

Costa Pires: Créditos de ICMS sobre produtos intermediários

01/12/2022

O ICMS é imposto tipicamente não-cumulativo (artigo 155, parágrafo 2º, I da CF/1988 e artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/1996) e sua apuração, salvo circunstâncias específicas, obedece ao regime de conta gráfica. A despeito de sua criação (como ICM) há mais de 50 anos, com expressa previsão de abatimento do montante cobrado nas operações anteriores (EC nº 18/1965, artigo 12, parágrafo 2º), subsistem inúmeros litígios entre contribuintes e fiscos estaduais, com relação às hipóteses em que é permitido o crédito do imposto incidente na aquisição de mercadorias ou de serviços utilizados no processo produtivo.



O tema é recorrente nos tribunais e espera-se, para

breve, a definição de ao menos um dos aspectos envolvidos, no âmbito da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ, EResp 1.723.889, não obstante recentemente retirado de pauta, para melhor exame de alegação no sentido de que o crédito tributário objeto da demanda estaria extinto).

O ponto nodal da discussão situa-se na definição de insumo, em especial verificar se, para qualificar-se como tal e ensejar o direito ao crédito, o item adquirido precisa ou não ser agregado fisicamente ao produto final e/ou consumido de imediato e integralmente no processo produtivo.

A esse respeito, sequer os Estados possuem orientação uniforme. Em regra, prevalece o entendimento de que, se não houver agregação física ao produto final ou consumo imediato/integral, o item caracteriza-se como material de uso e consumo, cujo direito ao crédito tem sido sucessivamente postergado e atualmente está previsto apenas para 2033 (Lei Complementar nº 171/2019).

Em São Paulo, por exemplo, a definição de insumo encontra-se regulamentada há quase 20 anos na Decisão Normativa CAT nº 1/2001 (que também trata da definição de ativo permanente e bens de uso/consumo). Consta a assertiva de que insumos são os itens "*consumidos no*

processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização" (item 3.1.). Na prática, no entanto, o entendimento que tem prevalecido na Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas é no sentido da exigência que o consumo ocorra de modo imediato e integral, sob pena de o bem ser caracterizado como de uso ou consumo [1]. Os tribunais administrativos de Minas Gerais e do Rio de Janeiro possuem entendimento semelhante ou até mesmo mais gravoso [2].

No STJ — foro mais adequado para a definição dessa questão, situada majoritariamente no âmbito infraconstitucional —, há decisões conflitantes sobre o tema.

A 1ª Turma tem decisões no sentido de que *"após o advento da LC 87/96, é possível o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa"* [3], reconhecendo-se que *"as mercadorias adquiridas como insumos ou produtos intermediários utilizados na consecução da atividade-fim da empresa afasta a sua classificação como de uso e consumo do estabelecimento"* [4], ainda que *"consumidos ou desgastados gradativamente"* [5], sendo irrelevante *"a forma (integrante ou não do produto final) e o tempo de duração (imediato ou prolongado)"* [6].

A 2ª Turma, de modo contrário, tem decisões no sentido de que *"somente exsurge o direito ao creditamento do ICMS quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, na forma do §1º do artigo 20 da Lei Complementar 87/1996"* [7]. Outros julgados vão além e exigem que os itens adquiridos *"sejam incorporados ao produto final, de forma a modificar a maneira como esse se apresenta"* [8]. Outros, ainda, comungam a linha de que é necessária *"sua integração ao produto final, ou seja, consumidos no processo de forma imediata e integral"* [9]. Há, também, decisões na linha de que, para ser considerado *"consumido no processo de industrialização"*, deva ser atendido o requisito da essencialidade [10]. A distinção do que é ou não essencial é casuística. Já se decidiu, por exemplo, que os sacos e os filmes plásticos utilizados pelos supermercados para o fornecimento de produtos perecíveis ensejam o creditamento, enquanto as sacolas e bandejas em geral, não [11].

É nesse contexto que assume relevância a decisão proferida pela 1ª Seção do próprio STJ em matéria de creditamento de PIS e Cofins na aquisição de insumos, adotada no recurso repetitivo nº 1.221.170 [12], na qual foram definidos os conceitos de *essencialidade* e *relevância* como critérios delimitadores do direito ao crédito [13].

Na ocasião, foi fixada a tese de que *"o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item — bem ou serviço — para o desempenho da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte"*. A essencialidade diz respeito aos bens que *"se retirados (do processo produtivo) impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto"*, enquanto a relevância significa que o item *"embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção"*.

Se, de um lado, é evidente que os regimes não-cumulativos do PIS/Cofins e do ICMS possuem características que lhe são singulares e não se confundem, sendo regulados por legislações próprias e com técnicas diversas de eliminação da não cumulatividade, de outro, não é menos certo que o precedente repetitivo da 1ª Seção em matéria de PIS/Cofins pode ter parte de seus efeitos irradiados para outra situação em que a *questio iuris* tiver o mesmo substrato fático-jurídico. Isso se põe especialmente quanto à discussão acerca do item intermediário como parte do processo produtivo.

A despeito da não utilização do termo *insumo* na Lei Complementar nº 87/1996, as discussões sobre o creditamento do ICMS na aquisição de bens intermediários giram quase exclusivamente em torno de sua definição. Basta ler os acórdãos sobre o tema e os entendimentos firmados no âmbito da Secretaria de Fazenda de cada Estado. Afere-se em que medida um item intermediário participa do processo produtivo e se ele pode, em função de suas características, qualificar-se como insumo para fins de creditamento, ou se melhor se qualifica como material de uso/consumo.

Insumo é uma qualidade do bem ou serviço diante de sua inserção no processo produtivo. Evidentemente que essa qualidade não se modifica em razão da natureza da demanda em que se pleiteia o crédito ou do tributo envolvido. Se a *essencialidade* e a *relevância* qualificam um item intermediário como *insumo*, a ele se aplicam todas as consequências jurídicas advindas. É daí que surge plenamente viável a aplicação, com relação ao ICMS, dos critérios delimitadores de insumo fixados para o PIS/COFINS, a fim de manter a jurisprudência *estável, íntegra e coerente* (artigo 926 do CPC), no âmbito daquele tribunal (STJ).

De outro lado, muito embora no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF) encontrem-se precedentes de Turma na linha de que "*a aquisição de produtos intermediários aplicados no processo produto que não integram fisicamente o produto final não gera direito ao crédito de ICMS, uma vez que a adquirente, nesse caso, mostra-se como consumidora final*" [14], outros são no sentido de que "*a discussão referente ao creditamento de ICMS por incorporação de bens ao processo industrial na condição de produto intermediário revela-se adstrita ao âmbito infraconstitucional o princípio constitucionalidade da não-cumulatividade*" [15].

Tudo isso reafirma a necessidade de a 1ª Seção do STJ definir se os materiais intermediários de produção geram créditos de ICMS, considerando, inclusive, o entendimento já adotado para fins de creditamento de PIS/Cofins.

[1] Processo DRT-12 4008292-1, J: 05/08/2021.

[2] Em Minas Gerais, há decisões na linha de rejeitar o crédito se os produtos forem "*consumidos em linha marginal à de produção*". (PTA/AI 01.000258225-17, Acórdão 21.312/17/2ª, J: 01/02/2017), entendendo ainda "*que o fato de determinado produto ser utilizado na consecução da atividade econômica do contribuinte não assegura sua classificação como produto intermediário (...)*". (PTA/AI 01.000643081-28, Acórdão 22.683/17/3ª, J: 03/10/2017). No Rio de Janeiro, o Conselho Pleno do Conselho de Contribuintes tem decisões na



linha de que *"para que um produto seja classificado como insumo no processo industrial, faz-se mister (...) não somente que integre o produto final ou seja consumido imediata e integralmente no processo, mas, concomitantemente, que atue de modo intrínseco na industrialização"*. (Recurso 72.046, Acórdão 10.009, J: 08/01/2020).

[3] AgInt nos EDcl no ARESP n. 1.554.169, ministro Benedito Gonçalves, J: 06/12/2021.

[4] AgInt no RESP n. 1.742.294, ministro conv. Manoel Erhardt, J: 21/02/2022. No mesmo sentido: AgInt no EDcl no ARESP nº 471.109, ministro Napoleão Nunes Maia Filho, J: 03/12/2020.

[5] AgInt nos EDcl no ARESP nº 1.394.400, ministro Gurgel de Faria, J: 24/10/2021.

[6] AgInt no RESP nº 1.800.817, ministro Gurgel de Faria, J: 16/08/2021.

[7] RESP nº 1.808.979, ministro Herman Benjamin, J: 11/06/2019.

[8] AgInt no AREsp nº 1.631.502, ministro Mauro Campbell Marques, J: 10/08/2020.

[9] EDcl no AgInt no ARESP nº 991.299, ministro Francisco Falcão, J: 04/12/2018.

[10] AgInt no AgInt no AREsp n. 1.088.027, ministro Francisco Falcão, J: 10/08/2020.

[11] RESP n. 1.830.894, ministro Benedito Gonçalves, J: 03/03/2020.

[12] Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, J: 22/02/2018.

[13] A matéria foi examinada pelo STF (Tema 756) que, de seu turno, entendeu que a definição do que possa ser considerado como insumo situa-se no âmbito infraconstitucional.

[14] RE nº 503.877 AgR, ministro Ricardo Lewandowski, J: 01/06/2010

[15] ARE nº 1.140.831 AgR, ministro Edson Fachin, J: 06/09/2019. No mesmo sentido: RE nº 1.393.954, ministro Ricardo Lewandowski, J: 30/08/2022, ARE nº 1.275.001, ministro Dias Toffoli, J: 24/07/2020 e ARE nº 1.007.249, ministro Dias Toffoli, J: 27/04/2017.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2022-dez-01/costa-pires-creditos-icms-produtos-intermediarios/>