

**Fundação Getúlio Vargas
Direito São Paulo**

Mestrado Profissional

Direito Tributário Turma 5 (2017)

O ICMS e os Processos Produtivos:

equivocos na caracterização de materiais de uso e consumo

Frederico de Mello e Faro da Cunha

Projeto de dissertação de mestrado apresentado
ao Mestrado Profissional da FGV Direito SP.
Orientador: Professor Flavio Rubinstein

São Paulo, 2017

1. Delimitação do tema e escopo do trabalho

Nos termos do artigo 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal, e de Comunicação – ICMS, será 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 Estado ou pelo Distrito Federal.

Complementando os critérios que definem as hipóteses relacionadas com a consagrada norma da não-cumulatividade, tão aceita pela doutrina – e por muitos considerada como princípio –, encontramos na alínea b, do inciso II, do §2º, do artigo 155, da Constituição Federal de 1988, as duas únicas exceções que anulam o crédito do ICMS relativo às operações anteriores: hipóteses de isenção ou não-incidência.

Definidas as regras e hipóteses da norma da não-cumulatividade, determinou a Constituição Federal de 1988, na alínea “c”, do inciso XII, do §2º, do seu artigo 155, caber à lei complementar disciplinar o regime de compensação do ICMS, ou seja, traçar os critérios consequentes da aplicação da referida norma.

Naquela oportunidade, foi editado o Convênio ICM 66/88, norma provisória com força de lei complementar (artigo 34, §8º, da Constituição Federal de 1988¹), que regulamentou em âmbito nacional o ICMS, cujo artigo 31 assim estabelecia:

¹ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. (...)

§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

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

(...)

II – a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento;

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;”

Fundamentada na clareza desta legislação, que privilegiou o “crédito físico” do ICMS, a jurisprudência administrativa e judicial se firmou no sentido de que somente seriam passíveis de creditamento de ICMS os insumos e materiais intermediários que se integrassem ao produto final, ou fossem totalmente consumidos no processo produtivo.

Com o advento da Lei Complementar nº 87/96, iniciou-se um grande debate sobre este tema, pois essa nova legislação, ao definir os critérios consequentes da norma da não-cumulatividade, passou a consagrar um amplo direito ao crédito do ICMS.

Logo de início, a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 19, que textualmente reproduz o teor do artigo 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, valida a norma da não-cumulatividade.

Mais adiante, o acima mencionado amplo direito ao crédito do ICMS, pode ser encontrado nos exatos termos do *caput* do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96:

“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.”

Inexistindo quaisquer restrições ao creditamento do ICMS, o dispositivo acima se enquadra, em uma primeira análise, como regra de “crédito financeiro puro”. Basta que o ICMS tenha sido cobrado em etapa anterior, e que a mercadoria – real ou simbólica – ingresse no estabelecimento, que estará garantido o direito ao crédito do ICMS. Esse parece ser o verdadeiro sentido da norma da não-cumulatividade estabelecida pela Lei Complementar nº 87/96, que escolheu como modelo de compensação o amplo direito de crédito.

Às vedações ao crédito de ICMS (operações isentas e não-tributadas), expressas na Constituição Federal de 1988 e ratificadas na Lei Complementar nº 87/96, adicionou o legislador a impossibilidade de creditamento quando as entradas estejam relacionadas com mercadorias ou serviços “alheios à atividade do estabelecimento”. Vejamos os §§1º e 3º, do artigo 20, da Lei Complementar nº 87/96:

“(…)

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(…)

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.” – grifos nossos

Portanto, nesse cenário, toda e qualquer mercadoria adquirida pelo contribuinte – inclusive material de uso e consumo -, desde que não seja utilizada em atividades alheias às realizadas pelo seu estabelecimento, e não esteja relacionada com operações isentas ou não tributadas, dará direito ao respectivo crédito de ICMS.

Essa é a regra geral da norma da não-cumulatividade estabelecida pela Lei Complementar nº 87/96.

Encontramos restrição à aplicação da regra geral da norma da não-cumulatividade no artigo 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, que expressamente adiou a possibilidade de creditamento do ICMS em relação a determinadas mercadorias, como aquelas destinadas ao uso e consumo do estabelecimento:

“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;”
(Redação dada pela Lei Complementar nº 138, de 2010)*

Sem adentrar ao mérito da discussão acerca da eterna postergação do direito ao crédito do ICMS relativo aos materiais de uso e consumo (afinal, a regra transitória original era para vigorar por 14 meses, e após as sucessivas prorrogações legislativas, estará em vigor por mais de 23 anos, até 31.12.2019), que não será objeto deste trabalho, se faz necessário analisar conjuntamente a regra geral da norma da não-cumulatividade (artigo 20 e parágrafos, da Lei Complementar nº 87/96) e a sua restrição (artigo 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96).

Essa análise conjunta (e sequencial) desses dois artigos da Lei Complementar nº 87/96, nos leva às seguintes conclusões:

- (i) sempre que a mercadoria não for alheia à atividade exercida pelo estabelecimento do contribuinte, bem como não seja objeto de operações isentas ou não-tributadas, legítimo será o crédito de ICMS;
- (ii) sempre que a mercadoria se destinar a integração ou consumo em processo de industrialização, legítimo será o crédito de ICMS; e,
- (iii) sempre que se tratar de materiais de uso e consumo, que não façam parte do processo produtivo, estará postergado para 01.01.2020 o direito ao crédito de ICMS.

Resta bastante claro que, na Lei Complementar nº 87/96, se a mercadoria ou material intermediário não for alheio à atividade do contribuinte, e de alguma forma participar do seu processo produtivo, legítimo será o creditamento do ICMS pela sua aquisição. Não há que se falar em “crédito físico”; não há previsão na norma complementar acerca da necessidade de integração da mercadoria adquirida ao produto final, ou seu consumo integral ao término do processo produtivo.

É neste ponto que pretendo focar o presente trabalho, que tem por objetivo analisar os acórdãos de diversos tribunais administrativos estaduais do país que, ao longo dos últimos 20 anos, na vigência da Lei Complementar nº 87/96, sistematicamente ratificam as autuações fiscais que glosam os créditos de ICMS relativamente às mercadorias adquiridas e utilizadas em processos produtivos, que são consideradas como sendo material de uso e consumo.

Em regra, os fiscos estaduais continuam admitindo somente o “crédito físico”, e reconhecem a legitimidade do creditamento do ICMS nestas aquisições apenas e tão somente quando a mercadoria é incorporada ao produto final produzido, ou, no mínimo, tenha contato com este produto final e seja consumida integralmente até o término do processo produtivo.

Por seu turno, embora ainda tenha posicionamentos divergentes, em alguns acórdãos recentes o Superior Tribunal de Justiça considera legítimo todo e qualquer crédito do ICMS, desde que a mercadoria adquirida não seja alheia à atividade exercida pelo contribuinte, interpretando com fidelidade as disposições da Lei Complementar nº 87/96.

Feita a análise dos acórdãos administrativos e judiciais sobre o tema, das legislações dos diversos Estados, que em regra seguem as disposições da Lei Complementar nº 87/96, pretende-se responder se os critérios acima são legítimos para definir a possibilidade de creditamento do ICMS.

2. Formato do trabalho

O trabalho demonstrará, de início, o resultado da pesquisa de inúmeras decisões proferidas nos órgãos administrativos de julgamento de diversos Estados da Federação e do Distrito Federal, com a análise das respectivas fundamentações para manter - ou cancelar - a glosa dos créditos de ICMS relativamente a mercadorias utilizadas em processos produtivos, que foram consideradas como sendo materiais de uso e consumo (alerto, desde já, que alguns Estados possuem pouco grau de transparência, e não disponibilizam decisões administrativas de seus órgãos julgadores).

Da mesma forma, serão analisados acórdãos judiciais sobre o tema, em especial os acórdãos do Superior Tribunal de Justiça, muitos validando o “crédito físico” do ICMS, outros validando o creditamento do ICMS nos exatos termos da Lei Complementar nº 87/96.

A pesquisa de acórdãos judiciais e administrativos será relativa a autuações lavradas na vigência da Lei Complementar nº 87/96.

Além das demonstrações das pesquisas realizadas, serão analisadas as normas constitucionais e complementares que cuidam da não-cumulatividade do ICMS e o respectivo direito ao creditamento do imposto quando as mercadorias são utilizadas em processos produtivos, assim como serão transcritas as legislações de todos os Estados da Federação e do Distrito Federal sobre o tema.

Também serão analisados os fundamentos da orientação dada pelo Estado de São Paulo através da Decisão Normativa CAT 1, de 25.04.2001 (e sua origem na Decisão Normativa CAT 2/82), bem como verificada a existência de orientações no mesmo sentido em outros Estados da Federação e no Distrito Federal.

Ao final, pretende-se concluir se os acórdãos administrativos e judiciais estão em conformidade com a legislação vigente; em sendo a resposta negativa, pretende-se sugerir eventuais procedimentos que possam minimizar os riscos de autuação ou ajudar a mudar eventual cenário desfavorável.

3. Principais questões a serem respondidas

Encontram-se na Constituição Federal de 1988 ou na Lei Complementar nº 87/96, quaisquer vedações ao crédito de ICMS de mercadorias adquiridas para utilização em processo produtivo?

Há alguma previsão na Lei Complementar nº 87/96 acerca da necessidade da mercadoria adquirida se integrar ao produto final ou ser consumida integralmente até o término do respectivo processo produtivo?

Os fundamentos da Decisão Normativa CAT 1, de 25.04.2001 respeitam o teor das normas da Lei Complementar nº 87/96?

Os acórdãos administrativos estão em consonância com os acórdãos judiciais, em especial os do Superior Tribunal de Justiça?

4. Justificação da relevância prática e do potencial inovador

A discussão tem relevância substancial para todas as indústrias do país, que usualmente são autuadas pelos fiscos estaduais e pelo Distrito Federal, que equivocadamente caracterizam como sendo materiais de uso e consumo os bens adquiridos pelos contribuintes e utilizados em seus respectivos processos produtivos.

5. Fontes e métodos de investigação

Há vasto material doutrinário acerca da não-cumulatividade do ICMS e da correta interpretação que deve ser dada aos dispositivos constitucionais e da Lei Complementar nº 87/96, podendo com isso ser traçada uma diretriz segura acerca da possibilidade do creditamento do ICMS quando os bens adquiridos forem utilizados no processo produtivo do contribuinte.

Serão também verificadas as legislações e a jurisprudência disponível dos tribunais administrativos de diversos Estados da Federação e do Distrito Federal, bem como os acórdãos judiciais sobre o tema.

6. Familiaridade com o objeto, acessibilidade de informações e envolvimento pessoal

A discussão acerca da possibilidade do creditamento do ICMS na aquisição de mercadorias utilizadas em processos produtivos é um tema bastante antigo, que sempre esteve presente em minha rotina diária, seja como advogado defendendo os contribuintes contra as autuações em diversos Estados, seja como Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, onde tive a oportunidade de relatar e julgar diversos recursos sobre o tema.

7. Cronograma

O cronograma para a conclusão do trabalho será assim dividido:

- Primeira Fase (Julho e Agosto/2017): definição do orientador, discussão e adequação do tema, seleção das leituras e do material bibliográfico, finalização do projeto;
- Segunda Fase (Setembro a Dezembro/2017): leitura do material selecionado, pesquisa dos acórdãos dos tribunais administrativos e elaboração das tabelas com a interpretação e análise dos julgados, elaboração da primeira minuta do trabalho;
- Terceira Fase (Janeiro a Abril/2018): Redação final e revisão do trabalho;
- Quarta Fase (Maio a Julho/2018): Revisão final do trabalho e preparação para avaliação.

8. Indicação de literatura especializada e obras de referência

Doutrina

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1980

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 4ª edição, revista e ampliada, de acordo com a Lei Complementar 87/96. São Paulo: Malheiros Editores, 1998

GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da tributação – uma visão funcional**. Rio de Janeiro: Forense, 2007

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 1998

NUSDEO, Fabio. **Curso de Economia**. São Paulo: Editora RT, 2005

OLIVEIRA, Júlio Maria de. **O Princípio da Legalidade e sua aplicabilidade ao IPI e ao ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2006

PERES, Adriana Manni; MARIANO, Paulo Antonio. **ICMS e IPI no dia a dia das empresas**. São Paulo: IOB, 2010

ROBLES, Gregorio. **As Regras do Direito e as Regras dos Jogos: ensaio sobre a teoria analítica do direito**. São Paulo: Noeses, 2011

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo.**
[]: Max Limonad, 1997

Leitura Complementar

BARRETO, Aires Fernandino. Créditos de ICMS – Limites da Lei Complementar.
O ICMS, a LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais. São Paulo: Dialética, 1997

BEIJA, Osvaldo Bispo de. ICMS – Crédito Fiscal sobre Material de Uso ou Consumo e de Bem do Ativo Permanente na Constituição Federal e Na lei Complementar nº 87/96. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 75.** São Paulo: Dezembro, 2001

BRITO, Edvaldo. ICMS: Restrições à Compensação do ICMS – Bens do Ativo e Bens Destinados ao Consumo do Estabelecimento. **O ICMS e a LC 102.** São Paulo: Dialética, 2000

CARRAZA, Roque Antonio. ICMS – Aproveitamento de Créditos – Inconstitucionalidades da Lei Complementar 87/96. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 25.** São Paulo: Outubro, 1997

FRANCO FILHO, Luiz Carlos Junqueira. Contornos do Princípio da Não-cumulatividade em relação ao ICMS. **Direito Tributário Atual nº 18.** São Paulo: IBDT, 2004

GOUVEIA, Carlos Marcelo. **Comentários à Lei Complementar N. 87/96 de advogados para advogados.** Coordenação de Adolpho Bergamini e Diego Marcel Bomfim. São Paulo: MP Editora, 2008

GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Créditos pela aquisição de bens destinados ao ativo permanente. **Estudos de Direito Tributário em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto.** Rio de Janeiro: Forense, 1988

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **O ICMS e os créditos de produtos intermediários**. Artigo de 01.02.2012, publicado no site da Associação Paulista de Estudos Tributários (www.apet.org.br)

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Créditos Relacionados a Bens Destinados a Uso, Consumo, ou Ativo Permanente e Recebimento de Serviços de Transporte e de Comunicação. **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Não Cumulatividade – Diretrizes e Jurisprudência. **Estudos Tributários – Volume 1**. Organizador: Eduardo Sabbag. São Paulo: Saraiva, 2014

MIRETTI, Luiz Antonio Caldeira. O Princípio Constitucional da Não-cumulatividade e o Direito ao Crédito do ICMS. **ICMS: Questões Fundamentais**. Organizadores: Fabio Soares de Melo e Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: MP Editora, 2006

ROSA, José Roberto. Logística do ICMS – considerações sobre o imposto estadual. **Curso de Direito Tributários e Finanças Públicas – do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. Coordenação: Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Saraiva, 2008

SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. O Alcance Constitucional da não Cumulatividade do ICMS. **Direito Tributário Atual nº 31**. São Paulo: IBDT, 2014

9. Sumário preliminar

Lista de Tabelas (diversos Estados da Federação e o Distrito Federal, separados por região)

Tabela 1 – Consulta das ementas dos acórdãos pesquisados, classificados pelo resultado do julgamento

Tabela 2 – Consulta à íntegra das ementas e principais trechos dos acórdãos que mantiveram as autuações

Tabela 3 – Consulta à íntegra das ementas e principais trechos dos acórdãos que cancelaram as autuações

Tabela 4 – Consulta aos acórdãos judiciais, em especial do Superior Tribunal de Justiça

Tabela 5 – Anexo das legislações cuidando do creditamento de ICMS relativo às mercadorias adquiridas para integração em processos produtivos

Introdução

1. Referencial teórico da pesquisa
 - 1.1. Normas constitucionais, o Convênio ICM 66/88 e os processos produtivos
 - 1.2. A Lei Complementar nº 87/96 e os processos produtivos: (i) não cumulatividade e (ii) restrições ao crédito de ICMS
 - 1.3. Orientações dos Estados e do Distrito Federal, em particular da Decisão Normativa CAT 1, de 25.04.2001, do Estado de São Paulo
2. Equívocos na caracterização de mercadorias destinadas ao processo produtivo como sendo materiais de uso e consumo
 - 2.1. O problema denunciado pelas pesquisas realizadas nos órgãos julgadores administrativos de diversos Estados da Federação e do Distrito Federal
 - 2.2. O objetivo da análise e a metodologia utilizada
3. Demonstração dos resultados das pesquisas
 - 3.1. Análise da fundamentação dos acórdãos que mantiveram as autuações fiscais
 - 3.2. Análise da fundamentação dos acórdãos que cancelaram as autuações fiscais
 - 3.3. Análise dos acórdãos judiciais
4. Conclusão
 - 4.1. Equívocada classificação de produtos intermediários

Referências Bibliográficas