



SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DO PIAUÍ
Av. Pedro Freitas, 1900, Centro Administrativo, Bloco C, 2º Andar - Bairro São Pedro, Teresina/PI, CEP
64018-200
Telefone: (86) 3216-9600 - www.sefaz.pi.gov.br

PARECER SEFAZ-PI/SUPREC/UNATRI/GETRI Nº 336/2022

ASSUNTO: Tributário. ICMS. Consulta sobre direito ao crédito do ICMS decorrente da entrada de insumos para atividade de produção agrícola.

CONCLUSÃO: Na forma do parecer.

A empresa acima qualificada formula consulta tributária dirigida à Administração Tributária, desta Secretaria da Fazenda, solicitando esclarecimentos sobre a interpretação da legislação tributária, relacionada ao tratamento tributário aplicável às operações de aquisição de combustível e outros produtos por produtor rural.

Expõe a consulente, em breve síntese, que:

1. a legislação não especifica a forma de como o contribuinte poderá se creditar do ICMS na aquisição de combustível, uma vez que o ICMS do combustível é recolhido como substituição tributária e não há destaque do imposto na nota fiscal.
2. Entende que o crédito resulta da aplicação da alíquota interna do combustível sobre o valor da mercadoria destacado na nota fiscal. Todavia formula consulta para esclarecer como deve proceder para apropriar o crédito, como é feito o cálculo e qual alíquota aplicar sobre a base de cálculo.
3. Necessita de esclarecimento sobre aquisição de insumos para produção.

Ao final, faz os seguintes questionamentos, *ipsis litteris*:

1. A empresa pode se creditar do ICMS incidente sobre aquisição de insumos como: herbicidas; calcário; adubos; nitrogênio; produtos químicos para solo, fertilizantes, pesticidas e sementes utilizados diretamente na produção?
2. Sobre o ICMS na aquisição de peças e pneus utilizados na manutenção das máquinas agrícolas, podemos nos creditar?
3. Em relação a energia elétrica, existe a possibilidade de se creditar do ICMS, e se existir qual a situação?
4. O aproveitamento destes créditos de ICMS nos casos acima, caso existam, é para toda empresa Produtora Rural ou existem diferenciação para o tipo de produtos produzidos? A empresa consulente planta e colhe Arroz, Soja, Milho e Feijão.

Pois bem, após consulta ao Sistema Integrado de Administração Tributária – SIAT, observamos que a empresa XXXXXXXX, está cadastrada na categoria de EPP, para exercer como atividade principal o Cultivo de Soja (CNAE 01.15-6/00) e como secundária, diversas

atividades, dentre elas, destacamos o Cultivo de Milho (CNAE 01.11-3/02), o Cultivo de Feijão (CNAE 01.19-9/05) e o Cultivo de Arroz (CNAE 01.11-3/01).

De início, trataremos da primeira questão apontada pelo consultante referente ao crédito do ICMS decorrente da aquisição de combustível para utilização direta na atividade produtiva.

Com efeito, a legislação tributária estadual que rege a matéria *sub examine*, em especial, o disposto no inciso XIV, do art. 47, do Decreto 13.500/08 –RICMS-PI, abaixo transcrito, estabeleceu que o combustível consumido de forma direta e integral no processo de produção, constitui crédito fiscal do contribuinte, para fins de apuração do ICMS, ressalvadas as hipóteses de vedação do crédito pelas entradas.

Art. 47. Constitui crédito fiscal do contribuinte, para fins de apuração do ICMS, o valor:

(...)

XIV – do ICMS, para abater do débito gerado pelas operações ou prestações realizadas pelos estabelecimentos industriais, produtores, extratores e prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, relativamente à aquisição de combustível consumido de forma direta e integral nos processos de produção, extração ou industrialização e nas referidas prestações de serviços, ressalvadas as hipóteses de vedação do crédito pelas entradas. (grifamos)

Destacamos, porém, que uma das hipóteses de vedação de apropriação do crédito, corresponde às entradas de mercadorias que se refiram a serviços alheios à atividade do estabelecimento, como são considerados os veículos de transporte pessoal (§ 1º do art. 65 do RICMS).

Destarte, resta claro que o produtor rural tem direito à apropriação de créditos de ICMS, relativamente à aquisição de combustível, desde que seja para utilizar diretamente na sua atividade produtiva.

Cabe observar que consoante art. 1.142 do Decreto 13.500/08, os bens e mercadorias sujeitos ao regime de substituição tributária são os identificados no Anexo V- A do RICMS-PI, de acordo com o segmento em que se enquadrem, estando incluídos dentre eles, o segmento de Combustíveis e Lubrificantes, conforme estabelecido na Tabela VI do Anexo V- A do Decreto 13.500/08 – RICMS.

Assim, em regra, segundo o artigo 1.187 do RICMS, nas operações interestaduais com combustíveis destinados ao Piauí, fica atribuída aos remetentes a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente ao ICMS incidente, a partir da operação que estiverem realizando, até a última, ficando assegurado o recolhimento a este Estado. O disposto no citado regime também se aplica em relação ao diferencial de alíquota quando os produtos forem destinados ao uso ou consumo e o adquirente for contribuinte do imposto.

A esse respeito, a consultante aponta dúvida do procedimento de apropriação do crédito, considerando que o ICMS sobre combustível é recolhido como substituição tributária.

No que se refere a aquisição de combustível, no caso entrada de óleo diesel para utilização direta na atividade produtiva, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, cujo imposto já está retido, o contribuinte poderá aproveitar o crédito fiscal, calculando-o mediante aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo correspondente ao valor da mercadoria, ou seja, ao valor que seria atribuída à operação própria do remetente, caso estivesse submetida ao regime comum de tributação.

Cumpra-se informar que em cumprimento ao disposto na Lei Complementar Federal nº 194, de 23 de junho de 2022, que incluiu o art. 32-A da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, o Estado do Piauí editou (em caráter extraordinário e com vigência a partir da publicação e enquanto perdurar o efeito da citada LC 194/22), a Lei nº 7.846, de 12 de julho de 2022, dispondo em seu art. 1º que a alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS aplicável às operações com combustíveis fica limitada a 18% (dezoito por cento).

Esclarecemos ainda que de acordo com o disposto na alínea “b”, do inciso I, do art. 23, da Lei 4.257/89, a alíquota do imposto nas operações internas com óleo diesel, querosene iluminante, gás liquefeito de petróleo GLP, óleo combustível, gás natural veicular – GNV e óleos combustíveis do tipo biodiesel, equivale a 18% (dezoito por cento).

A seguir, discorreremos sobre o segundo ponto destacado pelo consultante, referente à operação de aquisição de outros insumos para produção.

A Lei nº 4.257/89, especificamente, no art. 1º, § 1º, IX, prevê a incidência do ICMS na entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra Unidade da Federação, destinada a consumo ou ativo permanente.

O mesmo diploma legal determina que, nas hipóteses de aquisição de mercadorias a serem utilizadas ou consumidas no próprio estabelecimento, não haverá o direito ao crédito do ICMS incidente sobre tais operações, ressalvada a hipótese de consumo no processo produtivo:

Art. 33. É vedada a apropriação, a título de crédito fiscal, em relação a:

(...)

*II – mercadoria recebida para uso ou consumo próprio do estabelecimento, ressalvada a hipótese de consumo no processo de produção, beneficiamento ou industrialização, até 31 de dezembro de 2032;

* Inciso II com redação dada pela Lei nº 7.384, de 17 de agosto de 2020, art 1º, III.

O Decreto 13.500/08, estabelece no inciso II do art. 47, que constitui crédito fiscal do contribuinte, para fins de apuração do imposto, o valor do imposto anteriormente cobrado relativamente às matérias-primas e produtos intermediários recebidos no período e que, utilizados no processo de produção, sejam neles consumidos ou integrem o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua composição.

Logo, conforme legislação supracitada, resta claro que o direito ao crédito do ICMS incidente sobre as operações de entrada interestaduais de matérias-primas e produtos intermediários, para uso no processo de produção, sujeitas ao pagamento do diferencial de alíquotas, somente é possível em duas hipóteses:

- I) caso os insumos adquiridos integrem o produto final; ou,
- II) caso os insumos sejam consumidos, de forma imediata e integral, no decorrer do processo de produção.

O cerne da questão reside em definir quais os produtos poderão ou não ser considerados insumos do processo produtivo da empresa consultante, para efeito de apropriação do crédito do imposto.

Importa, nesse momento, transcrever o conceito de insumo, tendo em vista que a dúvida gira em torno de tal conceito. Para tanto, trazemos as definições de insumo e de material de consumo, definidas pela Decisão Normativa CAT – 01/2001, editada pela Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, conforme abaixo:

“II - DO DIREITO AO CRÉDITO DO VALOR DO IMPOSTO

(...)

3.1. insumos A expressão "insumo" consoante o insigne doutrinador Aliomar Baleeiro "é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...). "Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos 'produtos intermediários' que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214)

Nessa linha, como tais têm-se a matéria-prima, o material secundário ou intermediário, o material de embalagem, o combustível e a energia elétrica, consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte ou para terceiros, ou empregados na atividade de prestação de serviços, observadas as normas insertas no subitem 3.4 deste trabalho.

(...)

IV - DA MERCADORIA PARA USO OU CONSUMO

5. Assim entendido a mercadoria que não for utilizada na comercialização ou a que não for empregada para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização ou produção rural, ou, ainda, na prestação de serviço sujeita ao imposto (artigo 66, V, do RICMS).” (Grifamos)

Assim, concordando com o exposto na Decisão Normativa CAT – 01/2001, entendemos que para ser classificado como insumo, determinado produto deve integrar o produto objeto da atividade de industrialização (matéria-prima ou produto intermediário) ou ser consumido no processo produtivo industrial (produto secundário). No caso de atividade rural, analogamente, entendem-se como insumos todos os elementos necessários à produção do produto final.

Já como material de uso e consumo compreende-se a mercadoria que não for utilizada na comercialização ou a que não for empregada para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização ou produção rural.

Quanto aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e produto secundário, colacionamos o entendimento exposto nas Consultas Tributárias nº 18.184/2018 e 18.436/2018, fundamentadas na Decisão CAT – 02/82, exaradas também pela Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, que abordam semelhante matéria, ao se debruçarem detidamente sobre a análise, *in concreto*, da identificação de determinados bens como materiais de uso ou consumo do estabelecimento, verbis:

“(...) Assim é que,

1 – Matéria-prima é, em geral, toda a substância com que se fabrica alguma coisa e da qual é obrigatoriamente parte integrante. Exemplos: o minério de ferro, na siderurgia, integrante do ferro-gusa; o calcário, na industrialização do cimento, parte integrante do novo produto cimento; o bambu ou o eucalipto, na indústria da autora, integrantes do novo produto – papel etc.

2 – Produto Intermediário (assim denominado porque proveniente de indústria intermediária própria ou não) é aquele que compõe ou integra a estrutura físico-química do 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.

3 - 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; qualquer material líquido, usado na indústria da autora, que consumido na operação de secagem, deixa de integrar o novo produto - papel."

(...)

6. Indo mais adiante, cabe destacar que para caracterizar determinada mercadoria como insumo de produção do tipo "material secundário" não basta simplesmente constatar que ela é utilizada diretamente na atividade produtiva, pois há muitas mercadorias que também são utilizadas diretamente no processo produtivo, porém são classificadas como material de uso e consumo do estabelecimento (levando em conta o disposto no artigo 66, inciso V, do RICMS/2000) ou bens do ativo imobilizado.

(...)

9. O exemplo mais flagrante de material secundário segundo esse critério – ou seja, mercadoria que se esgota de maneira instantânea e integral no processo industrial estritamente considerado e que não se insere fisicamente no produto fabricado - é o da energia elétrica consumida no processo industrial.

(...)

11. Em face do exposto, informamos que nosso entendimento é no sentido de que o detergente cáustico destinado a limpeza e "dessaborização" dos equipamentos produtivos da Consulente não deve ser considerado insumo de produção da espécie produto intermediário nem da espécie material secundário, e sim material de uso e consumo do estabelecimento. (...) (Grifamos).

.....

"(...) 5. Enfatizamos, primeiramente, que, de acordo com a legislação do ICMS, são considerados insumos de fabricação, entre outros (energia elétrica, por exemplo) aqueles que:

a) Consomem-se imediatamente no processo produtivo;

b) Integram o produto final (insumos de produção).

6. Enfatizamos, ainda, que não geram direito ao crédito as aquisições de materiais que:

c) Desgastam-se ao longo do processo produtivo, sendo que os mesmos devem ser substituídos, após certo tempo, porque perderam suas propriedades;

d) Compõem partes e peças do ativo imobilizado, ainda que relativo a maquinário de produção, quando da sua reposição periódica por desgaste ou quebra.

7. Os materiais classificados nas letras "c" e "d" são genericamente conhecidos como materiais para uso e consumo do próprio estabelecimento.

8. Assim, podemos concluir que as "peças e componentes de máquinas" citados pela Consulente (com exceção da peça/componente de máquina relacionado no item 9, abaixo), que, por um lado, não são consumidos imediatamente no processo de industrialização e que, por outro lado, sofrem desgaste que acarreta a necessidade de sua substituição frequente (a Consulente informa uma durabilidade inferior a 1 ano), de modo que não podem ser integradas ao ativo imobilizado do estabelecimento, são consideradas como material de uso e consumo do estabelecimento. (...) (Grifamos)

Após o exposto, responderemos as questões relacionadas na inicial subscrita pelo consulente, conforme sequência e forma em que foram apresentadas.

1. A empresa pode se creditar do ICMS incidente sobre aquisição de insumos como: herbicidas; calcário; adubos; nitrogênio; produtos químicos para solo, fertilizantes, pesticidas e sementes utilizados diretamente na produção?

No tocante a este questionamento, verificamos que a Consulente não identifica os produtos que adquire por suas descrições e classificações na Nomenclatura Comum do

Mercosul (NCM), nem informa se as saídas da sua produção rural têm incidência do ICMS, motivo pelo qual, esta resposta será dada em tese.

Ora, conforme já comentamos, para ser classificado como insumo, o produto deve integrar o produto final ou ser consumido de forma imediata e integral no decorrer do processo de produção.

Em geral, os produtos citados nesta questão são considerados insumos da produção, visto que empregados e consumidos diretamente no processo de produção rural. Assim, via de regra, o consulente poderá se creditar de imposto anteriormente cobrado e destacado em documento fiscal hábil, na aquisição destes insumos, como aditivos agrícolas, sementes, dentre outros diretamente empregados e consumidos em seu processo de produção rural.

Todavia, para verificar se é possível se creditar do imposto é necessário analisar o tratamento dispensado na operação de entrada do produto, como na operação de saída do produto resultante, visto que, a legislação veda a apropriação a título de crédito fiscal em relação a entradas de mercadorias resultante de operação isentas ou não tributadas, como também em relação a mercadoria recebida para integração ou consumo em processo de produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto. Ver art. 65, do Decreto 13.500/08, abaixo transcrito:

Art. 65. É vedada a apropriação, a título de crédito fiscal, observado o disposto no § 2º, em relação a:

I – 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, observado o disposto no § 1º;

II – mercadoria recebida para uso ou consumo próprio do estabelecimento, ressalvada a hipótese de consumo no processo de produção, beneficiamento ou industrialização, até 31 de dezembro de 2032, observado o disposto no § 2º (Lei Complementar nº 138, de 2010 e Lei nº 7.384, de 2020);

III – mercadoria ou produto que, utilizado no processo industrial, não seja nele consumido ou não integre o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, até 31 de dezembro de 2032, observado o disposto no § 2º (Lei Complementar nº 138, de 2010 e Lei nº 7.384, de 2020);

IV – mercadoria recebida 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 quando tratar-se de saída para o exterior, observado o disposto no § 3º

A título de observação, cumpre destacar também o disposto no art. 69 do mesmo diploma, que trata das hipóteses de estorno de crédito do imposto, incluindo, dentre eles, a previsão de estorno quando a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de operação ou prestação subsequente com redução de base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução, salvo disposição em contrário da legislação tributária.

Art. 69. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I – for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço, salvo as hipóteses:

a) de manutenção dos créditos prevista em Convênios celebrados pelo CONFAZ;

(...)

II – for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III – vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

(...)

V – for objeto de operação ou prestação subsequente com redução de base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução, salvo disposição em contrário da legislação tributária;

Isso posto, se as saídas da produção rural forem tributadas, ou com benefício fiscal com disposição expressa que lhe permita manter o crédito, é possível o aproveitamento do crédito do ICMS decorrente da aquisição dos respectivos insumos agropecuários, desde que empregados diretamente na sua produção.

Salientamos que os insumos agropecuários elencados no capítulo II, do Livro IV, do RICMS-PI, são alcançados pela isenção nas operações internas e, portanto, não sofrem incidência do imposto ao entrarem no estabelecimento do consulente.

Já as saídas interestaduais com os produtos inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematocidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes, adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores), vacinas, soros e medicamentos, produzidos para uso na agricultura, possuem o benefício de redução da base de cálculo, conforme art. 44, XXVI, “a”, do RICMS.

2. Sobre o ICMS na aquisição de peças e pneus utilizados na manutenção das máquinas agrícolas, podemos nos creditar?

Considerando as colocações antes despendidas, o contribuinte **não** poderá se creditar do ICMS incidente sobre a aquisição de pneus, em virtude de não se tratar de insumos do processo produtivo, visto que não serão incorporados como elemento indispensável na composição do produto final, assim como não serão consumidos de forma integral e imediata no curso do processo produtivo.

3. Em relação a energia elétrica, existe a possibilidade de se creditar do ICMS, e se existir qual a situação?

No tocante à energia elétrica, a legislação admite a apropriação como crédito do imposto corretamente destacado nos documentos fiscais quando for consumida no **processo de industrialização**, conforme literalmente exposto no art. 47, XIII, “a”, 2, do Decreto 13.500/08, reproduzido a seguir:

Art. 47. Constitui crédito fiscal do contribuinte, para fins de apuração do ICMS, o valor:

(...)

XIII – do ICMS referente à energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento:

a) no período de 1º de agosto de 2000 a 31 de dezembro de 2032, somente quando a energia usada ou consumida no estabelecimento (Leis Complementares nºs 138, de 2010 e 171, de dezembro de 2019):

1. for objeto de operação de saída de energia elétrica;

2. for consumida no processo de industrialização; (grifamos).

3. resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;

b) a partir de 1º de janeiro de 2033, por quaisquer contribuintes (Lei Complementares nºs 138, de 2010 e 171, de dezembro de 2019)

Porém, para o caso em tela, referente à energia elétrica empregada na produção rural, (plantação e colheita de arroz, soja, milho), **o produtor rural não terá o direito a apropriar-se do respectivo crédito**, vez não se caracterizar como atividade de industrialização.

4. O aproveitamento destes créditos de ICMS nos casos acima, caso existam, é para toda empresa Produtora Rural ou existem diferenciação para o tipo de produtos produzidos? A empresa consulente planta e colhe Arroz, Soja, Milho e Feijão.

Conforme já citado, desde que caracterizados como insumos da produção, ou seja, empregados e consumidos diretamente no processo de produção rural, o produtor terá direito ao crédito das entradas destas mercadorias no estabelecimento. Entretanto, é necessário verificar o tratamento tributário referente às operações de entradas com as citadas mercadorias, como ainda a tributação das operações de saídas de cada tipo do produto resultante.

Após as citadas colocações consideramos respondidas as questões apontadas na presente consulta.

A resposta à Consulta Tributária aproveita ao consulente nos termos da legislação vigente e vigorará até que norma superveniente disponha de modo diverso.

É o parecer. À consideração superior.