



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000333387

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1072304-78.2024.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante KUKA PRODUTOS INFANTIS LTDA, é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 9ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: Pelo exposto, NEGARAM PROVIMENTO ao recurso de apelação, com observação quanto à alteração do dispositivo da r. sentença para julgar EXTINTO O PROCESSO SEM RESOLUÇÃO DO MÉRITO. Sem condenação em honorários. Custas na forma da lei. , de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores CARLOS EDUARDO PACHI (Presidente), REBOUÇAS DE CARVALHO E PONTE NETO.

São Paulo, 3 de abril de 2025.

CARLOS EDUARDO PACHI
relator
Assinatura Eletrônica

Voto nº 42.098

APELAÇÃO CÍVEL nº 1072304-78.2024.8.26.0053

Comarca de SÃO PAULO

Apelante: KUKA PRODUTOS INFANTIS LTDA

Apelado: ESTADO DE SÃO PAULO

Interessado: Delegado Regional Tributário do Posto Fiscal do Tatuapé e outro

(Juiz de Primeiro Grau: *Patrícia Persiano Pires*)

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. EXTINÇÃO SEM RESOLUÇÃO DO MÉRITO.

I. Caso em Exame

Mandado de segurança impetrado por empresa do ramo mercantil visando afastar a sistemática de estorno do crédito de ICMS em casos de perecimento, deterioração, roubo, furto ou extravio de mercadorias, e reconhecer o direito de escriturar créditos de ICMS sobre insumos utilizados na atividade-fim.

II. Questão em Discussão

2. A questão em discussão consiste em determinar se o mandado de segurança é a via adequada para reconhecer o direito ao creditamento de ICMS em casos de perecimento, deterioração, roubo, furto ou extravio de mercadoria, bem como sobre determinados insumos, à luz do critério de essencialidade para o desenvolvimento da atividade-fim da empresa.

III. Razões de Decidir

3. A análise do papel e importância dos insumos discutidos no processo produtivo demanda dilação probatória, incompatível com a via mandamental.

4. A sistemática de estorno de ICMS em caso de extravio ou deterioração de produtos está em consonância com os princípios da Lei Complementar nº 87/1996, que regula o ICMS e com o princípio da não cumulatividade, extraído da CF.

IV. Dispositivo e Tese

5. Recurso não provido. Processo extinto sem resolução do mérito por inadequação da via eleita.

Tese de julgamento: 1. O mandado de segurança não é a via adequada para discutir o direito ao creditamento de ICMS que dependa de dilação probatória. 2. A sistemática de estorno de ICMS em caso de extravio ou deterioração de produtos está de acordo com a legislação e constituição vigente.

Legislação Citada:

CF/1988, art. 155, § 2º, I; LC nº 87/1996, arts. 20, 21, 33; RICMS/SP, art. 67, I.

Jurisprudência Citada:

TJSP, Apelação Cível 1049991-26.2024.8.26.0053, Rel. Renato Delbianco, 2ª Câmara de Direito Público, j. 21.02.2025;
TJSP, Apelação Cível 1030718-72.2024.8.26.0114, Rel. Djalma Lofrano Filho, 13ª Câmara de Direito Público, j. 12.02.2025;
TJSP, Apelação Cível 1052297-65.2024.8.26.0053, Rel. Jayme de Oliveira, 4ª Câmara de Direito Público, j. 03.02.2025;
TJSP, Apelação Cível 1031873-98.2024.8.26.0506, Rel. Márcio Kammer de Lima, 11ª Câmara de Direito Público, j. 09.12.2024.

Vistos,

Trata-se de reexame necessário em face da r. sentença a fls. 290/297, cujo relatório adoto, que denegou a segurança vindicada. Custas e despesas na forma da Lei, observada eventual gratuidade. Sem condenação em honorários advocatícios.

Alega que os documentos acostados são suficientes para demonstrar que a autoridade coatora não permite a manutenção de crédito de ICMS no caso de perecimento de mercadorias, bem como não admite a tomada de crédito no tocante aos materiais consumidos ou desgastados gradativamente durante o processo produtivo, do que decorre o interesse processual. Sustenta a inconstitucionalidade do art. 21, inciso IV, da Lei Complementar n. 87/96 e do art. 67, I, do RICMS/SP, porquanto traduzem atos imorais e afrontam o princípio da legalidade. Menciona que as únicas hipóteses de estorno dos créditos decorrem dos casos de isenção e não-incidência, nos termos do art. 155, §2º, I e II, da Constituição Federal. Defende por isso que, no caso de perecimento de mercadoria, mantém-se o direito do crédito em atenção ao princípio da não cumulatividade, já que não houve circulação efetiva do produto. Afirmar ser 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 atividade-fim,

consoante interpretação dos artigos. 20, 21 e 33 da Lei Complementar n. 87/1996. Pede a reforma da r. sentença para que seja afastada a sistemática do estorno do crédito de ICMS e a incidência do art. 67, I, do RICMS e art. 21, inciso IV, da Lei Complementar nº 87/96 (fls. 116/133).

É o Relatório.

Cuida-se de mandado de segurança impetrado pela empresa autora, atuante no ramo mercantil que visa compelir a autoridade coatora a afastar a sistemática do estorno do crédito do ICMS da mercadoria que vier a perecer, deteriorar-se ou for objeto de roubo, furto e extravio, afastando assim a aplicação do art. 67, I, do RICMS e art. 21, inciso IV, da Lei Complementar n. 87/96.

A impetrante também visa seja reconhecido o direito de escriturar, manter e aproveitar os créditos de ICMS relativos aos insumos empregados na atividade-fim do estabelecimento, que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da sua aplicação no processo produtivo, independentemente de o consumo ocorrer de forma instantânea, ao argumento de que não são bens de uso ou consumo do estabelecimento, de acordo com o que prevê o artigo 20 e demais dispositivos da LC nº 87/1996.

O MM. Juiz denegou a segurança, observando na fundamentação, quanto ao segundo pedido, que a via eleita é inadequada, dada a necessidade de análise sobre quais mercadorias adquiridas pela empresa são empregadas no processo produtivo, o que depende de prova incompatível com a via escolhida.

Para concessão de mandado de segurança há a necessidade de existência de direito líquido e certo que, segundo leciona Hely Lopes Meirelles, constituem o fundamento para a propositura do

remédio constitucional:

"o meio constitucional posto à disposição de toda pessoa física ou jurídica, com capacidade processual, ou universalidade reconhecida por lei, para a proteção de direito individual ou coletivo, líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, lesado ou ameaçado de lesão, por ato de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça" (MEIRELLES, Hely Lopes. Mandado de segurança e Ações Constitucionais. 35. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 28/29.)

Ainda, segundo Hely Lopes Meirelles: *"Direito Líquido e certo é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. Por outras palavras, o direito invocado, para ser amparável por mandado de segurança, há de vir expresso em norma legal e trazer em si todos os requisitos e condições de sua aplicação ao impetrante: se sua existência for duvidosa, se sua extensão ainda não estiver delimitada, se seu exercício depender de situações e fatos ainda indeterminados, não rende ensejo à segurança, embora possa ser defendido por outros meios judiciais"* (MEIRELLES, Hely Lopes. Mandado de segurança e Ações Constitucionais. 35. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 37.)

A impetrante sustenta que é cabível o creditamento do ICMS relativo à aquisição de materiais utilizados no processo produtivo (produtos intermediários), incluindo aqueles que são consumidos ou desgastados gradativamente, desde que seja comprovada a necessidade de sua utilização para a atividade-fim da empresa, com base na interpretação dos artigos 20, 21 e 33 da Lei Complementar nº 87/1996.

No entanto, observa-se que a própria recorrente admite a necessidade de produção de provas para sustentar sua

alegação. Ou seja, a impetrante reconhece a imprescindibilidade de uma fase de instrução probatória para confirmar ou refutar as alegações quanto ao direito ao creditamento de ICMS sobre determinados insumos e materiais intermediários que afirma utilizar no desenvolvimento de sua atividade empresarial.

É fundamental destacar que, no âmbito do Mandado de Segurança, não é possível adiar a comprovação fática dos elementos necessários para o reconhecimento do direito pleiteado, que dependem de comprovação imediata.

A via do MS, por sua natureza, destina-se à proteção de direito líquido e certo, ou seja, um direito que não dependa de discussão probatória ou da verificação de fatos controvertidos, conforme já destacado.

Portanto, na ausência de comprovação prévia do efetivo emprego dos materiais no processo produtivo da empresa, não é possível reconhecer o direito ao creditamento do ICMS.

Nesse contexto, não se pode falar em direito líquido e certo, sendo a via eleita inadequada, pois o reconhecimento do crédito tributário depende de um exame mais profundo da utilização dos insumos, o que só pode ser realizado por meio de um procedimento processual adequado, como a ação ordinária, que permite a produção das provas necessárias à comprovação dos fatos alegados pela impetrante.

No mesmo sentido:

"APELAÇÃO – Mandado de Segurança – ICMS – Pretensão à compensação de crédito relativo à aquisição de insumos e materiais intermediários aplicados na atividade empresarial, buscando impedir autuações pela autoridade impetrada - Extinção do processo, sem resolução do mérito, ante a

inadequação da via eleita – Discussão consistente na necessidade de constituição de prova para viabilizar a compensação de créditos de ICMS - A constituição de prova é imprescindível para comprovar o direito ao creditamento decorrentes dos insumos e materiais intermediários, o que não é possível no mandado de segurança – Inexistência de direito líquido e certo sem comprovação prévia - Precedentes – Sentença mantida – Recurso desprovido” (TJSP; Apelação Cível 1049991-26.2024.8.26.0053; Relator (a): Renato Delbianco; Órgão Julgador: 2ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 15ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 21/02/2025; Data de Registro: 21/02/2025)

"APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. Pretensão da impetrante – empresa de transporte rodoviários de carga – de aproveitar os créditos de ICMS relativos aos produtos intermediários, insumos empregados na atividade-fim do estabelecimento (óleo, fluidos, pneus, peças, entre outros – para manutenção de sua frota), nos termos do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96. Sentença de origem que denegou a segurança. Inconformismo. Descabimento. Conquanto o Superior Tribunal de Justiça tenha esposado atual entendimento de que é possível escriturar créditos de ICMS na hipótese de aquisição de mercadorias para emprego direto na atividade-fim, tem-se, à evidência, manifesta inadequação da via eleita. Deslinde da questão que exige dilação probatória (prova técnica), inviável em sede de mandado de segurança. Impetrante que detém diversas atividades econômicas em seu contrato social, algumas delas que não envolve sujeição à incidência de ICMS. Sentença mantida, sob fundamento diverso. Recurso não provido” (TJSP; Apelação Cível 1030718-72.2024.8.26.0114; Relator (a): Djalma Lofrano Filho; Órgão Julgador: 13ª Câmara de Direito Público; Foro de Campinas - 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 12/02/2025; Data de Registro: 12/02/2025).

"DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. EXTINÇÃO SEM RESOLUÇÃO DE MÉRITO. I. Caso em exame 1. Mandado de segurança com pedido de reconhecimento do direito ao creditamento de ICMS sobre aquisições de

insumos (produtos intermediários) tidos como essenciais ao desenvolvimento do objeto social. 2. A sentença extinguiu o processo sem resolução de mérito por inadequação da via eleita, devido à necessidade de exame pericial e a impetrante interpõe recurso de apelação. II. Questão em discussão 2. A questão em discussão consiste em determinar se o mandado de segurança é a via adequada para reconhecer o direito ao creditamento de ICMS sobre determinados insumos, à luz do critério de essencialidade para o desenvolvimento da atividade-fim da empresa. III. Razões de decidir 3. A análise do papel e importância dos insumos discutidos no processo produtivo da pessoa jurídica demanda dilação probatória, incompatível com a via mandamental. Impossibilidade de conceder provimento completamente abstrato e condicional. IV. Dispositivo 4. Recurso não provido"
(TJSP; Apelação Cível 1052297-65.2024.8.26.0053; Relator (a): Jayme de Oliveira; Órgão Julgador: 4ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 13ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 03/02/2025; Data de Registro: 04/02/2025).

"DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. CREDITAMENTO DE ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DILAÇÃO PROBATÓRIA. NECESSIDADE. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. 1. Apelação interposta por King Komfort - Indústria, Comércio e Exportação de Estofados e Colchões Ltda. contra sentença que indeferiu a petição inicial e extinguiu o feito sem resolução do mérito, ao fundamento de que a análise do direito ao creditamento de ICMS sobre produtos intermediários demandaria a produção de prova pericial, incompatível com a estreita via do mandado de segurança. 2. Pleito de creditamento do ICMS sobre a aquisição de insumos utilizados na consecução de seu objeto social. Questão jurídica de aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade – Inteligência do art. 20, da LC 87/96. 3. Produtos intermediários. Observância do Tema nº 779 do col. STJ segundo o qual "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da

atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". 4.Direito subjetivo que não se qualifica por líquido e certo por ter fatos constitutivos que não se revelam aprioristicamente por prova documental pré-constituída. Essencialidade dos materiais utilizados no processo produtivo cuja demonstração reclama meios de prova, sob a ótica do contraditório, para além da mera prova documental. Precedentes do col. STJ e desta Corte Bandeirante. Laudo técnico unilateralmente produzido por profissional de confiança da impetrante não é suficiente para a aferição judicial da essencialidade dos produtos intermediários, sendo imprescindível a realização de perícia judicial sob o crivo do contraditório. 5.Inadequação da via eleita. Desfecho de origem que se preserva. Recurso desprovido"

(TJSP; Apelação Cível 1031873-98.2024.8.26.0506; Relator (a): Márcio Kammer de Lima; Órgão Julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Foro de Ribeirão Preto - 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 09/12/2024; Data de Registro: 09/12/2024).

No mais, conforme salientado pela ré, a conduta da fiscalização tributária está respaldada no princípio da não-cumulatividade (artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal), e nas regras constantes do RICMS.

O princípio da não cumulatividade permite que o imposto pago nas etapas anteriores da cadeia produtiva ou comercial seja descontado nas etapas subsequentes. Assim, cada contribuinte do imposto pode compensar o imposto pago nas suas aquisições (como matérias-primas ou mercadorias) com o imposto que ele mesmo deve pagar ao vender seus produtos ou serviços.

Nesse contexto, se a mercadoria é retirada de circulação, ela deixa de ser objeto de nova incidência de imposto, não havendo tributo a compensar, conforme estabelece o citado artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal.

Logo, a sistemática de estorno de ICMS em caso de extravio ou deterioração de produtos está em consonância com os princípios da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), que regula o ICMS.

O artigo 33 da referida Lei prevê expressamente a possibilidade de estorno do crédito do ICMS quando ocorre o extravio ou deterioração de mercadorias, uma vez que a regularização tributária dessas mercadorias perecidas ocorre com o estorno dos créditos oriundos da sua respectiva entrada no estabelecimento da Autora.

Portanto, a própria legislação tributária já contempla essa regra como parte de sua sistemática, não havendo ilegalidade ou inconstitucionalidade na previsão de estorno quando ocorre a perda de mercadorias.

A norma não fere os princípios constitucionais da legalidade, mas sim regula uma situação específica dentro da competência tributária do Estado.

Do que se observa, a pretensão apresentada pela parte impetrante busca, na verdade, questionar a validade de uma norma de forma abstrata, o que é vedado pela Súmula nº 266 do Supremo Tribunal Federal, que dispõe: "*Não cabe mandado de segurança contra lei em tese*".

O Mandado de Segurança não é o meio mais adequado para a discussão de inconstitucionalidade de normas ou atos normativos, especialmente no caso dos autos, quando não se trata de uma violação direta e flagrante de um direito líquido e certo, mas de uma interpretação sobre a validade de uma sistemática fiscal.

Frise-se, ainda, que a apelante pretende, ainda, a

obtenção de verdadeira homologação de creditamentos relativos a período passado, o que representa ofensa às Súmulas 271 e 269 do C. STF, a seguir transcritas:

"Súmula 271 - Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria".

"Súmula 269 da Suprema Corte também estabelece com clareza que o "mandado de segurança não é substitutivo da ação de cobrança".

Assim, era mesmo de rigor o reconhecimento da inadequação da via eleita, daí a necessidade de alteração de ofício do dispositivo para registrar que o processo deve ser extinto sem análise do mérito, por inadequação da via eleita.

Pelo exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso de apelação, com observação quanto à alteração do dispositivo da r. sentença para julgar **EXTINTO O PROCESSO SEM RESOLUÇÃO DO MÉRITO**. Sem condenação em honorários. Custas na forma da lei.

CARLOS EDUARDO PACHI
Relator