

## Variação do ICMS Distorce o Custo e a Compensação Tributária

O diferencial de alíquota do ICMS é aplicável às operações interestaduais entre contribuintes do tributo, quando a mercadoria se destinar ao uso e consumo ou à integração ao imobilizado, conforme previsto na Constituição Federal (artigo 155, VIII).

Nessas operações, o Estado do destinatário da mercadoria é competente para exigir a diferença entre a alíquota praticada internamente e aquela aplicável à operação interestadual, o que se faz normalmente contra o próprio adquirente do bem.

Desta forma, a nota fiscal a ser emitida pelo remetente não deverá incluir o valor do diferencial do ICMS, tampouco poderá exigir o seu valor no preço da mercadoria. Sob outro prisma, pode-se dizer que o valor a ser recolhido pelo adquirente é um encargo adicional à aquisição da mercadoria, ainda que posterior à realização de sua entrega.

A princípio, o ICMS recolhido a esse título é recuperável quando decorrente de operação de aquisição para manutenção no ativo imobilizado. Contudo, a utilização desse crédito é condicionada – a principal é a de que a apropriação ocorra numa proporção mensal de 1/48 – e, em muitos casos, existe a obrigatoriedade da realização do estorno dos créditos – por exemplo, quando a realização do ativo ocorre antes de passados 48 meses -, conforme podemos verificar no artigo 17, § 5º, da Lei Kandir.

Já no caso da aquisição da mercadoria para uso e consumo, há disposição legal expressa no sentido de que o creditamento só será autorizado para as entradas que ocorrerem após o primeiro dia do ano de 2020. Ou seja, se a operação tiver essa finalidade, os créditos do diferencial de ICMS não serão recuperáveis.

### **Perspectiva contábil**

Muito embora exista a tendência/propensão de se imputar ao custo todos os valores pagos pela aquisição de uma mercadoria, a técnica contábil estabelece regras e limites, onde um dos óbices à incorporação de valores ao custo de aquisição da mercadoria é a possibilidade de sua recuperação via sistema de compensação escritural tributária.

Quando o aproveitamento do crédito é possível, o valor recuperável deverá ser lançado separadamente, numa conta de registro de “ativo fiscal diferido”, conjuntamente com o ICMS integrado à Nota Fiscal, conforme estabelece o item 13.6 da NBC TG 1000, aprovada pela Resolução CFC nº 1.255/09, e no item 11 da NBC TG 16, aprovada pela Resolução CFC nº 1.170/09.

No caso da aquisição de mercadoria para manutenção no ativo imobilizado, a previsão de apropriação fracionada não descaracteriza o caráter de recuperabilidade do ICMS, razão pela

qual, por obediência às técnicas contábeis, tal valor não pode compor o custo da mercadoria adquirida, ao menos no momento de reconhecimento inicial.

Entretanto, por exemplo, quando a Lei Complementar nº 87/1996 estabelece a impossibilidade de creditamento do saldo remanescente do ICMS, no caso de venda do ativo imobilizado antes do decurso do prazo de 48 meses, este valor a ser baixado deixou de ser recuperável, tendo sido alterada, portanto, a sua perspectiva quanto à possibilidade de sua integração ao custo da mercadoria.

Não havendo mais a perspectiva de recuperação futura, abre-se a possibilidade ou mesmo a obrigação de se testar a recuperabilidade desse ativo fiscal, conforme prevê o Pronunciamento Técnico CPC 01 (Impairment test), e baixar o valor excedente contra o custo, com a dedutibilidade assegurada nos moldes do artigo 32, da [Lei nº 12.973/2014](#).

Seguindo-se esta mesma lógica e rigor técnico, o ICMS pago na aquisição de mercadoria para uso e consumo sequer deve ser registrado em separado da mercadoria, pois já se tem a ciência de que o tributo, desde o início, não poderá ser utilizado para compensação.

#### **Perspectiva**

#### **fiscal**

De acordo com a legislação do IRPJ/CSLL, o custo das mercadorias adquiridas é composto pelo valor do produto, os gastos com transporte, o seguro, e os tributos devidos para a sua aquisição (cf. art. 289 e §§, do [RIR/99](#)), não se incluindo, porém os tributos recuperáveis através da escrita fiscal.

Desta forma, trazendo-se para este ponto as conclusões obtidas no tópico anterior, tem-se que o diferencial de ICMS, quando não recuperável, de forma inicial ou incidental, deve compor o custo da mercadoria, sendo indiferente, sob a lente da legislação do IRPJ/CSLL, o fato de ter ou não integrado a nota fiscal.

Já no caso da apuração de créditos de PIS e Cofins sobre o diferencial do ICMS, devemos inicialmente pontuar que a característica principal, no que diz respeito à diferença em relação às operações internas, é o fato de que esses tributos não incidiram na operação de venda para uso e consumo ou manutenção no ativo imobilizado, pois esse valor não foi parte integrante da nota fiscal da operação.

Contudo, a não incidência do PIS e Cofins sobre o diferencial de alíquota do ICMS não é fato jurídico relevante para definir a impossibilidade de apuração de créditos sobre esse valor adicional, pois, conforme se fez constar expressamente na Exposição de Motivos da MP nº 135/2007 (posteriormente convertida na [Lei nº 10.833/2003](#)), o método adotado pela ordem tributária brasileira é o indireto subtrativo, onde, a princípio, não se leva em consideração a carga tributária da etapa anterior, aplicando-se, pura e simplesmente, a alíquota normal do regime não cumulativo (9,25%) sobre o valor da despesa incorrida.

Além disso, não se pode dizer que ocorra o enquadramento da hipótese no artigo 3º, §2º, II, das [leis nº 10.637/2002](#) e [10.833/2003](#), pois o que se verifica no texto legal é a impossibilidade de creditamento apenas no caso em que a mercadoria foi adquirida sem o pagamento da contribuição. Assim, a contrario sensu, se a mercadoria (principal) foi imposta a tributação pelo PIS e COFINS, independentemente da realização de redução da carga tributária, ou de utilização de outro método que determine uma conclusão semelhante, haverá o creditamento mediante a aplicação da alíquota de 9,25%,

Por este motivo, por exemplo, o contribuinte sujeito ao regime não cumulativo do PIS e Cofins credita-se de 9,25% sobre as aquisições realizadas de vendedores optantes pelo regime de tributação do lucro presumido (alíquota de 3,25%) e, também, do Simples Nacional (inferior a 3,25%).

Além disso, em novo exemplo, é consentâneo que se apure créditos de PIS e Cofins sobre o IPI (sobre o qual não incidiu as contribuições para o PIS e Cofins na etapa anterior, tal como ocorre com o diferencial de alíquota do ICMS), desde que este componha o custo da mercadoria a ser vendida (ou seja, desde que não recuperável).

Reduzindo-se estas colocações a números e adotando-se a interpretação de que, em hipótese alguma, os créditos de PIS e Cofins poderiam ser calculados sobre o diferencial de ICMS, teríamos que um produto adquirido em Minas Gerais, com um desembolso de R\$ 1.000.0000,00, geraria mais créditos de PIS e Cofins se fosse adquirido em São Paulo pelos mesmos R\$ 1.000.000,00 desembolsados, conforme verificamos no comparativo abaixo:

Aquisição no mercado interno	
Valor da Nota Fiscal	R\$ 1.000.000,00
ICMS Interno (18%)	R\$ 180.000,00
Valor total desembolsado	R\$ 1.000.000,00
Crédito PIS e Cofins (9,25%)	R\$ 92.500,00
Aquisição em Minas Gerais	
Valor da Nota Fiscal	R\$ 943.396,23

Aquisição em Minas Gerais	
ICMS Interestadual (12%)	R\$ 169.811,32
ICMS Diferencial (12%)	R\$ 56.603,77
Valor total desembolsado	R\$ 1.000.000,00
Crédito PIS e Cofins (9,25%)	R\$ 87.264,15
<b>Diferença</b>	<b>R\$ 5.235,85</b>

No exemplo acima, a diferença entre os créditos de PIS e Cofins obtidos em uma operação interna (R\$ 92.500,00) e os apurados na interestadual (R\$ 87.264,15) é da ordem de 5,66% (R\$ 5.235,85), e não se justifica nem sob o ponto de vista contábil (pois os tributos, quando não recuperáveis, devem integrar o custo de aquisição da mercadoria) e muito menos sob o crivo da legislação tributária, onde se vê, claramente, a existência de uma discriminação indevida, capaz de distorcer o sistema não cumulativo das contribuições e violar o princípio constitucional da isonomia em âmbito tributário.

### Conclusão

O crédito tributário, conforme estabelecem as normas contábeis e a legislação tributária, quando não passível de recuperação – inicial ou incidental -, deve ser agregado ao custo da mercadoria adquirida, independentemente de sua destinação, resultando em sua dedutibilidade para fins de IRPJ/CSLL.

No que diz respeito ao creditamento pelo PIS/COFINS, é importante salientar que o fato do diferencial do ICMS não integrar o valor da mercadoria na nota fiscal – e, portanto, não ser tributado diretamente pelo PIS e Cofins – não atrai a incidência do artigo 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois se a mercadoria (principal) à qual se encontra vinculado for tributada, independentemente da carga tributária, haverá o direito do contribuinte à apropriação do crédito de 9,25%.

A interpretação em sentido diferente, conforme demonstramos na fundamentação, acarreta distorções no sistema de não cumulatividade de PIS e Cofins, trazendo um prejuízo injustificado àqueles que adquirem mercadorias de outros Estados da Federação.

