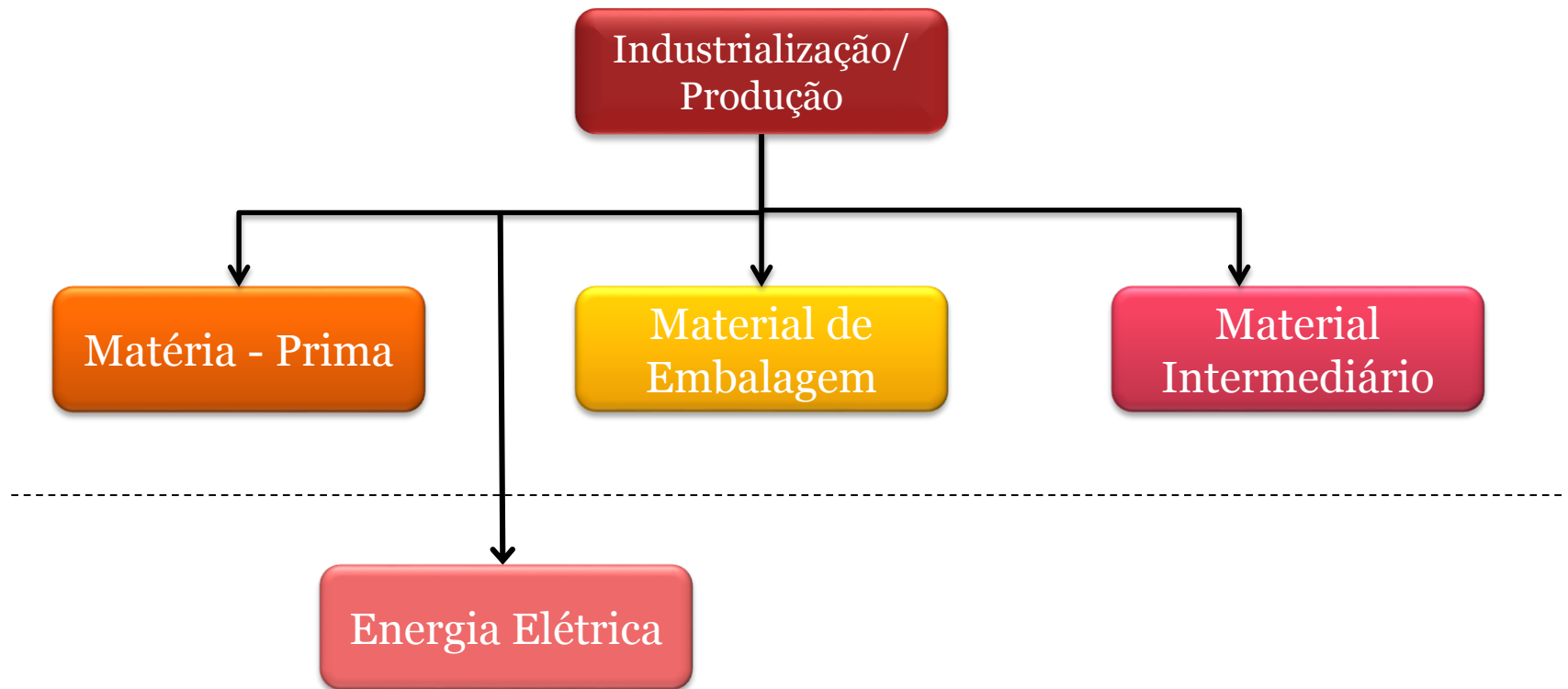
Classificação fiscal dos itens

A partir dos conceitos analisados, pode-se dividir a classificação fiscal dos itens quanta à sua aplicabilidade em três grandes grupos para fins de industrialização e produção:

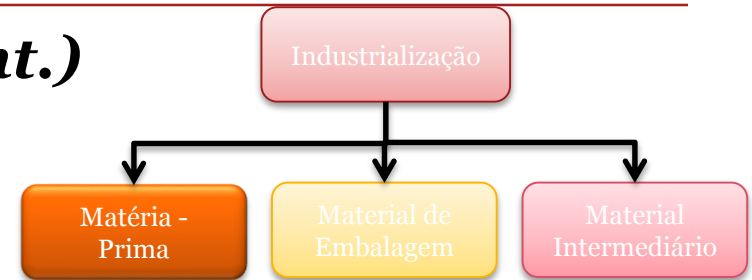


Classificação fiscal dos itens (cont.)

1) Industrialização/produção – Classificação Fiscal ‘1’



Classificação fiscal dos itens (cont.)



a) Matéria-prima

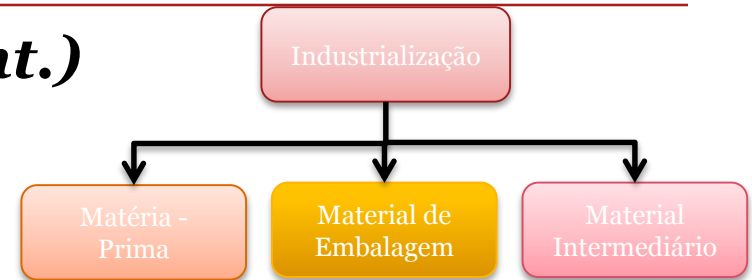
São matérias-primas aqueles itens que se agregam ao produto final, ou seja, os insumos consumidos na produção e, ao mesmo tempo, integrantes da mercadoria fabricada. Trata-se de conceito somente aplicável às indústrias, cuja função precípua é a transformação de materiais diversos em produtos acabados.

De modo geral, a matéria-prima é toda substância ou material com o qual se fabrica o produto final, passando a integrá-lo, perdendo suas características e propriedades originais.

Exemplo:



Classificação fiscal dos itens (cont.)



b) Material de Embalagem

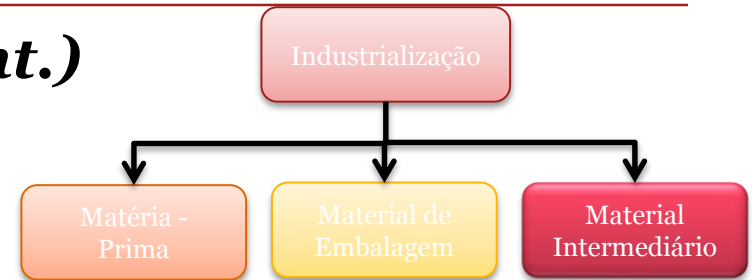
A principal característica da embalagem consiste na alteração da apresentação do produto, para lhe dar uma identidade comercial própria. Pode ser considerado como um recipiente utilizado para acondicionar o bem ou mercadoria, alterando sua apresentação.

Exemplos:

- Etiquetas
- Tinta de marcação
- Fitas de amarração
- Cintas de amarração
- Recipientes
- Frascos plásticos
- Caixas de papelão



Classificação fiscal dos itens (cont.)



c) Material Intermediário vs. secundário

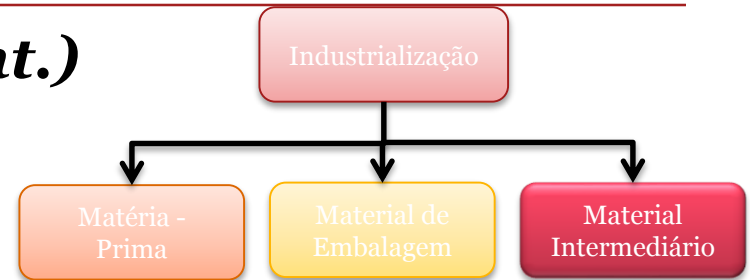
- DL n. 406/1968 – autorizava o desconto de créditos sobre os ditos materiais secundários
- Ausência de definição legal. Normatização específica pelas Administrações fazendárias. Discricionariedade do agente fiscal

Produto intermediário: assim denominado porque proveniente de indústria intermediária própria ou não, é aquele que compõe ou integra a estrutura físico-química de novo produto, via de regra sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura intrínseca. Exemplos: pneumáticos, na indústria automobilística e dobradiças, na marcenaria, compondo ambos os respectivos produtos novos (sem que sofram qualquer alteração em suas estruturas intrínsecas) – o automóvel e o mobiliário; a cola, ainda na marcenaria, que, muito embora alterada em sua estrutura intrínseca, vai integrar o novo produto – mobiliário.

Decisão CAT - SP n. 02/1982

Produto secundário: é aquele que, consumido no processo de industrialização, não se integra no novo produto. Exemplos: calcário – CaCO_3 (que na indústria do cimento é matéria-prima), na siderurgia é 'produto secundário', porquanto somente usado para extração das impurezas do minério de ferro, com as quais se transforma em escória e consome-se no processo industrial sem integrar o novo produto: o ferro-gusa; o óleo de linhaça, usado na cerâmica (para o melhor desprendimento da argila na prensa), depois de consumido na queima, não vai integrar o novo produto-telha; qualquer material líquido, usado na indústria, que consumido na operação de secagem, deixa de integrar o novo produto – papel.

Classificação fiscal dos itens (cont.)



c) Material Intermediário vs. Secundário (cont.)

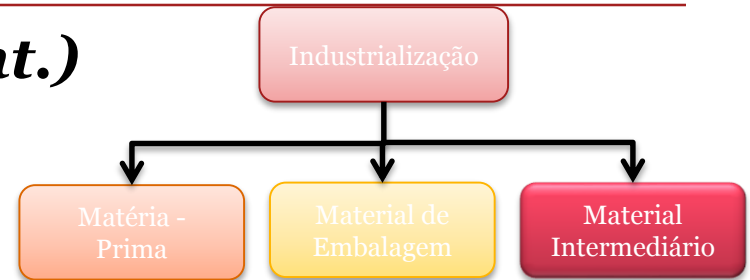
- IN/SLT n. 1/86 do Estado de Minas Gerais
- Unificação do conceito do material intermediário e secundário

Produto intermediário

- 1) deve ser consumido no processo de produção desgastando-se gradualmente ou de forma instantânea, até que, ainda que não desapareça, se torne inutilizável (consumo integral do material);
- 2) participe da linha de produção principal **e nunca em linhas marginais ou independentes.**

- No mesmo sentido da IN STL 01/86 de Minas Gerais, o Convênio n. 66/1988 diferenciou o conceito de matéria prima e produtos intermediários, exigindo o consumo imediato e integral do material para que este pudesse ser classificado como intermediário.
- Redação original da LC 87/1996 – conceito financeiro – irrelevância da conceituação de produto intermediário, não fosse as sucessivas postergações na sua aplicação

Classificação fiscal dos itens (cont.)



c) Material Intermediário

✓ Conceito restritivo/fiscalista:

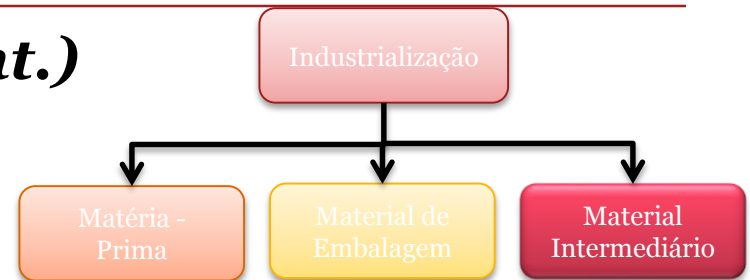
Pode ser considerado como material intermediário aquele que, embora não se integre ao novo produto, é consumido imediate e integralmente, no curso da industrialização, devido ao contato direto com matéria prima/produto final. Os Estados da Federação, de modo geral, exigem o cumprimento dos seguintes requisitos:

Requisitos:

- ✓ Consumo imediato;
- ✓ Consumo integral;
- ✓ Desgaste em decorrência do contato físico e direto do material com o produto ou matéria-prima;
- ✓ Vida útil inferior a 12 meses (diferenciação dos itens de imobilizado);
- ✓ Utilizado em linhas produtivas e não marginais.

De acordo com este posicionamento restritivo/fiscalista, caso não haja o referido **contato físico e direto** com o produto ou com a matéria-prima, o item deverá ser considerada como de uso e consumo e, conseqüentemente, não poderá ser base para a apuração de créditos de ICMS antes de 2020.

Classificação fiscal dos itens (cont.)



c) Material Intermediário (cont.)

✓ Conceito Superior Tribunal de Justiça (STJ):



O STJ vem, atualmente, proferindo decisões nas quais define o conceito de material intermediário. A seguir, apresentamos a ementa de uma decisão do STJ que retrata o atual entendimento da Corte:

AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 142.263 - MG (2012/0021774-3) EMENTA TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87/96.

1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo.

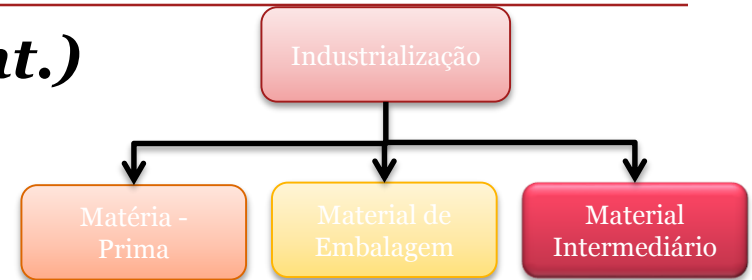
*2. A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários **apenas à comprovação de que eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.***

Neste mesmo sentido, podemos citar as acórdãos: Resp. nº1.366.437 e Resp. nº 617.504.

Classificação fiscal dos itens (cont.)

c) Material Intermediário

✓ Conceito Superior Tribunal de Justiça (STJ): 



TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. CREDITAMENTO. TELAS, MANTAS E FELTROS EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DO PAPEL. PRODUTOS CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO. NÃO SUJEIÇÃO À LIMITAÇÃO TEMPORAL PREVISTA NO ART. 33, I, DA LC 87/96.

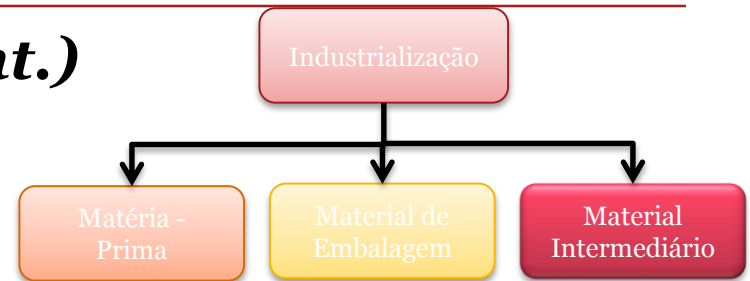
(...)

2. (...) a regra prevista no art. 33, I, dessa mesma lei complementar deve ser interpretada **restritivamente**, sob pena de, mediante eventual e indevido entendimento mais ampliativo, **tornar sem efeito as importantes modificações normativas realizadas pela Lei Kandir**. Assim, conforme a literalidade desse dispositivo legal, **apenas as entradas referentes ao uso e consumo do estabelecimento, ou seja, do local que dá suporte à atividade fim da empresa (art. 11, § 3º, da LC 87/96), têm o direito do respectivo creditamento protraído, não sendo possível estender essa estrição às aquisições de mercadorias ou produtos a serem consumidos no processo produtivo.**

3. De acordo com o contexto fático probatório delineado pelo Tribunal estadual, as telas, mantas e feltros são adquiridos pela recorrente **para serem integralmente consumidos** no processos de industrialização do papel, viabilizando, assim, a sua atividade fim. Nesse contexto, verifica-se que **tais materiais não se enquadram como de uso e consumo do estabelecimento**, mas, **como produtos intermediários imprescindíveis ao processo de fabricação e, por isso, o creditamento correspondente a essas entradas não está sujeito à postergação de que trata o art. 33, I, da LC 87/96.**

4. Recurso especial provido (STJ, REsp. n. 1.366.437, Relator Ministro Benedito Gonçalves, D.J.U. de 03/10/2013).

Classificação fiscal dos itens (cont.)



c) Material Intermediário

De acordo com o entendimento do STJ os requisitos para enquadramento do material como intermediário são:

- ✓ Desgaste em decorrência do uso no processo produtivo (físico ou mecânico)
- ✓ Vida útil inferior a 12 meses (consumo imediato e integral) ≠ consumo instantâneo
- ✓ Essencialidade no processo produtivo

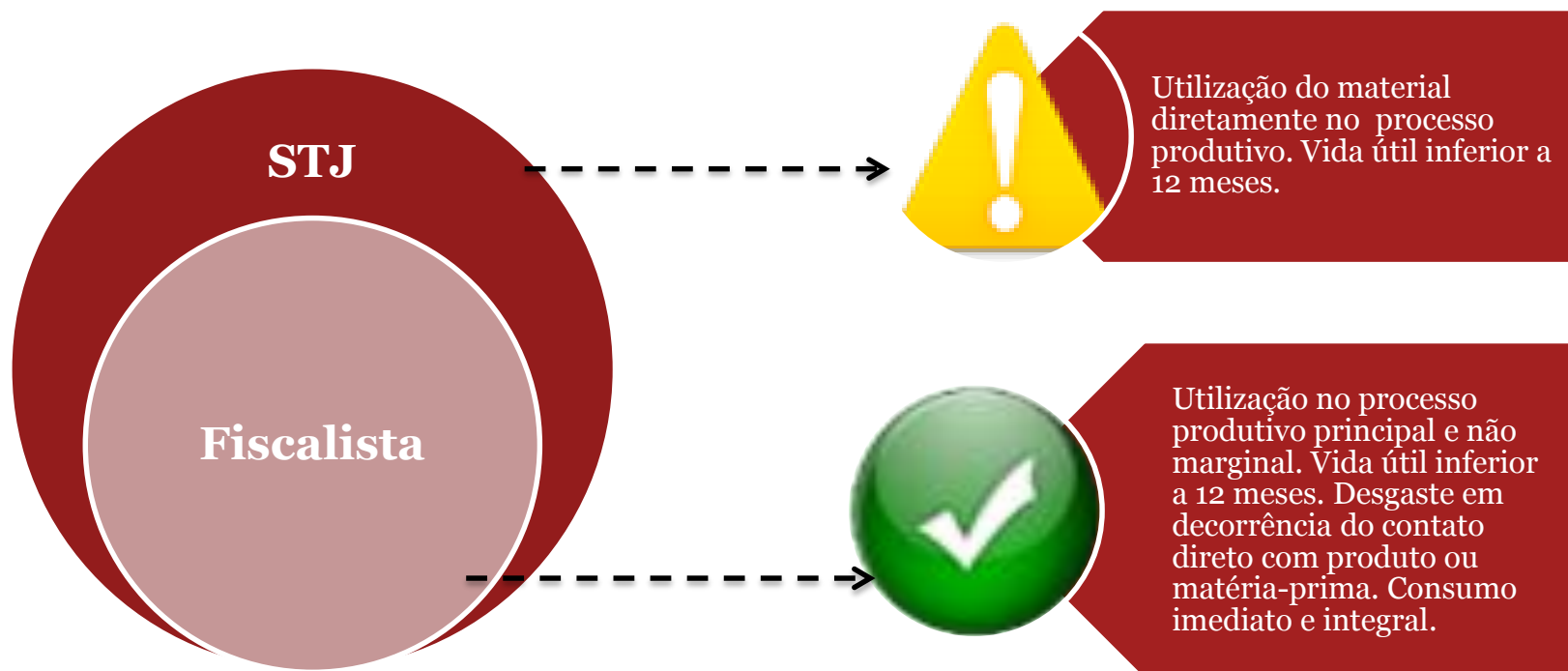
Materiais Intermediários no conceito recente do STJ:

- ✓ Placa Molde / lixa
- ✓ Chapas de Proteção
- ✓ Refratário
- ✓ Combustíveis / gases
- ✓ Lubrificantes / pneus
- ✓ Graxa / brocas
- ✓ Eletrodos
- ✓ Fluidos / químicos



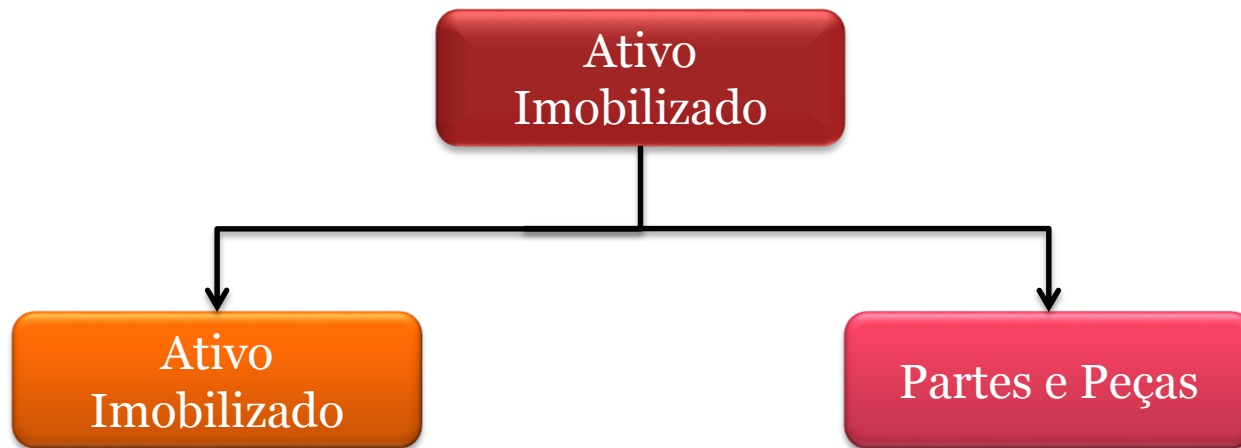
Classificação fiscal dos itens (cont.)

c) Resumo - Material Intermediário

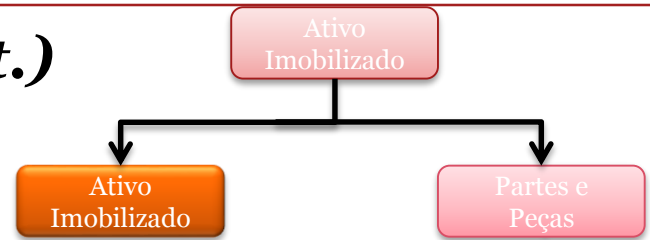


Classificação fiscal dos itens (cont.)

2) Ativo Imobilizado – Classificação Fiscal ‘3’



Classificação fiscal dos itens (cont.)



a) Ativo Imobilizado

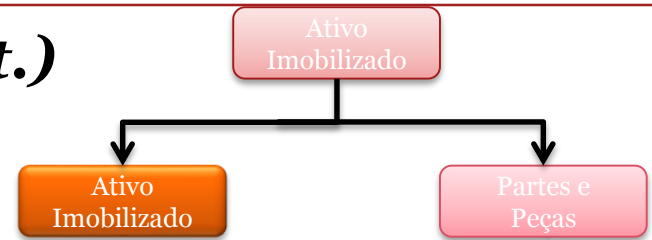
Tendo em vista as definições trazidas pela legislação pertinente e pelas normas contábeis brasileiras, deve ser registrado como ativo imobilizado todos aqueles bens, avaliados e reconhecidos pelo custo de aquisição, que serão utilizados por mais de um exercício-social, destinados à realização e desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica, e que tenham capacidade de gerar benefícios econômicos futuros em função de seu uso.

Para fins de apropriação de crédito os requisitos impostos pela lei são (Lei Complementar n. 87/96, legislações estaduais, e Pronunciamento Técnico CPC 27):

- ✓ Ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte (produção ou fornecimento de bens ou serviços);
- ✓ Ter vida útil superior a 12 meses (utilização por mais de um exercício financeiro);
- ✓ A limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;
- ✓ Não integrar o produto final, exceto se de forma residual;
- ✓ Ser contabilizado como ativo imobilizado.

ATENÇÃO: art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda. Limite atual de R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) – art. 2.º da Lei 12.973/2014

Classificação fiscal dos itens (cont.)



Exemplos de estruturas classificáveis no Ativo Imobilizado:

A aquisição dos equipamentos completos e estruturas produtivas duradouras, quando de sua entrada pela primeira vez, são adquiridos como ativo imobilizado:



Limitação pelos Estados a equipamentos, não se incluindo estruturas suporte e itens destinados à construção civil.

Classificação fiscal dos itens (cont.)

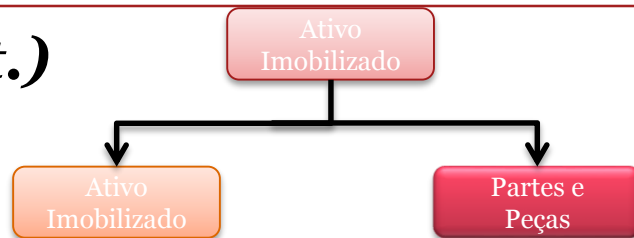
b) Partes e Peças de Ativo Imobilizado

A legislação mencionada acima também dispõe sobre o crédito de partes e peças de ativo imobilizado (sobressalentes), desde que cumpridos os requisitos a seguir (Decisão Normativa CAT - SP n. 20/2000):

- ✓ A substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil do equipamento prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses;
- ✓ Aumento da eficiência ou produtividade;
- ✓ As partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

Diante do exposto, pode-se concluir que serão registrados, para fins do ICMS, como ativo permanente os bens que possuírem vida útil superior a 12 meses e forem utilizados no processo produtivo da Empresa. Por outro lado, as partes e peças sobressalentes de ativo imobilizado serão igualmente registradas como ativo imobilizado desde que comprovado que a substituição das partes resultou em um aumento da vida útil do bem que a compõe, por, no mínimo, 12 meses, ou no aumento da produção ou eficiência do equipamento.

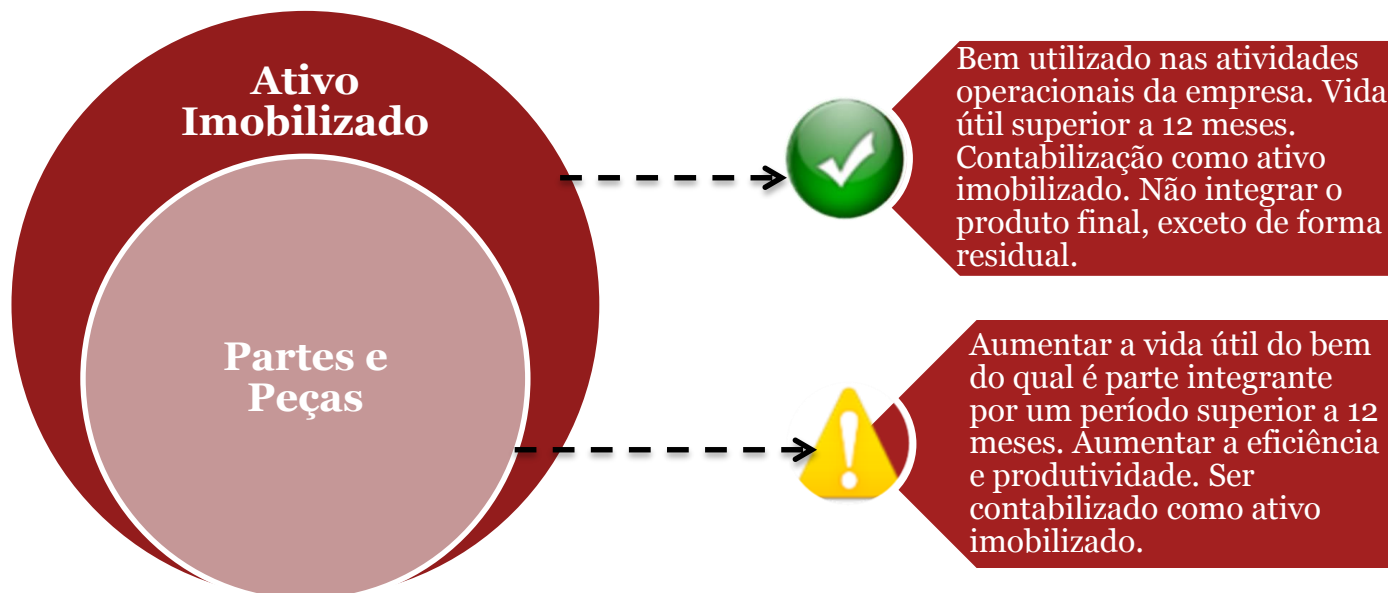
Sugestão: Caso não seja possível definir, no momento da aquisição da mercadoria, se determinado material sobressalente pode ser fiscalmente classificado como ativo imobilizado, deve ser realizado um **laudo técnico** a fim de confirmar se aquele material aumenta a vida útil do ativo imobilizado do qual é parte integrante por um período superior a 12 meses ou aumente a eficiência e produtividade do equipamento.



Classificação fiscal dos itens (cont.)

Resumo – Ativo Imobilizado

Requisitos previstos na legislação fiscal para aproveitamento dos créditos como ativo imobilizado ou partes e peças:



Classificação fiscal dos itens (cont.)

3) Uso e consumo – Classificação Fiscal ‘2’

São bens de uso ou consumo os itens utilizados pelo contribuinte em seu estabelecimento, na manutenção, conservação ou substituição de outros, **sem nenhuma participação no processo de industrialização ou comercialização do adquirente.**

Portanto, podem ser considerados bens de uso e consumo, o material de escritório e os produtos de limpeza, por exemplo, uma vez que tais produtos não estão diretamente ligados ao processo produtivo da empresa.

A classificação “uso e consumo” é **residual**. Ou seja, todos os materiais que não foram enquadrados como industrialização ou ativo imobilizado, devem ser classificados como uso e consumo.

Apesar da inovação legislativa trazida pela Lei Kandir autorizando a apropriação de créditos sobre a aquisição desses itens, desde a sua edição essa possibilidade vem sendo sucessivamente postergada e atualmente somente a partir de janeiro de 2020 o crédito seria possível.

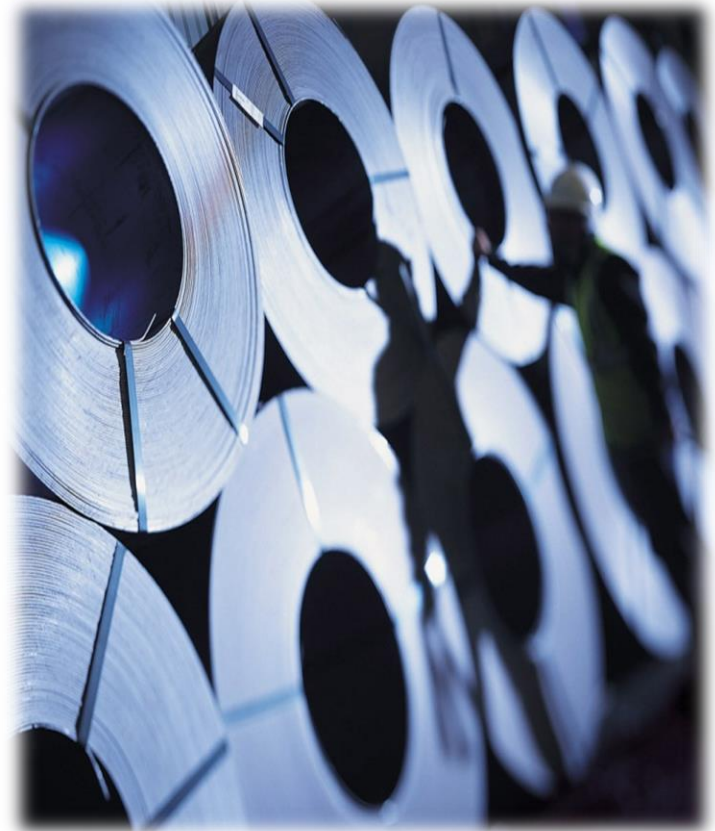


Questionamentos importantes para a classificação dos itens



Questionamentos importantes para a classificação dos itens

- Onde o material é utilizado/aplicado?
- O item tem contato com a matéria prima/produto?
- O item sofre desgaste em função do contato com a matéria prima/produto?
- Qual o período de substituição do item?
Inferior a 12 meses?
- O item é parte ou peça de equipamento?
- O item aumenta a vida útil do bem em que faz parte por período superior a 12 meses?
- O item desenvolve alguma ação particularizada/específica no processo produtivo?(Considerado essencial no processo?)



Posicionamento do STF



Posicionamento do STF

- ✓ Julgados com aparente posição restritiva (material intermediário e ativo imobilizado);

- ✓ Fatos ocorridos anteriormente à vigência da LC n. 87/1996
 1. Agravo de Instrumento n. 663.693/SP – Min. Marco Aurélio
 2. REEx n.390.470/SP – Min. Dias Toffoli
 3. Ag. Reg. no Rex n. 540.588 – Min. Dias Toffoli

- ✓ Não conhecimento dos REs por envolver matéria infraconstitucional e reexame de conjunto fático-probatório

- ✓ Súmula 279 do STF
 1. Ag. Reg. no AI n. 460.139-2/MG – Min. Carlos Velloso
 2. Ag. Reg. no AI n. 487.301-5/SP – Min. Gilmar Mendes
 3. Ag. no Rex n. 216.200-1/MG – Min. Nelson Jobim

Obrigado!

Daniel Dix Carneiro
daniel.dix@br.pwc.com
Tel: (21) 3232 6057

