



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL
Nº 1.775.781 - SP (2020/0269739-9)**

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
EMBARGANTE : PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A E FILIAL(IS)
ADVOGADOS : ADRIELE PINHEIRO REIS AYRES DE BRITTO -
DF023490
ALEXANDER ANDRADE LEITE - DF029136
ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ MIOTTO -
SC029924
ALISSIANO FRANCISCO MIOTTO - SC033768
ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ MIOTTO -
SP349138
EMBARGADO : ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : PEDRO TIZIOTTI

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGÁVEL O ACÓRDÃO QUE NÃO TENHA CONHECIDO DO RECURSO, EMBORA TENHA APRECIADO A CONTROVÉRSIA (ART. 1.043, III, DO CPC/2015). ICMS. LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS). ITENS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO E DESGASTADOS OU CONSUMIDOS GRADATIVAMENTE. CABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, *in casu*, o Código de Processo Civil de 2015.

II - Conquanto se trate de Recurso Especial não conhecido pela 2ª Turma, a apreciação da controvérsia tributária (premissa jurídica) atrai a disciplina radicada no art. 1.043, III, do CPC/2015, a qual autoriza a interposição de embargos de divergência contra o acórdão de órgão fracionário que "divergir do julgamento de qualquer outro órgão do mesmo tribunal, sendo um acórdão de mérito e outro que não tenha conhecido do recurso, embora tenha apreciado a controvérsia".

III - 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.

IV - Tais materiais não se sujeitam à limitação temporal prevista no art. 33, I, do apontado diploma normativo, porquanto a postergação em tela restringe-se aos itens de uso e consumo.

V - Embargos de Divergência providos.

ACÓRDÃO



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Visto e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, prossequindo o julgamento, por unanimidade, dar provimento aos embargos de divergência, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Herman Benjamin (voto-vista), Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Assusete Magalhães votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Sérgio Kukina.

Brasília (DF), 11 de outubro de 2023(Data do Julgamento)

MINISTRA REGINA HELENA COSTA

Relatora



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL
Nº 1.775.781 - SP (2020/0269739-9)**

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
EMBARGANTE : PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A E FILIAL(IS)
ADVOGADOS : ADRIELE PINHEIRO REIS AYRES DE BRITTO -
DF023490
ALEXANDER ANDRADE LEITE - DF029136
ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ MIOTTO -
SC029924
ALISSIANO FRANCISCO MIOTTO - SC033768
ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ MIOTTO -
SP349138
EMBARGADO : ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : PEDRO TIZIOTTI

RELATÓRIO

**A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA
HELENA COSTA (RELATORA):**

Trata-se de Embargos de Divergência interpostos por **PEDRA AGROINDUSTRIAL S.A. E FILIAIS**, com amparo nos arts. 1.043 do Código de Processo Civil de 2015 e 266 do Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça, contra acórdão da 2ª Turma desta Corte, assim ementado (fls. 1.933/1.934e):

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO DE ICMS. INSUMOS EMPREGADOS NA ATIVIDADE-FIM DO ESTABELECIMENTO. VIOLAÇÃO NÃO CONFIGURADA. MATERIAIS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO NÃO SE INCORPORAM AO PRODUTO FINAL. REEXAME. NÃO CABIMENTO. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. ANÁLISE PREJUDICADA. VERBA HONORÁRIA. NÃO CABIMENTO NAS HIPÓTESES DE ALTERAÇÃO. DESPROVIMENTO DO AGRAVO INTERNO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando o reconhecimento do direito de escriturar, manter e de aproveitar os créditos de ICMS relativos aos insumos empregados na atividade-fim do estabelecimento, que sofram alterações em função de sua aplicação no processo produtivo, já que esses produtos não seriam de uso ou consumo. Na sentença o pedido foi julgado improcedente. No Tribunal a quo, a sentença foi mantida.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

II - Não há violação do art. 535 do CPC/1973 (art. 1.022 do CPC/2015) quando o Tribunal a quo se manifesta clara e fundamentadamente acerca dos pontos indispensáveis para o desate da controvérsia, apreciando-a (art. 165 do CPC/1973 e art. 489 do CPC/2015), apontando as razões de seu convencimento, ainda que de forma contrária aos interesses da parte, como verificado na hipótese.

III - Quanto à suposta afronta aos arts. 20 e 33, I, da Lei Complementar n. 87/1996, verifica-se que a decisão proferida pelo Tribunal de origem, de que os materiais adquiridos e utilizados pela empresa em seu processo produtivo não integram o produto final nem se esgotam nessas operações e que, por essas razões, não fazem jus ao creditamento de ICMS, vai ao encontro da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Nesse sentido: AgInt no REsp 1.723.889/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 25/6/2019, DJe 28/6/2019; EDcl no AgInt no AREsp 991.299/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 4/12/2018, DJe 10/12/2018.

IV - Sobre a alegação de que os insumos que adquire integram o processo de industrialização e por isso fazem jus ao creditamento do ICMS, a Corte a quo analisou as alegações da parte com os seguintes fundamentos: "Com efeito, a lista de bens elencados pelo perito judicial, às fls. 1.525 a 1.527 (pneus e câmaras de ar, materiais de corte de cana-de-açúcar, fio agrícola, facas, martelos, pentes bagaceiras, correntes transportadoras e suas partes, correntes transportadoras de borracha e roletes, eletrodos, estatores e rotores de bomba, válvula e elementos de vedação, telas para filtragem, lâminas raspadoras, óleos e graxas), nada mais é do que bens utilizados durante o processo de industrialização que, na verdade, não se consomem durante este processo, mas apenas se desgastam pelo seu uso constante. [...] Ou seja, referidos materiais não se incorporam aos bens produzidos pela autora e levados ao consumidor final, de modo que, não há que se falar em cumulatividade do imposto, uma vez que não ocorre a saída dos referidos bens do estabelecimento, na qualidade de componente de produto industrializado e, como tal, a ele incorporado. [...] Vale dizer que a aquisição de produtos ou mercadorias destinados ao processo de industrialização, mas que nele não são consumidos nem integram o produto final, não gera direito ao creditamento do ICMS (...)".

V - Verifica-se que a Corte de origem analisou a controvérsia dos autos levando em consideração os fatos e provas relacionados à matéria. Assim, para se chegar à conclusão diversa, seria necessário o reexame fático-probatório, o que é vedado pelo enunciado n. 7 da Súmula do STJ, segundo o qual



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

"A pretensão de simples reexame de provas não enseja recurso especial". Ressalte-se que o óbice imposto à admissão do recurso pela alínea a do permissivo constitucional impede a análise recursal pela alínea c.

VI - Por derradeiro, no que tange à alegada ofensa ao art. 85, §§ 2º, 3º e 11 do CPC/2015, a jurisprudência desta Corte posiciona-se no sentido de que o quantum da verba honorária, em razão da sucumbência processual, está sujeito a critérios de valoração delineados na lei processual.

Sua fixação é ato próprio dos juízos das instâncias ordinárias, e só pode ser alterada em recurso especial quando tratar de valor irrisório ou exorbitante, o que não se configura no caso.

VII - Agravo interno improvido.

(AgInt no AREsp n. 1.775.781/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 28.11.2022, DJe 1º.12.2022).

Apontam as Recorrentes a existência de dissenso entre o acórdão embargado e arestos proferidos pela 1ª Turma deste Superior Tribunal, cujas ementas transcrevo (fls. 1.952/1.953e; e 1.957/1.958e):

TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE GRADATIVO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

1. A revisão da interpretação dada pelo Tribunal a quo sobre o conceito jurídico de bens intermediários para fins de creditamento de ICMS dispensa reexame de prova, o que afasta a aplicação do óbice de conhecimento estampado na Súmula 7 do STJ.

2. A Lei Complementar n. 87/1996 permite o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social (atividade-fim) do estabelecimento empresarial. Precedentes. 3. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp n. 1.800.817/SP, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, j. 16/8/2021, DJe 20/8/2021);

TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS ADQUIRIDOS INDISPENSÁVEIS À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. POSSIBILIDADE. REVISÃO FÁTICO-PROBATÓRIA. DESNECESSIDADE.

1. A Lei Complementar n. 87/1996 permite o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social (atividade-fim) do estabelecimento empresarial. Precedentes.

2. Hipótese em que a Corte local decidiu que o combustível adquirido para utilização na frota de veículos destinados à manutenção da rede de transmissão de energia elétrica não geraria crédito de ICMS à prestadora de serviço de transmissão de energia, conclusão em desalinho com o entendimento deste Tribunal Superior, uma vez que a manutenção das torres de transmissão constitui condição indispensável à atividade-fim da contribuinte.

3. Releva-se desnecessário o reexame dos fatos e das provas dos autos para se analisar a questão posta no recurso especial, em razão da matéria ser eminentemente de direito, além das premissas fáticas necessárias ao enfrentamento da temática serem incontroversas, o que afasta o óbice da Súmula 7 do STJ. 4. Agravo interno não provido.

(AglInt nos EDcl no AREsp n. 1.394.400/SP, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, j. 25/10/2021, DJe 8/11/2021).

Nas razões recursais, aduzem, em síntese, que esta Corte: "[...] reconhece a alteração no regime de compensação do ICMS após o advento da Lei Complementar nº 87/1996, e não exige a integração física ao produto final ou o consumo instantâneo do insumo para possibilitar o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS" (fl. 1.965e).

Ao final, pugnam pelo reconhecimento do 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, notadamente sobre os elencados na inicial e na perícia, independentemente de o consumo ocorrer de forma instantânea, eis que estes 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 [...]" (fl. 1.966e).

Acompanham o recurso os documentos de fls. 1.968/2.009e.

Após a admissão da insurgência, o **ESTADO DE SÃO PAULO** apresentou impugnação, na qual assinala:

(i) os Embargos de Divergência não prosperam porque "[...] o



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

acórdão embargado não chegou efetivamente a apreciar o mérito da controvérsia, diante do óbice da Súmula 7/STJ [...]. Ademais, o simples fato de o acórdão embargado ter afirmado, *en passant*, que o acórdão do TJSP observou a jurisprudência do STJ não implica análise do mérito da controvérsia [...]" (fls. 2.027/2.028e); e

(ii) que "[...] a jurisprudência do STJ consolidou-se no mesmo sentido do acórdão embargado. Quer dizer, o crédito de ICMS oriundo dos denominados produtos intermediários pressupõe a sua integração ao produto final – só há creditamento nos casos em que os produtos são consumidos no processo de forma imediata e integral." (fl. 2.028e).

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.775.781 - SP (2020/0269739-9)

RELATORA : **MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
EMBARGANTE : PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A E FILIAL(IS)
ADVOGADOS : ADRIELE PINHEIRO REIS AYRES DE BRITTO -
DF023490
ALEXANDER ANDRADE LEITE - DF029136
ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ MIOTTO -
SC029924
ALISSIANO FRANCISCO MIOTTO - SC033768
ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ MIOTTO -
SP349138
EMBARGADO : ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : PEDRO TIZIOTTI

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGÁVEL O ACÓRDÃO QUE NÃO TENHA CONHECIDO DO RECURSO, EMBORA TENHA APRECIADO A CONTROVÉRSIA (ART. 1.043, III, DO CPC/2015). ICMS. LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS). ITENS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO E DESGASTADOS OU CONSUMIDOS GRADATIVAMENTE. CABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, *in casu*, o Código de Processo Civil de 2015.

II - Conquanto se trate de Recurso Especial não conhecido pela 2ª Turma, a apreciação da controvérsia tributária (premissa jurídica) atrai a disciplina radicada no art. 1.043, III, do CPC/2015, a qual autoriza a interposição de embargos de divergência contra o acórdão de órgão fracionário que "divergir do julgamento de qualquer outro órgão do mesmo tribunal, sendo um acórdão de mérito e outro que não tenha conhecido do recurso, embora tenha apreciado a controvérsia".

III - 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.

IV - Tais materiais não se sujeitam à limitação temporal prevista no art. 33, I, do apontado diploma normativo, porquanto a postergação em tela restringe-se aos itens de uso e consumo.

V - Embargos de Divergência providos.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL
Nº 1.775.781 - SP (2020/0269739-9)**

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
EMBARGANTE : PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A E FILIAL(IS)
ADVOGADOS : ADRIELE PINHEIRO REIS AYRES DE BRITTO -
DF023490
ALEXANDER ANDRADE LEITE - DF029136
ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ MIOTTO -
SC029924
ALISSIANO FRANCISCO MIOTTO - SC033768
ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ MIOTTO -
SP349138
EMBARGADO : ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : PEDRO TIZIOTTI

VOTO

**A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA
HELENA COSTA (RELATORA):**

Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

I. Admissibilidade dos Embargos de Divergência

O **ESTADO DE SÃO PAULO** defende a inviabilidade da análise do tema de fundo dos Embargos de Divergência em tela, porque "[...] o acórdão embargado não chegou efetivamente a apreciar o mérito da controvérsia, diante do óbice da Súmula 7/STJ [...]. Ademais, o simples fato de o acórdão embargado ter afirmado, *en passant*, que o acórdão do TJSP observou a jurisprudência do STJ não implica análise do mérito da controvérsia [...]" (fls. 2.027/2.028e).

Quanto ao ponto, registrou o acórdão embargado (fls. 1.940/1.941e):



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Sobre a alegação de que os insumos que adquire integram o processo de industrialização e por isso fazem jus ao creditamento do ICMS, a Corte a quo analisou as alegações da parte com os seguintes fundamentos:

Com efeito, a lista de bens elencados pelo perito judicial, às fls. 1.525 a 1.527 (pneus e câmaras de ar, [...]), nada mais é do que bens utilizados durante o processo de industrialização que, na verdade, não se consomem durante este processo, mas apenas se desgastam pelo seu uso constante.

[...] Ou seja, referidos materiais não se incorporam aos bens produzidos pela autora e levados ao consumidor final, de modo que, não há que se falar em cumulatividade do imposto, uma vez que não ocorre a saída dos referidos bens do estabelecimento, na qualidade de componente de produto industrializado e, como tal, a ele incorporado.

[...] Vale dizer que a aquisição de produtos ou mercadorias destinados ao processo de industrialização, mas que nele não são consumidos nem integram o produto final, não gera direito ao creditamento do ICMS (...).

Verifica-se que a Corte de origem analisou a controvérsia dos autos levando em consideração os fatos e provas relacionados à matéria. Assim, para se chegar à conclusão diversa, seria necessário o reexame fático-probatório, o que é vedado pelo enunciado n. 7 da Súmula do STJ, segundo o qual "A pretensão de simples reexame de provas não enseja recurso especial". Ressalte-se que o óbice imposto à admissão do recurso pela alínea a do permissivo constitucional impede a análise recursal pela alínea c.

Todavia, extrai-se da dicção do voto condutor, a qual se encontra, igualmente, reproduzida na ementa, indiscutível análise da controvérsia antes da menção ao óbice da Súmula n. 7/STJ, *in verbis* (fls. 1.936/1.937e; e 1.939/1.940e):

Quanto à suposta afronta aos arts. 20 e 33, I, da Lei Complementar n. 87/1996, verifica-se que a decisão proferida pelo Tribunal de origem, de que os materiais adquiridos e utilizados pela empresa em seu processo produtivo não integram o produto final nem se esgotam nessas operações e



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

que, por essas razões, não fazem jus ao creditamento de ICMS, vai ao encontro da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Nesse sentido: [...]

Aliás, à luz da compreensão da 1ª Turma desta Corte, não atrai a aplicação da Súmula n. 7/STJ a revisão de "interpretação dada pelo Tribunal *a quo* sobre o conceito jurídico de bens intermediários para fins de creditamento de ICMS [...]" (AgInt no REsp n. 1.800.817/SP e AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.394.400/SP, ambos de relatoria do Min. Gurgel de Faria, j. 16.8.2021 e 25.10.2021).

Dessume-se, portanto, que, após análise da controvérsia tributária – é dizer, uma vez assentada a premissa jurídica –, exsurge o aspecto processual, no tocante à alegação deduzida pela parte, concernente aos materiais periciados durante o trâmite do feito na instância ordinária.

Nesse contexto, ganha relevo o quanto dispõe o estatuto processual civil de 2015 acerca do cabimento de embargos de divergência, *in verbis*:

Art. 1.043. É embargável o acórdão de órgão fracionário que:

[...]

III - em recurso extraordinário ou em recurso especial, divergir do julgamento de qualquer outro órgão do mesmo tribunal, sendo um acórdão de mérito e outro que não tenha conhecido do recurso, embora tenha apreciado a controvérsia;

[...]

Diante de tal regramento, a alegação do **ESTADO DE SÃO PAULO** não prospera, porquanto em relação às normas federais – plasmadas nos arts. 20 e 33, I, da Lei Complementar n. 87/1996 –, houve apreciação da controvérsia, exatamente por meio de cotejo da tese fixada na Corte local com a jurisprudência deste Superior Tribunal, sendo tal análise a primeira registrada no acórdão embargado, justamente por se tratar de premissa.

Logo, a tese pertinente à diretriz a ser observada nas demandas acerca do creditamento de ICMS restou fixada no acórdão



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

embargado, viabilizando o exame de mérito dos Embargos de Divergência, porquanto é embargável o acórdão de órgão fracionário que "[...] divergir do julgamento de qualquer outro órgão do mesmo tribunal, sendo um acórdão de mérito e outro que não tenha conhecido do recurso, embora tenha apreciado a controvérsia" (art. 1.043, III, do CPC/2015).

Nesse cenário, o recurso em apreciação não atrai o entendimento desta Seção, recentemente reafirmado nos EREsp n. 1.831.415/RJ, segundo o qual é *insuficiente* para a demonstração da divergência julgado que aplica o óbice da Súmula n. 7/STJ, no qual há menção à jurisprudência do STJ "[...] invocada de passagem (*obter dictum*), a título meramente informativo, sem carga decisória para justificar a solução do caso concreto." (Relator para o acórdão o Sr. Ministro Herman Benjamin, j. 8.6.2022).

Assim, os Embargos de Divergência se encontram hígidos para julgamento, consoante consignado na decisão de fls. 2.017/2.019e.

Sublinhe-se, outrossim, que a questão jurídica objeto do dissenso, conquanto já tenha aportado nesta Seção, também no bojo de embargos de divergência, encontrou, até o momento, obstáculos de cunho processual, os quais impediram a uniformização do dissídio (e.g. EREsp n. 1.723.889/SP, de minha relatoria, retirados de pauta em razão do reconhecimento da carência superveniente de interesse processual, decorrente de remição do débito, *decisum* de 1º.3.2023).

II. Delimitação da controvérsia

Cuida-se, na origem, de ação proposta pelo rito ordinário, cujo pedido de obtenção de crédito decorre da *não cumulatividade* do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - *ICMS sob a égide da Lei Complementar n. 87/1996*.

As contribuintes dedicam-se: (i) ao cultivo de cana-de-açúcar; (ii) à fabricação de açúcar, álcool, leveduras e subprodutos de cana-de-açúcar; e (iii) à produção de energia elétrica (fls. 43e; 1.610e; e



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

1.675e).

O tribunal de origem negou provimento ao recurso das Apelantes, ora Embargantes, registrando que (fls. 1.675e; e 1.678e):

Bens que não integram o produto final, sendo que muitos deles não se esgotam no processo produtivo.

Vedação ao respectivo creditamento de ICMS. O material utilizado no processo produtivo, embora seja produto intermediário indispensável à existência do produto e ao desempenho da atividade industrial, não integra fisicamente o produto final. Creditamento indevido diante da ausência de circulação de mercadoria.

* * *

[...] a lista de bens elencados pelo perito judicial, às fls. 1.525 a 1.527 (pneus e câmaras de ar, materiais de corte de cana-de-açúcar, fio agrícola, facas, martelos, pentes bagaceiras, correntes transportadoras e suas partes, correntes transportadoras de borracha e roletes, eletrodos, estatores e rotores de bomba, válvula e elementos de vedação, telas para filtragem, lâminas raspadoras, óleos e graxas), nada mais é do que bens utilizados durante o processo de industrialização que, na verdade, não se consomem durante este processo, mas apenas se desgastam pelo seu uso constante. A perda de referidos produtos, ou a necessidade de sua constante substituição, é inerente à própria atividade industrial. (destaquei)

Controverte-se, portanto, acerca de creditamento de ICMS, no processo fabril de empresa do setor sucroalcooleiro, oriundo da aquisição dos itens acima descritos (fio agrícola, facas, martelos etc.).

O ponto a ser desvendado refere-se ao *direito à obtenção de crédito no tocante aos materiais (produtos intermediários), os quais são consumidos ou desgastados gradativamente durante o processo produtivo, não integrando o produto final.*

Anotado o cerne do debate, passo a examinar a disciplina normativa.

III. Não cumulatividade do ICMS em sua disciplina constitucional



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A sistemática da não cumulatividade, no texto original da Constituição da República, veio expressamente contemplada para dois impostos submetidos a regime plurifásico: o *Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS* (art. 155, § 2º, I); e o *Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI* (art. 153, § 3º, II).

No entanto, com o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, que acrescentou o § 12, ao art. 195 da CR, constitucionalizou-se a regra da não cumulatividade, tradicionalmente restrita ao IPI e ao ICMS, para as contribuições para o financiamento da seguridade social.

Cumprindo recordar que, *em relação ao ICMS*, o Texto Fundamental proclama, que a isenção ou a não incidência não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, salvo determinação em contrário da legislação (art. 155, § 2º, II, a).

Acrescente-se que, no tocante aos impostos e demais tributos cuja materialidade assim se revista, a não cumulatividade representa autêntica aplicação do *princípio constitucional da capacidade contributiva*, visando a impedir que o tributo se torne um gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação do produto ou mercadoria, de prestação dos aludidos serviços e de industrialização de produtos, deixando-os proibitivos.

Dessarte, em relação ao ICMS e ao IPI, a regra da não cumulatividade tem por objetivo evitar a chamada *tributação em cascata*, vale dizer, a incidência de *imposto sobre imposto*, no caso de tributos multifásicos, assim entendidos aqueles exigíveis em operações sucessivas.

Trata-se, portanto, de um *sistema de créditos* que poderá ser usado como forma de pagamento do tributo. O contribuinte deve subtrair da quantia devida a título desses impostos o(s) crédito(s) acumulado(s) na(s) operação(ões) anterior(es).

Assentada a diretriz constitucional, prossigo com a análise da legislação pertinente.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

IV. Moldura normativa infraconstitucional

Importante anotar que "cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação" do ICMS (CR, art. 155, § 2º, XII, c).

Em razão da competência provisoriamente outorgada aos Estados e ao Distrito Federal pelo art. 34, § 8º, do ADCT – restrita ao preenchimento de lacunas do Decreto-Lei n. 406/1968 e à substituição de preceitos, não recepcionados pelo novo ordenamento jurídico –, foi firmado o Convênio ICM n. 66/1988 para regular, temporariamente, o ICMS.

Nesse cenário, o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ celebrou o apontado Convênio de 1988, o qual dispunha, no que interessa à análise da pretensão, *in verbis*:

Art. 31 Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes:

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação;

II - a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento;

III - a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição;

IV - os serviços de transporte e de comunicação, salvo se utilizados pelo estabelecimento ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia.

Tal dispositivo deu ensejo à severa crítica no âmbito doutrinário, justamente porque "contrariava o princípio da não cumulatividade do ICMS" (e.g. CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 454).

Sob a égide da Lei Complementar n. 87/1996, denominada "Lei Kandir", exsurge a disciplina legal vigente de compensação do ICMS, *in*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

verbis:

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.

[...]

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

[...]

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

[...]

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033; (Redação dada pela Lei Complementar nº 171, de 2019)

[...] (destaquei)

Em conformidade com a redação original do apontado art. 33, I, o creditamento do ICMS mostrou-se cabível, tão somente, para os materiais destinados ao uso ou consumo que ingressassem no estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 1998.

O direito de crédito na mencionada hipótese não se concretizou com o advento da Lei Kandir, porquanto sobrevieram limitações temporais promovidas por alterações do aludido dispositivo, que foram implementadas por sucessivas leis, as quais postergaram tal compensação. O derradeiro prazo fixado é o primeiro dia do ano de 2033 (art. 33, II, d – redação dada pela Lei Complementar n. 171/2019).

No plano infralegal, a Secretaria da Fazenda paulista, em



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

resposta à consulta formulada por contribuinte da indústria do papel, manifestou-se sobre a questão em estudo no ano de 2015, cujo entendimento se encontra assim sumariado:

ICMS – Crédito – Aquisição de telas e feltros de material sintético utilizados no processo produtivo de papel (bobinas) – Parcialmente ineficaz.

I. Materiais utilizados no processo produtivo classificam-se como de uso e consumo, e não insumos, caso não haja seu consumo instantâneo.

II. Impossibilidade de aproveitamento do crédito na aquisição de telas e feltros utilizados na fabricação de papel, pois tais materiais são considerados de uso e consumo do estabelecimento.

(Resposta à Consulta Tributária n. 6.285/2015, disponibilizada no site da Secretaria da Fazenda e Planejamento - SEFAZ em 17.3.2016, https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC6285_2015.aspx, acesso em 12.4.2023 – destaquei).

Colacionado o regramento pertinente, cumpre verificar o conteúdo das normas em estudo.

V. Da obtenção de crédito decorrente da aquisição de materiais essenciais ao processo produtivo, inclusive os desgastados ou consumidos de modo gradual: lições doutrinárias

A *essencialidade* do item adquirido para viabilizar a atividade-fim da indústria informa a sistemática de obtenção de crédito do ICMS na Lei Complementar n. 87/1996.

No ponto, cumpre sublinhar o teor do disposto (i) no § 1º, do art. 20: "Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias [...] que se refiram a mercadorias ou serviços *alheios à atividade do estabelecimento*; e (ii) no inciso III do art. 21 "O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que [...] a mercadoria entrada no estabelecimento: vier a ser utilizada em *fim alheio à atividade do estabelecimento*".



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Com efeito, o critério da *essencialidade* ou *relevância* considera a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a *relevância*, de igual modo considerada como critério informador da não cumulatividade, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção.

Aliomar Baleeiro doutrina que *insumo* é "uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa *input*, isto é, o conjunto de fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital etc., empregados pelo empresário para produzir o *output*, ou o produto final" (*Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 405/406 – destaques do original).

Sendo o insumo mercadoria indispensável à atividade da empresa, inarredável que a soma decorrente dessa aquisição constitui crédito dedutível na operação seguinte.

Acerca do conteúdo das normas radicadas nos arts. 20, 21 e 33 da Lei Kandir, esclarece Sacha Calmon Navarro Coelho:

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

[...]

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

[...]

Agora, o mais importante. Na linha tradicional do Supremo Tribunal Federal, mesmo antes da Constituição de 1988: Produtos intermediários, que se consome ou se inutilizam no processo de fabricação, como cadinhos, lixas, feltros etc., não são integrantes ou acessórios das máquinas em que se empregam, mas devem ser computados no produto final para fins de crédito de ICM, pelo princípio da não cumulatividade deste. Ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este porque utilizados no processo de fabricação, nele se consumindo" (STF – RE n. 79.601, Relator Aliomar Baleeiro).

(Curso de Direito Tributário Brasileiro. 15ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. pp. 489/491 – sublinhei).

Ao examinar precedente da 1ª Turma desta Corte (AgInt no REsp n. 1.486.991/MT, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 27.4.2017, acórdão colacionado no próximo tópico deste voto), Gustavo da Gama Vital de Oliveira adverte:

Outra justificativa relevante para a relativização da adoção integral do sistema crédito físico é a necessidade de assegurar o princípio da não cumulatividade aos prestadores de serviço de transporte e comunicação, sujeitos ao ICMS. Considerando que as atividades mencionadas, por óbvio, não envolvem circulação de bem corpóreo, as limitações da regra do crédito físico são manifestamente inapropriadas para a realidade de tais contribuintes, o que acaba levando a administração tributária a considerar que todos os materiais adquiridos por tais prestadores seriam bens de uso e consumo, negando o direito ao crédito, considerando a limitação do art. 33, I, da Lei Kandir. Logo, é necessário assegurar aos prestadores de serviços critérios que viabilizem o reconhecimento de créditos ao menos no que se refere a materiais necessários à prestação de serviços.

(ICMS no Estado do Rio de Janeiro. Teoria e Prática. 2ª. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. pp. 201/202).

Em contrapartida, os materiais de uso e consumo incluem-se na limitação temporal descrita no art. 33, I, da Lei Complementar n. 87/1996.

Oportuno o discernimento de André Mendes Moreira no tocante à definição de "mercadorias destinadas ao uso e consumo":



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

[...] são aquelas consumidas em intervalo de tempo inferior a 1 (um) ano e sem as quais a consecução da atividade-fim do contribuinte seria perfeitamente possível. Noutras palavras, a ausência do material destinado ao uso e consumo não impede a produção do bem, a prestação do serviço tributado ou a compra-e-venda da mercadoria.

Trata-se de uma definição feita por exclusão. Afinal, se os bens de uso e consumo não são matérias-primas, produtos intermediários ou bens do ativo imobilizado, não podem:

(a) ser essenciais ao processo produtivo;

(b) incorporar-se ao patrimônio da empresa por um ano ou mais.

(A não-cumulatividade dos tributos. São Paulo: Noeses, 2010. p. 334 – destaquei)

Portanto, é necessário ter presente que a Lei Complementar n. 87/1996 não sujeita à restrição temporal do art. 33, I, o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de materiais utilizados no processo produtivo, *inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, na hipótese de comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa.*

Assim é porque o atributo eleito como distintivo pelo Fisco – *desgaste gradual* – mostra-se insuficiente para desqualificar a essencialidade do produto intermediário diante do processo produtivo, uma vez que tal material concorre direta e necessariamente para o desenvolvimento da matriz produtiva, afastando, por conseguinte, a regra do art. 33, I, da Lei Kandir, a qual condiciona, a termo futuro, a compensação de crédito.

Desse modo, os materiais adquiridos para a consecução do objeto social da empresa não se enquadram como de uso e consumo do estabelecimento e, por conseguinte, resta inaplicável a restrição temporal do art. 33, I, da Lei Complementar n. 87/1996.

Ademais, tal dispositivo deve ser interpretado tendo em foco o caráter indiscutivelmente restritivo da norma, exatamente para não ampliar a regra, limitante do exercício do direito ao creditamento, quanto a material diretamente utilizado na atividade econômica das contribuintes.

Anotada a premissa concernente à obtenção de crédito no



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

âmbito do ICMS, colaciono o panorama jurisprudencial.

VI. Memorial da jurisprudência

Princípio remarcando que o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar Recurso Extraordinário, submetido ao regime de repercussão geral – Tema n. 346: "Reserva de norma constitucional para dispor sobre direito à compensação de créditos do ICMS." –, a par de fixar as teses vinculantes, registrou, na ementa do acórdão, que: (i) "A Constituição Federal trouxe, no artigo 155, § 2º, I, a previsão do princípio da não cumulatividade relativamente ao ICMS e, em seu inciso XII, alínea c, determina que compete à lei complementar regulamentar o regime de compensação do tributo"; (ii) "Dessa forma, embora a Constituição Federal tenha sido expressa sobre o direito de os contribuintes compensarem créditos decorrentes de ICMS, também conferiu às leis complementares a disciplina da questão"; e (iii) "O contribuinte apenas poderá usufruir dos créditos de ICMS quando houver autorização da legislação complementar. Logo, o diferimento da compensação de créditos de ICMS de bens adquiridos para uso e consumo do próprio estabelecimento não viola o princípio da não cumulatividade".

Diante da relevância, colaciona-se a ementa do acórdão, a qual estampa a dicção das teses firmadas:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E REGIME DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. DISCIPLINA POR LEI COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA DE ANTERIORIDADE NONAGESIMAL NA PRORROGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO. PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1.A Constituição Federal trouxe, no artigo 155, § 2º, I, a previsão do princípio da não-cumulatividade relativamente ao ICMS e, em seu inciso XII, alínea c, determina que compete à lei complementar regulamentar o regime de compensação do tributo.

2. Dessa forma, embora a Constituição Federal tenha sido expressa sobre o direito de os contribuintes compensarem créditos decorrentes de ICMS, também conferiu às leis



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

complementares a disciplina da questão.

3.O contribuinte apenas poderá usufruir dos créditos de ICMS quando houver autorização da legislação complementar. Logo, o diferimento da compensação de créditos de ICMS de bens adquiridos para uso e consumo do próprio estabelecimento não viola o princípio da não cumulatividade.

4.O Princípio da anterioridade nonagesimal (ou noventa) é exigível apenas para as leis que instituem ou majoram tributos. A incidência da norma não precisa observar o prazo de 90 (noventa) dias da data da publicação que prorrogou o direito à compensação, nos termos do artigo 150, III, alínea c, da Constituição

5.Recurso Extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul a que se dá PROVIMENTO, para denegar a ordem. Fixadas as seguintes teses de repercussão geral no Tema 346: "(i) Não viola o princípio da não cumulatividade (art. 155, §2º, incisos I e XII, alínea c, da CF/1988) lei complementar que prorroga a compensação de créditos de ICMS relativos a bens adquiridos para uso e consumo no próprio estabelecimento do contribuinte; (ii) Conforme o artigo 150, III, c, da CF/1988, o princípio da anterioridade nonagesimal aplica-se somente para leis que instituem ou majoram tributos, não incidindo relativamente às normas que prorrogam a data de início da compensação de crédito tributário".

(Pleno, RE n. 601.967/RS, relator para o acórdão o Min. Alexandre de Moraes, j. 18/8/2020, DJe 4/9/2020 – destaquei).

Rememorada a compreensão acerca do alcance do regime de compensação do ICMS, disciplinado por meio de lei complementar, avanço para o panorama jurisprudencial deste Superior Tribunal.

Antes do advento dos acórdãos confrontados nestes Embargos de Divergência, a 1ª Turma firmou entendimento no sentido de que a Lei Complementar n. 87/1996 modificou o cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer *produtos intermediários*, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, *ratio* presente em julgados, assim ementados:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. CREDITAMENTO. TELAS, MANTAS E FELTROS EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DO PAPEL. PRODUTOS CONSUMIDOS NO PROCESSO



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

PRODUTIVO. NÃO SUJEIÇÃO À LIMITAÇÃO TEMPORAL PREVISTA NO ART. 33, I, DA LC 87/96.

1. *Discute-se neste recurso especial se o creditamento de ICMS relativo às aquisições de telas, mantas e feltros, empregados na fabricação de papel, está provisoriamente impedido pela limitação temporal prevista no art. 33, I, do LC 87/96.*

2. *Tratando-se de uma exceção de ordem temporal que condiciona o exercício do direito de creditamento assegurado pelo caput do art. 20 da LC 87/96, a regra prevista no art. 33, I, dessa mesma lei complementar deve ser interpretada restritivamente, sob pena de, mediante eventual e indevido entendimento mais ampliativo, tornar sem efeito as importantes modificações normativas realizadas pela Lei Kandir. Assim, conforme a literalidade desse dispositivo legal, apenas as entradas referentes ao uso e consumo do estabelecimento, ou seja, do local que dá suporte à atividade fim da empresa (art. 11, § 3º, da LC 87/96), têm o direito do respectivo creditamento protraído, não sendo possível estender essa restrição às aquisições de mercadorias ou produtos a serem consumidos no processo produtivo.*

3. *De acordo com o contexto fático probatório delineado pelo Tribunal estadual, as telas, mantas e feltros são adquiridos pela recorrente para serem integralmente consumidos no processo de industrialização do papel, viabilizando, assim, a sua atividade-fim. Nesse contexto, verifica-se que tais materiais não se enquadram como de uso ou de consumo do estabelecimento, mas, como produtos intermediários imprescindíveis ao processo de fabricação e, por isso, o creditamento correspondente a essas entradas não está sujeito à postergação de que trata o art. 33, I, da LC 87/96. 4. Recurso especial provido.*

(REsp n. 1.366.437/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, j. 3/10/2013, DJe 10/10/2013 – destaquei);

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. PEDIDO DE NATUREZA DECLARATÓRIA. VIABILIDADE. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE GRADATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS PARA AS OPERAÇÕES REALIZADAS NA VIGÊNCIA DA LC 87/96. ACÓRDÃO RECORRIDO CASSADO.

[...]

3. *Enquanto vigorou o Convênio ICMS n. 66/1988 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o direito de crédito estava restrito aos produtos intermediários que eram consumidos imediata e integralmente no processo industrial ou que integravam a composição do produto final.*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

4. A Lei Complementar n. 87/1996 modificou esse cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes.

5. Hipótese em que o acórdão recorrido decidiu que os produtos intermediários que sofrem desgaste gradual ao longo do processo produtivo não dão direito a crédito de ICMS, mesmo em relação a operações já realizadas sob a égide da Lei Kandir, o que justifica a cassação do julgado, para que a apelação seja reapreciada, agora em conformidade com a orientação desta Corte Superior.

6. A questão referente à aplicabilidade da limitação temporal prevista no art. 33, I, da LC n. 87/1996, que é outra causa autônoma de objeção invocada pela Fazenda Pública perante as instâncias ordinárias, por não ter sido objeto de análise pelo acórdão recorrido, também deve ser apreciada, vez primeira, pelo Tribunal de origem, por ocasião do rejuízo da apelação, sob pena de indevida supressão de instância. 7. Agravo interno desprovido.

(AgInt no REsp n. 1.486.991/MT, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 27/4/2017, DJe 21/6/2017 – destaquei).

Outrossim, ainda no contexto de creditamento de ICMS, impende frisar que a jurisprudência da 1ª Turma homenageia a essencialidade do material:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. DIREITO DE CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. PRODUTO INTERMEDIÁRIO. ESSENCIALIDADE. BEM DE CONSUMO OU USO. SACOLAS PLÁSTICAS. FILMES PLÁSTICOS. BANDEJAS. ART. 170 DO CTN. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXISTÊNCIA DE LEGISLAÇÃO ESTADUAL. INTERPRETAÇÃO DE LEI LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 280/STF.

1. Controverte-se nos autos a respeito da imprescindibilidade do fornecimento de sacolas plásticas, filmes plásticos e bandejas de isopor na comercialização dos produtos vendidos em supermercado, para fins de creditamento do ICMS.

2. As sacolas plásticas são colocadas à disposição dos clientes, para acomodar e facilitar o carregamento dos produtos; os sacos e filmes plásticos, transparentes e de leve



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

espessura, envolvem os produtos perecíveis (como carnes, bolo, torta, queijos, presuntos) e revestem e protegem o alimento; as bandejas acomodam o produto a ser comercializado.

3. "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" (Aglnt no REsp 1.802.032/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 20/8/2019, DJe 27/8/2019).

4. 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 (Aglnt no AREsp 424.110/PA, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 19/2/2019, DJe 26/2/2019, DJe 25/2/2019).

5. As sacolas plásticas, postas à disposição dos clientes para o transporte dos produtos, não são insumos essenciais à comercialização de produtos pelos supermercados. Nesse sentido: REsp 1.808.979/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 11/6/2019, DJe 1/7/2019.

6. As bandejas não são indispensáveis ao isolamento do produto perecível, mas mera comodidade entregue ao consumidor, não se constituindo em insumo essencial à atividade da recorrida (Aglnt no REsp 1.802.032/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/8/2019, DJe 27/8/2019).

7. Filmes e sacos plásticos, utilizados exclusivamente com o propósito de comercialização de produtos de natureza perecível, são insumos essenciais à atividade desenvolvida pelo supermercado, cuja aquisição autoriza o creditamento do ICMS.

[...] 9. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido em parte para excluir do creditamento do ICMS o imposto incidente na aquisição de bandejas e de sacolas plásticas fornecidas aos clientes para o transporte ou acondicionamento de produtos.

(REsp n. 1.830.894/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, j. 3/3/2020, DJe 5/3/2020 – destaquei);

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*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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. [...]

6. Recurso especial provido.

(REsp n. 1.844.316/DF, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, j. 8/6/2021, DJe 14/6/2021 – destaquei).

Por seu turno, no acórdão embargado, a 2ª Turma desta Corte, ao consignar a harmonia entre a decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo e a jurisprudência deste Superior Tribunal no exame da alegação de afronta aos arts. 20 e 33, I, da Lei Complementar n. 87/1996, assentou que "os materiais adquiridos e utilizados pela empresa em seu processo produtivo *não integram o produto final nem se esgotam nessas operações* e que, por essas razões, não fazem jus ao creditamento de ICMS" (Rel. Min. Francisco Falcão, j. 28.11.2022, fl. 1.933e – destaquei).

Em contraparte, nos paradigmas, a 1ª Turma: (i) fixou: "a Lei Complementar n. 87/1996 permite o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de *quaisquer produtos intermediários*, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social (atividade-fim) do estabelecimento empresarial"; e (ii) determinou o retorno dos autos à Corte local para o reexame do pedido à luz da apontada diretriz jurisprudencial (AgInt no REsp n. 1.800.817/SP; e AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.394.400/SP, ambos de relatoria do Min. Gurgel de Faria, j. 16.8.2021 e 25.10.2021 – destaquei).

Do acórdão do primeiro paradigma, extrai-se, ainda, "Tem-se, assim, que a forma (*integrante ou não do produto final*) e o tempo de duração (*imediate ou prolongado*) do consumo do produto intermediário no exercício da atividade empresarial não mais infirmam o direito ao creditamento do ICMS, o qual, portanto, também deve ser reconhecido em relação às mercadorias que, por sua duração estimada, necessitam de reposição periódica para o correto funcionamento da matriz produtiva." (fl. 1.974e – destaquei).

Evidente, portanto, o *dissenso atual*, consoante, inclusive, observa-se de recente acórdão da 1ª Turma, cuja ementa expressa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL NÃO CONFIGURADA. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA, ANTE A NECESSIDADE DE AMPLA PRODUÇÃO DE PROVAS. PRINCÍPIO DO LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO. ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. UTILIZAÇÃO DE MATERIAL NO PROCESSO PRODUTIVO (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS). LC 87/1996. ACÓRDÃO EM CONSONÂNCIA COM A ORIENTAÇÃO DO STJ. AVALIAÇÃO DA NECESSIDADE DAS PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RESP. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO INTERNO DO ESTADO DE SANTA CATARINA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

[...]

4. Segundo a orientação consolidada no STJ, as mercadorias adquiridas como insumos ou produtos intermediários utilizados na consecução da atividade-fim da empresa afasta a sua classificação como de uso e consumo do estabelecimento e, por conseguinte, a limitação temporal ao creditamento do ICMS contida na Lei Complementar 87/1996. Precedentes: AgInt nos EDcl no AREsp 1394400/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/10/2021, DJe



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

08/11/2021; AgInt nos EDcl no AREsp 471.109/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/12/2020, DJe 15/12/2020REsp 1366437/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/10/2013, DJe 10/10/2013.

5. Ademais, considerando a fundamentação do acórdão objeto do recurso especial, os argumentos utilizados pela parte recorrente somente poderiam ter sua procedência verificada mediante o necessário reexame de matéria fática, não cabendo a esta Corte, a fim de alcançar conclusão diversa, reavaliar o conjunto probatório dos autos, em conformidade com a Súmula 7/STJ.

[...] 7. Agravo interno do Estado de Santa Catarina a que se nega provimento.

(AgInt no REsp n. 1.742.294/SC, Rel. Min. Manoel Erhardt – Desembargador Convocado do TRF/5 –, j. 21/2/2022, DJe 24/2/2022 – destaquei).

Ademais, embora se trate de Contribuição ao PIS e Cofins, avulta o entendimento desta Seção, forjado sob a sistemática dos recursos especiais repetitivos – Tema n. 779 –, acerca dos critérios para o creditamento no âmbito desses tributos, tese assim expressa: "(a) [...]; e (b) 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" (REsp n. 1.221.170/PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 22.2.2018).

Visitado o panorama jurisprudencial, ingresso no desfecho da divergência entre as Turmas desta Seção.

VII. Solução do dissenso

A Secretaria da Fazenda paulista, consoante exposto, vincula o creditamento ao *consumo instantâneo* do material utilizado, discernimento também aplicado à Consulta formulada pelas Embargantes (fl. 7e):

ICMS – Crédito – Aquisição de estatores e rotores utilizados no processamento do caldo de cana-de-açúcar.

I - Materiais utilizados no processo produtivo classificam-se



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

como de uso e consumo, e não insumos, se não houver seu consumo instantâneo.

II - Impossibilidade de aproveitamento do crédito na aquisição de estatores e rotores, pois tais materiais são considerados de uso e consumo do estabelecimento.

Por sua vez, a Corte de origem assentou a inviabilidade do aproveitamento de crédito, porque os materiais periciados "não integram o produto final, sendo que muitos deles não se esgotam no processo produtivo" (fl. 1.675e):

AÇÃO DE PROCEDIMENTO COMUM. ICMS.

Aquisição de materiais que sofrem alterações, tais como desgaste, dano, ou perda de propriedades físicas/químicas, no processo produtivo.

Aproveitamento de créditos. Inviabilidade. Bens que não integram o produto final, sendo que muitos deles não se esgotam no processo produtivo.

*Vedação ao respectivo creditamento de ICMS. O material utilizado no processo produtivo, embora seja produto intermediário indispensável à existência do produto e ao desempenho da atividade industrial, não integra fisicamente o produto final. Creditamento indevido diante da ausência de circulação de mercadoria. Precedentes do STF e STJ. Sentença mantida. **Recurso conhecido e não provido.** (destaque do original)*

Ocorre que a Lei Complementar n. 87/1996, em relação à disciplina legal anterior – Decreto-Lei n. 406/1968 e Convênio ICM n. 66/1988 –, ampliou as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo a compensação concernente à aquisição de produtos intermediários empregados no processo produtivo, ainda que não ocorra: (i) o consumo imediato e integral do item; (ii) bem como a integração física ao produto, por exemplo o açúcar.

Nesse aspecto, relevante consignar, a título de premissa, que a *essencialidade* do item obtido para viabilizar a atividade-fim da indústria informa a sistemática de compensação do ICMS, cumprindo sublinhar, uma vez mais, o teor do disposto (i) no § 1º, do art. 20: "Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias [...] que se refiram a mercadorias ou serviços



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

alheios à atividade do estabelecimento; e (ii) no inciso III do art. 21 "O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que [...] a mercadoria entrada no estabelecimento: vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento".

Adequado, portanto, o deslinde radicado nos paradigmas, mormente por ter sido prestigiado, naqueles precedentes, o critério da *essencialidade* dos materiais utilizados na consecução da atividade-fim da indústria, consoante disciplina normativa do ICMS (arts. 20, 21 e 33, todos da Lei Complementar n. 87/1996).

Tal diretiva orientou outros julgados deste Superior Tribunal, nos quais a noção de essencialidade para a realização do objeto social da empresa é, igualmente, abraçada (e.g. 1ª S., Tema n. 779, REsp n. 1.221.170/PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 22.2.2018; bem como 1ª T., REsp n. 1.366.437/PR e AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.554.169/SP, ambos de relatoria do Min. Benedito Gonçalves, j. 3.10.2013 e 6.12.2021).

Logo, 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 empregados no processo produtivo (produtos intermediários), *inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa, é dizer, a essencialidade em relação à atividade-fim.*

Assim, os aludidos materiais não se sujeitam à limitação temporal do art. 33, I, do apontado diploma normativo, *porquanto a postergação em tela restringe-se aos itens de uso e consumo.*

Posto isso, **DOU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA**, para: (i) assentar a prevalência do entendimento jurisprudencial que reconhece, sem a limitação temporal do art. 33, I, da LC n. 87/1996, o *direito ao creditamento referente à aquisição de materiais empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, na hipótese de comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa;* e (ii) determinar



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

o retorno dos autos ao tribunal de origem, da mesma forma como se procedeu nos recursos dos acórdãos paradigmas, a fim de que se reexamine o pleito das contribuintes.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.775.781 - SP (2020/0269739-9)

RELATORA : **MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
EMBARGANTE : PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A E FILIAL(IS)
ADVOGADOS : ALISSIANO FRANCISCO MIOTTO - SC033768
ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ MIOTTO - SP349138
EMBARGADO : ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : PEDRO TIZIOTTI

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CREDITAMENTO DE ICMS. INSUMO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS CONSUMIDOS E DESGASTADOS GRADATIVAMENTE NÃO INTEGRANTES DO PRODUTO FINAL. CONVÊNIO INTERESTADUAL ICMS 66/1988 SUCEDIDO PELA LC 87/1996, QUE AMPLIOU A POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. VINCULAÇÃO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, SEM NECESSIDADE DE INTEGRAR O PRODUTO FINAL. ART. 20, § 1º, DA LC 87/1996. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA CONHECIDOS E PROVIDOS.

HISTÓRICO DA DEMANDA

1. Na origem, cuida-se de Ação Ordinária ajuizada por Pedra Agroindustrial S.A. na qual a embargante pleiteia o reconhecimento de seu direito de aproveitar os créditos de ICMS relativos aos insumos, os quais alega que são empregados na atividade fim do estabelecimento (fabricação de açúcar, álcool, leveduras e subprodutos de cana-de-açúcar e produção de energia elétrica), independentemente de o consumo ocorrer de forma instantânea, nos termos dos arts. 20, 21 e 33 da Lei Complementar 87/1996.
2. O juízo de primeiro grau julgou improcedente a demanda. O Tribunal de origem manteve a sentença.
3. Houve interposição de Recurso Especial pela autora, no qual se apontou violação aos arts. 85, § 2º, § 3º e § 11, e 1.022, I e II, do CPC/2015, e aos arts. 20 e 33, I, da Lei Complementar 87/1996. Alega possuir direito ao creditamento do ICMS sobre as aquisições dos insumos que utiliza em sua atividade fim, tendo em vista não haver nenhuma exigência legal para que tais insumos "despareçam" ou "deixem de existir" durante o processo produtivo para que se caracterizem como tal. Sustenta que os honorários advocatícios foram fixados em 18%, valor próximo ao patamar máximo. O Recurso Especial não foi admitido, o que ensejou interposição de Agravo em Recurso Especial.
4. No STJ, conheceu-se monocraticamente do Agravo, com o Recurso Especial parcialmente conhecido e, nesta parte, não provido. A Segunda Turma do STJ negou provimento ao Agravo Interno da empresa.
5. A autora apresentou Embargos de Divergência, no qual aponta como paradigmas os acórdãos proferidos nos Agravos Internos no REsp 1.800.817/SP, no AREsp 1.394.400/SP e no AREsp 1.891.332/MG — os dois primeiros da relatoria do Ministro Gurgel de Faria; e o terceiro, do Ministro Benedito Gonçalves. Aduz possuir direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização deles para a realização do objeto social (atividade fim)



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

do estabelecimento empresarial.

6. A eminente Relatora, Ministra Regina Helena Costa, admitiu os Embargos de Divergência e, agora, apresenta Voto no sentido de prover o Recurso “para: (i) assentar a prevalência do entendimento jurisprudencial que reconhece, sem a limitação temporal do art. 33, I, da LC n. 87/1996, o direito ao creditamento referente à aquisição de materiais empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, na hipótese de comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa; e (ii) determinar o retorno dos autos ao tribunal de origem, da mesma forma como se procedeu nos recursos dos acórdãos paradigmas, a fim de que se reexamine o pleito das contribuintes.”. Pedi Vista para melhor analisar a matéria.

MÉRITO: A LEI COMPLEMENTAR 87/1996 AMPLIOU A POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. PROVIMENTO DOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA

7. Os Embargos de Divergência devem ser providos.

8. Em recentes julgados de minha relatoria, a Segunda Turma do STJ consignou a orientação de que “O entendimento do STJ é 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**' (AgRg no REsp 738.905/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJ 20.2.2008).” (REsp 1.816.565/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 19.9.2019, grifei.). Na mesma linha: “O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que somente exsurge o direito ao creditamento do ICMS quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, na forma do § 1º do art. 20 da Lei Complementar 87/1996” (REsp 1.808.979/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 1.7.2019, grifei).

9. Melhor analisando a matéria, entretanto, penso que **devem prevalecer as razões esposadas no REsp 1.175.166/MG, DJe 30.3.2010**, de minha relatoria, como passo a demonstrar.

10. Antes da atual Lei Complementar 87/1996, estava em vigor o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, que regulava nacionalmente o ICMS, com força de Lei Complementar federal. O inciso III do seu art. 31 previa o creditamento relativo aos insumos, desde que satisfeitas estas condições: a) fossem consumidos no processo industrial e b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

11. Com base nessa legislação, o STJ firmou entendimento de que somente os insumos que atendessem a ambas as condições (consumidos no processo e integrantes do produto final) permitiriam o creditamento.

12. Contudo, a Lei Complementar 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final, conforme o seu art. 20, § 1º. A propósito: “O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pacificado de que, a **partir da vigência da Lei Complementar n. 87/1996, é legal o aproveitamento dos créditos de ICMS na compra de produtos intermediários utilizados nas atividades fins da sociedade empresária, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente.**” (REsp 2.054.083/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

20.4.2023). Na mesma linha: AgInt no AREsp 1.661.443/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 18.11.2021; e REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26.3.2010.

13. Tais razões e precedentes estão em consonância com os fundamentos do Voto trazido pela eminente Relatora, Ministra Regina Helena Costa, para quem “a Lei Complementar n. 87/1996, em relação à disciplina legal anterior – Decreto-Lei n. 406/1968 e Convênio ICM n. 66/1988 –, ampliou as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo a compensação concernente à aquisição de produtos intermediários empregados no processo produtivo, ainda que não ocorra: (i) o consumo imediato e integral do item; (ii) bem como a integração física ao produto, por exemplo o açúcar.” **Igualmente se encontram em conformidade quando a Relatora conclui** que se revela “cabível o creditamento referente à aquisição de materiais empregados no processo produtivo (produtos intermediários), inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa”.

14. O acórdão embargado – assim como meus precedentes inicialmente citados: REsp 1.816.565/RS e REsp 1.808.979/RS – fundamentou-se no Convênio Interestadual ICMS 66/1988, que já não está em vigor, de modo que não devem prevalecer suas razões.

CONCLUSÃO

15. Uma vez que a análise para saber se os materiais são efetivamente aplicados e consumidos gradativamente na atividade fim da empresa depende do revolvimento do acervo provatório, insuprimível o retorno dos autos à Corte de origem para a devida averiguação. Essa foi a mesma conclusão do Voto da eminente Ministra Relatora.

16. Assim, **ACOMPANHO a eminente Relatora, Ministra Regina Helena Costa, para DAR PROVIMENTO aos Embargos de Divergência.**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN: Na origem, cuida-se de Ação Ordinária ajuizada por Pedra Agroindustrial S.A., na qual a embargante pleiteia o reconhecimento de seu direito de aproveitar os créditos de ICMS relativos aos insumos, os quais alega que são empregados na atividade fim do estabelecimento (fabricação de açúcar, álcool, leveduras e subprodutos de cana-de-açúcar e produção de energia elétrica), independentemente de o consumo ocorrer de forma instantânea, nos termos dos arts. 20, 21 e 33 da Lei Complementar 87/1996.

O juízo de primeiro grau julgou improcedente a demanda. O Tribunal de origem manteve a sentença, em acórdão assim ementado:

ACÇÃO DE PROCEDIMENTO COMUM. ICMS. Aquisição de materiais que sofrem alterações, tais como desgaste, dano, ou perda de propriedades físicas/químicas, no processo produtivo. Aproveitamento de créditos. Inviabilidade. Bens que não integram o produto final, sendo que muitos deles não se esgotam no processo produtivo. Vedação ao respectivo creditamento de ICMS. O material utilizado no processo produtivo, embora seja produto intermediário indispensável à existência do produto e ao desempenho da atividade industrial, não integra fisicamente o produto final. Creditamento indevido diante da ausência de circulação de mercadoria. Precedentes do STF e STJ. Sentença mantida. Recurso conhecido e não provido.

Os Embargos de Declaração foram rejeitados.

Houve interposição de Recurso Especial pela autora, no qual se apontou violação aos arts. 85, § 2º, § 3º e § 11, e 1.022, I e II, do CPC/2015, e aos arts. 20 e 33, I, da Lei Complementar 87/1996. Alega possuir direito ao creditamento do ICMS sobre as aquisições dos insumos que utiliza em sua atividade fim, tendo em vista não haver nenhuma exigência legal para que tais insumos "despareçam" ou "deixem de existir" durante o processo produtivo para que se caracterizem como tal. Sustenta que os honorários advocatícios foram fixados em 18%, valor próximo ao patamar máximo.

O apelo raro não foi admitido, o que deu ensejo à interposição de Agravo em Recurso Especial.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

No STJ, conheceu-se monocraticamente do Agravo, com o Recurso Especial parcialmente conhecido e, nesta parte, não provido. A Segunda Turma do STJ negou provimento ao Agravo Interno da empresa.

A autora apresentou Embargos de Divergência, nos quais aponta como paradigmas os acórdãos proferidos nos Agravos Internos no REsp 1.800.817/SP, no AREsp 1.394.400/SP e no AREsp 1.891.332/MG — os dois primeiros de relatoria do Ministro Gurgel de Faria; e o terceiro, do Ministro Benedito Gonçalves. Aduz possuir direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização deles para a realização do objeto social (atividade fim) do estabelecimento empresarial.

A eminente Relatora, Ministra Regina Helena Costa, admitiu os Embargos de Divergência e, agora, apresenta Voto no sentido de prover o recurso “para: (i) assentar a prevalência do entendimento jurisprudencial que reconhece, sem a limitação temporal do art. 33, I, da LC n. 87/1996, o direito ao creditamento referente à aquisição de materiais empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, na hipótese de comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa; e (ii) determinar o retorno dos autos ao tribunal de origem, da mesma forma como se procedeu nos recursos dos acórdãos paradigmas, a fim de que se reexamine o pleito das contribuintes”.

Pedi Vista para melhor analisar a matéria.

É o **relatório**.

Decido.

Os autos foram recebidos neste gabinete em 23 de agosto de 2023.

1. Lei complementar n. 87/1996 que ampliou a possibilidade de creditamento. Provimento dos Embargos de Divergência



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Os Embargos de Divergência devem ser providos.

Em recentes julgados de minha relatoria, a Segunda Turma do STJ consignou orientação de que “O entendimento do STJ é 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**' (AgRg no REsp 738.905/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJ 20.2.2008).” (REsp 1.816.565/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 19.9.2019, grifei.). Nessa linha: “O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que **somente exsurge o direito ao creditamento do ICMS** quando se tratar **de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos** no curso do processo de industrialização, na forma do § 1º do art. 20 da Lei Complementar 87/1996” (REsp 1.808.979/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 1.7.2019, grifei).

Entretanto, melhor analisando a matéria, penso que devem prevalecer as razões esposadas no REsp 1.175.166/MG, DJe 30.3.2010, de minha relatoria, como passo a demonstrar.

Antes da atual Lei Complementar 87/1996, estava em vigor o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, que regulava nacionalmente o ICMS, com força de Lei Complementar federal. O inciso III do seu art. 31 previa o creditamento relativo aos insumos, desde que satisfeitas estas condições: a) fossem consumidos no processo industrial e b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

Com base nessa legislação, o STJ firmou entendimento de que somente os insumos que atendessem a ambas as condições (consumidos no processo e integrantes do produto final) permitiriam o creditamento.

Contudo, a Lei Complementar 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final, conforme o seu art. 20, § 1º, *in verbis* (grifei):



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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.** (...)

Vejam-se precedentes:

TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTO INTERMEDIÁRIO. AQUISIÇÃO DE PRODUTO QUÍMICO. FINALIDADE INDUSTRIAL. ATIVIDADE FIM. APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS. LC N. 87/1966.

I - O Tribunal a quo, com fundamento no conjunto probatório dos autos, consignou que o produto químico utilizado pelo contribuinte é utilizado diretamente no processo produtivo, tratando-se de insumo essencial para a obtenção do produto final disponibilizado pela empresa.

II - O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pacificado de que, **a partir da vigência da Lei Complementar n. 87/1996, é legal o aproveitamento dos créditos de ICMS na compra de produtos intermediários utilizados nas atividades fins da sociedade empresária, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente.** Precedentes: AgInt no AREsp n. 986.861/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 25/4/2017, DJe de 2/5/2017, AgInt no AREsp n. 1.505.188/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 12/11/2019, DJe de 19/11/2019 e AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.394.400/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 25/10/2021, DJe de 8/11/2021.

III - Recurso especial improvido. (REsp n. 2.054.083/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 20/4/2023, grifei.)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. AÇÃO DECLARATÓRIA CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CREDITAMENTO. PRODUTOS DESTINADOS AO USO OU CONSUMO. POSSIBILIDADE. PRODUÇÃO PROBATÓRIA. NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM.

I - Na origem, trata-se de ação declaratória cumulada com repetição de indébito, objetivando, em suma, escriturar, manter e de aproveitar os créditos de ICMS relativos aos insumos empregados na atividade-fim do estabelecimento. A sentença julgou improcedentes os pedidos das partes autoras. No Tribunal a quo, a sentença foi mantida.

II - Faz-se necessária a concessão do direito de dilação probatória mormente porque, **a partir da edição da Lei complementar n. 87/1996, foi incluída a previsão da possibilidade de creditamento para produtos destinados ao uso ou consumo, inobstante a condição de ser produto de**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

consumo imediato. Nesse sentido: AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.293.886/SC, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 15/12/2020, DJe 18/12/2020; AgRg no AREsp n. 142.263/MG, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 19/2/2013, DJe 26/2/2013 e REsp n. 1.090.156/SC, relator Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 10/8/2010, DJe 20/8/2010.

III - Assim, verificada a possibilidade de creditamento de insumo em conformidade com o entendimento acima referido, **verifica-se a necessidade de dilação probatória para a verificação da natureza do produto.**

IV - Agravo interno improvido.

(AgInt no AREsp 1.661.443/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 18/11/2021, grifei.)

TRIBUTÁRIO. ICMS. CONTRIBUINTE PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PEÇAS DE VEÍCULOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE. INSUMOS. CREDITAMENTO. ART. 20 DA LC 87/1996.

1. Hipótese em que **a contribuinte pretende creditar-se do ICMS incidente sobre aquisição de mercadorias que classifica como insumos essenciais para a prestação do serviço**, quais sejam peças para os veículos utilizados no transporte interestadual e intermunicipal. O Tribunal a quo reconheceu a possibilidade de creditamento apenas em relação a combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza, por estarem previstos expressamente no art. 66, IV, do Regulamento do ICMS mineiro.

2. Antes da atual LC 87/1996, vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, que regulava nacionalmente o ICMS, com força de lei complementar federal. O art. 31, III, previa o creditamento relativo aos insumos desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

3. Com base nessa legislação, o STJ firmou entendimento de que somente os insumos que atendessem a essas duas condições (consumidos no processo e integrantes do produto final) permitiriam o creditamento.

4. Ocorre que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º).

5. In casu, o Tribunal de origem consignou que a perícia realizada em primeira instância aferiu que "determinados bens sofrem desgaste total no processo ínsito ao objeto social da empresa contribuinte". Porém, é impossível afirmar ser isso incontroverso, como alega a contribuinte, já que o Tribunal de Justiça entendeu irrelevante para o deslinde da demanda, pois "tal fato por si só não altera a classificação legal dos bens e a limitação ao aproveitamento dos créditos pretendidos".

6. **Os autos devem retornar à origem para que o TJ-MG analise** as provas e verifique se os insumos suscitados pela contribuinte são, efetivamente, aplicados e consumidos na atividade-fim da empresa. Em caso positivo, deverá reconhecer o direito ao creditamento, nos termos do art. 20 da LC 87/1996, ainda que esses bens não integrem o produto final (prestação do serviço de transporte).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

7. Quanto ao pedido de correção monetária dos créditos, não há interesse recursal, pois o Tribunal a quo já reconheceu o pleito da empresa.

8. Recurso Especial parcialmente provido.

(REsp 1.175.166/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/3/2010, grifei)

Tais razões e precedentes estão em consonância com os fundamentos do Voto trazido pela eminente Relatora, Ministra Regina Helena Costa, para quem “a Lei Complementar n. 87/1996, em relação à disciplina legal anterior – Decreto-Lei n. 406/1968 e Convênio ICM n. 66/1988 –, ampliou as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo a compensação concernente à aquisição de produtos intermediários empregados no processo produtivo, ainda que não ocorra: (i) o consumo imediato e integral do item; (ii) bem como a integração física ao produto, por exemplo o açúcar.” **Igualmente se encontram em conformidade quando a Relatora conclui** que “revela-se cabível o creditamento referente à aquisição de materiais empregados no processo produtivo (produtos intermediários), inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa”.

O acórdão embargado – assim como meus precedentes inicialmente citados: REsp 1.816.565/RS e REsp 1.808.979/RS –, portanto, fundamentou-se no Convênio Interestadual ICMS 66/1988, o qual já não está em vigor, de modo que não devem prevalecer suas razões.

Uma vez que a análise para saber se os materiais são efetivamente aplicados e consumidos gradativamente na atividade fim da empresa depende do revolvimento do acervo probatório, insuprimível o retorno dos autos à Corte de origem para a devida averiguação. Essa foi a mesma conclusão do Voto da eminente Ministra Relatora.

2. Conclusão

Assim, **ACOMPANHO a eminente Relatora, Ministra Regina Helena Costa, para DAR PROVIMENTO aos Embargos de Divergência.**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

É como **voto**.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2020/0269739-9 PROCESSO ELETRÔNICO EAREsp 1.775.781 /
SP

Números Origem: 10021243820168260596 1002124382016826059650000 20190000996056 20200000256572

EM MESA

JULGADO: 14/06/2023

Relatora

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE : PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A E FILIAL(IS)
ADVOGADOS : ALISSIANO FRANCISCO MIOTTO - SC033768
ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ MIOTTO - SP349138
EMBARGADO : ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : PEDRO TIZIOTTI

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr. **ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA**, pela parte: EMBARGANTE: PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A

Dr. **ANDRE BRAWERMAN**, pela parte: EMBARGADO: ESTADO DE SÃO PAULO

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Após o voto da Sra. Ministra Relatora dando provimento aos embargos de divergência, pediu vista o Sr. Ministro Herman Benjamin. Aguardam os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Assusete Magalhães.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2020/0269739-9 PROCESSO ELETRÔNICO EAREsp 1.775.781 /
SP

Números Origem: 10021243820168260596 1002124382016826059650000 20190000996056 20200000256572

PAUTA: 11/10/2023

JULGADO: 11/10/2023

Relatora

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE : PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A E FILIAL(IS)
ADVOGADOS : ADRIELE PINHEIRO REIS AYRES DE BRITTO - DF023490
ALEXANDER ANDRADE LEITE - DF029136
ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ MIOTTO - SC029924
ALISSIANO FRANCISCO MIOTTO - SC033768
ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ MIOTTO - SP349138
EMBARGADO : ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : PEDRO TIZIOTTI

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, a Primeira Seção, por unanimidade, deu provimento aos embargos de divergência, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Herman Benjamin (voto-vista), Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Assusete Magalhães votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Sérgio Kukina.