

Opinião: O ICMS sobre os bens empregados no processo produtivo

O imposto incidente em operações de circulação de mercadorias (ICMS) é tributo de grande relevância no sistema jurídico brasileiro. Trata-se de um imposto que pode gerar o chamado "efeito cascata", onerando o mesmo bem em sucessivas etapas produtivas, numa cadeia plurifásica. Com o objetivo de evitar esse fenômeno, o artigo 155, §2º, I, da CRFB/1988 estabeleceu que o ICMS deverá ser *"não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro*



Ao disciplinar a não cumulatividade, a Lei Kandir (Lei

Complementar n. 87/1996), em seu artigo 20, permitiu a tomada de créditos das mercadorias destinadas à revenda e dos bens adquiridos destinados *"ao seu uso ou consumo ou ativo permanente"*. Ao fazê-lo, alinhou-se ao formato normalmente praticado nos tributos sobre o valor adicionado, permitindo o aproveitamento de créditos sobre aqueles embutidos nos bens adquiridos para a produção, que concorrem como custos na formação de seu preço para o consumidor final.

Isso significa que se deixou de lado a noção de que os créditos seriam somente decorrentes dos bens que se integram fisicamente ao produto, em favor de uma concepção mais abrangente, autorizando-se, inclusive, a possibilidade de apurá-los sobre itens relativos aos bens de consumo empregados no estabelecimento e à depreciação de seu ativo imobilizado com o decurso do tempo. A exigência de integração do insumo ao produto final para o aproveitamento de créditos tributários incidentes sobre sua aquisição não consta da Constituição ou da lei complementar.

Ocorre que o legislador complementar vem reiteradamente postergando a possibilidade de aproveitamento amplo desses créditos. Foi o que fez a Lei Complementar nº 171/2019, que, seguindo uma lógica que se arrasta desde a edição da Lei Kandir, estabeleceu, no inciso I de seu artigo 33, que os créditos somente poderão ser aproveitados a partir de 1º de janeiro de 2033 [\[1\]](#). Assim, adquire grande relevo fixar critérios para determinar se um produto que comparece no processo de agregação de valor é um "bem de uso e consumo", inviabilizando o creditamento de seu ônus tributário, ou se, apesar de não se integrar a ele, é consumido no processo produtivo, gerando créditos por guardar vínculo direto de indispensabilidade à produção da mercadoria final.

Considerando-se a dificuldade de delimitação do conteúdo semântico do material de uso e consumo e dos produtos que participam do processo produtivo, mas não integram o produto final, é oportuno reforçar algumas concepções gerais, realçando os aspectos mais relevantes, à luz do problema proposto, qual seja, o da possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS incidentes sobre sua aquisição para emprego em processo de produção industrial.

Nesse cenário, uma categoria de grande relevância é a dos "produtos intermediários", que integram fisicamente o produto final sem, no entanto, perder suas características intrínsecas. Tem-se, por exemplo, que um pneu que é acoplado a uma bicicleta seria um produto intermediário, porquanto integra o produto final (bicicleta) sem perder sua própria característica (como pneu). Os insumos diretos que compõem o pneu, como a borracha, o aço, o nylon, também fazem parte dessa categoria. Nesse sentido, *grosso modo*, poder-se-ia traçar uma correlação entre a matéria-prima como proveniente da natureza e o produto intermediário, como o próprio nome sugere, como já resultante de etapa produtiva prévia (via de regra, igualmente sujeita ao imposto). O ICMS incidente sobre esses insumos pode — e sobre isso inexistem grandes controvérsias — ser aproveitado como crédito.

Outros insumos empregados no processo produtivo são os "materiais secundários" ou "produtos secundários". Trata-se dos componentes indispensáveis à elaboração do produto final, nela se consumindo sem, contudo, o integrarem fisicamente. Conforme orientação do Conselho de Contribuintes do Estado de São Paulo na Consulta Tributária nº 386/2006, poder-se-iam citar como exemplo os componentes químicos utilizados no processo de purificação de metais que são posteriormente descartados junto às impurezas como escória. Em virtude de sua indispensabilidade, são os "insumos diretos". Todavia, na medida em que não integram o produto final, adquirem proximidade conceitual aos chamados "bens de uso e consumo", a que o artigo 20 da LC nº 87/1996 alude.

Os bens de uso e consumo são, no entendimento do Fisco paulista, aqueles que não se consomem integral e imediatamente no processo produtivo, apenas sofrendo desgaste pelo uso com o decurso do tempo. É o caso dos materiais empregados na limpeza do estabelecimento industrial, sobre os quais incide o ICMS. Por certo, são consumidos durante o exercício da atividade empresarial, naquilo que servem à conservação do estabelecimento e a eventuais exigências sanitárias/regulatórias, mas guardam relação indireta com o produto final em específico.

A última categoria que se reputa necessário considerar é a do "ativo fixo ou imobilizado", igualmente referido pela regra geral de não cumulatividade da Lei Kandir. Tratam-se dos bens do estabelecimento que possibilitam o exercício da atividade empresarial sem sofrer movimentação constante, como o maquinário e as instalações físicas da empresa, por exemplo.

Feita essa breve, porém necessária, digressão, volta-se ao problema. Quais dessas categorias de insumos (diretos ou indiretos) geram ao adquirente que os empregará em processo industrial o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS sobre eles incidentes? A falta de clareza conceitual a respeito dos termos acima elucidados pode ser responsabilizada pela grande confusão que permeia o tema na jurisprudência brasileira e nas orientações fazendárias.

No âmbito dos tribunais, a questão permanece embaralhada, sendo possível identificar precedentes para todos os gostos [2]. No Supremo Tribunal Federal, porém, tem prevalecido a orientação de que, mesmo após o advento da Lei Kandir, os "produtos intermediários" se mantiveram sob a égide da chamada "teoria do crédito físico". Assim, só poderiam ser aproveitados esses créditos de ICMS se esses produtos se consumissem integral e imediatamente no processo produtivo, integrando o produto final [3]. A lógica que subjaz a esse entendimento seria a de que, nas outras ocasiões, o estabelecimento figuraria como consumidor final do produto, razão pela qual lhe seria defeso o aproveitamento de créditos de ICMS [4].

Também é esse o entendimento que adotou o Tribunal de Justiça de Santa Catarina, por ocasião do julgamento do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas 0045417-78.2011.8.24.0023/50000 (Tema 10/TJSC), ao fixar a tese de que *"o creditamento do ICMS incidente sobre a aquisição de produtos intermediários empregados no processo produtivo, na vigência da Lei Complementar nº 87/1996, depende da comprovação de seu consumo imediato e integral, além de sua integração física ao produto final"*. Ter-se-ia, assim, que apenas os produtos intermediários — aqueles que integram o produto, em oposição aos materiais secundários — gerariam direito a crédito de ICMS ao estabelecimento adquirente.

Interessa sublinhar as considerações feitas pelo desembargador Luiz Fernando Boller, por ocasião daquele julgamento, no sentido de que, *"embora esta implementação meramente formal do crédito financeiro mereça um sem fim de críticas, é fato que tanto a legislação tributária em vigência, quanto a jurisprudência das Cortes Superiores, são relutantes em abandonar a teoria do crédito físico, continuando a autorizar a compensação somente quanto ao ICMS incidente sobre a aquisição de matéria-prima que integra o resultado do processo industrial"*. Segundo essa linha de raciocínio, os materiais secundários que são consumidos diretamente no processo produtivo, ao qual são indispensáveis, mas que não se integram ao produto final, não geram direito a aproveitamento de créditos de ICMS.

Essa não parece ser a melhor compreensão sobre a matéria, especialmente se considerarmos a vocação da não cumulatividade em nosso sistema jurídico-tributário. Vejamos com atenção o raciocínio empregado pelos tribunais: para que os insumos sejam passíveis de creditamento, é necessário que ocorra o *"consumo imediato e integral, além de sua integração física ao produto final"*. Note-se que ou o bem é consumido no processo produtivo ou ele integra o produto acabado. A exigência de integração física ao produto final, que exclui a possibilidade de creditamento do ICMS incidente em materiais secundários empregados no processo produtivo, além de ser contraditória — porquanto, se o bem foi consumido, não pode integrar o produto —, o onera excessivamente e vai de encontro ao racional por trás do artigo 33, II, "b", da LC nº 87/1996, que prevê que a energia elétrica (especificamente aquela parcela consumida no processo de industrialização, cujo emprego se demonstrou *diretamente* indispensável ao processo de agregação de valor, e não a energia elétrica consumida na condução das demais atividades desenvolvidas pela empresa) viabiliza os créditos de ICMS, na medida em que jamais vem a ser "integrada" ao produto final.

Esse expediente de percorrer os textos buscando notas de conformidade é de extrema valia para o conhecimento dogmático, até porque, lembra Paulo de Barros Carvalho, a lei representa o texto em sua dimensão de veículo de prescrição jurídica, pertencendo, assim, à plataforma da expressão dos textos prescritivos que constituem a base empírica do conhecimento do direito posto [5]. Vê-se, assim, que em ~~nemum momento o legislador quis restringir a possibilidade de os bens indispensáveis e relacionados ao processo produtivo~~

— categoria que não compreende os bens de uso e consumo —, ou seja, aqueles diretamente associados à concepção do produto final, viabilizarem o direito ao creditamento.

Esse raciocínio foi adotado recentemente pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do Agravo Interno no Recurso Especial nº 1800817/SP, publicado em 20 de agosto deste ano. Trata-se de julgamento sobre ICMS incidente no serviço de transporte rodoviário de cargas, em que o contribuinte buscou o reconhecimento do direito de apurar créditos sobre "*pneus novos e usados, lonas de freio, filtros de ar, filtros de óleo, filtros de combustível e óleo lubrificante*". Embora a questão não seja inerente ao processo de transformação industrial, o ministro Gurgel de Faria, relator do caso, consignou que "*a forma (integrante ou não do produto final) e o tempo de duração (imediato ou prolongado) do consumo do produto intermediário no exercício da atividade empresarial não mais infirmam o direito ao creditamento do ICMS*". Adquire foro de relevância, portanto, identificar se o produto é indispensável para a matriz produtiva, sendo dispensado o requisito de integração ao produto final.

É precisamente sobre essa perspectiva que o tema deve ser entendido. Parece-nos mais adequado, portanto, o entendimento segundo o qual os três requisitos necessários para o aproveitamento de créditos de ICMS incidentes nos insumos empregados na produção seriam a indispensabilidade, a mensurabilidade e o vínculo direto com o produto final, ainda que não se acople fisicamente. Logo se vê que o exemplo da energia elétrica se amolda a essas exigências, na medida em que gera créditos quando é indispensável para a produção do produto, com o qual guarda vínculo direto, podendo ser calculado o valor de ICMS incidente na energia despendida no processo.

Em linhas gerais, a despeito da disciplina conferida ao regime da não cumulatividade do ICMS pela Lei Kandir, a jurisprudência permanece dividida sobre a exigência de que os produtos sejam integrados ao produto final para que o tributo sobre ele incidente possa ser creditado pelo estabelecimento industrial. Sob esse aspecto, a reticência em conferir a abrangência do aproveitamento de créditos, que é ínsita ao regime não cumulativo: 1) produz o indesejável "efeito cascata"; 2) induz à verticalização dos processos produtivos; 3) onera as cadeias produtivas com a cobrança difusa de exações; 4) incrementa o custo de conformidade, pois obriga o contribuinte a utilizar parâmetros subjetivos e complexos; e 5) representa mais um foco de contencioso entre os Fiscos estaduais e os contribuintes. Tudo, note-se, em detrimento da indústria nacional e do consumidor final.

[1] Sobre este tema, recentemente o Supremo Tribunal Federal fixou a Tese de Repercussão Geral de Tema 346 a respeito do tema: "Não viola o princípio da não cumulatividade (artigo 155, §2º, incisos I e XII, alínea c, da CF/1988) lei complementar que prorroga a compensação de créditos de ICMS relativos a bens adquiridos para uso e consumo no próprio estabelecimento do contribuinte" (RE 601967, relator(a): MARCO AURÉLIO, relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL — MÉRITO DJe-221 DIVULG 03-09-2020 PUBLIC 04-09-2020).

[2] Cita-se, a título de exemplo, AgInt no REsp nº 1486991/MT, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, j. 27/04/2017, p. 21/06/2017, que reconhece o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS "referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial" e o REsp nº 1.645.827/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, j. 21/03/2017, p. 27/04/2017, julgado pela Corte no mesmo ano e restringindo

significativamente a possibilidade de aproveitamento de créditos desses produtos, asseverando: "far-se-ia fundamental a sua integração ao produto final, ou seja, consumidos no processo de forma imediata e integral".

[3] STF, RE 689001 AgR, relator ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, j. 06/02/2018.

[4] Cf. STF, RE n. 503.877 AgR, relator ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, j. 01/06/2010, p. 06/08/2010.

[5] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 1.

Date Created

05/12/2021