Da integração física à essencialidade: a evolução do conceito de insumo no ICMS no âmbito jurisprudencial

14.04.2026 4 minutos de leitura

Autores

Virgínia Pillekamp

Victória Tortorelli Sampaio

Áreas relacionadas

Tributário

Assuntos

Reforma Tributária

O princípio constitucional da não cumulatividade representa uma das maiores promessas do sistema tributário brasileiro. Não passou de promessa no sistema atual e espera-se passar disso na iminente reforma tributária do consumo.

Na prática, a não cumulatividade do ICMS nunca foi absoluta. O legislador e os fiscos estaduais sempre buscaram limitar o conceito de insumo, restringindo o direito ao crédito e, por consequência, frustrando a promessa constitucional de neutralidade tributária. O resultado foi um regime marcado por glosas e insegurança jurídica, principalmente no setor industrial.

Historicamente, a jurisprudência sempre atrelou insumos para fins de ICMS à ideia de integração física ao produto final. Apenas os bens e materiais que se incorporam fisicamente ao produto final, ou que são consumidos diretamente no processo produtivo, poderiam ser considerados insumos para fins de creditamento. Os materiais de uso e consumo, ainda que essenciais à atividade, eram excluídos do conceito, perpetuando a restrição e a litigiosidade (e.g: Resp nº 1.645.827/MG e REsp 889.414/RJ).

Recentemente, no entanto, se evidencia uma evolução jurisprudencial sobre o conceito, não só junto ao STJ (Superior Tribunal de Justiça), mas também perante os fiscos estaduais.

No AREsp 2.863.081 RS (STJ, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 16/10/2025), o STJ reafirmou a possibilidade de creditamento sobre materiais considerados essenciais ao processo produtivo, mas que não se aproximam do produto final – tais como itens utilizados para limpeza, desinfecção e sanitização, gases industriais, materiais de laboratório, entre outros.

A decisão buscou privilegiar o critério da essencialidade em relação à atividade-fim, conforme entendimento já consolidado no AREsp nº 1.775.781/SP, (Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 11/10/2023), em consolidação a uma crescente alteração de seu posicionamento histórico.

Já no julgamento REsp 2.088.767/MG (STJ, Rel. Min. Teodoro Silva Santos, julgado em 07/10/2025), o Tribunal reafirmou o entendimento quanto ao direito ao aproveitamento de créditos de ICMS sobre a integralidade da energia elétrica consumida no processo de industrialização.

O STJ reconheceu que, mesmo quando a energia é utilizada de forma dispersa ao longo do processo produtivo – gerando outros afluentes que não o produto final – essa constitui insumo essencial à atividade industrial. Dessa forma, é legítimo o creditamento do ICMS sobre a totalidade da energia

adquirida no momento da aquisição, ainda que parte dos produtos resultantes de seu emprego não seja destinada à comercialização.

Essas decisões, embora pontuais, indicam uma tendência de ampliação do conceito de insumo adotado pelo STJ no que tange ao ICMS, aproximando-se, de forma análoga, ao regime mais amplo já adotado para o PIS/COFINS, por meio do julgamento do REsp 1.221.170.

O estado de São Paulo parece caminhar em sentido próximo. A recém-publicada resposta à Consulta Tributária 32877/2025 reconheceu o direito ao crédito de ICMS ao produtor rural que adquire combustível utilizado em aeronave de terceiro contratada com o fito de pulverização de aérea de lavoura, desde que esse combustível seja diretamente empregado na atividade do contribuinte.

Mesmo que o insumo não se integre fisicamente ao produto final (a laranja colhida), mas esse revela funcionalmente indispensável ao ciclo produtivo - leitura que se harmoniza com o critério da essencialidade e com a promessa de neutralidade da não cumulatividade.

Ao privilegiar o critério da essencialidade em detrimento da mera integração física, o STJ e a consultoria do estado de São Paulo reconhecem, ainda que de forma paulatina, a complexidade dos processos produtivos e a necessidade de assegurar coerência entre a tributação e a realidade econômica das atividades empresariais, o que representa, portanto, um avanço significativo - ainda que tardio - rumo à efetividade da não cumulatividade constitucional.

Essa tendência sinaliza uma abertura promissora, especialmente diante da transição para o modelo do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), que consagra uma aplicação mais ampla e racional do princípio da não cumulatividade.

Embora se vislumbre um horizonte de maior coerência e neutralidade tributária, é prudente que contribuintes e intérpretes do direito mantenham cautela e atenção à consolidação desses entendimentos nas Cortes Superiores, sobretudo para que a esperada evolução não se perca em meio à transição normativa e às resistências históricas do modelo do ICMS.

O artigo foi escrito pela sócia Virgínia Pillekamp e pela advogada Victória Tortorelli Sampaio, da área Tributária do BMA Advogados. A publicação foi veiculada no portal Folha de S.Paulo em 14/04/2026 — clique aqui e confira.

Confira nossa página sobre Reforma Tributária

› PROFISSIONAIS

Profissionais que aliam visão jurídica e visão de mercado



Virgínia Pillekamp

Victória Tortorelli Sampaio