



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000315033

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1009323-72.2023.8.26.0562, da Comarca de Santos, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante ESTADO DE SÃO PAULO, é apelado ACL CARGO TRANSPORTES LTDA EPP.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 5ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Após o voto do Relator Sorteado, que foi acompanhado pela 3ª Desembargadora, apresentou divergência a 2ª Desembargadora. Nos termos do art. 942 do Código de Processo Civil, aplicada a técnica de ampliação do colegiado, foram convocados o Des. Fermino Magnani Filho, que acompanhou a divergência, e o Des. Nogueira Diefenthaler, que acompanhou o Relator Sorteado. Resultado do julgamento: por maioria de votos, negaram provimento ao apelo da parte ré, com observação, vencidos a 2ª e o 4º Desembargadores. Fará declaração de voto vencido a 2ª Desembargadora.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores MARIA LAURA TAVARES (Presidente), HELOÍSA MIMESSI, FERMINO MAGNANI FILHO E NOGUEIRA DIEFENTHALER.

São Paulo, 31 de março de 2025.

FRANCISCO BIANCO

Relator(a)

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

VOTO Nº 34681

APELAÇÃO Nº 1009323-72.2023.8.26.0562

COMARCA: Santos

APELANTE: Fazenda Pública do Estado de São Paulo

APELADA: ACL Cargo Transportes Ltda.

MM. JUIZ DE DIREITO: Dr. Antônio Augusto Mestieri Mancini

RECURSO DE APELAÇÃO – AÇÃO DE PROCEDIMENTO COMUM – DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO – TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS – IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS) – AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESTINADOS À CONSECUÇÃO DA ATIVIDADE-FIM DA PESSOA JURÍDICA – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – PRETENSÃO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO REFERIDO TRIBUTO ESTADUAL – POSSIBILIDADE – PRETENSÃO À COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO ANTERIOR AO AJUIZAMENTO DA RESPECTIVA DEMANDA – POSSIBILIDADE. 1. A Lei Complementar Federal nº 87/96 (Lei Kandir), superveniente ao Convênio CONFAZ Nº 66/88, permitiu o creditamento do ICMS, nas hipóteses de aquisição de produtos intermediários, desde que essenciais e imprescindíveis à atividade-fim do contribuinte, nos termos do disposto nos respectivos artigos 19 e 20. 2. Os insumos adquiridos pela pessoa jurídica, para a finalidade de manutenção da frota de caminhões, são essenciais e indispensáveis à consecução da atividade-fim (transporte rodoviário de cargas), constante do respectivo Estadual Social (fls. 33), sendo desimportante o eventual desgaste natural e gradual de determinados itens. 3. O resultado da prova pericial, produzidas nos autos, durante a fase de instrução do processo, sob o crivo do contraditório, demonstra que a parte autora faz jus ao reconhecimento do direito ora reclamado. 4. Precedente da jurisprudência desta C. 5ª Câmara de Direito Público. 5. Inaplicabilidade da limitação temporal, instituída por meio da Lei Complementar Federal nº 171/19, que alterou o artigo 33, I e II, da Lei Complementar Federal nº 87/96 (Lei Kandir). 6. A situação concreta não guarda correspondência à aquisição de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento empresarial. 7. Inviabilidade de fixação de honorários advocatícios, decorrentes da sucumbência, mediante a apreciação equitativa, por força do Tema nº 1.076, do C. STJ. 8. Arbitramento de honorários advocatícios recursais, em favor da parte vencedora, a título de observação, conforme o artigo



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

85, § 11, do CPC/15. 9. Ação de procedimento comum, julgada procedente, em Primeiro Grau de Jurisdição. 10. Sentença, recorrida, ratificada. 11. Recurso de apelação, apresentado pela parte ré, desprovido, com observação.

Trata-se de recurso de apelação, interposto contra a r. sentença de fls. 1.135/1.145, que julgou procedente a ação de procedimento comum, para o reconhecimento do direito da parte autora ao seguinte: a) aproveitamento de créditos relativos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, decorrentes de operações de aquisição de insumos para a utilização na respectiva atividade (*transporte rodoviário de cargas*); b) compensação de indébito tributário, anterior ao respectivo ajuizamento, observada a prescrição quinquenal. Em razão da sucumbência, a parte vencida foi condenada, ainda, ao pagamento das custas, despesas processuais e honorários advocatícios, arbitrados no valor correspondente a 10%, sobre o montante atribuído à causa.

A parte ré, nas razões recursais, sustentou, em resumo, a inversão do resultado inicial da lide.

O recurso de apelação, tempestivo e isento de preparo, foi recebido nos regulares efeitos e respondido.

É o relatório.

Pondere-se, desde logo, a inexistência de reexame necessário, tendo em vista o disposto no artigo 496, § 1º, do CPC/15.

O recurso de apelação, apresentado pela parte ré, não merece provimento, devendo prevalecer a r. sentença de Primeiro Grau de Jurisdição, que deu a melhor solução ao caso concreto, com observação.

Trata-se de ação de procedimento comum, objetivando o reconhecimento do direito da parte autora ao seguinte: a) aproveitamento de créditos relativos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, decorrentes de operações de aquisição de insumos para a utilização na respectiva atividade (*transporte rodoviário de cargas*); b) compensação de indébito tributário, anterior ao respectivo ajuizamento, observada a prescrição quinquenal

Os elementos de convicção produzidos nos autos autorizam o acolhimento da pretensão deduzida pela parte autora na petição inicial.

Pois bem. O creditamento tributário, ao contrário do previsto, anteriormente, no artigo 31, inciso III, Convênio CONFAZ nº 66/88, não está mais relacionado, apenas e tão-somente, às mercadorias e bens, que integram o respectivo produto final de determinada pessoa jurídica, ou, então, que sejam, imediatamente, consumidos no processo industrial pertinente.

Ademais, a Lei Complementar Federal nº 87/96 (*Lei Kandir*), superveniente ao referido Convênio CONFAZ, permitiu, também,

o creditamento do ICMS, nas hipóteses de aquisição de produtos intermediários, desde que essenciais e imprescindíveis à atividade-fim do contribuinte, nos termos do disposto nos respectivos artigos 19 e 20.

Além disso, a realidade dos autos indica que a parte autora desenvolve atividade profissional específica (*transporte rodoviário de cargas de produtos diversos, incluídos, aqueles denominados perigosos e perecíveis*). E, os insumos adquiridos pela pessoa jurídica, para a finalidade de manutenção da respectiva frota de caminhões, são essenciais e indispensáveis à consecução da atividade-fim, constante do respectivo Estadual Social (*fls. 33*), sendo desimportante o desgaste natural e gradual de determinados itens.

E, o eventual entendimento em sentido contrário, no caso *sub judice*, a título meramente argumentativo, caracterizaria afronta ao princípio da não-cumulatividade.

Mas não é só. A controvérsia jurídica foi resolvida mediante a produção de prova pericial, durante a fase de instrução do processo, sob o crivo do contraditório (*fls. 1.015/1.063 e 1.099/1.101*).

É certo que o resultado da referida prova técnica não vincula o Julgador, que poderá decidir o mérito da lide considerando, inclusive, outros elementos constantes dos autos. Porém, as conclusões do Laudo Pericial, adotadas, inclusive, em Primeiro Grau de Jurisdição, devem ser prestigiadas, na hipótese dos autos, para a solução do presente conflito de interesses.

Confira-se, por oportuno, a r. sentença proferida na origem, nos seguintes termos:

*“No caso em análise, **contudo**, sustenta a autora que a aquisição dos itens descritos na inicial daria ensejo ao creditamento de ICMS por serem utilizados em atividade-fim, sendo irrelevante o consumo imediato e integral do material adquirido.*

Logo, não** se trata da situação relativa aos bens adquiridos para uso e consumo no próprio estabelecimento do contribuinte, **de modo que inaplicável a limitação temporal do art. 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, posto que os produtos mencionados na inicial seriam considerados verdadeiros insumos da atividade de transporte explorada pela autora.

Com efeito, a autora presta serviço de transporte rodoviário de cargas em geral e de produtos perigosos, sendo que a parte requerida a impede de creditar o ICMS incidente sobre aquisições de insumos alegadamente necessários à consecução das mencionadas atividades.

*Nesse passo, **restou cabalmente demonstrado através da prova pericial que os insumos adquiridos pela autora, listados na peça exordial, notadamente a fls. 04 (pneus, óleos, filtros, peças etc.), são efetivamente consumidos na prestação dos serviços de transporte, sendo essenciais e indispensáveis à sua atividade-fim.***

*Neste sentido, **foi a resposta do douto perito aos quesitos formulados pelo juiz:** ‘(...) Razão pela qual concluir este perito Exa., que os insumos descritos pela empresa requerente, adquiridos para fins de manutenção dos veículos são sim, na sua plenitude, utilizados e consumidos na prestação dos serviços de transportes de mercadorias.’ (destaquei) e “Quanto ao perquirido Exa., quando o assunto é manutenção preventiva de veículos pesados, como no nosso caso aqui em questão, existem alguns itens Exa., que devem ser observados com*

muita frequências, como, por exemplo: • Troca de óleo do motor e filtro de óleo; • Fluido de direção hidráulica e dos sistema de transmissão; • Funcionamento do sistema elétrico e luzes; • Líquido de arrefecimento; • Condições dos pneus: pressão estado em que encontram; • Análise de juntas, mangueiras, correias e outros; • Alinhamento, freios e suspensão do veículo; • Verificação do sistema de combustível e de refrigeração; • Dentre outros itens. Além disso Exa., a cada seis meses, deve-se fazer a revisão da suspensão e dos freis dos caminhões. No caso das revisões das lonas e dos tambores, a revisão deve ser realizada a cada dois mil quilômetros. Evitando-se assim Exa., a ocorrência de todo e qualquer tipo de imprevisto nas estradas. Se encontrado, pois, Exa., esses itens supracitado, também transcritos nas Notas Fiscais de Compras acostadas às fls. 42/824 do autos, conforme acima detalhadamente especificados, nas planilhas demonstrativas ilustradas da perícia.' (destaquei).

Destarte, não se trata de meros bens de uso e consumo do estabelecimento, mas sim de insumos diretamente vinculados e necessários à prestação dos serviços que constituem o objeto social da empresa. **Sem tais materiais, a atividade de transporte seria inviável.**

Com efeito, o direito ao creditamento do imposto incide na aquisição dos insumos utilizados na frota de veículos da autora, especificados na petição inicial. **Tais itens não são consumidos de forma imediata e integral durante a prestação do serviço de transporte rodoviário. No entanto, é evidente que são essenciais ao exercício da atividade de transporte desenvolvida, pois se destinam à manutenção da frota da transportadora, de modo que o desgaste gradual não impede a sua caracterização como insumo.**” (fls. 1.139/1.141; destaques acrescidos)

No mais, a hipótese concreta não está relacionada à aquisição de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento empresarial, preservada, à evidência, a manifestação diversa da parte ré.

Aliás, os conceitos de insumo e de mercadorias, destinadas ao uso ou consumo, são distintos e impassíveis de confusão. E, esta C. 5ª Câmara de Direito Público, em caso análogo, Rel. a I. Des. Heloísa Mimessi, na oportunidade do julgamento do recurso de apelação nº **1001842-55.2020.8.26.0597**, em 8.8.22, decidiu o seguinte:

“O caso dos autos, no entanto, não trata de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, mas sim de insumos, valendo transcrever a distinção entre esses conceitos realizada pela Decisão Normativa CAT nº 01/2001:

(...) 3.1 – insumos

A expressão “insumo” consoante o insigne doutrinador Aliomar Baleeiro “é uma algaravia 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” (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214).

(...)

IV - DA MERCADORIA PARA USO OU CONSUMO

5. - Assim entendido 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 ou produção rural, ou, ainda, na prestação de serviço sujeita ao imposto (artigo 66, V, do RICMS)

Embora o apelante pretenda excluir os bens em comento da categoria de insumos, razão não lhe assiste. Os referidos bens (pneus, câmaras de ar, óleos lubrificantes e peças de reposição de caminhões) são indispensáveis para a consecução da atividade de

transportes de cargas exercida pela apelada, e interpretação demasiadamente restritiva nesse aspecto violaria o princípio da não-cumulatividade.

*A respeito do tema, André Mendes Moreira ensina que 'diferentemente dos bens adquiridos para revenda, os insumos são comprados pelos produtores ou prestadores de serviços para consumo em suas atividades, viabilizando a venda de uma mercadoria ou serviço tributado pelo IVA. (...) Da mesma forma, **produtos utilizados na prestação de serviços também geram** – nos IVAs em geral – **direito ao abatimento**. Afinal, é da lógica do imposto que o ônus seja trasladado ao consumidor final. Portanto, se o contribuinte suportou IVA na compra de bens necessários à produção ou prestação de serviço, nada mais correto do que conferir-lhe o direito de crédito' (In “A não-cumulatividade dos tributos”, São Paulo: Noeses, 2012, p. 78; g.n.).*

*Analizando especificamente o creditamento sobre os insumos utilizados no transporte de mercadorias, o mesmo doutrinador ressalta que '**os Fiscos relutam em reconhecer os créditos sobre determinadas partes e peças dos veículos, tais como protetores e lonas, assim como sobre fluidos de freio e de direção – contrariando a imprescindibilidade destes bens à prestação do serviço de transporte**. Na interpretação dos Estados, essas mercadorias destinam-se ao uso e consumo dos transportadores, o que impede a tomada do crédito tanto sob a égide do Convênio ICM n. 66/88 como à luz da LC n. 87/96 (que vem postergando, desde sua edição, a autorização de creditamento sobre materiais de uso e consumo)' (Op. cit., p. 366/367; g.n.).*

A despeito das divergências acerca do conceito de insumo para fins de creditamento de ICMS, o Superior Tribunal de Justiça já reconheceu, em caso análogo, que o combustível utilizado por empresa de prestação de serviço de transporte fluvial constitui insumo indispensável à sua atividade, de modo que não se confunde com mercadoria destinada ao uso ou consumo do estabelecimento. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE TRANSPORTE FLUVIAL. COMBUSTÍVEL. APROVEITAMENTO DO ALUDIDO CRÉDITO POR FORÇA DO

PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. O combustível utilizado por empresa de prestação de serviço de transporte fluvial constitui insumo indispensável à sua atividade, de modo que o ICMS incidente na respectiva aquisição constitui crédito dedutível na operação seguinte (LC 87/96, art. 20, caput). Tratando-se o combustível de insumo, não se lhe aplica a limitação prevista no art. 33, I, da Lei Complementar nº 87, de 1996, que só alcança as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. No âmbito do recurso especial, admite-se excepcionalmente o reexame da verba honorária para reduzi-la quando, como na espécie, arbitrada em montante excessivo. Recurso especial provido em parte. (REsp 1.435.626/PA, Rel. Min. Ari Pargendler, Primeira Turma, j. em 3/6/2014, DJe de 13/06/2014; g.n.).

Este Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, aliás, já decidiu assim em situação semelhante:

APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA – ICMS – AÇÃO ANULATÓRIA – Acolhimento – Aproveitamento de créditos do ICMS incidente em operações de aquisição de pneus – Possibilidade - *Dicção conjunta dos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/1996 e da Decisão Normativa CAT nº 01/2001 - Mecanismo de operacionalização do princípio constitucional da não cumulatividade – Artigo 20 da Lei Kandir que não alude à necessidade de um consumo imediato e integral do material adquirido para que se proceda à compensação de créditos e débitos - A contrario sensu, reconhece-se o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS sobre a aquisição de bens utilizados genericamente na atividade-fim do contribuinte, como produtos intermediários (insumos) do processo de produção – Demandante que inegavelmente utiliza o produto (pneu) cujas aquisições foram alvo de creditamento no desenvolvimento de sua atividade empresarial de transporte de cargas - Pneus adquiridos que são produtos intermediários (insumos) necessários à rodagem dos caminhões de propriedade da apelada e, por via de consequência, essenciais à prestação do serviço de transporte rodoviário intermunicipal e interestadual, fato gerador do ICMS,*

*atividade-fim da apelada - **Licitude do aproveitamento do crédito de ICMS referente à entrada de pneus** – Precedentes do STJ e desta Corte de Justiça – Exigência de recolhimento de “ICMS diferencial de alíquota” em deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte – Impossibilidade – “Transferência de produção” que não caracteriza transmissão da titularidade de mercadorias, fato gerador do ICMS – Dicção da Súmula nº 166 do STJ (“Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”) – Uma vez ausente o próprio fato gerador, indevido exigir o denominado “ICMS diferencial de alíquota” - Sentença de procedência mantida - Honorários advocatícios fixados equitativamente – Hipótese em que se afigura exorbitante a fixação da honorária nos percentuais fixados pelo artigo 85, § 3º, do CPC/2015 – Excepcionalidade da situação que reclama o arbitramento da verba honorária por equidade, na exata medida em que a fixação entre os percentuais estabelecidos pelo artigo 85, § 3º, I e II, do CPC/2015 implicaria remuneração exorbitante, manifestamente desproporcional à complexidade da causa e ao trabalho exigido do patrono do vencedor - Fixação da verba honorária em R\$ 30.000,00, em atenção ao previsto no § 8º do artigo 85 do CPC/2015 – Apelação e remessa necessária parcialmente providas para minorar a verba honorária para R\$ 30.000,00. (Apelação Cível 1000636-65.2018.8.26.0309, Rel. Des. Marcos Pimentel Tamassia, 1ª Câmara de Direito Público, j. em 11/12/2018; g.n.).*

Assim, as mercadorias mencionadas (pneus, câmaras de ar, óleos lubrificantes e peças de reposição de caminhões) não se destinam ao consumo do estabelecimento, mas justamente são utilizadas na prestação do serviço sujeito ao ICMS, qual seja, o transporte rodoviário de mercadorias, razão pela qual são consideradas insumos e permitem o creditamento do ICMS.” (destaques acrescidos)

De outra parte, a eficácia do artigo 20 da Lei Complementar Federal nº 87/96, após as sucessivas alterações legislativas, foi postergada para o dia 1º.1.33, por meio da Lei Complementar Federal nº 171/19, que alterou o artigo 33, I e II, da referida Lei Kandir. Tal prorrogação foi considerada constitucional, conforme o Tema nº 346, do C. STF.

Por outro lado, a pretensão de direito material da parte autora está restrita, repita-se, à aquisição de itens essenciais à manutenção da respectiva frota de caminhões e, conseqüentemente, para a prestação da atividade-fim de transporte rodoviário. Em outras palavras, a limitação temporal, acima citada, é inaplicável à hipótese dos autos, pois, a situação não guarda correspondência à aquisição de bens destinados ao uso ou consumo de estabelecimento empresarial.

Outrossim, os honorários advocatícios, decorrentes da sucumbência, ao contrário do sustentado pela Fazenda Pública Estadual, foram fixados, na origem, corretamente, consoante a previsão do artigo 85, § 3º, inciso I, do CPC/15, sendo inviável o arbitramento, por apreciação equitativa, por força do Tema nº 1.076, do C. STJ.

Finalmente, considerando o trabalho adicional do profissional e representante da parte vencedora, é imperioso o arbitramento de honorários advocatícios recursais, a título de observação, no valor correspondente a 2%, sobre o montante atribuído à causa, nos termos do artigo 85, § 11, do CPC/15.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Portanto, a procedência da ação de procedimento comum era mesmo de absoluto rigor, não merecendo nenhuma alteração, mas, com observação, no tocante ao arbitramento de honorários advocatícios recursais, em favor da parte vencedora, nos exatos termos da fundamentação.

Ante o exposto, **NEGA-SE PROVIMENTO** ao recurso de apelação, apresentado pela parte ré, ratificando, na íntegra, a r. sentença recorrida, por seus próprios e jurídicos fundamentos, com observação.

FRANCISCO BIANCO

Relator



VOTO Nº 37.476

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1009323-72.2023.8.26.0562

COMARCA: SANTOS

RECORRENTE: JUÍZO EX OFFICIO

APELANTE: ESTADO DE SÃO PAULO

APELADO: ACL CARGO TRANSPORTES LTDA EPP

INTERESSADO: SECRETÁRIA DA FAZENDA PÚBLICA DE SÃO PAULO

Juiz de 1ª Instância: Antonio Augusto Mestieri Mancini

DECLARAÇÃO DE VOTO DIVERGENTE

Respeitosamente, ousou divergir da solução proposta pelo E. Desembargador Relator Francisco Bianco, conforme as razões a seguir expostas.

Trata-se de ação ajuizada por ACL CARGO TRANSPORTE EIRELI, empresa prestadora de serviço de transportes rodoviários de carga, em face da SECRETÁRIA DA FAZENDA PÚBLICA DE SÃO PAULO, objetivando a declaração do direito ao aproveitamento dos créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) na aquisição de insumos para a manutenção da sua frota de veículos, que são consumidos ou utilizados diretamente no desenvolvimento da sua atividade.

A sentença de fls. 1135/1145 julgou procedente a ação, para declarar o direito da autora de escriturar, manter e aproveitar os

créditos de ICMS relativos à aquisição dos insumos empregados em sua frota de veículos, listados a fl. 04 (petição inicial) e a fl. 1.055 (laudo pericial), utilizados na manutenção dos veículos destinados à realização da atividade-fim da empresa, bem como de escriturar e apropriar, em seus livros fiscais, extemporaneamente, os créditos de ICMS que deixaram de ser aproveitados nos 5 (cinco) anos que antecedem à propositura da ação.

A Fazenda Estadual interpôs recurso de apelação de fls. 1151/1187 objetivando a reforma da r. sentença, sob a alegação de inexistência do direito aos créditos do ICMS.

Contrarrazões às fls. 1206/1212.

Há o reexame necessário.

É o relatório.

Cuida-se de ação ordinária ajuizada por empresa prestadora de serviço de transportes rodoviários de carga, em que objetiva o reconhecimento do direito ao creditamento do ICMS incidente sobre a aquisição de combustíveis e bens/peças utilizados na manutenção da sua frota de caminhões.

A Lei Complementar nº 87/96 assegurou ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria destinada ao seu uso ou consumo:

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.***

Ocorre, entretanto, que a mesma Lei Complementar nº 87/96 estabeleceu em seu artigo 33 que, a princípio, somente dariam direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 01/01/1998 (redação original).

O artigo 33 foi alterado sucessivamente. Na redação atual, dada pela Lei Complementar nº 171/2019, estabelece que *"na aplicação do art. 20 (...) somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033"*.

O E. Supremo Tribunal Federal já decidiu que a restrição temporal instituída pelo artigo 33 da Lei Complementar nº 87/96 é válida e não enseja ofensa ao princípio da não cumulatividade:

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. EMBARGOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO CONSUMO OU ATIVO FIXO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. LEGISLADOR POSITIVO. VERIFICAÇÃO DA DESTINAÇÃO DOS BENS ADQUIRIDOS PELO CONTRIBUINTE. INCURSIONAMENTO NO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA Nº 279 DO STF. LEGISLADOR POSITIVO. 1. Os embargos de declaração opostos objetivando a reforma da decisão do relator, com caráter infringente, devem ser convertidos em agravo regimental, que é o recurso cabível, por força do princípio da fungibilidade. (Precedentes: Pet 4.837-ED, rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJ de 14/3/2011; Rcl 11.022-ED, rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJ de 7/4/2011; AI 547.827-ED, rel. Min. Dias Toffoli, 1ª Turma, DJ de 9/3/2011; RE 546.525-ED, rel. Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, DJ de 5/4/2011).

2. A inexistência de direito a crédito de ICMS pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação ou de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo não viola o princípio da não cumulatividade. De igual modo, não ofendem o princípio da não cumulatividade a modificação introduzida no art. 20, § 5º, da LC 87/96, e as alterações ocorridas no art. 33 da mencionada lei.

3. O Poder Judiciário não pode atuar na condição de legislador positivo, para, com base no princípio da isonomia, desconsiderar os limites objetivos e subjetivos estabelecidos na concessão de benefício fiscal, de sorte a alcançar contribuinte não contemplado na legislação aplicável, ou criar situação mais favorável ao contribuinte, a partir da combinação – legalmente não permitida – de normas infraconstitucionais.

4. A verificação da destinação de bens adquiridos, para fins de obtenção de crédito de ICMS, demanda a análise do conjunto fático-probatório dos autos. Não se revela cognoscível, em sede de recurso extraordinário, a insurgência que tem como escopo o incursiamento no contexto fático-probatório engendrado nos autos, porquanto referida pretensão não se amolda à estreita via do apelo extremo, cujo conteúdo restringe-se à fundamentação vinculada de discussão eminentemente de direito, face ao óbice erigido pela Súmula nº 279/STF

5. In casu, o acórdão recorrido assentou: "EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E PNEUS POR FABRICANTE/REFENDEADORAS/DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS. IMPOSSIBILIDADE. Os embargos de declaração devem ser acolhidos quando patente o equívoco no julgamento atacado, já evidenciado pelo STJ, que determinou a reanálise dos aclaratórios. Descabe o creditamento de ICMS relativamente a valores correspondentes à aquisição de combustíveis e pneus por fabricante/distribuidora/revendedora de bebidas, pois o transporte das mercadorias por frota própria não constitui a sua atividade fim, tampouco integrando o produto ofertado. Figura ela, no caso, como consumidora final daqueles bens, classificando-se-os como de uso e consumo próprio. Incidência da Lei Complementar nº 87/96, com as redações que lhe deram as Leis nºs 92/97, 99/99, 114/2002, 122/2005 e 138/2010. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS, À

UNANIMIDADE, COM MANUTENÇÃO, POR MAIORIA, DO DESPROVIMENTO DA APELAÇÃO, POR OUTROS FUNDAMENTOS". 6. Agravo regimental DESPROVIDO."

(ARE 710026 ED, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015)

"AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA, DE UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU DE AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS DE ICMS. LC 102/2000. OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.

I – Não enseja ofensa ao princípio da não cumulatividade a situação de inexistência de direito a crédito de ICMS pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação ou de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo. Precedentes.

II - A modificação introduzida no art. 20, § 5º, da LC 87/96, e as alterações ocorridas no art. 33 da mencionada lei, não ofendem o princípio da não-cumulatividade. Precedentes.

III – A existência de decisão plenária, em controle abstrato, de que tenha resultado o indeferimento do pedido de medida cautelar, não impede o julgamento de outros processos sobre idêntica controvérsia. Precedentes.

IV - Agravo regimental improvido." (AI 761990 AgR/GO, Primeira Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 02/12/2010)

Nesse mesmo sentido, é o entendimento da Segunda Turma do C. Superior Tribunal de Justiça, para quem "são legítimas as restrições impostas pela Lei Complementar 87/1996, inclusive a limitação temporal prevista em seu art. 33, para o aproveitamento dos créditos de ICMS em relação à aquisição de bens destinados ao uso e consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento contribuinte" (AgRg no AREsp n. 186.016/PE, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/10/2012, DJe de 5/11/2012).

A Primeira Turma C. Superior Tribunal de Justiça, no entanto, tem o entendimento de que *"é válido o limitador temporal do art. 33 da LC 87/1996 à utilização dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de bens de uso e consumo do estabelecimento, inerentes ao funcionamento do local onde situado o complexo de bens móveis e imóveis que dão suporte à atividade-fim do empresário, os quais não se confundem com aqueles que são diretamente utilizados no processo produtivo"* (AgInt no AREsp n. 1.288.164/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 12/4/2021, DJe de 5/5/2021; AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.293.886/SC, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 15/12/2020, DJe de 18/12/2020).

A jurisprudência da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça tem diferenciado bens de uso e consumo daqueles empregados diretamente no processo produtivo da empresa. Apenas esses últimos possibilitam o creditamento do ICMS, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal. Nesse contexto, a essencialidade dos insumos deve ser analisada à luz da relação direta com a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, garantindo um critério objetivo para a fruição do crédito.

O reconhecimento de que as mercadorias adquiridas são essenciais à atividade-fim da empresa impede sua classificação como bens de uso e consumo do estabelecimento, afastando, assim, a limitação temporal ao creditamento imposta pela Lei Kandir. Essa distinção se mostra relevante, pois define a correta aplicação do direito ao crédito de ICMS, evitando interpretações que restrinjam ou concedam indevidamente esse benefício fiscal.

No caso concreto, a parte objetiva o reconhecimento do direito ao crédito do ICMS incidente sobre combustível e produtos utilizados no reparo e manutenção da sua frota de caminhões, os

quais, por sua vez, são utilizados para o exercício da sua atividade fim, ou seja, o transporte de cargas.

Entende que tais bens não correspondem a bens de uso e consumo e, portanto, não se enquadram nas regras dos artigos 20 e 33 da Lei Kandir, mas são efetivamente usados e desgastados na atividade que representa o objeto social da empresa, ou seja, o transporte de cargas.

O Estado de São Paulo, por sua vez, entende que não há direito ao creditamento, na medida em que os bens não se consomem imediatamente, mas se desgastam em razão do seu uso constante, bem como não se incorporam aos bens produzidos pela empresa e, assim, não há a sua posterior saída apta a gerar direito ao creditamento.

O RICMS traz o conceito de mercadorias para uso e consumo do próprio estabelecimento em seu artigo 66, inciso V:

**Artigo 66 - Salvo disposição em contrário, é vedado o crédito relativo à mercadoria entrada ou adquirida, bem como ao serviço tomado:
(...)**

V - 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 ou produção rural, ou, ainda, na prestação de serviço sujeita ao imposto.

Não se desconhece que o conceito de insumo para fins de creditamento do ICMS é objeto de intensos debates na jurisprudência.

A diferenciação entre 'uso e consumo' e 'insumo' é fundamental para o adequado enquadramento tributário. De um lado, os bens consumidos de forma imediata e integral no processo produtivo

caracterizam-se como insumos passíveis de creditamento do imposto. De outro, aqueles que apenas se desgastam ao longo do tempo, sem serem consumidos diretamente na produção, não geram esse direito. A correta qualificação dos insumos torna-se essencial para garantir o aproveitamento do crédito fiscal e a conformidade com a legislação vigente.

O C. Superior Tribunal de Justiça tem o entendimento no sentido de que *"no que tange ao direito de crédito de ICMS, oriundo dos denominados produtos intermediários, isto é, aqueles utilizados no processo industrial, far-se-ia fundamental a sua integração ao produto final, ou seja, consumidos no processo de forma imediata e integral"* (AgInt no AREsp n. 986.861/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 25/4/2017, DJe de 2/5/2017; AgRg no REsp 738.905/RJ, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJ 20.2.2008).

Mais recentemente, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça analisou a possibilidade de crédito de ICMS na aquisição de material plástico utilizado para embalar os produtos comercializados pelos supermercados (REsp 1830894/RS, relator ministro Benedito Gonçalves, 1ª Turma, julgado em 03/03/2020).

Tomando por base o disposto no artigo 20 da Lei Kandir, a Primeira Turma entendeu que os insumos que geram direito ao creditamento são aqueles que, extrapolando a condição de mera facilidade, se incorporam ao produto final, de forma a modificar a maneira como esse se apresenta e configurar parte essencial do processo produtivo. Foi mencionado também que, para fins de creditamento de ICMS, é necessário que o produto seja *essencial* ao exercício da atividade produtiva para que seja considerado insumo.

Nesse sentido, outros julgados também citam a

essencialidade como requisito, incluindo da Segunda Turma: AgInt no REsp 1.802.032/RS, relator ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, julgado em 20/8/2019, DJe 27/08/2019; AgInt no AREsp 424.110/PA, relator ministro Sérgio Kukina, 1ª Turma, julgado em 19/2/2019, DJe 25/2/2019.

Portanto, o insumo que possibilita o crédito é aquele que se incorpora ao produto final ou, ao menos, aquele que atente ao critério da essencialidade ao exercício da atividade produtiva.

Com relação ao creditamento do ICMS na aquisição de combustíveis e derivados de petróleo utilizados na atividade de transporte de cargas, é certo que se caracterizam como insumo indispensável à sua atividade empresarial, de forma que faz jus ao crédito do imposto incidente sobre tais aquisições.

Isso porque, nesse cenário, o combustível é efetiva e integralmente consumido para o transporte de cargas, que representa a atividade-fim da empresa. Sem o combustível, não haveria a viabilidade da atividade empresarial da autora; é dizer, o combustível atende ao conceito de essencialidade para fins de insumo que admite o creditamento do imposto.

Quando às peças e mercadorias adquiridos para manutenção dos veículos, tais como pneus, peças, filtros, lonas de freios, lâmpadas, lanternas, dentre outros, não há direito ao creditamento do imposto.

Conforme disposto no artigo 66, inciso V, do RICMS e consolidado na jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça, somente podem ser consideradas como insumos que permitem o creditamento do imposto as mercadorias que, de alguma forma, integrem o produto final, porque se agregam a este de forma imediata e instantânea,

sofrendo direta transformação ou destruição, como é o caso do combustível que abastece os veículos utilizados na prestação de serviço de transporte.

É essencial diferenciar 'desgaste' de 'consumo' para fins de creditamento do ICMS.

O desgaste ocorre gradualmente, com o bem permanecendo funcional ao longo do tempo, mesmo que sua eficácia se reduza, como pneus, freios e lanternas, que precisam de substituição apenas após períodos prolongados de uso. As peças sofrem desgaste pelo uso, mas permanecem partes integrantes dos veículos.

As mercadorias adquiridas para a manutenção dos veículos não participam intrinsecamente do processo da prestação do serviço de transporte, na medida em que não são consumidos no desempenho da atividade empresarial. Como as peças não são consumidas na execução das atividades da autora, mas meramente desgastadas, enquadram-se no conceito de mercadorias para uso e consumo, conforme conceito fixado pelo artigo 66, inciso V, do RICMS.

Por sua vez, o consumo implica a extinção total e imediata da mercadoria no próprio ato de prestação do serviço, como o combustível, que é queimado no motor.

Como a distinção adotada pelo RICMS e pelo Superior Tribunal de Justiça segue a linha de que apenas os insumos *consumidos* de forma direta e essencial na prestação do serviço são passíveis de crédito do ICMS, apenas os bens objeto de consumo, e não de desgaste, podem gerar direito ao creditamento pretendido pela parte autora.

Assim, a aquisição de bens para fins de

manutenção da frota de caminhões, que, por sua vez, integra o seu ativo imobilizado, não confere direito de crédito. Tais aquisições estão mais relacionadas ao uso e consumo do estabelecimento, e não com o processo produtivo em si.

Nesse sentido, já decidiu este E. Tribunal de Justiça:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. Ação declaratória de inexigibilidade de débito tributário. ICMS. Creditamento indevido. Empresa prestadora de serviços de transporte rodoviário de carga interestadual e intermunicipal. Aquisição de pneus novos e usados, lonas de freios e filtros de ar, de óleo e de combustíveis e demais peças utilizadas na manutenção de seus veículos. Alegação da autora de que tais produtos seriam insumos indispensáveis para o desempenho da sua atividade empresarial. Inadmissibilidade. Bens de uso e consumo do estabelecimento cuja aquisição não confere à autora direito ao creditamento de ICMS. Teoria do Crédito Físico. Somente podem ser consideradas como sendo insumos que permitem o creditamento as mercadorias que integrem fisicamente o produto final, porque se agregam a este de forma imediata e instantânea, sofrendo direta transformação ou destruição, como é o caso, por exemplo, do combustível que abastece os veículos da autora utilizados na prestação de serviço de transporte. Não se pode confundir "desgaste" com "consumo" propriamente dito. Nem todo bem ou serviço que aporte ao estabelecimento está ligado ao giro comercial do produto final ou são consumidos totalmente. Ação julgada improcedente em primeiro grau. Sentença confirmada. RECURSO DESPROVIDO." (Apelação Cível 1008026-61.2021.8.26.0348; Relator (a): Isabel Cogan; Órgão Julgador: 13ª Câmara de Direito Público; Foro de Mauá - 4ª Vara Cível; Data do Julgamento: 05/09/2022)

São essas as razões pelas quais, pelo meu voto, daria parcial provimento ao recurso de apelação da Fazenda Estadual e ao reexame necessário.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Maria Laura de Assis Moura Tavares

2ª Juíza



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Este documento é cópia do original que recebeu as seguintes assinaturas digitais:

Pg. inicial	Pg. final	Categoria	Nome do assinante	Confirmação
1	13	Acórdãos Eletrônicos	FRANCISCO ANTONIO BIANCO NETO	2A2A1588
14	25	Declarações de Votos	MARIA LAURA DE ASSIS MOURA TAVARES	2A317575

Para conferir o original acesse o site:

<https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/sg/abrirConferenciaDocumento.do>, informando o processo 1009323-72.2023.8.26.0562 e o código de confirmação da tabela acima.