



O CRÉDITO NAS AQUISIÇÕES DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO

APRESENTAÇÃO

Para a elaboração deste trabalho, foram realizadas diversas pesquisas com o objetivo de apresentar um método que fosse capaz de definir uma correta classificação de materiais adquiridos para uso e consumo nas empresas, possibilitando que à luz da legislação do ICMS, e dotado de embasamento científico, se alcance a correta forma de aproveitamento do crédito deste imposto, de modo a garantir o princípio da não-cumulatividade, e resguardando na melhor forma de direito, o impacto sob as Finanças Públicas.

Sem a pretensão de exaurir assunto tão complexo, haja vista que as peculiaridades das diferentes legislações estaduais deverão ser consideradas quando de sua aplicação, o presente trabalho visa, basicamente, proporcionar orientações gerais aos gestores das empresas e à fiscalização tributária dos Estados da Federação, bem como para os diversos órgãos envolvidos com a Atividade Tributária.

Este Trabalho tomou por base, principalmente, a doutrina do Neopatrimonialismo, que tem como premissa a evolução das idéias de Vincenzo Masi, intelectual responsável pelo desenvolvimento de uma teoria científica do patrimônio, e de outros grandes estudiosos intelectuais da Contabilidade. Masi era italiano nascido na cidade de Rimini nos fins do século XIX, e sua doutrina é conhecida como "masiana". O Neopatrimonialismo foi desenvolvido por intermédio das teorias do Prof. Doutor Antonio Lopes de Sá. Possui características próprias que este intelectual classificou como as relações lógicas do patrimônio, que mensuram e permitem a análise do fato e do fenômeno patrimonial.

A data da entrada em vigor de alguns dispositivos da Lei Complementar nº 87/1996, e suas posteriores alterações, especificamente os relacionados ao crédito de ICMS sobre as aquisições de materiais para uso e consumo, com a última prorrogação estabelecida pela Lei Complementar nº 114/2002, se dará a partir de 01/01/2007, e muitos problemas surgirão se não houver um método capaz de elucidar as dúvidas que surgirem quanto ao direito de as empresas se creditarem desta parcela do imposto.

□ **Helmuth Wieland Schmidt**

□ Pós-Graduado em Auditoria Geral, Contador da Unidade de Administração Tributária da Petróleo Brasileiro S.A. – PETROBRAS e Consultor de Empresas no Rio de Janeiro e Espírito Santo.

A falta de um critério estabelecido poderá ocasionar sérios transtornos às finanças públicas, ao fisco, à arrecadação, às empresas e, conseqüentemente à esfera judicial. Não raramente iremos deparar-nos com interpretações distintas e regras diferenciadas no trato de um mesmo assunto.

O CONHECIMENTO CIENTÍFICO

Alguns autores definem a ciência como o conhecimento sistematizado em qualquer campo¹, mas que costuma ser aplicado sobretudo à organização da experiência sensorial objetivamente verificável. Acrescentam que a busca do conhecimento nesse contexto é conhecida como "ciência pura", para distingui-la da "ciência aplicada" — a busca de usos práticos do conhecimento científico — e da tecnologia, por meio da qual se realizam as aplicações.

Apontam que, originalmente, o conhecimento da natureza era, em grande medida, a observação e a inter-relação de todas as experiências, sem estabelecer divisões. Afirmam que os eruditos pitagóricos só distinguiam quatro ciências: aritmética, geometria, música e astronomia. Na época de Aristóteles, porém, já se reconheciam outros campos: mecânica, óptica, física, meteorologia, zoologia e botânica. Durante o século XIX, os cientistas reconheceram que as matemáticas puras se distinguiam das outras ciências por serem uma lógica de relações cuja estrutura não depende das leis da natureza. No entanto, sua aplicação à elaboração de teorias científicas tem feito com que se siga classificando-as como ciência.

Contudo, os estudiosos complementam que todas as classificações das ciências puras são arbitrarias. Nas formulações de leis científicas gerais, reconhecem-se vínculos que relacionam

1 VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. São Paulo : Atlas, 1997.

as ciências entre si. Assim, têm surgido várias ciências interdisciplinares.

Trazem também o entendimento que às ciências aplicadas incluem campos como a aeronáutica, a eletrônica, a engenharia e a metalurgia — ciências físicas aplicadas — ou a agronomia e a medicina — ciências biológicas aplicadas. Também neste caso, existe uma superposição entre os ramos. Este tipo de avanço costuma dever-se às investigações de especialistas procedentes de diversas ciências, tanto puras como aplicadas. A relação entre teoria e prática é tão importante para o avanço da ciência em nossos dias como na época de Galileu.

Lopes de Sá² nos ensina que o conhecimento científico enuncia a VERDADE, que vale em todos os locais e em todos os tempos. Estas verdades são denominadas LEIS CIENTÍFICAS.

As Leis Científicas possuem um objeto certo, finalidades próprias, métodos preferenciais, verdades que decorrem da relação entre os FATOS ou FENÔMENOS que estudam.

A CONTABILIDADE COMO CIÊNCIA

A Contabilidade é um ramo do conhecimento humano que originou-se de observações em torno de fatos, estabelecendo relações entre os fenômenos que estuda, ela codificou VERDADES. Tais verdades são as Leis Contábeis.

Todas as Leis Contábeis³ tratam sobre um mesmo objeto ou coisa, com finalidades certas e com método próprio.

A Contabilidade é uma CIÊNCIA. Seu conhecimento é científico, pois está além do empírico e se enquadra dentro de todas as convenções lógicas para tal classificação.

Cada ciência tem seu objeto ou coisa que estuda. A Contabilidade estuda a RIQUEZA das empresas e das instituições.

No seu campo de estudos, tal riqueza denomina-se PATRIMÔNIO, que é um conjunto que reúne bens ou coisas que servem para a satisfação de necessidades. A Contabilidade tem por objeto estudar tudo o que ocorre com o Patrimônio.

O que acontece com o Patrimônio é dito FENÔMENO PATRIMONIAL. A Contabilidade é utilizada com o objetivo de conhecer estes fenômenos.

A Contabilidade possui suas TEORIAS⁴. A área teórica da Contabilidade é chamada de DOUTRINÁRIA. É onde se estuda a composição do Patrimônio⁵, a sua movimentação, os estados especiais, etc.

O estudo da "composição" é como o da anatomia na medicina. É a doutrina da ESTÁTICA PATRIMONIAL⁶, e é onde se examina a estrutura e o equilíbrio do Patrimônio. Neste estudo compreende-se, por exemplo, o que são "Bens de Venda", quais as características dos mesmos, como são avaliados, de que classes se compõem, qual a participação deles, etc.

Já o estudo da "movimentação" é como o da fisiologia na medicina. É a doutrina da DINÂMICA PATRIMONIAL. Está compreendido neste estudo, o funcionamento, ou seja, como "girar" os componentes do Patrimônio. Como exemplo, podemos

citar o modo como se "transformam" as matérias-primas em produtos e estes em "dinheiro", no "fluxo" ou "curso" das coisas.

Em uma empresa existe um "girar" perpétuo onde estão as APLICAÇÕES e os RETORNOS DAS APLICAÇÕES.

A Contabilidade possui também a sua parte "prática" de aplicação do conhecimento científico, que denomina-se TÉCNICA, onde estão compreendidas, entre outras, a Escrituração Contábil e as Demonstrações Contábeis.

O NEOPATRIMONIALISMO

O Professor Doutor Antonio Lopes de Sá, nos esclarece em seu artigo: "A NOVA REALIDADE CONTÁBIL E A CONCEPÇÃO CIENTÍFICA DO NEOPATRIMONIALISMO COMO AÇÃO INTELLECTUAL ALÉM DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL", onde deixa claro ser o neopatrimonialismo uma das concepções mais modernas dos estudos científicos da Contabilidade:

"A Contabilidade, nos últimos anos do século que terminou foi diretamente atingida por modificações de base.

O consagrado objeto desta ciência, ou seja, a riqueza das células sociais, passou, instintivamente, por uma ampliação indagativa.

Rompeu-se a barreira do ambiente interno das empresas e instituições e passou-se a buscar conexões com fatos de maior amplitude.

O conhecimento contábil foi pressionado pelos avanços científicos e tecnológicos, tão como pelas profundas alterações dos entornos da riqueza.

Tal rompimento, todavia, exigiu mudanças de métodos científicos e de óticas de observação para que pudesse inclusive utilizar racionalmente os progressos e atender com maior adequação as novas necessidades das empresas e instituições.

O propósito da corrente do Neopatrimonialismo surgiu exatamente em face desta nova realidade, construindo uma nova Teoria Geral do Conhecimento Contábil."

A Origem do Neopatrimonialismo.

O Neopatrimonialismo tem como fundamento a Teoria Geral do Conhecimento Contábil, de autoria do Prof. Doutor Lopes de Sá, que concebeu a partir de sua Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio Aziendal.

Esta doutrina tem como premissa a evolução das idéias de Vincenzo Masi, intelectual responsável pelo desenvolvimento de uma teoria científica do patrimônio, e de outros grandes estudiosos intelectuais da Contabilidade⁷. Masi era italiano nascido na cidade de Rimini nos fins do século XIX, e sua doutrina é conhecida como "masiana".

O Neopatrimonialismo possui suas próprias características que o diferenciam de outras doutrinas, entretanto não abandona os mais valiosos ensinamentos das demais correntes de pensamento da Contabilidade.

2 LOPES DE SÁ, Antonio. *Contabilidade Básica*. Rio de Janeiro : Tecnoprint, 1980.

3 FRANCO, Hilário. *Fundamento científico da contabilidade*. São Paulo : Revisora Gramatical, 1950.

4 HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael F. *Accounting theory*. 7. ed. USA : Irwin, 1992.

5 IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 4. ed. São Paulo : Atlas, 1995.

6 IUDÍCIBUS, Sérgio de, et al. *Contabilidade introdutória*. 7. ed. São Paulo : Atlas, 1985.

7 LOPES DE SÁ, Antonio. *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*. São Paulo : Atlas, 1997.

A preocupação daquele intelectual, sempre se deu no aspecto contributivo, onde enriqueceu elementos com o objetivo de proporcionar o alcance do entendimento e tornar mais estreitos os caminhos para a VERDADE. Para isso procurou abranger em seus estudos o maior número possível de obras publicadas em diversos países do mundo, sempre se preocupando com a visão holística do conhecimento.

O mestre Lopes de Sá desenvolveu a princípio uma teoria do equilíbrio, no período entre 1958 e 1964, a seguir desenvolveu uma teoria dinâmica de circulação, na década de 70, e então a teoria das funções sistemáticas do patrimônio aziendale.

Em seus estudos, detectou as **RELAÇÕES LÓGICAS DO FENÔMENO PATRIMONIAL**, que é um axioma capaz de conduzir o método de indagação de tal objeto e em uma ampliação dessa visão, além da ótica aziendale, mas paradoxalmente, sem sair dela.

As idéias deste intelectual foram expostas nas Universidades de Sevilha e de Málaga, na Espanha, e em diversas outras universidades, tendo sido sua teoria traduzida para o espanhol e para o inglês.

Em 1992, foi publicado o seu livro "Teoria Geral do Conhecimento Contábil", que foi editado pelo Ministério da Economia e Fazenda da Espanha em 1997, sob o título de "Teoría General del Conocimiento Contable" e foi adotada em curso de doutorado nas Universidades do Minho, e em diversas universidades do Brasil.

As Verdades Principais do Neopatrimonialismo.

Alguns fundamentos básicos formam as concepções do **NEOPATRIMONIALISMO** e eles são considerados como **VERDADES PRINCIPAIS**, também chamados de **AXIOMAS**:

A Contabilidade estuda o **PATRIMÔNIO** das empresas e instituições (tais empreendimentos são células sociais);

O patrimônio se **MOVIMENTA**;

O movimento patrimonial cria **VARIAÇÕES** ou **TRANSFORMAÇÕES**;

O patrimônio não se move por si mesmo, necessitando de **CAUSAS AGENTES** que atuam sobre ele;

A finalidade das transformações é, normalmente, suprir **NECESSIDADES** das células sociais;

O patrimônio é o meio para satisfação das necessidades e quando ele se movimenta exerce a sua **FUNÇÃO**;

As funções suprem necessidades que se grupam em **SISTEMAS**;

Tais **SISTEMAS** são os que visam de forma **AUTÔNOMA**, mas **INTERDEPENDENTE**, suprir necessidades de: pagamentos (liquidez), resultados (resultabilidade), equilíbrio (estabilidade), vitalidade (economicidade), eficiência (produtividade), riscos (invulnerabilidade) e dimensão correta (elasticidade);

Quando a função supre a necessidade ocorre a **EFICÁCIA**;

Quando a eficácia é permanente e crescente se produz a **PROSPERIDADE**;

Quando todas ou a maioria das células de uma sociedade humana está em estado de prosperidade a **SOCIEDADE** estará também (essa a grande missão da ciência contábil).

As Relações Lógicas dos Fenômenos Patrimoniais.

O mestre Lopes de Sá classificou as relações lógicas do patrimônio em três grandes grupos: as **ESSENCIAIS**, as **DIMENSIONAIS**, e as **AMBIENTAIS**.

Estas são as relações de natureza indispensáveis do **FENÔMENO**, são a base de seu nascimento, são as relações que mensuram e permitem a análise do fato.

A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E O CRÉDITO DO ICMS

Legislação Tributária e a Contabilidade.

As mudanças efetuadas na legislação podem influenciar diretamente nas finanças públicas e nos patrimônios das empresas sob diversos aspectos.

A Contabilidade se altera em decorrência das mudanças da legislação. Já comenta Lopes de Sá⁸ (2002), em sua obra que trata da influência do novo código civil sob a Contabilidade, que as Leis civis, comerciais, tributárias, previdenciárias, trabalhistas, penais sejam de que naturezas forem, possuem condições de mudar as relações dos sujeitos e dos objetos de direito, afetando muitas vezes a riqueza.

Fabretti⁹ (2001), leciona que o conjunto de princípios e normas que regulam a atividade financeira do Estado (receita, gestão e despesa) de acordo com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), também conhecida como Lei de Meios, e com a Lei de Responsabilidade Fiscal, denomina-se **Direito Financeiro**.

Entretanto, a receita relativa à arrecadação de tributos, tornou-se tão complexa que as normas que regulam sua imposição e arrecadação tiveram que ser separadas do **Direito Financeiro** para formar um novo ramo: o **Direito Tributário**.

Podemos definir **Direito Tributário** como o conjunto de princípios e normas jurídicas que regem as relações jurídicas entre o Estado e o Particular, relativas à instituição e arrecadação dos tributos.

Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996.

(Atualizada até a L.C. nº 114, de 16/12/2002)

Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

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.

8 LOPES DE SÁ, Antonio. *Contabilidade e o Novo Código Civil de 2002*. Belo Horizonte : UNA, 2002.

9 FABRETTI, Láudio Camargo. *Contabilidade tributária*. 7. ed. São Paulo : Atlas, 2001.

§ 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.”

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 2007; (Redação dada pela LCP nº 114, de 16.12.2002)..... (Grifamos).

ICMS: O CRÉDITO NOS MATERIAIS DE USO E CONSUMO

Sem dúvida, um dos PROBLEMAS TRIBUTÁRIOS que irá trazer grandes discussões no âmbito do ICMS, será relacionado ao aproveitamento do crédito deste imposto nas aquisições de bens destinados ao Uso e Consumo das empresas.

Conforme podemos ver, a Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996, devidamente atualizada até a L.C. nº 114, de 16/12/2002, que dispõe sobre o ICMS dos Estados e do Distrito Federal, no seu art. 33 determina que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 01/01/2007.

Iniciando-se a vigência desta disposição, a arrecadação pública relativa ao ICMS, poderá sofrer significativa queda se não forem observados alguns detalhes relativos à sua interpretação. Alguns já manifestaram o entendimento que qualquer material adquirido por um estabelecimento, teria direito ao crédito daquele imposto, salvo se não correspondesse a uma respectiva saída tributada.

Mais uma vez os advogados tributaristas e doutrinadores irão manifestar seus entendimentos quanto a esta questão. Os gestores das empresas irão tomar suas decisões baseadas em diversos entendimentos. O fisco irá aceitar ou não os procedimentos que serão adotados. Mas sejam quais forem as suas conclusões, sempre irão deparar com mais esta questão:

Quando se pode considerar que determinado material adquirido para o uso e consumo da empresa, está ou não caracterizado como alheio às atividades desta?

A legislação pertinente, como vimos, não condiciona a forma como foi efetuado o registro contábil da operação na empresa, para determinar se o referido bem terá ou não a sua utilização para fins alheios à sua atividade.

Fácil seria, se a legislação determinasse que para fins de aproveitamento de tais créditos bastasse observar a forma de como foi registrado o fato. Se registrado em conta específica, para o custo com materiais adquiridos para uso e consumo nas atividades fins da empresa, estaria o aproveitamento destes créditos garantido ao contribuinte. Em outra situação, ou seja, se registrado contabilmente diretamente no resultado como uma despesa qualquer, alheia à atividade, estaria descaracterizada a hipótese do aproveitamento do imposto relativo a esta operação.

Ocorre que em muitas empresas, os registros contábeis não expressam corretamente a realidade patrimonial. Muitas vezes, isto acontece por estarem os controles voltados para o atendimento de normas internas ou externas, seja para fruição de benefícios fiscais, ou mesmo por simples imposição legal.

Existem muitas não-conformidades, algumas provocadas propositalmente pelas empresas através de suas próprias normas, e outras por normas deformadas e emitidas por instituições, que sequer respeitam os aspectos técnicos e científicos da contabilidade.

A exemplo das particularidades que ocorrem em relação aos bens do Ativo Permanente na legislação do ICMS, entendemos que na maioria das vezes não basta, ou mesmo não se pode adotar os registros contábeis existentes nos controles das empresas, de modo que seja possível a correta aplicação dos dispositivos legais vigentes. Tal inconsistência também se manifesta na classificação dos materiais para uso e consumo.

Assim, mostra-se necessária a adoção de um método capaz de garantir nas interpretações contábeis, a correta aplicação dos dispositivos legais, e ao mesmo tempo assegurar os direitos do contribuinte, bem como possibilitar ao fisco as condições necessárias para que este possa dar a devida proteção ao Estado, garantindo assim uma correta arrecadação tributária, resguardando-se as finanças públicas.

Para exemplificar, podemos citar um determinado material que tenha sido adquirido com o propósito de ser utilizado em um complexo esportivo em área de lazer destinada ao uso dos empregados de uma determinada Companhia.

Vamos considerar que este suposto complexo esportivo esteja localizado dentro do parque fabril da empresa, atendendo diretamente aos empregados daquele setor produtivo.

A aquisição deste material poderia constar dos registros contábeis da empresa como um custo daquele setor produtivo, e tal fato não poderia ser considerado como um erro de classificação, afinal tal despesa está diretamente atrelada ao usufruto do pessoal da área produtiva da Companhia.

Seria correto afirmar que, se a citada despesa está ligada ao pessoal da área produtiva, e este significa um custo de mão-de-obra para a empresa, então obviamente as despesas atreladas a ela também se caracterizariam como o mesmo custo de mão de obra. Assim, teríamos aquela aquisição de material destinado ao lazer dos empregados, registrada como um gasto relacionado ao processo produtivo da empresa.

O fato exemplificado estaria corretamente contabilizado e, provavelmente, poderia levar aos gestores daquela empresa a ter o entendimento que o crédito do ICMS pago na aquisição do material esportivo, poderia ser aproveitado quando da apuração do imposto a pagar.

Contudo ao analisarmos a VERDADE DOS FATOS, iremos concluir que o bem exemplificado não possui as características exigidas por lei para o direito ao crédito do ICMS, pois sua aquisição não foi com a finalidade de atender à atividade do estabelecimento.

O fato deste bem ter sido adquirido ou não, não influenciaria na obtenção do produto final, assim como não influenciaria qualquer etapa do processo produtivo. O produto daquela empresa não sofreria qualquer alteração no caso do referido material esportivo não ter entrado no estabelecimento.

Temos então neste exemplo: UM APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO DE ICMS, e uma necessidade de o poder público EVIDENCIAR que a aquisição daquele bem não está dentro das condições exigidas pela legislação tributária para que o crédito do imposto oriundo de sua aquisição fosse aproveitado.

Como podemos perceber, os registros contábeis das empresas muitas vezes não expressam a realidade de acordo com a interpretação legal, e podem estar sujeitos a critérios de registros que, de acordo com sua aplicação, deformam a VERDADE DOS FATOS.

Ora, se os registros contábeis desta determinada empresa não estiverem adequados para a evidenciação dos fatos perante a legislação tributária específica do ICMS, de forma a garantir a imediata interpretação da verdadeira destinação de determinado bem adquirido.

Se, como vimos anteriormente, a legislação do ICMS determina as condições em que determinado bem deve se enquadrar, para que seja permitido o aproveitamento do crédito deste imposto quando de sua aquisição como material "de Uso e Consumo", exigindo que para isso tal bem "não seja alheio à atividade do estabelecimento", além de "a entrada do bem não ser resultante de operação isenta ou não tributada".

Não será o bastante então, a simples verificação das demonstrações contábeis existentes, para a correta interpretação se a destinação de determinado material atende as explícitas exigências da legislação tributária.

Seria impossível, sem um método científico, afirmar com certeza e precisão se determinado bem detém as qualidades exigidas pela legislação.

De que modo poderia se confirmar tais qualidades? Pela aparência do bem? Pelas informações constantes em sua Nota Fiscal? Pela posição e localização na área industrial de uma empresa? Pelo seu valor? Pelo seu tamanho físico?

Nenhuma das respostas que as questões acima pudessem obter podem levar à certeza de que aquele bem atende às exigências da legislação.

Então, de que outro modo se poderia obter, com confiabilidade, uma correta interpretação?

Utilizando-se da CONTABILIDADE como CIÊNCIA, onde posamos evidenciar a VERDADE DOS FATOS, iremos dispor de métodos científicos da contabilidade capazes de determinar a natureza e a forma, e se estes bens irão influenciar ou não nos resultados da atividade da empresa ou de seu estabelecimento¹⁰.

Vejam então quais as características legais do bem de uso e consumo que devem ser confirmadas através de MÉTODOS CIENTÍFICOS CONTÁBEIS para que o crédito do ICMS incidente na sua aquisição possam ser legitimamente aproveitado:

- Não deverá ser "alheio" à atividade do estabelecimento, o que implica na obrigatoriedade de que tal material esteja destinado a servir diretamente no processo de comercialização de mercadorias, ou na produção de novos bens, ou seja, de produtos acabados, semi-acabados, em elaboração etc. da empresa, que deverão ser destinados à venda de forma imediata ou quando do término de seu processo de industrialização (produto final).

Vamos exemplificar partindo da hipótese de ocorrência em uma empresa cuja atividade é a fabricação de tecidos.

Tomamos por base a aquisição de uma certa quantidade de determinado produto químico, cuja utilidade é servir em procedimentos de limpeza.

Temos então a dúvida quanto a aplicação deste material, se em processos ligados à produção dos tecidos, que dariam então o direito de aproveitamento do crédito do ICMS, ou em processos ALHEIOS à atividade da empresa, o que não daria direito ao crédito do referido imposto.

Utilizaremos para o desenvolvimento de nosso método, as mencionadas **RELAÇÕES LÓGICAS ESSENCIAIS DO FENÔMENO PATRIMONIAL**.

O **PATRIMÔNIO**, por natureza, tem sua origem na **NECESSIDADE** humana. Há uma seqüência inevitável de relações que a doutrina contábil do **NEOPATRIMONIALISMO** considera como **ESSENCIAIS**, ou seja, as das bases de raciocínios e que seguem a seguinte lógica:

A necessidade, como algo subjetivo, como percepção de falta implica em finalidade;

A finalidade, como algo objetivo, como juízo, implica em meios patrimoniais;

Os meios patrimoniais, como potencialidades de utilidades, como instrumentos, implicam em:

A função patrimonial, e essa é um exercício, uma ação no sentido de tornar efetiva a utilidade.

Essas são as relações naturais que formam os fenômenos patrimoniais, logo, os elementos que compõem as Relações Lógicas Essenciais são:

- As necessidades patrimoniais;
- As finalidades;
- Os meios patrimoniais; e
- As funções patrimoniais.

Que aplicando-se ao nosso caso temos:

NECESSIDADE: a disposição dos tecidos aos clientes da empresa, de modo em que esses se considerem dispostos a adquiri-lo e sintam-se satisfeitos com o produto para sua utilização;

FINALIDADE: os procedimentos executados no processo de fabricação, armazenamento, transporte, comercialização, etc. Todas as atividades realizadas com o objetivo da elaboração do produto final;

MEIO PATRIMONIAL: Materialização do patrimônio possibilitando o alcance do objetivo da empresa. No caso em exemplo, o processo de aquisição / compra e da disponibilização para o uso, do hipotético produto químico;

FUNÇÃO: utilização plena e eficaz dos meios colocados à disposição da empresa para alcançar a necessidade. Neste caso, a utilização do produto químico adquirido de forma que se obtenha o alcance da necessidade, que como vimos, é a produção dos tecidos à disposição dos clientes de forma satisfatória;

EFICÁCIA: é a satisfação plena dos clientes através do uso racional e eficaz dos meios patrimoniais colocados à sua disposição, ou seja, é a anulação da **NECESSIDADE**. No nosso exemplo, significa a utilização plena e eficaz do produto químico adquirido na produção dos tecidos, de forma que estes atendam satisfatoriamente aos clientes que irão obtê-los.

O axioma considerado para esta análise, é o derivado da razão fundamental de que "QUANDO OS MEIOS PATRIMONIAIS SATISFAZEM A NECESSIDADE A EFICÁCIA SE OPERA".

A eficácia é fim natural para o qual o patrimônio se constitui.

¹⁰ PIRES, Marco Antonio do Amaral. Estrutura da teoria contábil lopesista. Revista de Contabilidade do Conselho Regional de São Paulo, ano IV, nº 11. São Paulo : CRC-SP, 2000.

Ela é a meta que se persegue, mas somente existe SE A NECESSIDADE SE ANULA.

A meta é a EFICÁCIA, mas, esta só pode ser obtida com uma função eficaz, ou seja, com o uso adequado dos meios patrimoniais, de tal forma que se consiga a plena satisfação do que é necessário.

Em nosso exemplo então, se a fábrica de tecidos precisa de um produto químico para utilizar na limpeza de sua tinturaria, e assim poder dar seqüência em seu processo produtivo, ela tem a NECESSIDADE de comprar este produto, nascendo daí uma percepção de falta.

A seguir, preocupa-se a empresa em estudar como efetuará a compra: quem irá fornecer, qual o melhor material, quanto custará, que melhores preços poderia se obter, como transportar e armazenar o produto. Isto já é uma FINALIDADE.

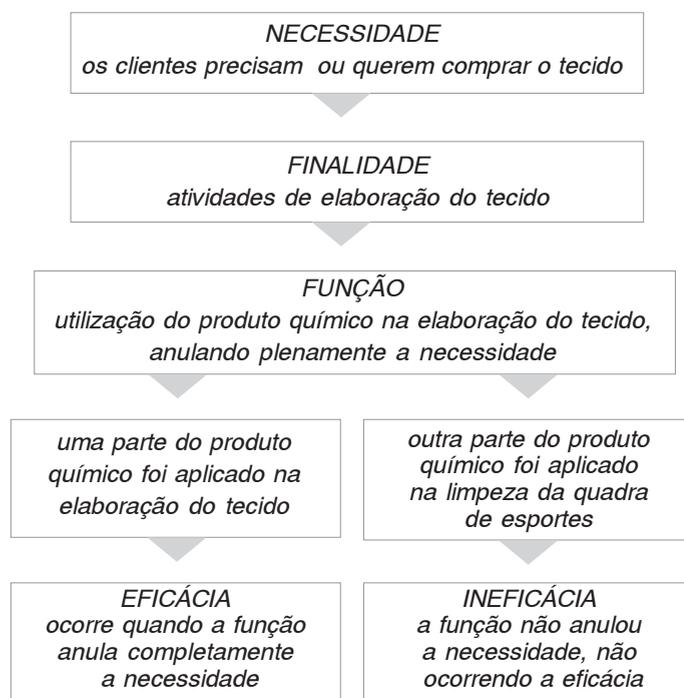
Então, a fábrica de tecidos de nosso exemplo efetiva a compra. O produto químico recebido na empresa representa a materialização, o surgimento de um MEIO PATRIMONIAL.

Em prosseguimento de seus trabalhos, a fábrica prepara o produto químico para uso, e enfim o consome. Ocorre aí a FUNÇÃO desse meio patrimonial. Enquanto o produto químico não está sendo utilizado, como se ficasse guardado por um certo tempo em depósito, existe o meio patrimonial, mas não existe a função do mesmo.

ENQUANTO NÃO OCORRE A FUNÇÃO NÃO OCORRE A EFICÁCIA.

Como vimos, ocorreu a seqüência lógica demonstrada a seguir:

SEQÜENCIA LÓGICA:



Podemos observar que em nosso exemplo, UMA PARTE do produto químico foi utilizada diretamente no processo de produção do tecido, onde cumpriu a sua FUNÇÃO de anular a NECESSIDADE do cliente. Com a anulação desta necessidade, o cliente passou a ter à sua disposição o tecido desejado, o que

caracteriza o alcance da EFICÁCIA.

Temos então neste caso, um direito ao aproveitamento de PARTE do crédito de ICMS, proporcional à parcela do material que foi usado no alcance da EFICÁCIA, ou seja, aquela parte do produto químico que foi utilizada na elaboração do tecido.

Nesta análise, verificou-se que esta primeira parte do material não se caracterizava como de uso ALHEIO à atividade do estabelecimento, pois serviu diretamente no alcance da EFICÁCIA, sendo então legítimo o aproveitamento do crédito daquele imposto incidente sobre esta mesma parte.

Ainda assim, tivemos uma OUTRA PARTE do produto químico que foi utilizada na limpeza da quadra de esportes dos empregados na fábrica, o que NÃO LEVOU ao cumprimento da FUNÇÃO, que seria anular a NECESSIDADE do cliente. A limpeza da quadra de esportes não teve qualquer influência em relação à anulação da necessidade, o que não levou ao alcance da eficácia, caracterizando-se então a ocorrência da INEFICÁCIA.

Podemos então verificar que o ICMS incidente na aquisição da parte do material que foi utilizado na limpeza da quadra de esportes não poderá ser creditado. A legislação pertinente não permite o aproveitamento do crédito proporcional daquele imposto devido ao seu uso ter se caracterizado como ALHEIO à atividade do estabelecimento.

Assim, parte do valor destacado na Nota Fiscal, a título de ICMS, na aquisição do produto químico de nosso exemplo deverá ser apropriado como crédito, mas de modo em que não se aproveite o valor proporcional ao material cujo uso foi considerado ALHEIO à atividade do estabelecimento.

CONCLUSÃO

Em síntese, considerando que parte do referido material foi utilizada de forma alheia à atividade, deverá ser efetuado o rateio proporcional do crédito do ICMS, de modo a aproveitar-se somente, a parcela utilizada na elaboração do tecido, atribuindo-se à parcela restante o tratamento de material sem direito ao crédito do mencionado imposto.

Neste caso, em se tratando de aquisições interestaduais, deverá ser verificada a necessidade de calcular o Diferencial de Alíquota do ICMS, proporcionalmente à parte utilizada fora do processo de elaboração do tecido e levada a débito nos Livros Fiscais, no mês em que ocorreu a utilização ALHEIA à atividade do estabelecimento.

Tal procedimento, se adotado pelas empresas, e devidamente fiscalizado pelo poder público, irá garantir o direito ao crédito do ICMS respeitando o princípio da não-cumulatividade daquele imposto, e ao mesmo tempo irá resguardar as finanças públicas contra uma acentuada queda em sua arrecadação, que poderia ser causada por uma má interpretação legal.

O estorno do imposto creditado deverá ser efetuado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento (art. 21, III da LC 87/96).

Quando por ocasião do serviço tomado ou da entrada da mercadoria no estabelecimento, for verificado que o material veio a ser utilizado em fim alheio à atividade do estabelecimento, o crédito deverá ser estornado na sua totalidade. Havendo utilização parcial deverá ser estornado proporcionalmente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. São Paulo : Atlas, 1997.

LOPES DE SÁ, Antonio. *Contabilidade Básica*. Rio de Janeiro : Tecnoprint, 1980.

FRANCO, Hilário. *Fundamento científico da contabilidade*. São Paulo : Revisora Gramatical, 1950.

HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael F. *Accounting theory*. 7. ed. USA : Irwin, 1992.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, et al. *Contabilidade introdutória*. 7. ed. São Paulo : Atlas, 1985.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 4. ed. São Paulo : Atlas, 1995.

LOPES DE SÁ, Antonio. *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*. São Paulo : Atlas, 1997.

LOPES DE SÁ, Antonio. *Contabilidade e o Novo Código Civil de 2002*. Belo Horizonte : UNA, 2002.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Contabilidade tributária*. 7. ed. São Paulo : Atlas, 2001.

PIRES, Marco Antonio do Amaral. *Estrutura da teoria contábil lopesista*. Revista de Contabilidade do Conselho Regional de São Paulo, ano IV, nº 11. São Paulo : CRC-SP, 2000.

Salte na Frente



Faça os cursos do **CRC-RJ**

Veja a programação na Tribuna do Contabilista,
no site www.crc.org.br e na sede do Conselho.

Informações: (21) 2216-9544 / 2216-9545 / 2216-9571

