

## MATERIAL INTERMEDIÁRIO DE PRODUÇÃO E AS IMPLICAÇÕES SOBRE A POSSIBILIDADE DO SEU CREDITAMENTO FRENTE AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS.

Karyne Santos Soares<sup>1</sup>

**RESUMO:** O presente artigo tem por objetivo o estudo da hipótese de aproveitamento do crédito do ICMS incidente na aquisição de bens intermediários, utilizados no processo produtivo de determinado bem. Para tanto, foi realizada análise do alcance e da efetividade do princípio da não-cumulatividade atinente ao ICMS, tendo sido feito também um estudo da legislação pertinente e do entendimento jurisprudencial a respeito do referido tema. Abordou-se ainda, as características do ICMS utilizando-se da estruturação da sua regra-matriz de incidência tributária e da regra-matriz de incidência do seu crédito, com enfoque nos seus aspectos materiais. Sendo assim, o objetivo principal do estudo foi o de analisar a possibilidade de serem consideradas legais as práticas adotadas pelos contribuintes sobre a possibilidade do creditamento dos produtos intermediários consumidos no decorrer das cadeias produtivas dos bens sujeitos às operações jurídicas de circulação. Feitas as definições necessárias, fora concluído que o regramento infraconstitucional autoriza o creditamento sobre os materiais intermediários de produção, já que os mandamentos estabelecidos pela LC 87/96 são favoráveis à autorização do crédito e não a sua vedação, os quais estão elencadas taxativamente na lei.

**Palavras-chave:** Aproveitamento de crédito do ICMS. Material Intermediário. Não Cumulatividade. Insumos.

**ABSTRACT:** The purpose of this article is to study the hypothesis of taking advantage of the ICMS credit levied on the acquisition of intermediate goods, used in the production process of a given asset. To this end, an analysis of the scope and effectiveness of the principle of non-cumulativity pertaining to the ICMS was carried out, and a study of the relevant legislation and the jurisprudential understanding regarding the referred subject was also made. The characteristics of the ICMS were also approached using the structuring of its tax assessment matrix rule and its credit assessment matrix rule, focusing on its material aspects. Therefore, the main objective of the study was to analyze the possibility that the practices adopted by taxpayers regarding the possibility of crediting intermediate products consumed during the production chains of goods subject to legal circulation operations are considered legal. Having made the necessary definitions, it was concluded that the infraconstitutional regulation authorizes credit on intermediate production materials, since the commandments established by LC 87/96 are favorable to credit authorization and not to its prohibition, which are listed in the law. .

**Keywords:** Use of ICMS credit. Intermediate material. No Cumulativity. Inputs.

---

<sup>1</sup> Bacharel em Direito em 2017, pela Universidade Tiradentes – UNIT/SE e Advogada inscrita na OAB/SP sob o nº 412.746.

## 1 Introdução

Este trabalho aborda de maneira breve e objetiva a polêmica questão do aproveitamento de crédito do ICMS incidente na aquisição de bens intermediários, os quais são utilizados no processo produtivo de determinadas mercadorias, tendo sido utilizado como fundamento legal, norteador para o presente estudo o princípio da não-cumulatividade, o qual está insculpido no artigo 155, parágrafo 2º, I da Constituição Federal e na LC 87/96.

Assim, pretende-se com esta pesquisa, investigar a existência de argumentos que sejam capazes de sustentar a apropriação de crédito do ICMS em face do material intermediário, já que tal problemática constitui objeto de discussão pelos contribuintes do imposto estadual há alguns anos e até o presente momento, ainda não se tem um cenário jurisprudencial pacífico, portanto propõe-se uma breve análise acerca do tema, de modo a investigar, à luz da legislação e da jurisprudência, a possibilidade de apropriação de créditos sobre as entradas de produtos intermediários de produção, bem como as características que definem essa categoria de bens.

## 2 A importância da delimitação do objeto e do seu método de estudo sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico

A sapiência do método utilizado na composição do trabalho científico é de extrema importância para compreensão do estudo do objeto de referência, bem como do seu processo de cognição, pois se quisermos conhecer cientificamente uma realidade, temos que compreender como ocorre a formação do conhecimento, sendo assim, visando à produção de um trabalho científico, demarcaremos nosso objeto mais adiante.

O vocábulo “método” é derivado do grego *méthodos* e possui como significado “caminho para se chegar a um fim”<sup>2</sup>, em vista disso, entendemos que o método científico é uma forma lógica que tem como base uma investigação, que irá buscar resultados para construir proposições científicas acerca do objeto analisado, sem o método não existe conhecimento científico.

Por conseguinte, o método nada mais é do que uma “orientação”, ou seja, um conjunto de disposições sistemáticas, que irão indicar o caminho mais seguro a ser seguido para a construção de uma cognição sobre determinado objeto de estudo, sendo assim, o

---

<sup>2</sup> (CARVALHO, 2014, p. 49)

método será mais eficaz quando existirem menores possibilidades de interpretação acerca do objeto de estudo, as quais irão possibilitar encontrar uma lógica para a prática pesquisada.

Para tanto, antes de iniciarmos a busca pelo “conhecimento”, anteriormente referido, observemos o que a doutrina do ilustre tributarista Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup> nos ensina, principalmente no tocante a regra de que, “toda ciência pressupõe um corte metodológico e o conhecimento jurídico não refoge a esse imperativo epistemológico”, isto posto, para a ciência do Direito é imprescindível a realização desse corte, uma vez que, o direito passado será desconsiderado, pois deixou de ser válido e o direito futuro ainda não será utilizado já que não o conhecemos, em verdade será objeto de estudo o direito posto, denominado, direito positivo.

Deste modo, o referencial metodológico aqui adotado, tomou como base a escola do Constructivismo Lógico-Semântico, a qual nos instiga a tratar o direito como um texto, e transformar a realidade do objeto a partir do ponto de vista sob o qual se decidiu o analisar, sendo assim, essa tomada de posição perante o objeto de estudo tipifica a posição adotada pela escola Constructivista, a qual defende um método específico de análise para o referencial teórico.

Posto isso, verifica-se que o conhecimento é formado pela própria consciência humana, por meio da qual o homem irá buscar atribuir significado a todas as coisas, objeto e seres existentes no mundo, sempre através da sua representação intelectual, deste modo, ao dizermos que conhecemos determinada coisa, é o mesmo que ter consciência sobre a mesma. Sendo assim, para analisarmos o nosso objeto de estudo e construirmos um conhecimento sólido, pautado nas premissas e nos referenciais adotados, teremos que percorrer algumas premissas dentro do Sistema Constitucional, bem como, analisar o subsistema Constitucional Tributário e os princípios relacionados ao tema do presente trabalho.

Portanto, conforme delineado anteriormente, o método adotado neste trabalho ao respeitar todas as premissas elencadas, principalmente nas que dizem respeito ao Constructivismo - Lógico Semântico, será responsável por permitir uma análise apropriada do objeto referenciado, que conforme ensina a professora Aurora Tomazini de Carvalho, a adoção do método reduz a complexidade do objeto a ser estudado, mas para tanto, deve o

---

<sup>3</sup> (Curso de Direito Tributário, 2017, p. 12 e 13)

estudioso ser fiel a disciplina inicialmente adotada em todo o percurso do “conhecer”, a fim de que “suas proposições tenham sentido e coerência.”<sup>4</sup>

Assim, baseado em termos lógicos, é dado ao cientista, como forma de simplificar a sua linguagem e ampliar o campo de estudo do seu objeto, a substituição das significações apreendidas em decorrência do contato sensorial com o objeto de estudo, por termos lógicos capazes de facilitar o acesso ao objeto de estudo.

Em vista disso, iniciaremos nossa análise tomando por base uma metodologia cognitiva capaz de possibilitar o adequado estudo do objeto, de maneira científica através de uma pesquisa doutrinária e jurisprudencial do presente tema.

### **3 A regra-matriz de incidência do ICMS – mercadorias**

O ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, é um tributo de competência dos estados e do Distrito Federal, estando a competência para sua instituição disposta na Constituição Federal de 1988, no artigo 155, II, e atualmente é regulamentado pela Lei Complementar 87/1996, denominada Lei Kandir.

É importante ressaltar, que além dos princípios gerais comuns a todas as espécies de tributos dispostas na norma de competência, conforme elencado no art. 150, incisos I, II, III e IV da Constituição Federal de 1988, a instituição e a exigência do ICMS também deve respeitar um princípio específico, qual seja, o princípio da não-cumulatividade, em conformidade com o art. 155, §2º, inciso I e II, da CF/88.

Nada obstante seja o exercício das competências tributárias pelos entes políticos internos uma faculdade, em se tratando do ICMS, a Constituição Federal de 1988 não deixou margem para que exista interpretação quanto à facultatividade para a sua instituição e exigência, pois todos os estados e o Distrito Federal estão obrigados a instituí-lo, ante o caráter nacional desta espécie tributária, sem a qual haveria afronta ao pacto federativo e a forma do Estado brasileiro.

Nesta mesma toada, temos o posicionamento do professor Paulo de Barros Carvalho, que escreveu sobre a mencionada obrigatoriedade da instituição do ICMS e sobre o seu

---

<sup>4</sup> (CARVALHO, 2014, p. 43)

caráter nacional. Vejamos o que dispõe trecho de seu livro, Direito Tributário, Linguagem e Método, a respeito:

Para encerrar este capítulo, parece-me importante ressaltar o caráter nacional do ICMS é outra máxima que sobressai do sistema com grande vigor de juridicidade. Não se aloja na formulação expressa de qualquer dos dispositivos constitucionais tributários, mas está presente nas dobras de inúmeros preceitos, irradiando sua força por toda a extensão da geografia deste imposto. (...)

(...) O titular da competência impositiva do ICMS não pode deixar de legislar, ficando tolhido a disciplinar o imposto consoante os traços que o constituinte esboçou. (CARVALHO, 2013, p. 768).

Como dito, a instituição do ICMS não é faculdade dos Estados e do Distrito Federal, mas sim uma obrigatoriedade, na qual, o titular dessa competência não pode se eximir de legislar, ainda que tenha que seguir os estritos termos prescritos pelas leis complementares e resoluções do Senado, em virtude dos mandamentos constitucionais.

A CF/88, em seu art. 155, §2º, I e II prescreve para os legisladores do ICMS a obrigatoriedade de sua atividade de enunciação legislativa, com a devida observância ao princípio da não-cumulatividade, assim dispondo, *in verbis*:

**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - 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;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Ainda no texto Constitucional, em seu artigo 155, §2º, encontramos a disposição acerca dos principais elementos atinentes a não-cumulatividade do ICMS, tais como: a

ausência de crédito nas operações subsequentes, a anulação dos créditos quando as operações anteriores, ou posteriores forem isentas ou, se tratem de hipótese de não incidência, salvo disposição legal em sentido contrário.

Apresentadas as premissas a respeito do referido imposto e do seu regime não - cumulativo, é chegada a hora de reagruparmos os seus critérios normativos para apreciarmos a unidade da regra que define a sua incidência, através da regra-matriz de incidência tributária elaborada por Paulo de Barros Carvalho.

O Professor, analisando o disposto no art. 155, II da Constituição Federal verificou no ICMS a existência de três regras-matrizes, que implicam necessariamente na existência de três hipóteses de incidência e três consequentes distintos.<sup>5</sup>

Sendo assim, antes de adentrarmos propriamente no estudo da regra-matriz de incidência do ICMS-mercadorias, devemos traçar algumas observações acerca desse imposto, incidente sobre operações com mercadorias e não sobre a simples circulação destas, conforme explica o professor Roque Antonio Carrazza, “Só a passagem de mercadorias de uma pessoa pra outra, por força da prática de um negócio jurídico, é que abre espaço à tributação por meio do ICMS.” (CARRAZZA, 2010, p. 42).

Quanto à materialidade do ICMS incidente sobre operação de circulação de mercadorias, que no âmbito Constitucional, tal análise refere-se à construção de uma definição conotativa do critério material rigorosamente estabelecido, onde iremos detectar quais as propriedades necessárias que um fato deve ter a fim de que se encaixe na hipótese material do ICMS – mercadorias, bem como, definiremos quais os critérios de uso dos termos que formam essa materialidade tributária.

Pois bem, a regra matriz de incidência do ICMS-mercadorias, tem como hipótese de incidência a operação de circulação de bens sujeitos a mercancia, levando em consideração a transferência de titularidade de coisa móvel destinada ao comércio, com habitualidade, através de uma operação (negócio jurídico) onerosa, envolvendo um alienante e um adquirente.

A acepção “circulação” mencionada pelo professor Carrazza, deve estar envolta em um contexto operacional, recaindo sobre este elemento a incidência da norma, assim a

---

<sup>5</sup> A legislação constitucional consagra três antecedentes normativos, vejamos:

- a) Realizar operações relativas;
- b) Prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior;
- c) Prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal

circulação da mercadoria deverá obrigatoriamente fazer parte de um negócio jurídico, plasmado pelo direito privado em que haja a transferência da propriedade dos bens objeto de negócio realizado.

Dessa forma, o professor Roque Antonio Carrazza nos esclarece que o fato gerador do tributo é justamente a operação capaz de causar a mencionada “circulação da mercadoria”, com a troca de titularidade da mesma, na qual a operação citada faz referência ao fato jurídico responsável por desencadear o nascimento da obrigação de pagar o ICMS.

O Mestre Geraldo Ataliba, conceitua o termo “operações”, para efeitos do art. 23, II da Constituição Federal de 1966, como: “atos jurídicos, atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes”.<sup>6</sup> Sendo assim, percebemos que ao nos referirmos ao termo “operações”, como núcleo da materialidade da hipótese de incidência do ICMS, devemos ter em mente que não se trata de qualquer tipo de operação, mas sim daquela que de fato importa juridicamente, compreendida como àquela em que há a mudança de titularidade da mercadoria.

Tomando ainda como suporte o Direito Comercial, Roque Antonio Carrazza, conceituou o termo “mercadoria” como sendo, o bem móvel que se submete à mercancia, ou em outras palavras, aquele que na qualidade de objeto decorrente de atividade mercantil obedece ao regime jurídico comercial. (CARRAZZA, 2010, p. 97)

Assim, a Constituição de 1988 cristalizou o conceito de mercadoria, tal como o era no Direito Comercial, no qual “mercadoria” era bem móvel, que se submete à mercancia, ou seja, que é colocado no mundo do comércio, ou em circulação.

Portanto, após definirmos os principais conceitos a respeito da materialidade do ICMS-mercadoria, podemos agora delinear a sua regra-matriz de incidência, nos seguintes moldes:

No antecedente da norma, teremos na hipótese de incidência os seguintes critérios:

Material – é o critério classificado como o mais importante do ponto de vista operacional e funcional do conceito, pois é o aspecto que revela a essência, permitindo a individualização e caracterização do aludido imposto em detrimento de todos os demais, é através dele que fixamos a espécie tributária a qual o tributo pertence. No caso do ICMS-

---

<sup>6</sup> (ATALIBA e GIARDINO, p. 104)

mercadoria, o seu aspecto material é o “ato de realizar operações de circulação de mercadoria.”

Espacial – esse critério será o responsável por indicar as circunstâncias de lugar, relevantes para a configuração do fato gerador do imposto e em se tratando do ICMS-mercadoria, o aspecto espacial coincide com o limite geográfico dos Estados e do Distrito Federal, o qual determinará o ente autorizado a exigir a exação tributária.

Temporal – o critério temporal diz respeito ao momento no qual será considerado consumado o fato gerador do imposto, pois será nesse exato íterim de tempo que irá nascer a obrigação tributária, que no caso do ICMS-mercadorias, será no momento da saída da mercadoria do estabelecimento comercial ou industrial.

Já no conseqüente jurídico, o qual faz referência à determinação dos sujeitos que figurarão nos polos da obrigação tributária, teremos no critério pessoal, no polo ativo, como sujeito o titular de uma obrigação pecuniária compulsória e no polo passivo, o sujeito titular de um dever jurídico, correspondente ao cumprimento da obrigação tributária, ou seja, o contribuinte.

Assim, em conformidade com o que dispõe o art. 155, II da CF, responsável por delinear a regra-matriz de incidência possível, notamos como o sujeito ativo para exigir o ICMS-mercadoria, os Estados-membros e o Distrito Federal e como sujeito passivo, podemos ter o comerciante, produtor industrial ou ainda quem lhes faça às vezes, como o comerciante de fato, o comerciante irregular entre outros, que por ventura venham a praticar operações relativas à circulação de mercadorias.

No critério quantitativo, responsável por mensurar a extensão do fato jurídico tributário, temos a base de cálculo, que deve corresponder ao valor da operação e ainda a alíquota, que conjugada à base de cálculo, confere o valor do tributo devido. Via de regra nas operações de circulação internas de mercadorias, encontramos como alíquota, o percentual de 17%, nada obstante, em virtude do princípio da seletividade, peculiar ao ICMS por prescrição constitucional, exista a possibilidade da variação deste percentual em razão da essencialidade da mercadoria.

Sendo assim, após estruturarmos a regra-matriz de incidência do ICMS-mercadoria, concordamos com o professor Argos Campos Ribeiro Simões, que explica ser as operações de

circulação de mercadorias aptas a autorizar a incidência do imposto estadual, aquelas “relações jurídicas privadas de cunho mercantil em que haja transferência de titularidade de bens que sejam mercadorias no momento dessa transmissão podem ser consideradas operações relativas à circulação de mercadorias”.<sup>7</sup>

Desta feita, a incidência da exação, está atrelada à efetiva concretização do aspecto material da hipótese de incidência e conseqüentemente, ocorrendo a “circulação jurídica”, que compreende a mudança de titularidade sobre a mercadoria, nascerá para o sujeito passivo da obrigação tributária o direito de creditar-se do imposto devido nas operações resultantes da entrada da mercadoria em seu estabelecimento.

Em sendo assim, ao construirmos a regra-matriz de qualquer tributo, devemos levar em conta algumas premissas básicas elencadas pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, pois conforme nos ensina, no critério material teremos sempre um comportamento pessoal (seja de pessoas físicas ou jurídicas), expresso por um verbo e por um complemento, consistente num “ser”, em um “dar” ou em um “fazer”, obtido mediante processo de abstração da hipótese tributária.

Ainda no antecedente normativo ou hipótese da norma, encontraremos os enunciados que irão descrever um evento escolhido pelo legislador como “signo presuntivo de riqueza”, e para prever esse fato no mundo real, são utilizados critérios que irão identificar a sua ocorrência, sendo conhecidos como critério material, temporal e espacial.

No conseqüente, encontraremos justamente a conseqüência da ocorrência do fato jurídico, o qual vai determinar os critérios do vínculo jurídico existente entre as partes envolvidas, neste ponto da regra-matriz de incidência tributária, nos depararemos com os critérios pessoal e quantitativo, no qual o primeiro irá descrever e identificar os sujeitos da obrigação tributária e no segundo, teremos o binômio base de cálculo e alíquota, mensuradores do tributo.

#### **4 A Regra-matriz de Incidência do Crédito**

Após mencionadas as características da regra-matriz de incidência do ICMS, iremos fazer uma breve análise da regra - matriz de incidência de seu crédito.

---

<sup>7</sup> (SIMÕES, 2014)

Tendo em vista que, do fato jurídico do ICMS irá nascer o seu correspondente direito ao crédito bem como o direito a compensação, importa destacar que estes são momentos distintos, pois ao compreendermos a não-cumulatividade, é possível constatar que o direito ao crédito do sujeito adquirente é decorrente justamente da norma instituidora do crédito, denominada de regra-matriz de direito ao crédito.<sup>8</sup>

Ao ocorrer a incidência da referida norma, encontraremos os sujeitos da relação, que no caso, como sujeito ativo e detentor do direito ao crédito, teremos o adquirente/ destinatário da mercadoria e no outro polo da relação, figurando como sujeito passivo, teremos o Fisco.

Convém ainda destacar, que o professor Paulo de Barros Carvalho, explica que ao analisarmos a regra-matriz de incidência tributária do ICMS, não constataremos ou mesmo identificaremos esse direito subjetivo do contribuinte ao crédito do ICMS, apenas encontraremos a relação jurídica existente entre o contribuinte e o Estado, sujeitos passivo e ativo respectivamente.

A regra-matriz do crédito do ICMS, decorre necessariamente da verificação de dois fatos jurídicos, o primeiro privado, de natureza mercantil, que logicamente deve anteceder o segundo, de natureza tributária, responsável por instituir a obrigação tributária em face do vendedor ou fornecedor da mercadoria, responsável por realizar a operação concernente a uma das hipóteses possíveis de incidência do ICMS.

Após a verificação destes dois fatos jurídicos incidentes sobre o mesmo evento, qual seja, operação de circulação de mercadorias, bem como a constituição da obrigação tributária, teremos o surgimento de um terceiro momento para o adquirente que arcou com o ônus financeiro do imposto na operação anterior, o direito ao crédito referente à mercadoria adquirida, crédito que poderá ser utilizado na operação posterior, mediante o abatimento com o débito apurado ao final.

Assim, na regra-matriz do crédito do ICMS, teremos na hipótese como critério material: importar, adquirir mercadorias e ou serviços tributáveis pelo ICMS; já no critério espacial, temos o território nacional; no critério temporal, temos o momento em que ocorreu as operações mercantis, a importação ou a prestação de serviços sujeitos à incidência do ICMS.

---

<sup>8</sup> (CARVALHO, 2013, p. 737)

No conseqüente, teremos como critério pessoal integrando como sujeito ativo o contribuinte, titular do direito subjetivo de compensar o crédito com os débitos decorrentes das operações subsequentes, e como sujeito passivo teremos o Fisco, detentor do dever jurídico de aceitar ou recusar a glosa dos créditos; no critério quantitativo teremos a indicação do montante correspondente ao crédito decorrente das operações realizadas.

Firmados os critérios que formam a regra-matriz de incidência do ICMS-mercadoria, e de incidência do seu crédito, passemos adiante para analisar um dos pontos mais icônicos e relevantes desse imposto, a sua sistemática da não-cumulatividade.

## **5 Disposições gerais sobre a não-cumulatividade do ICMS**

Os princípios Constitucionais Tributários, elencados na Constituição Federal de 1988 em seus artigos 150 e seguintes, instituem “limitações ao poder de tributar” aos entes competentes para tanto, sejam como valores ou como limites objetivos, encontramos nestes dispositivos os princípios da anterioridade, igualdade, legalidade, capacidade contributiva e da vedação ao confisco. No entanto, neste trabalho nos atentaremos ao princípio da não-cumulatividade.

Por ser a não-cumulatividade do ICMS um dos objetos do estudo deste trabalho, algumas considerações se fazem necessárias.

Por primeiro, faz-se imprescindível mencionar que o art. 155, §2º, I da Constituição Federal consagrou o princípio da não-cumulatividade do ICMS disciplinando o seu regime de compensação e viabilizando a operacionalização da não-cumulatividade tributária, nos seguintes termos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte

I – 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;

II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores (...).

Em parecer, os ilustres professores, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi, trazem a seguinte definição para a não-cumulatividade:

A não-cumulatividade, delineada pela Constituição, baseia-se no método da diferença ou subtração, ou seja, na técnica da base financeira (ou indireta, não real) segundo o qual o valor adicionado corresponderá à diferença entre o débito do imposto gerado pela promoção da operação de circulação de mercadorias-vendas e o crédito fiscal oriundo do imposto incidente nas aquisições-compras no mesmo período. (COÊLHO e DERZI, 2010)

Sendo assim, o princípio da não-cumulatividade impõe que a cada etapa, na cadeia percorrida por uma mercadoria desde a sua fabricação, importação ou extração, até o momento do seu consumo, a tributação aconteça de modo que sejam compensados ou abatidos os montantes do mesmo tributo já incidentes nas etapas anteriores, de modo que sejam afastados os efeitos decorrentes da tributação em cascata, desonerando os bens de consumo.

A fim de esclarecer essa sistemática, convém lembrar que a tributação, quando onera produtos ou serviços, pode onerar de forma monofásica ou plurifásica, quer dizer, será monofásica quando o produto ou serviço a ser tributado sofra a incidência apenas uma única vez, em uma das etapas ou fases da cadeia que faça parte, desde a importação ou produção até o seu consumo final. Por sua vez, será plurifásico, quando incidir em duas ou mais fases dessa mesma cadeia.

Salienta-se que os tributos monofásicos são por natureza não-cumulativos, já que como incidem uma única vez, não teriam, como se aglomerar no âmbito dos custos inerentes a produção de uma determinada mercadoria, em face da existência de mais fases ou etapas desde sua fabricação até o seu consumo, enquanto os tributos plurifásicos podem ser cumulativos ou não-cumulativos, verificando-se a cumulatividade se, no momento em que ocorrer cada incidência, não se abaterem os ônus incidentes nas etapas anteriores, que irão se acumulando a cada etapa, tornando o produto mais oneroso para o contribuinte final.

Inicialmente, é importante ser registrado que existia calorosa discussão doutrinária e jurisprudencial a respeito de qual seria o regime de crédito do ICMS, na qual o debate pairava

acerca da definição de qual regime teria sido adotado pelo sistema constitucional pátrio, porque no que diz respeito à forma de aproveitamento dos créditos, existem duas sistemáticas distintas possíveis, conhecidas como, sistemática do crédito físico e sistemática do crédito financeiro.

O tributarista Hugo de Brito Machado, define e diferencia as duas sistemáticas da seguinte forma:

“Pela sistemática do crédito físico o contribuinte somente tem direito de creditar-se do tributo incidente naquelas entradas de itens que se incorporam, fisicamente, ao produto posteriormente vendido e submetido à tributação. [...] Já a sistemática do crédito financeiro é aquela na qual o contribuinte tem direito de creditar-se do tributo incidente em todas as operações anteriores que representam um custo para a produção ou a comercialização do bem a ser tributado. Parte-se da ideia – daí o nome da sistemática – de que tais custos incorporam-se financeiramente ao bem, encarecendo-o, razão pela qual, se foram tributados, devem gerar ao contribuinte o direito ao crédito correspondente.” (MACHADO, 2018, p. 109)

Sendo assim, compreende-se que o crédito físico permite o abatimento do imposto suportado na aquisição da matéria-prima e de bens intermediários que tenham sido consumidos no processo industrial, por sua vez, o crédito financeiro é responsável por autorizar a compensação do imposto incidente sobre todo e qualquer bem que seja destinado à atividade fim do estabelecimento comercial, ainda que não integre fisicamente o processo produtivo.

Em sua obra, sobre a não-cumulatividade dos tributos, André Mendes Moreira elucida que “a doutrina convencionou distinguir o direito de abatimento dos créditos nos impostos não-cumulativos em crédito financeiro e crédito físico”. O primeiro, segundo o renomado professor consiste “na ampla dedução dos investimentos em ativo imobilizado, insumos e, ainda em bens de uso e consumo”, sendo que em relação ao segundo, “somente se reconhece o crédito das matérias primas e dos intitulados bens intermediários que são aqueles que se consomem no processo produtivo, mesmo não se agregando fisicamente ao produto final”.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> (MOREIRA, 2012, p. 131)

A não-cumulatividade no imposto de competência estadual ou Distrital existe justamente para evitar a tributação excessiva, ou seja, em cascata, cumulativa em duas ou mais fases da cadeia produtiva, motivo pelo qual é possível, com as exceções previstas, explícitas ou não na Constituição, a tomada de créditos relativos às operações anteriores.

Diante da importância do regime de apuração do ICMS, alguns autores se referem à não-cumulatividade como princípio, como é o caso do ilustre Hugo de Brito Machado que entende que a não-cumulatividade pode ser vista como um princípio e também como uma técnica, sendo vista como princípio quando enunciada de forma genérica, como está prevista na Constituição (art. 155, §6º, I, da CF)<sup>10</sup> e como técnica quando está agindo sobre as operações econômicas, impedindo a ocorrência da tributação em cascata, com efeitos danosos na apuração dos preços dos produtos postos em circulação.

O princípio da não-cumulatividade exerce uma forte influência no subsistema do ICMS, já que ao estabelecer que a incidência plurifásica do imposto, não tributa duas vezes um mesmo valor, acaba impedindo o aumento do custo da cadeia produtiva de determinado produto e a elevação do preço final ao consumidor.

Confere autoridade ao anteriormente mencionado, o posicionamento do professor André Felix Ricotta de Oliveira, vejamos:

“O princípio constitucional da não cumulatividade, previsto no art.155,§2º, inc. I e II da CF, assegura ao contribuinte o direito de abatimento do imposto que incidiu na aquisição das mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, com o imposto devido nas operações ou prestações de serviços realizadas pelo sujeito passivo do imposto”. (OLIVEIRA, 2018, p. 71)

Sendo assim, a própria norma constitucional é responsável por garantir ao Contribuinte o direito de creditar-se do montante do imposto devido em operações anteriores com o montante devido nas próximas operações, ou seja, com as operações futuras. Importante destacar que, a expressão *montante cobrado nas operações anteriores* não significa imposto efetivamente exigido pelo fisco, ou tributo pago pelo Contribuinte, mas sim aquele incidente sobre determinada operação em virtude da ocorrência do fato gerador.

Compreende-se dessa maneira, que a não-cumulatividade foi criada para atuar nos impostos plurifásicos, posto isto, é possível concluir que a plurifasia é imprescindível para a

---

<sup>10</sup> (MACHADO, 2018, p. 236)

existência da não-cumulatividade, devendo haver um número mínimo de operações sequenciadas que possam permitir que ocorra a incidência do tributo e a atuação do mecanismo de abatimento do ônus fiscal, pois conforme vimos, a não-cumulatividade estabelece que o imposto a ser recolhido, será aquele devido em razão da aplicação da alíquota à base de cálculo da operação atual, descontados o valor do imposto devido na operação anterior.

Portanto, o tributo deve incidir sobre mais de um estágio do processo produtivo para que a plurifasia se consolide, pois o seu requisito principal é justamente a existência de várias operações sucessivas passíveis de exigência do tributo. Estando presentes todos esses requisitos, teremos assentadas as bases para a que não-cumulatividade opere, que possui como principal objetivo, reduzir o ônus fiscal do contribuinte, através da diminuição do valor do imposto a ser recolhido.

Ademais, após estabelecidos os principais aspectos do princípio da não-cumulatividade, passaremos agora ao estudo da absorção de crédito decorrente da aquisição de bens empregados no círculo produtivo.

## **6 Considerações sobre os insumos**

Observe-se que a palavra "insumo", conforme o doutrinador Aliomar Baleeiro menciona, “é uma algaravia, que pode ter significados diversos, é 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.” (BALEEIRO, 1980, p. 214)

Podemos compreender que os insumos são todos os gastos, que estão diretamente ligados aos elementos que compõem um processo produtivo, os quais ao fim de determinada etapa da cadeia produtiva, irão proporcionar o surgimento de um produto, o seu funcionamento, manutenção ou ainda o seu aprimoramento. Normalmente são comprados pelos prestadores de serviços para serem consumidos nas suas atividades, também com o intuito de viabilizar a venda de uma mercadoria, por sua vez, na indústria podem ter diversas utilidades, uma delas é servindo como alimentação de máquinas.

No entanto, não será qualquer aquisição de bens não-duráveis que caracterizará a compra de um insumo, é o que nos explica o professor André Mendes Moreira, vejamos:

“Despesas de executivos com restaurantes, em muitos países, são associadas (em presunção *juris et de júri*) ao lazer, impedindo a tomada do crédito. Outro exemplo – bastante pitoresco – vem da Nova Zelândia, onde a atividade de prostituição é legalizada e tributada pelo IVA. As profissionais podem deduzir o imposto incidente na compra de lingerie rendadas e bordadas, pois se presume que estejam ligadas à atividade-fim por elas exercida; contudo, as roupas íntimas cor da pele, sem renda ou assemelhados, não são consideradas insumos, inexistindo direito ao creditamento pela sua aquisição”. (MOREIRA, 2012, p. 78 e 79)

Os exemplos de restrições à tomada de crédito, citados acima, ocorrem porque o ICMS tem como mira o consumidor final de bens e serviços, tentando atingí-lo diretamente, no entanto, quando os contribuintes do imposto adquirem bens para utilizá-los na qualidade de consumidor final, a regra é de que não poderão gozar dos créditos referentes à aquisição desses bens, já que um item que seja classificado genericamente como “insumos” poderá ainda ser enquadrado como matéria prima (mercadorias que através do processo de industrialização compõem diretamente o produto final) ou como produto intermediário, que nada mais é que um material, que embora não integre o produto final acaba sendo consumido integralmente no processo de industrialização.

Feitas as definições acima, destacamos que a Coordenação da Administração Tributária do Estado de São Paulo, editou uma Portaria CAT 01/2001, que dispõe acerca do direito ao crédito do valor do imposto destacado em documento fiscal, referente à aquisição de insumos, ativo permanente, energia elétrica, serviços de transporte e de comunicações, combustível e mercadoria para uso ou consumo, entre outras mercadorias, e não menciona o seu consumo “instantâneo” ou “imediato”, mas sim o *consumo integral*. Essa decisão classificou as matérias-primas, os bens intermediários, materiais de embalagem, combustíveis e energia elétrica como “insumos geradores de crédito” e nos termos da mesma, as mercadorias consumidas no processo industrial que integrem o produto da industrialização correspondem a “insumo”, possibilitando a tomada de crédito após a sua aquisição.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Vejamos:

“3. [...] Dão direito ao crédito do valor imposto as seguintes mercadorias entradas ou adquiridas ou os serviços tomados pelo contribuinte:

Portanto, é importante destacar que de acordo com alguns exemplos trazidos pela referida Portaria, os *materiais intermediários* podem trazer oportunidade para o contribuinte, entretanto o fisco paulista em várias respostas de consulta vem manifestando entendimento mais restritivo em relação aos materiais intermediários e vem muitas vezes os classificando apenas como itens de “uso e consumo”, impossibilitando, portanto a absorção do crédito.

Vejamos a resposta à consulta tributária nº 5.852/2015, na qual um contribuinte que exerce a atividade de fabricação de artefatos de madeira, questiona o Fisco sobre a possibilidade de aproveitar créditos nas aquisições de lixas, discos de corte, discos de lixas, rebolos, trinchas, pincéis, rolos de pintura, esponjas abrasivas (utilizadas na limpeza das placas moldes de pintura), itens que segundo o contribuinte, são de consumo diário e ligados ao desenvolvimento de sua atividade produtiva.

Em resposta, o Fisco Paulista restringiu o direito ao crédito e considerou apenas que alguns itens se enquadravam no conceito de material intermediário, uma vez que, os demais itens não eram consumidos instantaneamente no processo produtivo. Vejamos:

“Assim, gera direito ao aproveitamento do crédito do imposto as aquisições das mercadorias lixas, discos de corte, discos de lixa e rebolos (exceto para afiar ferramentas), tendo em vista suas características de consumo imediato no processo industrial de produto (insumo) cuja saída seja regularmente tributada (ou, não o sendo, haja expressa autorização para a manutenção do crédito).

Entretanto, com relação às aquisições das mercadorias "trinchas, pincéis e rolos de pintura e esponjas abrasivas", entendemos que, por não se consumirem instantaneamente em processo industrial ou integrarem produto cuja saída seja tributada (ou não o sendo, haja autorização expressa para a manutenção do crédito), possuem característica de material de uso e consumo e, portanto, não geram direito ao aproveitamento do crédito correspondente a suas aquisições.”

Neste mesmo sentido, existem outras respostas à Consulta de contribuintes, como é o caso da RC 17872/2018, vejamos abaixo:

ICMS – Crédito – Material secundário – Produção de peças do setor automobilístico – Solvente utilizado para três finalidades distintas na pintura das peças (troca de cor da pintura, na troca de turnos e na manutenção

---

[..]Insumos são os ingredientes da produção [...]. 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 [...].”

preventiva das ferramentas, equipamentos e máquinas).  
 I – Para ser caracterizada como material secundário, determinada mercadoria deve ser integral e instantaneamente consumida durante o processo industrial propriamente dito, sem se integrar fisicamente ao produto fabricado.  
 II – A limpeza de ferramentas, equipamentos e máquinas em que se desenvolve o processo industrial propriamente considerado são verdadeiros pré-requisitos desse processo, mas não se confundem com ele.  
 III – O solvente utilizado para limpeza das ferramentas, máquinas e equipamentos de produção (seja na troca de cor, na troca de turnos ou na manutenção preventiva) classifica-se como material de uso e consumo do estabelecimento e não há, no momento, direito ao aproveitamento de crédito do ICMS em sua aquisição. (Publicada em 20/12/2018)

Com isso, alguns contribuintes comumente vêm tentando conseguir na esfera administrativa decisões que sejam favoráveis ao aproveitamento de crédito do ICMS relativo aos itens denominados de *materiais intermediários*.

Mas como vimos, esse é um dos principais pontos que alimenta diversas discussões na análise do princípio da não-cumulatividade do ICMS, e na tomada do crédito decorrente das operações de aquisição de materiais denominados de intermediários, classificados assim, justamente por não se enquadrarem como matéria-prima e nem como bens de uso e consumo, sendo consumidos no decorrer do processo produtivo, entretanto, sem integrar o produto final.

A discussão sobre a tomada de crédito sobre os *produtos intermediários*, decorre principalmente porque na norma reguladora do crédito não é possível encontrar a adoção da nomenclatura na categorização das mercadorias, de *material intermediário*.

A Lei complementar nº 87/96, em seu art. 20, “caput” e em seus incisos e parágrafos, não faz nenhuma referência a esta qualificação de produtos ao prescrever a sistemática de creditamento, o que enfraquece a tese adotada por alguns contribuintes para a tomada de crédito sobre os produtos denominados de “*intermediários*”. Vejamos:

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.

O citado artigo prescreveu a sistemática do crédito financeiro, na qual todos os custos onerados pelo ICMS geram direito ao crédito e, só foi possível chegarmos a essa

conclusão, porque a permissão para o creditamento do imposto incidente sobre o material destinado ao uso e consumo, além do ativo permanente, porém, as restrições no decorrer do art. 33 da referida Lei, interferiram para descaracterizar o denominado crédito financeiro, protraindo no tempo a autorização para absorção dos créditos decorrente das aquisição destes itens.

Portanto, ao analisar a normatização da não-cumulatividade do ICMS, a partir da referida Lei no que diz respeito ao seu artigo 20, §1º, podemos cogitar que as únicas restrições do direito ao crédito do ICMS são as elencadas nesse dispositivo, quanto aos bens sujeitos às saídas isentas, ou não tributadas, ou ainda as mercadorias ou serviços alheios à atividade fim do estabelecimento, nada obstante o art. 33 tenha postergado a absorção dos créditos decorrentes da aquisição de bens de uso e consumo e do ativo permanente para os bens adquiridos somente após 1º de janeiro de 2033, salvo às exceções tratadas pelo referido artigo.

Nestas restrições elencadas, podemos fazer um corte metodológico, para fazer uma análise do material que é destinado ao uso e consumo, já que na discussão sobre o crédito do imposto vinculado ao material intermediário, uma das discussões acerca da sua vedação ao direito de tomar crédito é a classificação do material como de uso e consumo. Pois bem, esse material de “uso e consumo” é assim definido por servir à atividade meio do estabelecimento, sendo meio facilitador e de apoio para o desenvolvimento de um setor produtivo e o STJ tem sinalizado também para esta interpretação.

Um dos pontos fundamentais de argumentação do STJ nas suas decisões vem recaindo sobre a análise da norma que limita a regra da tomada do crédito, principalmente quando menciona que através do convênio ICMS nº 66/88 existia a necessidade de comprovar que o material fosse consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou que ele ainda integrasse o produto final, medida restritiva essa, que não é encontrada na Lei Complementar nº 87/96, em verdade, o que houve foi uma ampliação das hipóteses de creditamento, estabelecendo como condição para o aproveitamento ao crédito, que o *material intermediário* fosse utilizado para alcançar a finalidade da atividade constituidora do objeto social da empresa.

Como é possível compreender, na redação do *caput* do art. 20 da Lei Complementar 87/96, restou assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto incidente sobre as operações de que tenha resultado entrada de mercadoria no estabelecimento, inclusive aquela destinada ao uso e consumo ou ao ativo permanente. Portanto, o regramento

infraconstitucional, autoriza expressamente o creditamento de modo abrangente sobre o ICMS, considerando o processo produtivo de forma global, como um todo e não exclusivamente o produto, de forma apartada e restrita.

No entanto, observe-se que se por um lado, tenha a LC 87/96 ampliado de modo importante o rol de possibilidades no que tange à apropriação de créditos de ICMS, por outro, o legislador complementar estabeleceu, com o passar do tempo diversas restrições aos abatimentos a serem realizados pelo contribuinte, como é o caso da sistemática de apropriação dos créditos sobre a aquisição de bens destinados ao ativo fixo, prevista no art. 20, § 5º.

Assim, o STJ<sup>12</sup> passou em algumas decisões a compreender a mudança no tratamento desta matéria, chegando à conclusão de que todo material empregado na atividade fim ou na atividade que integre o objeto social do estabelecimento deverá gerar direito ao crédito, ficando vedada a hipótese com relação ao material destinado à atividade meio, ou de apoio administrativo da empresa, que se classifica como material de uso e consumo.

Por sua vez, o STF<sup>13</sup> vem mantendo o entendimento mais restritivo, de modo que o direito ao crédito somente pode decorrer do consumo imediato e integral do produto no processo produtivo, quando haja a incorporação deste na mercadoria ou serviço.

Essas condições impostas pelo STF (integração ao produto final e consumo imediato) somente podem ser atendidas por produtos que sejam consumidos no processo produtivo, ou seja, assim, mesmo que o Tribunal se refira aos produtos denominados “intermediários”, ao mesmo tempo nega a sua existência de fato, esvaziando o rol desta categoria de produtos, isso porque uma das características principais dos produtos intermediários é justamente o seu desgaste ou consumo no processo produtivo sem que ocorra a sua integração a um produto final.

---

<sup>12</sup> AgInt no REsp 1486991 MT 2014/0239012-0, Órgão Julgador: T1 – Primeira Turma, Publicação DJe 21/06/2017, Julgamento 27 de abril de 2017, Relator: Ministro Gurgel de Faria.

AgInt no AREsp 991.299/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 04/12/2018, DJe 10/12/2018.

<sup>13</sup> STF - AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINARIO RE 503877 MG (STF), Julgamento em 1 de junho de 2010, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, DJe-145 divulgado em 05-08-2010, publicado em 06-08-2010.

RE 689.001 AgR, STF – AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 689001 RS RIO GRANDE DO SUL, julgado em 06/02/2018, Relator: Min. Dias Toffoli, acórdão eletrônico DJe-036, divulgado 23/02/2018 publicado 26/02/2018.j. 6-2-2018, 2ª T, DJE de 26-2-2018.

Pois bem, ao examinarmos as aquisições de produtos segundo suas possíveis destinações, é possível distingui-las, em síntese, em quatro categorias, quais sejam: matéria-prima; produto ou material intermediário; ativo permanente e bens de uso e consumo.

No que tange à matéria-prima, não há muitas dúvidas já que trata-se daqueles bens que através da transformação ou incorporação, são agregados ao produto final, caracterizando a mais clara e inequívoca representação da aplicação da não-cumulatividade, de modo que, ainda que adotado o critério estritamente físico, o creditamento sobre tais entradas seria inquestionável. Por sua vez, os bens do ativo permanente ou imobilizado, são aqueles que possuem permanência duradoura (superior a um ano), e são destinados à manutenção da atividade fim da empresa.

Já os bens de uso e consumo, são bens móveis, mas que não estão destinados ao comércio, assim, não possuem natureza mercantil, apenas participam da atividade empresarial, mas sem circular ou integrar o produto ou serviço que será colocado em circulação posteriormente.

Pois conforme elucida o Professor Roque Antonio Carrazza, a partir do momento no qual a mercadoria alcança o consumo, o bem deixa de ser mercadoria e o ICMS não será mais cobrado, a não ser que seja reiniciado um novo ciclo econômico, no qual o bem móvel, ao readquirir o status de mercadoria passará a ser vendido agora como sucata, ou seja, como mercadoria usada.

Por sua vez, os *produtos intermediários* são assim denominados por tratarem de produtos já acabados, que são adquiridos para serem utilizados em alguma etapa do processo industrial, porém sem sofrer nenhum tipo de transformação em decorrência da sua utilização na fabricação de um novo produto, podemos citar como exemplo os pneus na indústria automobilística, a tinta na indústria gráfica, todos esses produtos se incorporam ao produto final, mas não sofrem nenhum tipo de alteração.

Seguindo a linha do professor André Mendes Moreira, “o produto intermediário pode ser definido como a mercadoria consumida de forma imediata e integral no processo produtivo, sem a qual este não se concretizaria.” (MOREIRA, 2012, p. 225)

Ele ainda aponta os três requisitos para que possamos caracterizar um produto como sendo intermediário<sup>14</sup>, entendendo como consumo imediato a utilização da mercadoria diretamente no processo produtivo.<sup>15</sup>

Enquanto vigorava o convênio ICMS 66/88, a jurisprudência dos tribunais judiciais entendia que para o contribuinte creditar o ICMS oriundo da entrada de *produtos intermediários* no seu estabelecimento, era obrigatório que esse produto viesse a ser consumido imediata e integralmente no processo de produção ou ainda deveria ser integrado ao novo produto.

Mas com o surgimento da Lei Complementar nº 87/96 foram ampliadas as situações de aproveitamento de crédito decorrente de entrada de material intermediário, ou seja, o crédito passou a ser permitido se o item adquirido fosse empregado em alguma etapa que compusesse a atividade fim do estabelecimento.

## 7 Conclusão

Todos os princípios de uma forma geral e principalmente o da legalidade tributária são importantes mecanismos de proteção do contribuinte frente ao poder arrecadatório do Estado, sendo responsáveis por limitar e muitas vezes impedir os excessos da atuação estatal, já a lei ordinária é o veículo legislativo de imposição tributária, capaz de concretizar esse princípio da legalidade, enquanto a lei complementar, possui a tarefa de desdobrar os elementos instituídos no texto constitucional.

Portanto, após termos traçado um panorama geral, o que podemos concluir por primeiro, é que o regramento infraconstitucional autoriza o creditamento sobre os *materiais intermediários* de produção, já que como vimos, via de regra os mandamentos estabelecidos pela Lei Complementar 87/96 são favoráveis a autorização do crédito e não a sua vedação, já que as vedações estão elencadas taxativamente na lei.

Tratando-se os *produtos intermediários* de bens que integram a atividade do estabelecimento e não estão enquadrados nas vedações estabelecidas na Lei Kandir, tem-se

---

<sup>14</sup> (a) consumo imediato, porém sem incorporação ao produto final (do contrário, seria matéria-prima);  
(b) consumo integral; e  
(c) essencialidade ao processo produtivo

<sup>15</sup> (MOREIRA, 2012, p. 361)

que há amparo legal para a tomada dos créditos sobre a aquisição desses materiais. Por sua vez, com relação à definição do conceito de material intermediário, conclui-se de que se trata de bens que, embora não integrem o produto final, são imprescindíveis ao processo produtivo que dará origem a determinado produto, que será integralmente consumido nessa escala produtiva e estará sujeito a incidência do ICMS.

Deve o contribuinte, mesmo tendo o amparo legal para o creditamento do material intermediário, ficar atento aos riscos que existem ao decidir apropriar crédito do ICMS em face desses materiais, já que tal conduta pode culminar na cobrança do ICMS não pago e aplicação de multas, por vezes, valendo-se de laudos técnicos que demonstrem a integração do produto ciclo produtivo e a importância deste para a elaboração do bem, ou serviço posto em comércio.

## **Bibliografia**

- ATALIBA, G.; GIARDINO, C. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**, v. 25 e 26, p. 104.
- BALEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.
- CARRAZZA, R. A. **Reflexões Sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. 42 p.
- CARVALHO, A. T. D. **Curso de Teoria Geral do Direito ( o Constructivismo Lógico-Semântico)**. 4ª. ed. São Paulo: Noeses, 2014.
- CARVALHO, P. D. B. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 5ª. ed. São Paulo: Noeses, 2013. 768 p.
- CARVALHO, P. D. B. **Curso de Direito Tributário**. 28ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- COÊLHO, S. C. N.; DERZI, M. A. M. Direito ao Crédito de ICMS Relativo à Energia Elétrica Consumida em Atividade de Industrialização por Supermercado. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 181, Outubro 2010.
- CONSTITUIÇÃO da República Federativa do Brasil. **Planalto.gov.br**, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 15 Janeiro 2020.
- MACHADO, H. D. B. **Manual de Direito Tributário**. 10ª. ed. São Paulo: Atlas Ltda, 2018.
- MOREIRA, A. M. **A Não - Cumulatividade dos Tributos**. 2ª. ed. São Paulo: Noeses, 2012.
- OLIVEIRA, A. F. R. D. **Manual da Não Cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2018.
- SIMÕES, A. C. R. **ICMS - Importação proposta de reclassificação e suas aplicações**. São Paulo: Noeses, 2014. 68 p.