



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000407593

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1000794-38.2024.8.26.0430, da Comarca de Paulo de Faria, em que é apelante ESTADO DE SÃO PAULO, sendo apelada USINA MOEMA AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 3ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Não conheceram do recurso voluntário da FESP e deram parcial provimento ao recurso oficial. V.U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores KLEBER LEYSER DE AQUINO (Presidente sem voto), CAMARGO PEREIRA E ENCINAS MANFRÉ.

São Paulo, 28 de abril de 2025.

PAOLA LORENA
Relatora
Assinatura Eletrônica

Apelação e Remessa Necessária nº 1000794-38.2024.8.26.0430

Apelante: Estado de São Paulo

Apelada: Usina Moema Açúcar e Alcool Ltda.

Comarca: **Paulo de Faria**

Voto nº 14054

Reexame necessário e apelação. Embargos à execução fiscal. Tributário - ICMS.

I. Apelo da FESP que não impugna os fundamentos da sentença e se limita à transcrição de trechos do processo administrativo. Ofensa ao princípio da dialeticidade que impede o conhecimento do recurso.

II. Remessa necessária que impõe o conhecimento do objeto da demanda. Ausência de estorno de crédito de ICMS relativo à aquisição de combustíveis (óleo diesel e biodiesel). Autuação por creditamento em suposta afronta ao disposto no art. 67, IV, do RICMS/SP. Alegação de utilização nos caminhões, veículos, maquinários e utensílios integrantes do processo produtivo e das atividades-fim da embargante, empresa dedicada à atividade de produção, comercialização, armazenamento e exportação de açúcar, álcool e outros derivados do processamento de cana-de-açúcar, além do cultivo da cana-de-açúcar e árvores nativas destinadas ao reflorestamento. Procedência na origem que se confirma. Art. 20, da LC nº 87/96. Hipótese dos autos que diz respeito a insumos. Combustível que, *in casu*, constitui insumo, pois é parte da cadeia de produção da indústria sucroalcooleira, pelo que não se enquadra na vedação de aproveitamento do ICMS.

III. Honorários advocatícios sucumbenciais. Fixação por equidade. Possibilidade. Fixação dos honorários segundo o grau de zelo do profissional, lugar de prestação do serviço, natureza e importância da causa, trabalho realizado pelo advogado e tempo exigido para o serviço. Inteligência do art. 85, §8º, do CPC. Precedente do STF. Admissão do RE no REsp nº 1.850.512/SP - SP (2020/0307637-0). Afetação à Corte Especial do

juízo de julgamento REsp nº 1.824.564 e do REsp nº 1.743.330, que tratam da possibilidade de fixar honorários de sucumbência pelo critério da equidade, mesmo que o valor da causa não se mostre muito baixo.

IV. Sentença parcialmente reformada. Recurso voluntário da FESP não conhecido e recurso oficial parcialmente provido.

Trata-se de reexame necessário e de apelo voluntário interposto pela **Fazenda Pública do Estado de São Paulo** em contraposição a sentença (fls. 4273/4288), pela qual, em embargos à execução fiscal opostos pela empresa **Moema Bioenergia S.A.**, restaram procedentes os pedidos, conforme trecho transcrito a seguir (*sic*. pág. 4286):

DISPOSITIVO

DIANTE DO EXPOSTO, julgo **PROCEDENTES** os presentes embargos à execução (Proc. nº 1500029-10.2024.8.26.0430) ajuizado por **MOEMA BIOENERGIA S.A.** em face da **FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO**, para o efeito de **DESCONSTITUIR** o crédito tributário inscrito em dívida ativa [CDA nº 1.385.627.056], decorrente do AIIM nº 4.126.865-9, bem como **EXTINGUIR** a execução fiscal em apenso, em face da declaração de inexistência do débito.

Diante da sucumbência, **CONDENO** a parte embargada ao pagamento das despesas processuais adiantadas pela parte embargante e dos honorários advocatícios ao patrono da parte embargante que fixo em 10% (dez por cento) sobre o valor da execução atualizado, considerando a complexidade da matéria, o tempo de tramitação e o trabalho desenvolvido pelos causídicos, em conformidade com o art. 85, §§ 2º, 3º, II, do Código de Processo Civil. Deixo de condenar a embargada ao pagamento das custas processuais, pois isento, na forma do art. 6º da Lei Estadual nº 11.608/03.

Inconformada com o provimento jurisdicional de primeiro grau, pugna a FESP (fls. 4293/4310) o provimento do presente recurso para anular a sentença de primeiro grau para seja retomado o andamento da execução fiscal. Para tanto, transcreve a

impugnação ofertada nos autos dos embargos à execução e o que restou decidido na via administrativa.

Contrarrazões às fls. 4327/4341.

É o relatório.

A empresa Moema Bioenergia S.A. opôs embargos à execução fiscal nº 1500029-10.2024.8.26.0430, decorrente do Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) nº 4.126.865-9, objeto da Certidão de Dívida Ativa (CDA) nº 1.385.627.056, buscando o reconhecimento da insubsistência do débito exigido, determinando-se o cancelamento da CDA e, por consequência, a extinção do executivo fiscal correspondente. Em caráter subsidiário, postulou a redução da penalidade aplicada pelo fisco estadual, para patamar compatível com a conduta apenada, que não deve ultrapassar o percentual de 100% do valor histórico do imposto exigido. Para tanto, alegou o que segue: **(i)** possibilidade de crédito do ICMS na aquisição de insumos voltados às atividades-fim do estabelecimento; **(ii)** essencialidade do óleo diesel e biodiesel no contexto inerente às operações da embargante; **(iii)** efetivo emprego dos combustíveis adquiridos e sua relevância para a cadeia produtiva sucroalcooleira; **(iv)** a consecução das duas etapas do processo produtivo da empresa - *agrícola*, realizada no canavial, com a cultura da cana-de-açúcar, e *industrial*, realizada na usina, com o processamento do produto oriundo da etapa agrícola - pressupõe o transporte do próprio produto final com uso de caminhões e dos maquinários necessários à manutenção das atividades em seu estado efetivo, além da mão-de-obra necessária à colheita e produção nos diversos pontos do canavial e da usina também com emprego de veículos de transporte - ônibus, microônibus e vans; **(v)** o caráter confiscatório da multa aplicada.

Pois bem. Feita essa breve contextualização, há de se destacar, de pronto, que é o caso de **não conhecimento** do apelo da FESP.

Isso porque, da simples leitura das razões recursais, extrai-se que a apelante não se insurge especificamente aos fundamentos da sentença, haja vista que o conteúdo veiculado no apelo é o contido na impugnação.

De acordo com as diretrizes fixadas pelo princípio da dialeticidade, revela-se indispensável a pertinência temática entre as razões de decidir e os argumentos fornecidos pelo recurso para justificar o pedido de reforma ou de nulidade do julgado.

Na lição do Ministro Herman Benjamin, *À luz do princípio da dialeticidade, não basta à parte recorrente manifestar o inconformismo e a vontade de recorrer; precisa impugnar todos os fundamentos suficientes para sustentar o acórdão recorrido, demonstrando, de maneira discursiva, por que o julgamento proferido merece ser modificado.* (AgInt nos EDcl no AREsp n. 2.168.791/RR, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 20/6/2023, DJe de 27/6/2023.)

Nessa linha, a deficiência na motivação e/ou a ausência de impugnação a fundamento autônomo impedem o conhecimento do recurso interposto.

In casu, o recurso não foi suficientemente fundamentado pela parte apelante, que, para além de reproduzir os exatos termos da sua peça de defesa, limitou-se a reproduzir trechos do processo administrativo objeto do ALLM nº 4.126.865-9, de forma desconexa, porque desprovida de qualquer razão recursal e sem qualquer relação com os fundamentos do *decisum* vergastado. O recurso interposto nessa condição, à evidência, afronta o princípio da dialeticidade, porque não há referência ao que restou decidido no *decisum* atacado.

Em outras palavras, sem ter infirmado especificadamente os fundamentos do *decisum* atacado, a

apelante deixou de cumprir o ônus da dialeticidade recursal, previsto no artigo 1.016, incisos II e III e no *caput*, do artigo 1.013, ambos do CPC, daí porque o apelo não merece ser conhecido (inciso III, do artigo 932, do CPC). Sobre o tema, transcrevem-se os julgados do STJ:

I. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO A TODOS OS FUNDAMENTOS DO DESPACHO DE INADMISSIBILIDADE. SÚMULA N. 182/STJ. REGIME PRISIONAL. CONCESSÃO DE HC DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. 1. Como tem reiteradamente decidido esta Corte, **os recursos devem impugnar, de maneira específica e pormenorizada, os fundamentos da decisão contra a qual se insurgem, sob pena de vê-los mantidos. Não são suficientes meras alegações genéricas sobre as razões que levaram à inadmissão do agravo ou do recurso especial ou à insistência no mérito da controvérsia.** Incide, na hipótese, a Súm. n. 182/STJ. 2. É descabido postular a concessão de habeas corpus de ofício, como forma de tentar burlar a inadmissão do recurso especial, até porque, na hipótese, o acórdão recorrido manteve o regime fechado para o início do cumprimento das penas, "considerando especialmente a gravidade em concreto da conduta dos apelantes (roubo praticado por três agentes, com uso de canivete pressionado contra o pescoço de uma das vítimas, e com ameaças perpetradas mesmo após a consumação delitiva)". 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no AREsp 1250914/SP, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 05/06/2018, DJe 13/06/2018) (grifos nossos)

II. AGRAVO INTERNO NO RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. DECADÊNCIA AFERIDA PELA CORTE DE ORIGEM. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. SÚMULA 283/STF. 1. **A ausência de impugnação objetiva e específica quanto à decadência do mandado de segurança** aferida na origem atrai o óbice da Súmula 283/STF, erro substancial, insuscetível de correção posterior. 2. **Agravo interno a que se dá provimento para não conhecer do recurso em mandado de segurança, por ofensa ao princípio da dialeticidade.** (AgInt no RMS 57.919/BA, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2018, DJe 13/12/2018) (grifos nossos)

Dessarte, a ofensa ao princípio da dialeticidade, a ponto de impedir o conhecimento das razões recursais e o exercício do contraditório e da ampla defesa, o não conhecimento do recurso

de apelação é de rigor.

Contudo, por força da previsão do artigo 496, inciso II, do CPC, passo ao reexame oficial.

O ICMS é um tributo não cumulativo, *i.e.*, será pago em sua totalidade ao final, uma vez que deve ser abatido em cada operação, evitando-se o chamado *efeito cascata*, conforme dispõe a Constituição Federal em seu artigo 155, inciso II. A Lei Complementar nº 87/96, mais conhecida como Lei Kandir, em seus artigos 19 e 20, também dispõe sobre a não cumulatividade do ICMS e disciplina a compensação das operações do imposto:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

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 à 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;
- II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao

exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000) (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000) (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000)

- I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)
- II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)
- III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)
- IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)
- V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)
- VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V

deste parágrafo; e (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado. (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

A norma estadual também regula a compensação do ICMS pago em operações anteriores, garantindo o princípio da não cumulatividade, na Lei nº 6.374/89 (art. 36 e seguintes) e no RICMS – Decreto 45.590/00, em seus artigos 59 e seguintes.

Assim é que a embargante postula a declaração do direito ao creditamento do ICMS de operações anteriores de aquisição de materiais de insumo, *i.e.*, material consumido no processo de produção de açúcar, álcool e bioenergia.

Da análise do **AIIM 4.126.865-9** (fls. 101/103) extrai-se que a autuação se deu por conta da ausência de estorno do creditamento do ICMS, conforme relato da infração descrito a seguir:

1. Deixou de proceder ao estorno de crédito de ICMS, no montante de R\$ 530.719,92 (quinhentos e trinta mil, setecentos e dezenove reais e noventa e dois centavos), no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2017, de acordo com o Demonstrativo I; I-a e I-a1 (fls. 14 a 188), em razão de consumo de combustível (óleo diesel/biodiesel) em fim alheio à atividade do estabelecimento, conforme se comprova pelas cópias dos documentos juntados.

A parcela do óleo diesel/biodiesel adquirida com aproveitamento de crédito e objeto da falta de estorno foi utilizada em serviços alheios à atividade do estabelecimento: veículos de apoio e serviços diversos e de transporte de pessoal, de acordo com o documento que apresenta a descrição das tarefas, entregue pelo contribuinte em atendimento à Notificação nº

IC/N/FIS/00008489/2019.

[...]

INFRINGÊNCIA: Art. 67, inc. IV, do RICMS (Dec. 45.490/00); e artigos 20, § 2º e 21, inc. III, da Lei Complementar nº 87, de 13-09-1996 (DOU de 16/09/96).

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. II, alínea "j" c/c §§ 1º, 9º e 10º, da Lei 6.374/89.

A controvérsia estabelecida na causa, por conseguinte, voltava-se à natureza da aquisição do material pela autora (materiais de insumo ou não), a fim de que se pudesse aferir a possibilidade – ou não – do creditamento.

São insumos aqueles efetivamente, aplicados e consumidos na atividade-fim da empresa, e que, de acordo com a legislação vigente, garantem direito ao creditamento, nos termos do artigo 20, da LC 87/1996, ainda que esses bens não integrem o produto final (*in casu*, indústria sucroalcooleira).

Sobre a matéria posta em juízo, a Decisão Normativa CAT 01, de 25/04/2001, assim dispõe:

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

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)

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.

Em primeiro lugar, vale destacar que a hipótese dos autos não diz respeito aos bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, para os quais a possibilidade de creditamento derivado está estendido a partir de 2033 (art. 33, I, da LC 87/96), mas sim de insumos, figura distinta como bem se observa da Decisão Normativa CAT nº 01/2001.

Ainda sobre a questão do conceito de *insumo*, o Superior Tribunal de Justiça já reconheceu, em casos análogos, o direito de algumas empresas ao creditamento do ICMS na compra de combustível, desde que se caracterize como insumo. Este quando consumido, necessariamente, na atividade fim da sociedade empresária, de modo que não se confunde com mercadoria destinada ao uso ou consumo do estabelecimento, conforme julgados que seguem:

I. TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. SOCIEDADE EMPRESÁRIA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PRODUTOS INDISPENSÁVEIS À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. INSUMOS.

1. O entendimento da Primeira Turma do STJ é no sentido de reconhecer o direito ao creditamento de ICMS no que concerne à aquisição de combustível e lubrificantes por sociedade empresária prestadora de serviço de transporte, uma vez que tais produtos são essenciais para o exercício de sua atividade produtiva, devendo ser considerados como insumos. Julgados: AgInt no REsp 1.208.413/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 17/05/2017; RMS 32.110/PA, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 20/10/2010.

2. Agravo interno não provido.

(AgInt no AREsp n. 424.110/PA, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 19/2/2019, REPDJe de 26/2/2019, DJe de 25/02/2019.)

II. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. ICMS. QUEROSENE DE AVIAÇÃO. INSUMO. CREDITAMENTO PROPORCIONAL. APROVEITAMENTO DE VALORES PRETÉRITOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. ART. 166 DO CTN 1. Discute-se nos autos o direito aos créditos de ICMS oriundos das aquisições de combustível de aeronave (querosene), utilizados na prestação de transporte aéreo tributado pelo imposto estadual.

2. Afasta-se a incidência da Súmula 280/STF, uma vez que essa instância superior, no presente caso, não enfrentará o modo de execução ou de cálculo do crédito de ICMS, mas sim o direito ao creditamento. Afastam-se igualmente os óbices apontados em contrarrazões contidos nas Súmulas 282 e 283 do STF, uma vez que a questão controvertida foi devidamente enfrentada pelo acórdão recorrido, havendo prequestionamento dos dispositivos apontados como violados, não havendo argumento não impugnado pelo recorrente, no que diz respeito ao direito ao creditamento do ICMS.

3. Quanto ao mérito, o Superior Tribunal de Justiça possui precedentes no sentido de que, para fins de creditamento de ICMS, é necessário que o produto seja essencial ao exercício da atividade produtiva para que seja considerado insumo (AgInt no AREsp 424.110/PA, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 19/2/2019, DJe 26/2/2019, DJe 25/2/2019).

4. Mediante interpretação do art. 20, caput, da LC 87/1996, tem-se que o combustível utilizado por empresa de prestação de serviço de transporte aéreo constitui insumo indispensável à sua atividade, de modo que o

ICMS incidente na respectiva aquisição constitui crédito dedutível na operação seguinte.

5. "A 1ª. Seção desta Corte já consolidou entendimento quanto à inaplicabilidade do art. 166 do CTN quando trata a questão jurídica de aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes do princípio da não-cumulatividade. A propósito, citam-se os seguintes julgados:

AgRg no REsp. 1.178.563/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 15/3/2011; AgRg no Ag 1.022.174/SP, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 19/3/2009" (AgInt nos EDcl nos EDcl no AREsp 471.109/SP, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 3/12/2020, DJe 15/12/2020).

6. Recurso especial provido.

(REsp n. 1.844.316/DF, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 8/6/2021, DJe de 14/6/2021.)

III. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AFASTAMENTO DO ÓBICE DA SÚMULA N. 7 DO STJ. CREDITAMENTO DE ICMS. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES, PEÇAS E PNEUS. FROTA PRÓPRIA. SERVIÇO DE TRANSPORTE INCLUÍDO NO PREÇO DA MERCADORIA ENTREGUE PELA DISTRIBUIDORA. TRANSPORTE RELACIONADO À ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA. DIREITO À TOMADA DE CRÉDITOS DE ICMS. SISTEMÁTICA DA LC N. 87/1996. ENTENDIMENTO FIRMADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ NO EARESP 1.775.781/SP, DJE 1º/12/2023. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA ANÁLISE DAS QUESTÕES ENTÃO PREJUDICADAS.

1. Cuida-se, na origem, de mandado de segurança impetrado pela contribuinte sob a alegação de possuir direito líquido e certo à apropriação de créditos de ICMS sobre a aquisição dos bens destinados à manutenção da frota própria utilizada para a distribuição de mercadorias (combustíveis, peças, lubrificantes e pneus) na proporção de suas saídas tributadas. A sentença denegou a segurança ao fundamento de que a atividade principal da empresa não corresponde à prestação de serviços de transporte, os quais seriam somente uma de suas atividades secundárias. O acórdão recorrido manteve a sentença, afirmando que "embora o transporte da mercadoria esteja relacionado com a atividade-fim do estabelecimento, não integra a cadeia produtiva dos produtos comercializados e não é consumido no processo de forma integral e imediata" (fls. 571 e-STJ).

2. A premissa sob a qual a Corte de origem negou o direito ao creditamento de ICMS na aquisição de combustível, lubrificantes, peças e pneus utilizados na frota própria da empresa distribuidora de produtos

alimentícios foi a de que os referidos insumos, a despeito de estarem relacionados à atividade-fim do estabelecimento, não integram a cadeia produtiva dos produtos comercializados e não são consumidos no processo de forma imediata e integral.

3. O entendimento exarado pelo acórdão local não reflete a atual orientação da Primeira Seção desta Corte, adotada no julgamento do EAREsp 1.775.781/SP, ocasião na qual concluiu-se que a LC n. 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade-fim do estabelecimento, conforme o seu art. 20, § 1º, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final.

4. Embora não seja possível afirmar que a empresa presta serviço de transporte de carga - pois se assim o fizesse seria contribuinte de ICMS transporte em serviço dessa natureza em operações interestaduais e intermunicipais -, ela atua, também, como distribuidora dos produtos comercializados, utilizando frota própria para a entrega dos produtos, incluindo nas notas fiscais de saída das mercadorias o custo do transporte da mercadoria, de modo que não há como dissociar a entrega, realizada pela própria empresa, da atividade fim da comercial distribuidora, certo de que os valores do transporte integram a base de cálculo do ICMS e, pelo princípio da não cumulatividade, os insumos utilizados no serviço de transporte em casos que tais geram direito a créditos de ICMS.

[...]

7. Agravo interno não provido.

(AgInt no AgInt nos EDcl no AREsp n. 2.297.501/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/6/2024, DJe de 21/6/2024.)

Tratando-se de material de insumo, destarte, por aplicação do princípio da não-cumulatividade o valor de ICMS deve ser creditado. No mesmo sentido, a jurisprudência do Tribunal de Justiça, expressa nos julgados que seguem:

I. Apelação Cível – Embargos à execução fiscal – ICMS – Creditamento supostamente indevido – Estorno de créditos e emissão de notas fiscais – Sentença de improcedência – Recurso da empresa embargante – Provimento de rigor. 1. Aquisição de óleo diesel para movimentar maquinário agrícola utilizado no processo produtivo dos bens finais – Possibilidade de creditamento – Produção agrícola que também é atividade-fim da

sociedade empresária - Combustível empregado no processo produtivo do bem – Decisão Normativa CAT nº 01/2001 – Desnecessidade de emissão de notas fiscais em não havendo verdadeira circulação de mercadoria – Inexistência do fato gerador do ICMS que enseje a exigência de emissão de nota. 2. Ônus sucumbenciais invertidos. R. Sentença reformada. Recurso provido.

(TJSP; Apelação Cível 0003789-18.2012.8.26.0024; Relator (a): Sidney Romano dos Reis; Órgão Julgador: 6ª Câmara de Direito Público; Foro de Andradina - SAF - Serviço de Anexo Fiscal; Data do Julgamento: 01/02/2016; Data de Registro: 03/02/2016)

II. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – Inexigibilidade do débito tributário – Usina de açúcar e álcool – Preliminar de nulidade da sentença proferida em sede de embargos de declaração acolhida – Pedido não analisado – Omissão importante - Possibilidade, contudo, de proceder-se ao julgamento imediato da causa, nos termos do art. 1.013, §3º, III, CPC – Alegação de nulidade da CDA - Descabimento - Preenchimento dos requisitos legais para validade da CDA - Autuação baseada em crédito de ICMS na aquisição de óleo diesel, uma vez que indevidamente escriturado como insumo – Comprovação de que a embargante não se beneficiou indevidamente de creditamento de ICMS – Óleo diesel que deve ser classificado como insumo, visto que empregado na atividade-fim agroindustrial (produção de açúcar), mesmo que por terceiros, em colaboração à embargante - Art. 66, V, do Regulamento do ICMS (Decreto nº 45.490/2000) e Capítulo III, item 3.1, da Decisão Normativa CAT nº 01/2001 – Direito ao crédito de ICMS sobre bens do ativo imobilizado relacionados com o processo produtivo da autora - Perícia que permite juízo conclusivo sobre o preenchimento dos requisitos da Lei Complementar nº 87/1996, arts. 20, caput e 33, III – Honorários advocatícios – Pleito de fixação de acordo com a sistemática prevista nos §§3º a 5º do art. 85 do CPC – Cabimento. Recurso da embargante provido. Recurso da embargada prejudicado.

(TJSP; Apelação Cível 1002161-93.2020.8.26.0024; Relator (a): Oscild de Lima Júnior; Órgão Julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Foro de Andradina - SAF - Serviço de Anexo Fiscal; Data do Julgamento: 07/11/2023; Data de Registro: 08/11/2023)

III. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Novo julgamento após determinação do C. STJ. Acórdão embargado que negou provimento à Apelação, mantendo a r. sentença de improcedência da ação declaratória ajuizada para o

fim de que fosse reconhecido o direito em escriturar, manter e aproveitar os créditos do ICMS relativos aos insumos empregados na atividade-fim dos estabelecimentos, que sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função de sua aplicação no processo produtivo. Determinação do STJ de retorno dos autos a esta C. Corte para novo julgamento do recurso integrativo, à luz do entendimento jurisprudencial daquele Tribunal Superior. Em 28/11/2023, o C. STJ julgou o EAREsp 1.775.781/SP, no qual se decidiu que "À luz das normas plasmadas nos arts. 20, 21 e 33 da Lei Complementar n. 87/1996, revela-se cabível o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa - essencialidade em relação à atividade-fim". Perícia judicial realizada nos autos que concluiu que "os produtos abaixo descritos na inicial vinculam à atividade-fim da empresa, fazendo parte do processo produtivo de fabricação do açúcar, álcool, energia elétrica e outros produtos e subprodutos derivados da cana-de-açúcar, todos indispensáveis para a fabricação de açúcar, álcool, energia elétrica e demais produtos e subprodutos derivados de cana-de-açúcar". Dessa forma, nos termos do determinado pelo STJ, revendo-se a questão à luz do posicionamento recente daquele Tribunal Superior, justifica-se a alteração do julgado, dando-se efeitos infringentes aos presentes embargos de declaração para dar provimento ao apelo da autora e julgar procedente o pedido, invertendo-se a sucumbência. Embargos acolhidos, com efeitos infringentes, para dar provimento ao apelo, reformando a sentença de improcedência. Devolução dos autos à d. Presidência da Seção de Direito Público.

(TJSP; Embargos de Declaração Cível 1001708-59.2019.8.26.0210; Relator (a): Antonio Celso Faria; Órgão Julgador: 8ª Câmara de Direito Público; Foro de Guairá - 1ª Vara; Data do Julgamento: 12/07/2024; Data de Registro: 12/07/2024)

Destarte, *in casu*, a essencialidade dos combustíveis empregados no processo agroindustrial da indústria sucroalcooleira restou bem delineada pela empresa embargante às fls. 12/23, de maneira que o combustível constitui insumo, pelo que não se

enquadra na vedação de aproveitamento do ICMS.

Daí porque deve ser mantida a sentença vergastada, que reconheceu o direito ao creditamento de ICMS sobre a aquisição de combustíveis (óleo diesel e biodiesel), anulando-se o crédito tributário inscrito em dívida ativa - CDA nº 1.385.627.056, decorrente do ALLM nº 4.126.865-9, bem como extinguindo a execução fiscal.

A respeito do *quantum* na condenação aos honorários advocatícios, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do **REsp nº 1.850.512/SP**, ao sustentar a inviabilidade da fixação de honorários por equidade em causas de grande valor, artigo 85, §8º do Código de Processo Civil, firmou-se no sentido de que a aplicação do referido instituto apenas em causas com valor irrisório ou inestimável, quando não for possível atribuição de estimação patrimonial à lide.

Nestes termos, como definiu a Corte, não caberia ao Poder Judiciário, ainda que sob o manto da proporcionalidade e razoabilidade, reduzir a aplicabilidade do dispositivo legal.

Seguindo a mesma linha, em 02 de junho de 2022, o Congresso Nacional publicou a Lei nº 14.365 que, dentre outros, modificou o Código de Processo Civil para incluir ao artigo 85 os seguintes parágrafos:

§ 6º-A. Quando o valor da condenação ou do proveito econômico obtido ou o valor atualizado da causa for líquido ou liquidável, para fins de fixação dos honorários advocatícios, nos termos dos §§ 2º e 3º, **é proibida a apreciação equitativa, salvo nas hipóteses expressamente previstas no § 8º deste artigo.**

§ 8º-A. Na hipótese do § 8º deste artigo, para fins de fixação equitativa de honorários sucumbenciais, o juiz deverá observar os valores recomendados pelo Conselho Seccional da Ordem dos Advogados do Brasil a título de honorários advocatícios ou o limite mínimo de 10% (dez por cento) estabelecido no § 2º

deste artigo, aplicando-se o que for maior.

Ocorre que, inobstante o Supremo Tribunal Federal reconheça a necessidade de observância dos critérios previstos no artigo 85 do diploma processual, na ordem de preferência estabelecida nos parágrafos desse artigo¹; em recente julgado, o Ministro Alexandre de Moraes acolheu os embargos de declaração opostos na Rcl 51496² pelo Município de Igarassu, contra decisão monocrática que negou seguimento a Reclamação ajuizada pela União, para condenar a parte sucumbente na Reclamação ao pagamento de honorários advocatícios, fixados em R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), por critério de equidade, afastando-se a incidência do § 6º do artigo 85 do Código de Processo Civil. De acordo com o Excelentíssimo Senhor Ministro, a regra do artigo 85, § 2º, do já mencionado codex, tem comportado *relativização* quando, diante das circunstâncias da causa, o *arbitramento dos honorários sucumbenciais vinculados a percentual do valor da causa, notadamente em casos de improcedência, gera à parte sucumbente condenação desproporcional e injusta.* (sic.)

Posteriormente, em sede de agravo regimental interposto pelo Município de Igarassu-PE contra mencionada decisão monocrática de lavra do Ministro Alexandre de Moraes, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal manteve a aplicação do §8º do artigo 85 do Código de Processo Civil, conforme ementa transcrita a

¹ Ementa: AGRAVO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SENTENÇA RESTABELECID. INVERSÃO DOS ÔNUS SUCUMBENCIAIS. LIDE COM VALOR CERTO E DETERMINADO. VERBA HONORÁRIA RAZOÁVEL E PROPORCIONAL AO VALOR DA CAUSA. 1. A lide em que se postulou a anulação do Auto de Infração e da imposição da multa tem valor certo e determinado. Assim, não há razão para que verba honorária seja fixada por apreciação equitativa. 2. O CPC/2015 tornou mais objetivo o processo de determinação da verba sucumbencial, restringindo a subjetividade do julgador e remetendo-o aos critérios previstos no art. 85 do diploma processual, aos quais deve se submeter o caso concreto, na ordem de preferência estabelecida nos parágrafos desse artigo. 3. Com o provimento do RE, restauraram-se os honorários advocatícios, fixados na sentença em total conformidade com o CPC. Desse modo, não cabe qualquer alteração da verba honorária, a qual também se revela razoável e proporcional à complexidade da causa. 4. Agravo interno a que se nega provimento.

(ARE 1367266 ED-AgR, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 22/04/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-080 DIVULG 27-04-2022 PUBLIC 28-04-2022)

² Rcl 51496 ED. Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES. Julgamento: 02/08/2022. Publicação: 04/08/2022.

seguir:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NA RECLAMAÇÃO. HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS. ARBITRAMENTO POR EQUIDADE. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. Não se desconhece que o artigo 85, § 2º, do CPC preceitua que os honorários advocatícios sejam fixados sobre o valor da condenação, do proveito econômico ou sobre o valor atualizado da causa quando não for possível mensurá-lo.

2. No caso, afasta-se a incidência do mencionado § 6º do artigo 85 do Código de Processo Civil, incidindo a autorização do § 8º do mesmo dispositivo que, em regra excepcional e de aplicação subsidiária, permite a fixação dos honorários sucumbenciais por critério de equidade, nas causas em que o proveito econômico for irrisório ou inestimável, ou, ainda, quando o valor da causa for muito baixo (ACO 3.254 AgR-terceiro, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, j. 2/3/2022).

3. Agravo Regimental a que se nega provimento.

(Rcl 51496 AgR, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 05/09/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-178 DIVULG 05-09-2022 PUBLIC 08-09-2022)

Vale acrescentar que a hipótese da Rcl 51496 envolvia execução cujo valor da causa era de R\$ 34.555.887,34, tendo o Excelentíssimo Relator Ministro Alexandre de Moraes consignado em seu voto do agravo regimental o que segue em destaque:

[...]

Como enfatizei em decisão anterior, diante do elevado valor atribuído à causa (R\$ 34.555.887,34), os honorários advocatícios em questão devem ser arbitrados por apreciação equitativa.

Não se desconhece que o artigo 85, § 2º, do CPC preceitua que os honorários advocatícios sejam fixados sobre o valor da condenação, do proveito econômico ou sobre o valor atualizado da causa quando não for possível mensurá-lo.

No entanto, visto que, aplicando-se o percentual mínimo previsto no § 3º do art. 85 do CPC, o resultado seria uma quantia injusta e desproporcional à baixa complexidade da causa, foi afastada a incidência do mencionado § 6º do artigo 85 do CPC de 2015 para se

invocar o § 8º do mesmo dispositivo, que, por sua vez, estipula regra excepcional, de aplicação subsidiária, em que se permite a fixação dos honorários sucumbenciais por critério de equidade nas causas em que o proveito econômico for irrisório ou inestimável, ou, ainda, quando o valor da causa for muito baixo, desde que sejam analisados de maneira correta e justa os **incisos** do § 2º, como é exigido pela lei processual civil.

Na sequência, por decisão de **07.11.2022**, a **presidente do Superior Tribunal de Justiça (STJ)**, ministra Maria Thereza de Assis Moura, **determinou a remessa ao Supremo Tribunal Federal (STF) de recursos extraordinários interpostos contra a decisão da Corte Especial que, em março de 2022, vedou a fixação de honorários de sucumbência por apreciação equitativa quando o valor da condenação ou o proveito econômico forem elevados. (Tema 1.076).**

Na decisão em que admitiu os recursos, a ministra Maria Thereza considerou, entre outros pontos, a recomendação do próprio STF para que, nos processos julgados como repetitivos, mesmo que o caso discuta questão infraconstitucional, o recurso extraordinário seja admitido para permitir que aquela corte decida sobre a existência de matéria constitucional e, eventualmente, de repercussão geral, conforme trecho transcrito a seguir³:

[...]

O STF, por meio de ofício encaminhado a todos os tribunais, recomendou que, nos feitos representativos de controvérsia, ainda que se vislumbre questão infraconstitucional, o recurso extraordinário seja admitido de forma a permitir o pronunciamento da Suprema Corte sobre a existência, ou não, de matéria constitucional no caso e, eventualmente, de repercussão geral.

Assim, diante da relevância da matéria debatida e considerando que o aresto recorrido foi proferido sob o rito do art. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil, entende-se ser o caso de remessa do apelo extremo ao Pretório Excelso, na qualidade de representativo de controvérsia.

Ressalto que, juntamente com o presente recurso, também foram admitidos como representativos de

³ RE no RECURSO ESPECIAL Nº 1850512 - SP (2019/0352661-7) - RELATORA : MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA

controvérsia o REsp n. 1.906.918/SP e o REsp n. 1.644.077/PR.

Diante do exposto, com fulcro no art. 1.036, § 1º, do Código de Processo Civil, admito o presente recurso extraordinário.

Remetam-se os autos ao Supremo Tribunal Federal.

Em data mais recente, **aos 13.12.2022, a 3ª Turma do Superior Tribunal de Justiça** decidiu **afetar à Corte Especial** o julgamento de dois recursos especiais que tratam da **possibilidade de fixar honorários de sucumbência pelo critério da equidade**, mesmo que o valor da causa não se mostre muito baixo. São casos envolvendo valores milionários de honorários advocatícios. Trata-se do **REsp 1.824.564** e do **REsp 1.743.330**.

Em arremate, vale acrescentar que o STF já tem outra ação sobre o tema: a **ADC 71**, ajuizada pelo Conselho Federal da OAB, em que pede para confirmar a constitucionalidade do artigo 85 do CPC.

Assim sendo, em se considerando o **posicionamento do Supremo Tribunal Federal**, no sentido de que, nos casos em que a aplicação do percentual mínimo previsto no parágrafo 3º, do artigo 85, do Código de Processo Civil, a ser calculado sobre o proveito econômico obtido, resulte em uma **quantia injusta e desproporcional à baixa complexidade da causa**, **é admissível a fixação dos honorários advocatícios sucumbenciais por equidade**.

É o que ocorreu no caso em apreço, no qual a simples subsunção direta do caso concreto à lei ocasionaria em ônus excessivo à parte sucumbente.

Nessa linha, em se considerando o grau de complexidade da demanda de primeiro grau, *in casu*, moderado, o tempo de tramitação desta demanda, pouco mais de cinco meses entre a oposição dos presentes embargos e a prolação a sentença, e o posicionamento do STF supramencionado, a fixação dos honorários

advocatícios por equidade é devida (art. 85, §8º, CPC), de maneira que mencionada verba em favor dos patronos da autora deve ser fixada em R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), com correção monetária a partir do arbitramento.

Nessa toada, impõe-se pequena reforma do ato judicial em reexame, apenas para arbitrar os honorários advocatícios sucumbenciais fixados em desfavor da FESP, por equidade, em R\$ 80.000,00.

Em consonância com a tese fixada no Tema 1059⁴, do STJ, ante o não conhecimento do recurso voluntário da FESP, majoro os honorários advocatícios devidos pela FESP ora fixados em mais 2%, a teor do disposto no artigo 85, § 11, do CPC.

Pelo exposto, **não conheço** do recurso voluntário da FESP, e **dou parcial provimento** ao recurso oficial, apenas no que tange à verba honorária sucumbencial.

PAOLA LORENA
Relatora

⁴ **STJ, Tema 1059. Tese.** A majoração dos honorários de sucumbência prevista no art. 85, § 11, do CPC pressupõe que o recurso tenha sido integralmente desprovido ou não conhecido pelo tribunal, monocraticamente ou pelo órgão colegiado competente. Não se aplica o art. 85, § 11, do CPC em caso de provimento total ou parcial do recurso, ainda que mínima a alteração do resultado do julgamento ou limitada a consectários da condenação.