

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC - SP
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO
E EXTENSÃO - COGEAE

DANIEL PRANDO CAVARETTI

O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE TOMADA DE CRÉDITO DE ICMS

SÃO PAULO-SP
2011

DANIEL PRANDO CAVARETTI

O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE TOMADA DE CRÉDITO DE ICMS

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação *lato sensu* em Direito Tributário, na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/COGEAE, como requisito parcial à obtenção do grau de especialista em Direito Tributário.

Orientador: Prof. JULIO CÉSAR PEREIRA

**SÃO PAULO – SP
2011**

DANIEL PRANDO CAVARETTI

CONSIDERAÇÕES SOBRE A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação *lato sensu* em Direito Tributário, na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/COGEAE, como requisito parcial à obtenção do grau de especialista em Direito Tributário.

Orientador: Prof. JULIO CÉSAR PEREIRA

Aprovada em: _____ de _____ de 2011.

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que isento completamente a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/COGEAE e o professor indicado como orientador de toda e qualquer responsabilidade pelo conteúdo e idéias expressas na presente monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado.

São Paulo, 29 de março de 2011.

DANIEL PRANDO CAVARETTI

Aos meus pais e Bruna, pelo incentivo constante, carinho e paciência.

RESUMO

O presente trabalho tem por finalidade o estudo do princípio da não-cumulatividade constitucionalmente prescrito para o ICMS e conseqüente conceituação do vocábulo insumos, inserindo esse conceito no âmbito da tributação pelo imposto estadual, estabelecendo quais produtos adquiridos pelo empresário possibilitam o creditamento e conseqüente abatimento no valor a ser pago futuramente a título de ICMS.

Palavras-chave: Direito Tributário. Princípios Constitucionais. Não-Cumulatividade. ICMS. Insumo. Bens de Uso e Consumo.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
CAPÍTULO 1: Evolução histórica do ICMS e a problemática da glosa de créditos relacionados a insumos adquiridos pelo contribuinte.....	10
CAPÍTULO 2: A Não-Cumulatividade do ICMS.....	15
CAPÍTULO 3: Conceito de insumo e a possibilidade de creditamento para fins de apuração do ICMS.....	24
CONCLUSÃO.....	34
REFERÊNCIAS.....	37

INTRODUÇÃO

Percorrendo a evolução histórica da tributação sobre o consumo no Brasil e suas influências estrangeiras, o presente estudo busca demonstrar um panorama atual do princípio da não-cumulatividade positivado na Constituição Federal vigente e prescrito para o ICMS, buscando o conceito do vocábulo insumo, relacionado aos bens que possibilitam o creditamento na sistemática de apuração do referido imposto estadual.

Desta forma, o Capítulo 1 traz um panorama geral da evolução histórica do ICMS e demonstra a existência de posicionamentos distintos a depender do Estado Membro, o que leva a uma problemática de glosas de créditos relacionados a insumos adquiridos pelo contribuinte.

Já o Capítulo 2 aborda os contornos constitucionais e legais do princípio da não-cumulatividade do ICMS, concluindo que o direito positivo possibilita o creditamento tanto **(i)** do material integrado ao produto final no processo produtivo, quanto **(ii)** do material consumido no processo produtivo.

Diante do panorama traçado no Capítulo 2, demonstra-se que nunca houve controvérsia quanto ao direito de crédito para os produtos que integram ao produto final. Entretanto, muitos questionamentos são feitos a respeito dos produtos que não integram ao produto final, mas que são utilizados pelo estabelecimento no processo de produção. Desta forma, considerações a respeito do conceito de insumo são feitas no Capítulo 3, que sistematiza seu conceito no contexto do ICMS e as possibilidades de creditamento, para fins de apuração do imposto estadual em questão.

Assim, o presente trabalho busca na legislação, na doutrina e na jurisprudência respostas para conflitos e dúvidas dos diversos aplicadores do direito, que se

resume em uma pergunta: quais são os insumos adquiridos pelo contribuinte que possibilitam o creditamento para a apuração do ICMS?

CAPÍTULO 1: EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ICMS E A PROBLEMÁTICA DA GLOSA DE CRÉDITOS RELACIONADOS A INSUMOS ADQUIRIDOS PELO CONTRIBUINTE

Desde o início do século passado, os Estados detêm competência para **tributar o consumo**, inicialmente por meio do **Imposto sobre Vendas Mercantis (“IVM”)** e, posteriormente por meio do **Imposto sobre Vendas e Consignações (“IVC”)**, que vigorou até o início da década de 60.

Nesta época, como bem salienta José Roberto Rosa¹, além das tormentosas questões políticas que assolavam o país, também os tributaristas se envolviam em muitos debates sobre a necessidade de modernizar o sistema tributário.

Isto porque, os referido tributos, diferente do *sale tax* americano, que incide somente na última operação, incidiam em qualquer operação que impulsionassem a mercadoria ou seus insumos nas diversas etapas rumo ao consumo, de forma cumulativa, acarretando o que a doutrina denomina de “efeito cascata”².

¹ ROSA, José Roberto. Logística do ICMS – Considerações sobre o Imposto Estadual. In Tributação do Setor Comercial. São Paulo. Quartier Latin. 2005. P.26

² Ressalta-se que, segundo Cléber Giardino, não seria correto dizer “evitar um efeito cascata”, como percebe-se em seus ensinamentos: “Quando se diz – e, lamentavelmente, isso foi muito dito, a partir de 1967, no Brasil – que o princípio da não-cumulatividade visa elidir uma chamada ‘incidência em cascata’, pressupõe, quem assim afirma, que o imposto não incide sobre operações, mas que incide sobre mercadorias. Porque, é evidente, que só se pode cumular imposto, nessa matéria, na medida em que se tenha incidência sobre uma mesma mercadoria, numa determinada operação anterior, e numa operação subsequente. Apenas, na medida em que se tome o ICM, não como um imposto sobre operações, porém como um imposto sobre mercadorias, é que nós poderemos falar na chamada não-cumulatividade estabelecida como um mecanismo elidente de ‘incidência em cascata’”. (Em debates sobre o artigo de Ernesto José Pereira dos Reis, Não-cumulatividade e não-cumulação do ICM, Revista de Direito Tributário, n. 21-22, p. 247)

Assim, influenciado pelo IVA francês que, moldado nos tempos do pós-guerra, trazia a novidade da não-cumulatividade, foi instituído, por meio da Emenda Constitucional nº18/65³, o Imposto sobre Operações de Circulação Jurídica de Mercadorias (“ICM”).

Registra-se que, o Brasil já havia utilizado a sistemática da não-cumulatividade na Lei nº 2.974/56 relacionada ao antigo Imposto de Consumo (“IC”), antecessor do Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”).

Entretanto, o ICM, que continuava incidindo em todas as operações da cadeia produtiva, mas agora de forma não-cumulativa, se diferenciava de suas duas influências, principalmente porque a competência tributária deste foi dada aos Estados da Federação e ao Distrito Federal, ou seja, se para os outros dois existia um sujeito ativo para administrar uma legislação federal, o novo tributo tinha vinte e sete “donos”, cada um podendo editar sua lei instituidora do imposto e normas infralegais regulamentadoras, além da existência de inúmeros órgãos responsáveis pela fiscalização e julgamento de processos administrativos relacionados à exação, com orientações distintas.

Salienta-se que, de forma diversa não poderia ser feito, uma vez que o pacto federativo, que apresenta como um de seus pilares a capacidade tributária dos Estados, impediria que o ICMS fosse “retirado” dos Estados membros.

Neste contexto, tentando amenizar possíveis disparidades entre os Estados, foi editado o Decreto-lei nº 406/68 (“DL nº 406/68”) para representar uma norma geral do ICM.

Contudo, o referido diploma não delimitou precisamente a sistemática da não-cumulatividade, pois, não restou-se claro quais produtos que adquiridos pelos contribuintes lhes daria direito a um creditamento visando o abatimento no valor a ser pago futuramente a título de ICM.

³ Consoante a EC nº 18/65, o *quantum debeatur* do imposto em estudo seria obtido “**abatendo-se**, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores”, sendo que tal abatimento se daria “nos termos do disposto em lei complementar”.

Diante do exposto, como esclarece Alcides Jorge Costa⁴, o que se interpretou à época foi que os entes políticos teriam ampla liberdade para eleger os materiais cuja aquisição permitiria o creditamento do ICM.

Visando suprimir as mencionadas lacunas, as Administrações Tributárias estaduais editaram orientações que detalharam o alcance da não-cumulatividade do tributo em análise e se baseavam principalmente na legislação do IPI.

Neste cenário, a Coordenação da Administração Tributária do Estado de São Paulo (“CAT/SP”) por meio da **Decisão Normativa CAT nº 2/82**, visando distinguir os produtos que dariam direito a crédito dos que não, utilizou dos vocábulos matéria-prima, produtos intermediário e produtos secundários, estabelecendo mais limitações ao creditamento que a legislação do IPI, uma vez que, segundo o entendimento deste Estado, “apenas os bens que se integrassem fisicamente ao produto final gerariam crédito do ICM.”⁵

Entretanto, mesmo diante desta orientação do CAT/SP, o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (“TIT”), já havia proferido decisões no sentido de que a não-cumulatividade enseja direito a crédito também aos produtos que se consomem ou desaparecem durante o processo de industrialização, como se percebe, por exemplo, da decisão abaixo transcrita:

“Nos termos da legislação do ICM, ensejam direito de crédito, (...) quando as saídas dos produtos finais sejam tributadas, as matérias-primas que se integram nesses produtos e, bem assim, as demais mercadorias, denominadas produtos intermediários ou secundários, porque participam essencialmente e se consomem ou desaparecem durante o processo de industrialização.”

(TIT - SP DRT. 4 - 1831/85 - 29/09/1986; Relator : PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA; Câmara : 2ª Câmara Efetiva; Processo Nº: DRT. 4 - 1831/85 Data da sessão : 29/09/86; Publicado no Boletim TIT nº 236, em 6/02/88).

⁴ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 156.

⁵ MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. São Paulo: Editora Noeses, 2010, p.319.

Destaca-se que, entretanto, outros Estados adotaram orientações distintas, como o de Minas Gerais, que, por adotar um conceito mais abrangente para os bens intermediários, possibilitavam também o creditamento relacionado aos bens essenciais ao processo de produção e os consumidos de imediata e integralmente.⁶

No entanto, a **Constituição Federal de 1988**, atualmente vigente, tratou de desenhar com bastante precisão os contornos da não-cumulatividade do imposto estadual em questão⁷, restando, por conseguinte, estreito campo para atuação do poder legislativo infraconstitucional, mesmo de hierarquia complementar.

Neste contexto, foi editado o **Convênio ICM nº 66/88**, que fixou restrições expressas ao aproveitamento de créditos de ICMS e, posteriormente, foi editada, a **Lei Complementar nº 87/96**, ora vigente, que também, sobre o pretexto de regular o princípio da não-cumulatividade do ICMS, acabou por trazer, tanto em sua versão original quanto em suas posteriores modificações, restrições ao creditamento.

Respeitando as balizas impostas pelas normas constitucionais e pelas normas introduzidas por intermédio de leis complementares com caráter nacional, cada Estado edita sua norma instituidora do imposto em análise, bem como, sua regulamentação (Regulamentos do ICMS, por exemplo).

Diante destas modificações no cenário legislativo e existência de manifestações nos tribunais administrativos e judiciais, a administração tributária do Estado de São Paulo editou a Decisão Normativa CAT nº 1/2001, que passou a assegurar o direito a crédito de ICMS na hipótese de aquisição de insumos que se consomem ou se desgastam em razão do processo produtivo, se aproximando das orientações emitidas pelo Estado de Minas Gerais, mencionadas anteriormente.

Entretanto, a situação não está perto de ser pacificada no cenário nacional.

⁶ MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. São Paulo: Editora Noeses, 2010, p.320.

⁷ No que se refere especificamente ao ICMS, na Constituição Federal encontramos muitas normas que disciplinam a instituição desse imposto, o que causa um enorme engessamento da atividade legislativa infraconstitucional, uma vez que as normas estão no grau máximo da hierarquia do ordenamento jurídico.

Como exemplo, podemos citar recente decisão da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) que reconheceu o direito de uma empresa do setor de transporte de Minas Gerais ao uso de créditos do ICMS referente à aquisição de insumos que não estão listados na legislação estadual.

Já no Estado da Paraíba, inúmeras decisões consideraram que materiais que se desgastam no processo de industrialização são bens de uso e consumo do estabelecimento, não possibilitando, atualmente, o creditamento relacionado ao ICMS

Como se vê, debates sobre o modelo tributário ideal não são novos e, por certo, não devem terminar tão cedo.

Neste contexto, o presente trabalho busca na legislação, na doutrina e na jurisprudência respostas para conflitos e dúvidas dos diversos aplicadores do direito: quais são os insumos adquiridos pelo contribuinte que possibilitam o creditamento para a apuração do ICMS? O que seriam bens de uso e consumo e o que seriam insumos?

CAPÍTULO 2: A NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

Sob o rótulo ICMS encontra-se mais de um imposto⁸, uma vez que é possível detectar hipóteses tributárias distintas, bases de cálculos distintas e sujeitos passivos também distintos.

Nesse sentido, ensina Roque Antonio Carraza: *“Embora estes impostos não se confundam, possuem um núcleo central, que permite que sejam estudados conjuntamente. Todos, por exemplo, deverão obedecer ao regime da não-cumulatividade.”*⁹

Diante desta afirmação e de todo o contexto histórico levantado no capítulo anterior, é importante perceber que o ICMS, apesar de influenciado pelo IVA francês, não se apresenta como um imposto sobre valor agregado.¹⁰

Neste contexto, cabe ressaltar que existe mais de uma forma de se alcançar a não-cumulatividade imposta pela Constituição Federal, e ela própria já indicou o método a ser adotado, não cabendo, pois, ao intérprete ou ao legislador infraconstitucional adotar outro método diverso do constitucionalmente indicado.

Neste sentido, interessante trazer os ensinamentos de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, abaixo transcritos:

⁸ Com o advento da Constituição de 1988, o ICM incorporou outras materialidades, isto porque, o tributo passou a ter como hipótese de incidência, a prestação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, tornando-se o atual ICMS.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 33.

¹⁰ Além da incompatibilidade com o mecanismo das alíquotas interestaduais, não podemos falar em valor agregado, devido à forma como que o tributo é apurado. Neste sentido: Antonio Roque Carrazza (in ICMS), Christine Mendonça (in A não-cumulatividade do ICMS) e José Roberto Rosa (in Logística ICMS – Considerações sobre o Imposto Estadual).

“Que o conceito prejudicial de não-cumulatividade é inútil, fica demonstrado pela simples consideração de que (esse conceito prejudicial) se pode ramificar em quatro, cinco ou seis formas diferentes de aplicação, as quais são comentadas e desenvolvidas em vasta literatura técnica, ao gosto de qualquer leitor. O estudo dessas diversas formas e métodos – mediante as quais se pode ‘dar operatividade’ à chamada não-cumulatividade, como concebida em termos econômicos – além de inútil, em nada pode contribuir para esclarecer o estrito significado constitucional do instituto. Se há diversos métodos ou processos mediante os quais é possível engendrar uma situação de não-cumulatividade econômica, para a exegese jurídica o seu conhecimento, mais do que descendo é perturbador. É que a Constituição adotou um só método, e só este importa ao interprete.”

Diante do exposto, cabe a transcrição do artigo 155, §2º, I, da Constituição Federal, o qual alberga o princípio da não-cumulatividade, *in verbis*:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 (...)
 II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
 (...)
 §2º 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 como o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;” (g.n)

Assim, para se evitar a repercussão econômica da imposição tributária do ICMS, a Constituição não só exige a não-cumulatividade, como também indica a forma de operacionalizar esse mandamento que é compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou a prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.¹¹

Neste sentido, na entrada tributada no estabelecimento nascerá um débito para o Fisco e um crédito para o contribuinte, e na saída tributada um crédito para o Fisco e um débito para o contribuinte. No final de um período indicado pelo ente tributante

¹¹ MENDONÇA. Christine. A não-cumulatividade do ICMS. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 93.

faz-se a somatória de todos os créditos e todos os débitos. Caso tenham mais créditos do que débitos para o Fisco, o contribuinte deverá recolher a diferença. Porém, caso tenha mais débitos do que créditos para o Fisco, o contribuinte terá um saldo credor para aproveitamento no próximo período.¹²

Desta forma, pode-se concluir claramente que o comerciante, industrial, o produtor e o prestador de serviços de transporte e de comunicação têm o direito-dever de se creditar do montante do imposto incidente sobre as suas aquisições, para abatê-los do imposto incidente sobre as suas operações tributadas.¹³

Resta-se claro, portanto, que o objetivo da não-cumulatividade é evitar acréscimos indesejáveis de tributos que onerem artificialmente o preço do produto final.¹⁴

Assim, quando a Constituição Federal impõe que o ICMS será não-cumulativo, leva-se em conta o preço do produto: a incidência de um mesmo imposto em diversas operações relativas ao mesmo produto acaba por acumular as várias incidências desse tributo no preço do produto.¹⁵

Contudo, o fato de a expressão não-cumulatividade só poder ser explicada quando nos valem os dados financeiros¹⁶, não significa que se trata de uma interpretação extrajurídica, mas de uma interpretação nos planos semânticos e pragmáticos da expressão não-cumulativo.¹⁷

Ademais, analisando o texto constitucional de 1988, destaca-se que a regra em exame não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão

¹² MENDONÇA. Christine. A não-cumulatividade do ICMS. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 93.

¹³ MELO, José Eduardo Soares de. A não-cumulatividade. Dialética, 2004: 2 ed. p. 169.

¹⁴ Idem, p. 145.

¹⁵ MENDONÇA. Christine. A não-cumulatividade do ICMS. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 92.

¹⁶ Alcides Jorge Costa para caracterizar a não-cumulatividade se utiliza do aspecto econômico: "Imposto multifásico cumulativo: conbrado em cada uma das transações pelas quais a mercadoria passa desde a fonte de produção até a entrega ao consumidor. O imposto pago numa transação não é levado em conta nas subsequentes, de modo que o ônus tributário se vai acumulando".

¹⁷ Nesse sentido, Tárek Moysés Moussallem: "(...) os fatores exteriores ao ordenamento jurídico somente nele ingressarão quando o sistema positivo os captar. Esses elementos, uma vez metamorfoseados em jurídicos, manterão inevitável vínculo com a linguagem da realidade social (abertura semântica e pragmática)". (Fontes do Direito Tributário, p.75.)

seguir ou deixar de seguir. Muito pelo contrário, ela aponta uma diretriz imperativa, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto, o princípio da não-cumulatividade do ICMS.¹⁸

Tais conclusões são retiradas do próprio **status constitucional** do princípio em análise. E, por ser disposição da própria Constituição, não pode ser alterado, em sua substância, nem pelo Legislativo, nem pela Fazenda Pública.

Portanto, aceitar que a lei ou ato administrativo fiscal vão disciplinar o desfrute deste direito implica reconhecer, equivocadamente, que o Legislativo ou a Administração Pública podem, a seu critério, estreitar ou até esvaziar o princípio da não-cumulatividade do ICMS, que as entidades tributantes são obrigadas, pela Constituição, a obedecer.¹⁹

Diante de tudo o quanto disposto, tem-se por indiscutível que o princípio da não-cumulatividade não é uma criação legal, mas, sim, constitucional. Decorresse de lei, poderia ser reduzido ou, até, suprimido, a qualquer tempo, pelo legislador. Como, porém, deflui da Constituição, à lei não é dado o direito de interferir em seu significado, conteúdo ou alcance.²⁰

Ou seja, a Carta Magna atribui uma garantia inexorável ao contribuinte do ICMS: a garantia de fruir da não-cumulatividade sem outras reservas ou condições além das expressamente contempladas nos já mencionados incisos I e II do § 2º do art. 155 da CF²¹.

¹⁸ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 173. No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho in *A Regra-Matriz do ICM*, tese de livre-docência apresentada na Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, inédita, p.377; e José Eduardo Soares de Melo in *ICMS – Teoria e prática*, 10 ed – 2008, Dialética, p. 260.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. “ICM – Abatimento Constitucional – Princípio da Não-cumulatividade”, in *Revista de Direito Tributário*, vols. 29/30, p. 114.

²⁰ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 184.

²¹ CARAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 184.

Ainda, é importante para este trabalho ressaltar que grande parte da doutrina e da jurisprudência sobreleva a norma que impõe a não-cumulatividade como princípio constitucional.²²

A não-cumulatividade à primeira vista pode parecer um jogo de contas. No entanto, não existe técnica simplesmente pela técnica. Este jogo de contas vem ajustado para a obtenção de determinados fins como a justiça tributária e a boa distribuição da carga tributária.²³

O princípio da não-cumulatividade do ICMS serve como instrumento para implementar valores, configurando-se como um limite objetivo.

Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho ensina:

“O princípio da não-cumulatividade dista de ser um valor. É um limite objetivo, mas se volta, mediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária.”²⁴

Com o *status* de princípio, a não-cumulatividade do ICMS torna-se vital para a compreensão do direito e para a delimitação dos conceitos jurídicos, bem como, torna-se mais grave a sua violação.

A fortalecer o exposto e ressaltando a importância dos princípios na composição do sistema de direito positivo, Celso Antônio Bandeira de Mello ensina:

²² Entendem ser um princípio, por exemplo, Paulo de Barros Carvalho (Isenções tributárias do IPI, em face da não-cumulatividade, Revista dialética de direito tributário, n.33, p. 156), José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo (A não-cumulatividade tributária, p. 92-93), Edvaldo Brito (O ICMS: restrições à compensação do ICMS – bens do ativo e bens destinados a consumo do estabelecimento, O ICMS e a LC 102, p.54); são contrário a esta ideia, por exemplo, Onofre Alves Batista Júnior e Paulo Ricardo Souza Cruz (A regra constitucional da não-cumulatividade e os bens do ativo permanente. ICMS: Reflexões sobre a lei complementar n. 102-2000, p. 145 e 150) e Christine Mendonça (a não-cumulatividade do ICMS, p. 98).

²³ CARVALHO, Aurora Tomazini de Carvalho. Curso de Teoria Geral do Direito – O constructivismo Lógico-Semântico. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2009. p.485.

“(...) violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo um sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão a sua estrutura mestra.”²⁵

Realmente, não há nada, no plano legal ou infralegal, que possa afetar o direito constitucional ao crédito tributário, uma vez que a Constituição Federal de 1988 tratou de desenhar com bastante precisão os contornos da não-cumulatividade do ICMS²⁶.

Por conseguinte, restou estreito campo para atuação do Poder Legislativo infraconstitucional, mesmo de hierarquia complementar, pois o disposto na alínea “c”, do inciso XII, § 2º, do artigo 155 da Constituição Federal deixa claro que compete à Lei Complementar, tão somente, “disciplinar” o regime de compensação do imposto. Veja-se:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
 (...)
 § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
 (...)
 XII - cabe à lei complementar:
 (...)
 c) disciplinar o regime de compensação do imposto;”*

Neste contexto, inicialmente foi editado o Convênio ICM nº 66/88, o qual fixava “normas para regular provisoriamente o ICMS”, com base na autorização do artigo 34, § 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”) e da Lei Complementar nº 24/75.

²⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Ato administrativo e direitos dos administrados. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.p. 88.

²⁶ “No que se refere especificamente ao ICMS, na Constituição Federal encontramos muitas normas que disciplinam a instituição desse imposto, o que causa um enorme engessamento da atividade legislativa infraconstitucional, uma vez que as normas estão no grau máximo da hierarquia do ordenamento jurídico.” (Christine Mendonça in A não-cumulatividade do ICMS).

De acordo com o entendimento do STJ, esse Convênio correspondia a norma de caráter excepcional, que *“não revogou as disposições até então vigentes do DL nº 406/68, referentes ao regulamento do ICM, segundo a jurisprudência consagrada do STF e desta Corte, servindo apenas para o preenchimento das lacunas existentes neste último, até a entrada em vigor da LC nº 87/96”*²⁷.

Diferente do DL nº 406/68, o mencionado Convênio detalhou a questão do creditamento do ICMS.

No Convênio ICM nº 66/88 já se pode verificar que o legislador passou a fixar algumas restrições expressas ao aproveitamento de créditos de ICMS, nesse sentido:

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

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação;

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

III - a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição;

IV - os serviços de transporte e de comunicação, salvo se utilizados pelo estabelecimento ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia.”

Percebe-se que o texto de lei transcrito retira da esfera dos insumos, que permitiriam o direito ao creditamento, os bens de uso e consumo do estabelecimento, e os que venham a integrar o seu ativo fixo, e proíbe expressamente o creditamento de imposto nas operações ou prestações seguintes, salvo nas hipóteses de: **(i)** consumo no processo industrial; ou **(ii)** integração ao produto final.

Posteriormente, foi editada a Lei Complementar nº 87/96, ora vigente, que também, sobre o pretexto de regular o princípio da não-cumulatividade do ICMS, acabou por

²⁷ Recurso Especial nº 518.656-RS.

trazer, tanto em sua redação original, quanto em posteriores alterações, algumas restrições ao crédito do imposto, *in verbis*:

“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.

§ 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 a atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

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

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

(...)

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

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

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

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

(...)

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

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

(...)”. (g.n.)

Percebe-se que a norma atualmente vigente passou a possibilitar o creditamento: **(i)** do material integrado ao produto final no processo produtivo; e **(ii)** do material consumido no processo produtivo.

Diante de todo o panorama traçado, demonstra-se que nunca houve controvérsia quanto ao direito de crédito para os produtos que integram ao produto final.

Entretanto, muitos questionamentos são feitos a respeito dos produtos que não integram ao produto final, mas que são utilizados pelo estabelecimento no processo de produção.

Desta forma, faz-se necessário maiores considerações a respeito do conceito de insumo.

CAPÍTULO 3: CONCEITO DE INSUMO E A POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO PARA FINS DE APURAÇÃO DO ICMS

Tendo em vista o até aqui exposto, deve-se determinar o que é considerado “insumo”, inserindo esse conceito no âmbito da tributação pelo imposto estadual.

Inicialmente, cabe o conceito estabelecido por Maria Helena Diniz:

“INSUMO. Economia Política. 1. Despesa e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços”.²⁸

Segundo a referida definição de insumo, traçada com base nos ensinamentos da Economia, domínio científico cujos vocábulos foram incorporados pelo direito positivo, este está relacionado a tudo que seja utilizado, empregado ou consumido para o desenvolvimento da atividade empresarial.

Desta forma, o insumo representa a entrada de bens e serviços necessários ao produto da atividade empresarial e sua forma poderá variar de acordo com o objeto social da pessoa jurídica.

No caso, o ICMS tem seu núcleo representado pelo verbo “realizar”, acompanhado do complemento operações relativas à circulação de mercadorias. O termo

²⁸ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*, São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2, p.870.

operações, pelo contexto constitucional em que se encontra inserto, deve ser entendido como operações jurídicas, ou seja, atos ou negócios jurídicos.

Isso fica evidente quando se leva em conta que só mediante referido instrumento pode ter-se, como efeito de direito, uma circulação de mercadorias. As operações a que se refere a Carta Magna consistem em atos jurídicos que promovem a transmissão de um direito, *in casu*, a propriedade de mercadorias.

Assim, conceituadas as operações, é imperioso concluir que circulação significa a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, com a conseqüente mudança de patrimônio. Não se trata de circulação física, mas de transferência de titularidade do bem.

Além disso, o legislador constitucional reduziu o campo significativo do vocábulo circulação, agregando-lhe o adjunto adnominal de mercadorias, com a finalidade nitidamente determinativa e especificativa, indicando, desse modo, que nem toda circulação estaria abrangida no tipo proposto, mas unicamente aquelas de mercadorias, ou seja, de objeto que se comprou para pôr à venda.

A materialidade do imposto estadual pode ser resumida, portanto, como a comercialização de bens adquiridos ou produzidos com essa finalidade.

Tratando-se de ICMS, a entrada das mercadorias destinadas à revenda faz nascer créditos desse imposto, do mesmo modo que a entrada de mercadorias consumidas no processo industrial, cujo produto será objeto de comercialização, também gera créditos de ICMS.

Diante de tal constatação, observa-se que o conceito de insumo adotado está intimamente ligado à materialidade desse tributo, que têm como fato imponible, conforme anteriormente exposto, as operações relativas à circulação de mercadorias²⁹.

²⁹ FEITOSA, Marcos Antonio Nepomuceno. "O conceito de insumos para fins de tomada de crédito no regime não-cumulativo do PIS e da COFINS", *in Revista EPD n. 7* – maio/junho 2009. p. 278.

Neste sentido, as mercadorias consumidas no processo industrial ou de prestação de serviços e as que integram o produto objeto da atividade de industrialização consistente em insumos, autorizam o creditamento de sua aquisição.

Diante de tais conclusões, importante o registro da decisão do STJ:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. LIMITAÇÕES LEGAIS AO CREDITAMENTO NA ENTRADA DE BENS DESTINADOS AO USO E CONSUMO E BENS DO ATIVO FIXO. LEGALIDADE.

(...)

*3. Ademais, o § 1º do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96 restringiu expressamente as hipóteses de creditamento do ICMS à entrada de mercadorias que façam parte da atividade do estabelecimento. **Consectariamente, é de clareza hialina que o direito de creditamento do ICMS pago anteriormente somente exsurge quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização.**” (RMS 20454 / RJ - g.n.)*

No mesmo sentido, é o voto do Ministro Marco Aurélio, proferido nos autos do Recurso Extraordinário (“RE”) nº 195.894/RS. Nesse julgado, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) conferiu primorosa lição, não apenas sobre o alcance do princípio da não-cumulatividade, mas sobre quais mercadorias devem ser abarcadas pelos referido princípio, como percebe-se no trecho do voto do relator transcrito abaixo:

*“O objetivo maior do princípio é impedir o bis in idem, ou seja, o pagamento em duplicidade do tributo. Por isso mesmo, a satisfação deste na operação anterior é considerada como crédito na conta própria. **O princípio alcança a mercadoria adquirida e que venha a ser consumida ou integrada ao produto final, na condição de elemento indispensável à respectiva composição.**” (g.n)*

Como se percebe da legislação e julgados acima citados, o princípio da não-cumulatividade do ICMS, por sua própria essência, exige que o material integrado ao produto final, bem como as mercadorias consumidas no processo de industrialização sejam abatidas a título de crédito do imposto devido.

Neste contexto, a administração tributária do Estado de São Paulo editou a Decisão Normativa CAT nº 1/2001, que conceitua insumos para o ICMS e passou a assegurar o direito a crédito deste imposto na hipótese de aquisição de insumos que se consomem ou se desgastam em razão do processo produtivo, como se percebe do trecho abaixo transcrito:

“III - DO DIREITO AO CRÉDITO DO VALOR DO IMPOSTO

3. - Diante das normas legais e regulamentares atrás citadas, **dão direito ao crédito do valor imposto as seguintes mercadorias entradas ou adquiridas ou os serviços tomados pelo contribuinte**

3.1 - insumos

(...)

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

Entre outros, têm-se ainda, a título de exemplo, os seguintes **insumos que se desintegram totalmente no processo produtivo de uma mercadoria ou são utilizados nesse mesmo processo produtivo para limpeza, identificação, desbaste, solda etc**: lixas; discos de corte; discos de lixa; eletrodos; oxigênio e acetileno; escovas de aço; estopa; **materiais para uso em embalagens em geral** - tais como etiquetas, fitas adesivas, fitas crepe, papéis de embrulho, sacolas, materiais de amarrar ou colar (barbantes, fitas, fitilhos, cordões e congêneres), lacres, isopor utilizado no isolamento e proteção dos produtos no interior das embalagens, e tinta, giz, pincel atômico e lápis para marcação de embalagens; óleos de corte; rebolos; modelos/matrizes de isopor utilizados pela indústria; produtos químicos utilizados no tratamento de água afluyente e efluente e no controle de qualidade e de teste de insumos e de produtos”.(g.n)

Ou seja, sob a análise do CAT/SP, mesmo nos produtos que não integram o produto final, mas cujo consumo gera sua modificação, como é o caso de uma simples lixa, há incontroverso direito ao crédito do ICMS.

No mesmo sentido, já se posicionou o TIT, como se percebe nos julgados abaixo transcritos:

“CRÉDITO INDEVIDO - ICM apropriado por aquisições de materiais de limpeza utilizados na lavagem de vasilhames do estabelecimento - Inacolhível alegação do Contribuinte, de que tais produtos seriam consumidos no processo de fabricação de aguardente - Apelo desprovido - Decisão unânime.

RESUMO DO VOTO:

Nos termos da legislação do ICM, ensejam direito de crédito, **quando as saídas dos produtos finais sejam tributadas, as matérias-primas que se integram nesses produtos e, bem assim, as demais mercadorias, denominadas produtos intermediários ou secundários, porque participam essencialmente e se consomem ou desaparecem durante o processo de industrialização. Ora, os detergentes empregados para limpeza de vidros ou vasilhames, destinados a acondicionar os produtos finais, não participam direta ou essencialmente do processo de industrialização desses produtos. Caracterizam-se, isto sim, como material de consumo de uso da empresa.**" (TIT - SP DRT. 4 - 1831/85 - 29/09/1986; Relator : PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA; Câmara : 2ª Câmara Efetiva; Processo Nº: DRT. 4 - 1831/85 Data da sessão : 29/09/86; Publicado no Boletim TIT nº 236, em 6/02/88 – g.n.)

"SODA CAUSTICA - Usada na lavagem de vasilhames de refrigerantes - Matéria-prima consumida no processo industrial - Direito ao crédito do ICM pela entrada no estabelecimento - Recurso ordinário provido - Decisão unânime

RESUMO DO VOTO :

Quanto ao mérito, a questão debatida neste procedimento refere-se **ao crédito de materiais secundários ou produtos intermediários** (soda caustica) **que se consomem na industrialização de refrigerantes.** A Lei paulista do ICM adota o sistema de dedução conhecido como **crédito físico, permitindo ao contribuinte o crédito do imposto destacado em notas fiscais relativas às entradas, em seu estabelecimento, de materiais secundários utilizados no processo de industrialização, desde que as saídas dos produtos dele resultantes sejam tributadas pelo ICM.** É o caso dos autos, pois a soda caustica utilizada no tratamento químico da água e produto intermediário essencial, sendo **consumido direta e imediatamente no processo de industrialização** para a produção de vapor. Cuida-se de industrialização porque a água quimicamente tratada serve para a formação de vapor utilizado para transformação de matérias-primas, pasteurização de produtos e esterilização das garrafas que acondicionam os refrigerantes. Esse processo de industrialização e que proporciona, entre outras, as **condições necessárias para que o produto seja comercializado**, inclusive de acordo com as Normas Técnicas Especiais Relativas a Alimentos e Bebidas, Decreto estadual nº 12.486, de 20.10.78, a fim de evitar riscos à saúde pública. Isto posto, entendo que a interessada tem o direito de **creditar-se do material secundário**, soda caustica, como antes exposto, com apoio nos arts. 27 e 29, parágrafo 1. da Lei estadual nº 440, de 24.9.74, que agasalham o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICM." (Processo Nº: DRT. 40- 1100/87; Câmara : 2ª Câmara Especial; Relator : LUIZ HENRIQUE CAVALCANTI MÉLEGA; Data da sessão : 24/05/89; Publicado no Boletim TIT nº 252, em 20/07/91 – g.n.)

"LIXAS - Utilizadas na fabricação de móveis - Produtos consumidos no processo de industrialização - Legítimo o aproveitamento de crédito de ICM, relativo às aquisições - Recurso provido - Decisão unânime.

(...)

"Parece-me, "data venia" do ilustre Relator, que a razão está com o Contribuinte.

Com efeito, já se assentou, no próprio âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, o entendimento de que **é legítimo o aproveitamento de crédito nas aquisições de matérias-primas que são consumidas no processo de industrialização**, nos termos do art. 48, II do RICM.

Nesse sentido, transcrevo trecho da Resposta à Consulta nº 11.155 (Setembro de 1977): "O entendimento deste Órgão, já manifestado em inúmeras outras oportunidades, **é no sentido da legitimidade do aproveitamento do crédito decorrente das aquisições de matérias-primas, materiais secundários e de embalagem utilizados na obtenção de outros produtos, cujas saídas sejam regularmente tributadas pelo ICM, ou, não o sendo, haja expressa autorização legal para a sua manutenção.** Dentre os produtos arrolados na petição inicial destacamos aqueles que, de acordo com a manifestação supra, têm assegurado o direito ao lançamento do crédito fiscal: ácidos, lixas e rebolos, convindo ressaltar que, o aproveitamento referente a períodos anteriores será levado a efeito com observância do prazo prescricional de cinco anos - Parecer Normativo CST nº 515/71 - e das normas do item I do parágrafo único do art. 41 do Regulamento do ICM." Mas não é só. Também no Judiciário esta posição está sedimentada. Reproduzo parcialmente acórdão que, inclusive, se reporta a julgado do STF, em matéria idêntica à discutida no presente processo: "A respeitável sentença, com base no art. 42, II e III (este a "contrário sensu"), **entendeu ser legítimo o crédito do imposto de circulação de mercadorias pago relativamente às mercadorias que entraram no estabelecimento da autora e que, embora não integrando o novo produto, são consumidas no processo de industrialização, como elemento indispensável à obtenção do produto. Gera crédito, no estabelecimento onde entrar, no momento da entrada, a mercadoria destinada a consumo em processo de industrialização do produto, cuja saída esteja sujeita ao imposto.** Traz, em seu apoio, acórdão do Colendo Supremo Tribunal: "... **produtos intermediários que se consomem ou se inutilizam no processo de fabricação, como cadinhos, lixas, feltros etc., não são integrantes ou acessórios das máquinas em que se empregam, mas devem ser computados no produto final para fins de crédito do imposto de circulação de mercadorias, pelo princípio da não-cumulatividade deste. Ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este, porque utilizados no processo de fabricação, nele consumido** (Recurso Extraordinário nº 76.601, do Rio Grande do Sul, "in" Diário Oficial da União, de 8 de janeiro de 1975, fls. 316 dos autos)" (JTACSP 48/99). (...) Consumir, a meu ver, não tem apenas o sentido de desaparecimento físico, mas também significa gasto, esgotamento. Destarte, baste verificar que as lixas, em razão de seu emprego no processo industrial, rapidamente perdem sua finalidade precípua, sendo irrelevante o fato de não se destruírem por completo. Por estas razões, dou provimento integral ao recurso interposto para julgar insubsistente o item 3.1 do auto lavrado." (Processo Nº : DRT. 10 - 2305/81; Câmara : 3ª Câmara; Relator : PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA; Data da sessão : 15/10/84 - Publicado no : Boletim TIT nº 205, em 14/12/85 – g.n.)

Do exposto, conclui-se que atualmente, é forte o posicionamento que enseja direito de crédito quando as saídas dos produtos finais sejam tributadas, não só as matérias-primas que se integram nesses produtos, mas também, as demais mercadorias, denominadas produtos intermediários ou secundários, que participam essencialmente e se consomem ou desaparecem durante o processo de industrialização.

Por fim, visando restringir os problemas advindos da conceituação e interpretação proposta, cabe a distinção dos seguintes termos: **(i)** produtos efetivamente consumidos no processo industrial e **(ii)** produtos destinados para uso ou consumo do próprio estabelecimento.

Os produtos efetivamente consumidos no processo industrial estão relacionados a duas situações diferentes nas quais um produto adquire a característica de insumo do processo produtivo.

Em primeiro lugar, pode-se chamar de produtos efetivamente consumidos no processo industrial aqueles produtos que são consumidos no decorrer do processo produtivo, desintegrando-se totalmente, ainda que não passem a fazer parte integrante do produto final resultante do processo produtivo. O fundamental é demonstrar que o material do qual se pretende creditar é consumido e modifica de alguma forma as características do produto final, incorporando a ele alguma característica nova.

Também podem se enquadrar nesse conceito os produtos que se desgastam, em decorrência direta do processo produtivo, e que mantêm contato físico direto com o produto final durante o processo. É o caso daqueles produtos intermediários que, embora, em algumas vezes, não integrados materialmente ao produto final a ser produzido, desgastam-se ou perdem suas propriedades normais (físicas, químicas etc.) no decorrer do processo produtivo (um moedor, por exemplo).

Em ambos os casos, porém, para que exista o direito ao crédito do ICMS: **(i)** deve haver um contato direto entre estes materiais e o bem em produção; e **(ii)** o consumo e o desgaste desses materiais seja fruto desse contato, além de essencial para a obtenção das características do produto final.

Assim, conclui-se que, para que a mercadoria adquirida para consumo possa ser incluída no rol de insumos (por se considerar um produto efetivamente consumido no processo industrial), ensejando direito ao aproveitamento do crédito do ICMS, é pressuposto necessário que ela seja consumida, desgastada ou alterada, em função

de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, ainda que não venha a integrar o novo produto.

Por sua vez, os chamados bens ou produtos destinados ao uso e consumo, são, por exclusão, aqueles que: **(i)** não se destinem à revenda; **(ii)** não integrem o ativo imobilizado; **(iii)** não se incorporem ao produto final; e **(iv)** não sejam consumidos no processo de produção.

Assim, enquanto as mercadorias que geram direito a crédito são diretamente consumidas no processo produtivo, as mercadorias ditas de uso e consumo não estão ligadas, diretamente, ao processo produtivo, e, portanto, não possibilitam o creditamento.

Nesse sentido:

“BENS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO - Crédito vedado - Infração mantida - Decisão unânime.

O art. 42, do RICM, **nega o direito ao crédito, referentemente a bens para uso ou consumo do próprio estabelecimento, como é o caso dos impressos, papel, material de escritório, peças para autos, cimento, luvas, roupas e outras da mesma natureza.”**

(Processo Nº: DRT. 1 - 27941,76; Relator : MOISÉS AKSELRAD; Câmara : 6ª Câmara; Data da sessão : 20/10/77; Publicado no Boletim TIT nº 64, em 30/06/78)

ACESSÓRIOS, PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS E FERRAMENTAS - Apropriação indevida de créditos na entrada - Mercadorias que não integram o produto final - Negado provimento ao recurso - Decisão unânime.

A maioria das manifestações havidas a respeito do assunto que centra a discussão enfocada, inclusive todas mais atuais que as mencionadas pela recorrente, tendem a considerar que **as mercadorias identificáveis como partes, peças e acessórios de máquinas e ferramentas ou material de uso e consumo do estabelecimento, cujas substituições ocorrem pelo desgaste natural decorrente do uso e inerente ao processo industrial, não conferem direito ao crédito do ICM.** Os pentes laminadores de roscas de parafusos, na observação da recorrente, constituem insumos de produção; contudo, **numa visão mais adequada, não deixam de constituir-se em acessórios, partes e peças de ferramentas, cuja análise fiscal mais atualizada foi definidora da vedação do crédito.** O RICM (Decreto nº 17.727/81, de 25-09-81) e o RICMS (Decreto nº 33.118/91, de 14-03-91), respectivamente nos arts. 48 e 63, põem sobre a vedação do crédito relativo à mercadoria entrada ou adquirida: I - para integração no ativo imobilizado do estabelecimento; II - **para uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendida a mercadoria que não for utilizada na comercialização ou a que não for empregada**

para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização. Fica evidente não ser possível atribuir o crédito fiscal às mercadorias objeto do auto de infração inicial por expressa vedação legal. Nessas condições, convencido da correção do trabalho fiscal desenvolvido, voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto, mantendo a decisão recorrida.

(Processo Nº: DRT. 12 - 4823/91; Relator: ANTENOR ROBERTO BARBOSA; Câmara: 8ª Câmara Especial; Data da sessão : 18/11/94; Publicado no Boletim TIT nº 297, em 30/11/96)

Nesta sistemática, resta-se fundamental a definição do modo como é consumido e dos resultados produzidos por este consumo, para que, então, possa-se identificar se existe ou não o direito ao crédito do ICMS.

Isto é, o produto adquirido deve se enquadrar, de alguma forma, no conceito de "insumo" que abrange a matéria-prima, o material secundário ou intermediário, o material de embalagem, enfim, tudo o que for consumido no processo industrial ou empregado para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte.

Desta forma, podemos dizer que a legislação define insumos como sinônimo de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para seu processo de industrialização ou para ser revendido.

Neste sentido, os créditos decorrentes de matéria-prima tomam por base a modificação, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade de um produto, aperfeiçoado para o consumo. Podemos citar como exemplo a pele de boi para a fabricação do couro.

Já os créditos decorrentes de produtos intermediários são aqueles oriundos de todos os materiais que se consomem em contato direto com o produto em fabricação e que, por esse motivo, é nele incorporado. Essa incorporação dar-se por adição ou absorção. Podemos citar como exemplo, os metais empregados para a fabricação de um armário, tais como prego, parafusos, puxadores, entre outros.

O material de embalagem, por sua vez, é aquele empregado para acondicionar o produto acabado e que não retorna à empresa. A embalagem retornável, como

aquelas existentes na indústria de refrigerantes, não está classificada como embalagem nem mesmo na contabilidade, cuja conta deve ser do ativo permanente.

Sendo que qualquer espécie destes insumos, portanto, dão direito a crédito, não admitindo, o conceito constitucional da não-cumulatividade, forma alguma de divisão quanto aos tipos de insumos que serão utilizados pela pessoa jurídica para a consecução de seu objeto social.

CONCLUSÃO

O sujeito passivo da obrigação de pagar ICMS tem o direito de creditamento dos valores referente aos insumos, segundo o ditame do princípio da não-cumulatividade, prescrito pelo artigo 155, §2º, I, da CF/88.

A **Constituição Federal de 1988** desenhou com precisão os contornos da não-cumulatividade do ICMS, engessando a atividade legislativa infraconstitucional, mesmo de hierarquia complementar. Neste contexto, a **Lei Complementar nº 87/96** regulamenta a aplicação do princípio da não-cumulatividade, nos estritos termos das normas constitucionais.

Ressalta-se que a Constituição exige a implementação da não-cumulatividade do ICMS, e indica a forma de operacionalizar tal mecanismo: “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou a prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Neste sentido, na entrada tributada no estabelecimento nascerá um débito para o Fisco e um crédito para o contribuinte, e na saída tributada um crédito para o Fisco e um débito para o contribuinte. No final de um período indicado pelo ente tributante faz-se a somatória de todos os créditos e todos os débitos. Caso tenham mais créditos do que débitos para o Fisco, o contribuinte deverá recolher a diferença. Porém, caso tenha mais débitos do que créditos para o Fisco, o contribuinte terá um saldo credor para aproveitamento no próximo período.

Desta forma, o comerciante, o industrial, o produtor e o prestador de serviços de transporte e de comunicação têm o direito-dever de se creditar do montante do ICMS incidente sobre as suas aquisições, para abatê-los do imposto incidente sobre as suas operações tributadas.

Respeitando as normas constitucionais e as normas veiculadas na LC nº 87/96, especialmente o mecanismo da não-cumulatividade, cada Estado da federação vai editar normas que instituem o ICMS.

Nas experiências com esta sistemática nota-se que o direito ao creditamento dos produtos que se integram ao produto final é incontroverso em todos os Estados Membros, enquanto que aqueles que se desgastam no processo industrial mas que não integram o produto final, suscitam dúvidas e acabam sendo questionados, em alguns Estados, os creditamentos relacionados com estes bens.

Entretanto, estas dúvidas não podem persistir, bem como, as glosas de crédito e Autos de Infração e Imposição de Multa relacionados, uma vez que ambos os casos se enquadram no conceito de insumo para fins de tomada de crédito de ICMS, moldado sob os ditames do princípio da não-cumulatividade.

Isto porque, o Insumo, para fins da aplicação do ICMS, representa a entrada de bens e serviços necessários ao produto da atividade empresarial e sua forma poderá variar de acordo com o objeto social da pessoa jurídica.

Neste sentido, atualmente, a Decisão Normativa CAT nº 1/2001 assegura o direito ao crédito de ICMS no Estado de São Paulo, também nas hipótese de aquisição de insumos que se consomem ou se desgastam em razão do processo produtivo, mesmo que não integrem o produto final.

E, nos Estados que não possibilitam este creditamento, glosando os créditos originados dos bens que se desgastam no processo de produção, houve a movimentação do poder judiciário, que prolatou inúmeras decisões favoráveis ao contribuinte, com base no princípio da não-cumulatividade e nas normas gerais ditadas tanto pela Constituição Federal quanto pelas leis complementares nacionais.

Assim, podemos dizer em síntese, que Nos termos do conceito constitucional da não-cumulatividade, conclui-se que para que a mercadoria adquirida para consumo

possa ser incluída no rol de insumos, ensejando direito ao aproveitamento do crédito do ICMS, é pressuposto necessário que ela seja consumida, desgastada ou alterada, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, ainda que não venha a integrar o novo produto. Isso porque insumos é sinônimo de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para seu processo de industrialização ou para ser revendido.

.

REFERÊNCIAS

ARAUJO, Clarice Von Oertzen. ***Semiótica do Direito***. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. ***Direito tributário brasileiro***. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972.

BECKER, Alfredo Augusto. ***Teoria geral do direito tributário***. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

CARRAZZA, Roque Antonio. ***Curso de direito constitucional tributário***. 20.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

CARRAZZA, Roque Antonio. ***ICMS***. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARVALHO, Aurora Tomazini. ***Curso de Teoria Geral do Direito***. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. ***Teoria da norma tributária***. São Paulo: Max Limanad, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. ***Curso de direito tributário***. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

COSTA, Alcides Jorge. ***ICM na Constituição e na Lei Complementar***. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

DINIZ, Maria Helena. ***Dicionário Jurídico***, São Paulo: Saraiva, 1998,v. 2,

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FEITOSA, Marcos Antonio Nepomuceno. “**O conceito de insumos para fins de tomada de crédito no regime não-cumulativo do PIS e da COFINS**”, in *Revista EPD* n. 7 – maio/junho 2009.

FERRAGUT, Maria Rita. **As presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LUHMANN, Niklas. **Introducción a la teoría del sistemas**. México: Iberoamericana, 1996.

MELO, José Eduardo Soares de. **A não-cumulatividade**. Dialética, 2004: 2 ed. p. 169.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Ato administrativo e direitos dos administrados**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.p. 88.

MENDONÇA, Christine. **A não-cumulatividade do ICMS**. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. T. IV. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**. São Paulo: Editora Noeses, 2010.

MORCHON, Gregório Robles. **Teoría Del derecho (fundamentos de teoria comunicacional Del derecho)**. Madrid: Civitas Ediciones, 1998.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. **As fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989.

REALE, Miguel. ***Teoria do ordenamento jurídico***. 10. ed. Brasília: Ed. da Universidade de Brasília, 1999.

ROSA, José Roberto. ***Logística do ICMS – Considerações sobre o Imposto Estadual. In Tributação do Setor Comercial***. São Paulo. Quartier Latin. 2005.

ROSS, Alf. ***Sobre el derecho y la justicia***. Trad. de Genaro Carrió. Buenos Aires: Eudeba, 1974.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. ***A prova no direito tributário***. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

VILANOVA, Lourival. ***As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo***. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

WITTGENSTEIN, Ludwig. ***Tractatus lógico-philosophicus***. São Paulo: Edusp, 1994.