



## Crédito de ICMS na aquisição dos intermediários para o agronegócio

No artigo desta semana, juntamente, com meu querido sócio Maicow Leão Fernandes, cuidaremos de tema de grande relevância para o setor do agronegócio quanto aos créditos da não cumulatividade para o ICMS.

Como é de conhecimento, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do EAREsp 1.775.781/SP, cuja relatoria ficou a cargo da ministra Regina Helena Costa, uniformizou a jurisprudência da Corte, num contraponto ao posicionamento até então adotado pela 2ª Turma, a fim de autorizar o crédito de ICMS na aquisição de produtos intermediários, ainda que consumidos e desgastados gradativamente, desde que comprovada a imprescindibilidade de tais produtos na consecução da atividade-fim do estabelecimento empresarial, bem como esclareceu que tais materiais não se sujeitam ao limite temporal hospedado no inciso I, do artigo 33, da LC 87/96.

A solução do dissenso, nos termos do vitorioso *decisum* da relatora, configura um momento de extrema importância para os contribuintes que fazem uso massivo de materiais intermediários na consecução da atividade-fim, a exemplo da indústria de transformação e dos prestadores de serviços sujeitos à incidência do ICMS, sobretudo diante da posição histórica e contrária da 2ª Turma.

Em síntese, a decisão proferida pela ministra Regina Helena considera a essencialidade e a relevância dos itens, mesmo que consumidos ou desgastados de forma gradual, como requisitos aptos a equipará-los aos “insumos”, com a ressalva de que há a necessidade da comprovação, por parte do contribuinte, da imprescindibilidade da utilização do produto no desenvolvimento da sua matriz produtiva, numa interpretação sistemática dos artigos 20, 21 e 33, todos da Lei Kandir (LC 87/96).

Spacca



**Fábio Calcini**  
Advogado e Professor

Com efeito, a fim de confirmar o dissenso entre as Turmas da 1ª Seção, lembrou a ministra relatora que a decisão embargada, proferida pela 2ª Turma, sustenta que os produtos mencionados pelo contribuinte (embargante) devem ser classificados como “material de uso e consumo”, pois não integram o produto final, e, tampouco, são consumidos no processo de industrialização, entendimento esse que, segundo a nobre ministra, diverge da posição construída pela 1ª Turma, após a edição da LC 87/96, fundada na relevância e na essencialidade do item para o atingimento do objeto principal do contribuinte.

Inclusive, vale lembrar que a posição adotada pela 2ª Turma, no sentido de classificar os produtos intermediários como de uso e consumo, sob o argumento de que não integram o produto (final) e/ou não são consumidos no processo de industrialização, reflete a posição dos fiscos estaduais, como São Paulo, Minas Gerais, Paraná, entre outros, constatação essa que reforça a importância da decisão proferida nos autos do EAREsp 1.775.781/SP, pela 1ª Turma. Vejamos a

posição dos referidos fiscos estaduais:

RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 28339/2023, de 29 de agosto de 2023.

Publicada no Diário Eletrônico em 31/08/2023

Ementa

ICMS – Crédito – “Esferas de zircônia estabilizadas com ítria” empregadas na preparação do insumo “calcita”.

I. Segundo o subitem 3.1 da Decisão Normativa CAT 01/2001, para ser classificado como insumo, determinado produto deve: (i) integrar o produto objeto da atividade de industrialização ou (ii) ser consumido de imediato no processo produtivo industrial .

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 154/2019

PTA Nº : 45.000018411-65

CONSULENTE : Tecnoseeds Brasil Sementes e Serviços Ltda.

ORIGEM : Uberlândia – MG

ICMS – PRODUTO INTERMEDIÁRIO – CONCEITO – Produto intermediário é aquele que integra o produto final na condição de indispensável à sua composição, e, por extensão, aquele que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso do processo produtivo, conforme dispõe a alínea “b” do inciso V do art. 66 do RICMS/2002 c/c Instrução Normativa SLT nº 01/1986 .

CONSULTA Nº 011/2015

EMENTA ICMS. O ARTIGO 20 DA LEI COMPLEMENTAR 87/96 INSTITUIU O REGIME DE CRÉDITOS FINANCEIROS DO IMPOSTO, NO ENTANTO, O ARTIGO 33, I, DESTA MESMA LEI, POSTERGOU OS EFEITOS DO ARTIGO 20 PARA 1º DE JANEIRO DE 2020. ASSIM, ENQUANTO NÃO ATINGIDO ESSE MARCO TEMPORAL, AS ENTRADAS DE LIXA E ESPONJA ABRASIVA, POR NÃO SE INTEGRAREM AO PRODUTO FINAL E POR NÃO SEREM CONSUMIDAS IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO, NÃO GERAM DIREITO AO CRÉDITO DO ICMS .

Extrai-se, das referidas soluções de consulta, que a posição contrária ao crédito dos intermediários decorre de um ranço do Convênio ICMS 66/1988 (Confaz), o qual exigia a agregação e/ou consumo imediato do item para garantia do crédito do ICMS. Contudo, é certo que tais requisitos não estão presentes do texto da LC 87/96, daí a posição favorável da 1ª Turma do STJ, segundo a qual deve ser considerado “intermediário” aquele item absolutamente relevante para a saída subsequente do produto ou serviço sujeito à incidência do imposto.

Ainda sobre os malfadados resquícios do Convênio ICMS 66/88, lembramos das lições do professor Antônio Roque Carrazza, segundo as quais a norma do Confaz, ao vincular o crédito à agregação ou instantaneidade do consumo do item, acabou usurpando a função de lei complementar e criou restrições absurdas:

“O Convênio ICMS 66/88 não só infligiu maus-tratos ao princípio da não-cumulatividade como enveredou por caminhos manifestamente inconstitucionais, porque, longe de regulamentar provisoriamente a incidência do ICMS, cuidou de matéria já disciplinada na própria Constituição Federal.

De fato, as restrições contidas nos incisos II e III, do artigo 31, do Convênio ICMS 66/88, afrontam, às abertas e publicadas, o princípio constitucional da não cumulatividade.”

### “Intermediário”

Em poucas palavras, uma análise crítica dessa posição arcaica dos fiscos estaduais, e, *permissa venia*, da 2ª Turma do STJ, revela um apego, quase inamovível, ao conceito de material “intermediário” hospedado no inciso III, do artigo 31, do Convênio ICMS nº 66/1988, segundo o qual será considerado um produto intermediário somente: “as 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”.

Nada obstante, para o luto dos defensores do conceito de produto intermediário contido na referida norma do Confaz, o fato é que não há nos artigos 20, § 1º, 21, inciso III e 33, inciso I, todos da “Lei Kandir”, qualquer vinculação e/ou condição entre a instantaneidade/agregação dos produtos adquiridos para a industrialização (ou prestação) e os créditos apropriáveis de ICMS, muito pelo contrário, sendo a essencialidade à viabilização da atividade-fim do contribuinte do ICMS, o elemento garantidor do crédito do tributo.

Parece-nos, pois, que a essencialidade (ou relevância) extraída da LC 87/96 acaba por flexibilizar o conceito de crédito físico de ICMS, para assegurar aos produtos intermediários, não agregados e tampouco consumidos na atividade do contribuinte, mais do que isso, não considerados como matéria-prima ou material de uso e consumo, como itens relevantes e indispensáveis para a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, de forma a viabilizar a apropriação do crédito de sua aquisição.

Nessa trilha, trazemos as lições de Sacha Calmon Navarro Coelho, acerca do critério da essencialidade extraído dos artigos 20,21 e 33, todos da LC n.º 87/96:

“As normas da referida Lei Complementar não mais distinguem entre matéria-prima, produto intermediário, insumos diretos da produção. Ao contrário, o art. 20 inclui o direito ao crédito relativamente a qualquer operação tributada de que tenha resultado a entrada no estabelecimento, inclusive a de uso e consumo ou ao ativo permanente.

O Superior Tribunal de Justiça tem interpretado os dispositivos acima narrados de forma ampla, determinando que o conceito de insumos tenha abrangência não somente quando se integra ao produto final, mas deve-se levar em conta, a partir da vigência da Lei Complementar 87/96, a necessidade do produto diante do processo produtivo.

Agora, o mais importante. Na linha tradicional do Supremo Tribunal Federal, mesmo antes da Constituição de 1988: 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 de ICM, 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 (STF – RE nº 79.601, Relator Aliomar Baleeiro).”

## Produtos

Aliás, num exercício prático e oportuno, é fácil compreender a importância da decisão proferida nos autos EAREsp 1.775.781/SP, por exemplo, para as indústrias do setor sucroalcooleiro, para as quais são essenciais, tanto para a fase agrícola, quanto para a fase industrial da fabricação do açúcar, etanol e energia, compreendendo a colheita, transporte, moagem, tratamento, evaporação, cozimento, centrifugação e secagem, os seguintes produtos:

(i) eixos acionadores; (ii) tambor alimentador; (iii) placa desfibradora; (iv) martelos desfibradores; (v) rodetes; (vi) flanges; (vii) casquilho; (viii) luvas de acoplamento Acip; (ix)

purgadores; (x) válvulas; (xi) telas para filtragem; e (xii) pneus de caminhões e máquinas agrícolas para o transbordo da cana de açúcar e o transporte do produto final, entre outros produtos essenciais ao setor sucroalcooleiro.

Outro exemplo, embora não seja do setor do agronegócio, extremamente emblemático, é do contribuinte dedicado ao transporte interestadual e intermunicipal rodoviário de cargas. Para a realização de tal atividade, entre outros itens, são essenciais: (i) os pneus; (ii) lonas de freio; (iii) lubrificantes; (iv) câmeras de ar; (v) protetores de câmaras; (vi) campanas de freio; (vii) molas; (viii) platôs de embreagem; (ix) conexões; (x) mangueiras hidráulicas e de ar; (xi) buchas; (xii) porcas, (xiii) turbos compressores; (xiv) lonas de proteção das cargas; (xv) e equipamentos de bloqueio e/ou rastreamento dos caminhões.

### Reprodução

Nessa linha, há as empresas dedicadas à fundição de metais, para as quais são essenciais: (i) areias de fundição; (ii) diversos tipos de cola; (iii) conchas e escumadeiras-sinos; (iv) moldes de fundição colapsáveis; (v) refratários em geral; (vi) isolantes; (vii) areia base; (viii) silicato de sódio; (ix) massa refratária; (x) desmoldantes; (xi) tintas; (xii) amido pré-gel, entre outros inúmeros itens.



Tais exemplos demonstram, ainda que numa fração mínima, a multiplicidade de itens essenciais às indústrias de transformação e aos prestadores de serviços sujeitos ao ICMS,

notadamente quando consideradas as peculiaridades de cada segmento, sendo vital que o contribuinte compreenda, de forma pormenorizada, quais itens são esses e o papel de cada um na consecução de sua atividade.

Forçoso destacar, no entanto, que a uniformização trazida pelo STJ não pode ser interpretada como uma espécie de “salvo-conduto” para os contribuintes, em absoluto. Isso porque, segundo o voto da ministra Regina Helena Costa:

“revela-se cabível o creditamento referente à aquisição de materiais empregados no processo produtivo (produtos intermediários), inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa, é dizer, a essencialidade em relação à atividade-fim.”

É imperioso, portanto, que o contribuinte goze de uma análise técnica dos produtos que são candidatos a itens intermediários, tanto para uma fiscalização, quanto para uma eventual autuação, uma vez que poderá demonstrar, tecnicamente, desde o processo administrativo, que tais itens são intermediários, e, portanto, segundo a jurisprudência uniforme do STJ, essenciais e garantidores do crédito de ICMS.

Enfim, a uniformização imposta pelo STJ, ao tempo em que afasta os efeitos refratários do artigo 31, do



---

Convênio ICMS 66/88, calcados na instantaneidade do consumo e/ou na agregação do item como critérios garantidores da não cumulatividade (defendido pelos fiscos estaduais), impõe como nova condição somente a essencialidade do item na consecução da atividade-fim do empreendimento como forma de garantir o crédito do imposto, à luz dos artigos 20, 21 e 33, todos da LC 87/96.

**Autores:** Fábio Pallaretti Calcini, Maicow Leão Fernandes