



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2051129 - SP (2023/0036174-3)

RELATOR : **MINISTRO TEODORO SILVA SANTOS**
AGRAVANTE : **AMBEV S.A INCORPORADOR DO**
— : **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV**
ADVOGADOS : **CLAUDIO LEITE PIMENTEL - RS019507**
 : **MARCELO SALDANHA ROHENKOHL - RS048824**
 : **DANIEL CUNHA CANTO MARQUES - SP332150**
 : **LUIS CARLOS FAY MANFRA - RS103342**
AGRAVADO : **FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO**
PROCURADORES : **MAÍRA GABRIELA AVELAR VIEIRA - SP301798**
 : **AUGUSTO RODRIGUES PORCIUNCULA - SP328673**
 : **JOSÉ FRANCISCO ROSSETTO - SP299040**

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO RECORRIDO. OMISSÕES. INEXISTÊNCIA. DECISÃO AGRAVADA. REFORMA PARCIAL. ÓBICES AO CONHECIMENTO AFASTADOS. ICMS. ARTS. 20 E 32 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996. MATERIAIS E INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO. AQUISIÇÃO. CONSECUÇÃO DO OBJETO SOCIAL DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. LEGALIDADE. AÇÃO ANULATÓRIA. PROCEDÊNCIA. AGRAVO INTERNO PARCIALMENTE PROVIDO E RECURSO ESPECIAL PROVIDO EM PARTE.

1. A Corte de origem apreciou expressamente os temas indicados como omitidos, ou implicitamente os afastou, ao adotar fundamentação diretamente a eles contrária. Portanto, não houve violação dos arts. 489, § 1º, inciso VI e 1.022, incisos I e II, do CPC.

2. Tem razão a parte agravante quando sustenta que a análise do recurso especial não incide nos óbices indicados na decisão agravada (Súmula n. 284 do STF e Súmulas n. 7 e 211 do STJ). O recurso especial desenvolveu argumentação hábil para possibilitar a análise da alegada ofensa e divergência jurisprudencial, a matéria trazida no recurso especial foi tratada pelo acórdão recorrido e a sua apreciação não demanda reexame de fatos e provas, mas apenas a qualificação jurídica dos fatos tidos como incontroversos no acórdão recorrido.

3. O Tribunal estadual, embora reconhecendo que os bens de uso e consumo adquiridos pela agravante eram utilizados no processo de fabricação, constituindo em peças de reposição e manutenção de mecanismos, máquinas, equipamentos da linha de produção, os quais se desgastam e

deterioram no transcurso do ciclo de produção, entendeu não ser possível o creditamento do ICMS deles advindo, porque não integravam eles o produto final.

4. Tal compreensão dissente do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, firmado no julgamento do EAREsp n. 1.775.781/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 11/10/2023, DJe de 1/12/2023, segundo o qual, em razão do disposto nos arts. 20 e 32 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."

5. Situação concreta em que deve ser provido o recurso especial, para anular, também, os itens III e IV do auto de infração. E, tendo em vista que as instâncias ordinárias haviam anulado os itens I e II, constata-se que resta integralmente anulado o auto de infração, motivo pelo qual também não mais subsiste a multa moratória nele aplicada.

6. Fica prejudicada a análise do recurso especial, no tocante à alegação de violação ao art. 86, parágrafo único, do CPC, trazida sob a tese de que a divisão proporcional dos honorários advocatícios deveria observar o valor e não a quantidade de pedidos. A anulação integral do auto de infração importa na procedência total da ação anulatória. Assim, os ônus sucumbenciais serão integralmente suportados pela FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, a qual pagará honorários advocatícios fixados no percentual mínimo do art. 85, § 3º, do CPC, conforme determinado no acórdão recorrido, calculados sobre o proveito econômico da ação, consistente no valor integral do auto de infração objeto da presente ação anulatória.

7. Afastada a sucumbência da agravante, fica também sem efeito a determinação da decisão agravada, no sentido de que os honorários advocatícios a serem por ela pagos deveriam ser calculados na forma do art. 85, § 3º, do CPC.

8. Agravo interno parcialmente provido a fim de dar parcial provimento ao recurso especial, anulando os itens III e IV do auto de infração e a multa, julgando totalmente procedente a ação anulatória e determinando que as verbas sucumbenciais serão integralmente suportadas pela agravada, na forma do voto.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em Sessão Virtual de 08/05/2025 a 14/05/2025, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Maria Thereza de Assis Moura, Marco Aurélio Bellizze e Afrânio Vilela votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Afrânio Vilela.

Brasília, 15 de maio de 2025.

MINISTRO TEODORO SILVA SANTOS

Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2051129 - SP (2023/0036174-3)

RELATOR : **MINISTRO TEODORO SILVA SANTOS**
AGRAVANTE : **AMBEV S.A INCORPORADOR DO**
— : **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV**
ADVOGADOS : **CLAUDIO LEITE PIMENTEL - RS019507**
 : **MARCELO SALDANHA ROHENKOHL - RS048824**
 : **DANIEL CUNHA CANTO MARQUES - SP332150**
 : **LUIS CARLOS FAY MANFRA - RS103342**
AGRAVADO : **FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO**
PROCURADORES : **MAÍRA GABRIELA AVELAR VIEIRA - SP301798**
 : **AUGUSTO RODRIGUES PORCIUNCULA - SP328673**
 : **JOSÉ FRANCISCO ROSSETTO - SP299040**

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO RECORRIDO. OMISSÕES. INEXISTÊNCIA. DECISÃO AGRAVADA. REFORMA PARCIAL. ÓBICES AO CONHECIMENTO AFASTADOS. ICMS. ARTS. 20 E 32 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996. MATERIAIS E INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO. AQUISIÇÃO. CONSECUÇÃO DO OBJETO SOCIAL DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. LEGALIDADE. AÇÃO ANULATÓRIA. PROCEDÊNCIA. AGRAVO INTERNO PARCIALMENTE PROVIDO E RECURSO ESPECIAL PROVIDO EM PARTE.

1. A Corte de origem apreciou expressamente os temas indicados como omitidos, ou implicitamente os afastou, ao adotar fundamentação diretamente a eles contrária. Portanto, não houve violação dos arts. 489, § 1º, inciso VI e 1.022, incisos I e II, do CPC.

2. Tem razão a parte agravante quando sustenta que a análise do recurso especial não incide nos óbices indicados na decisão agravada (Súmula n. 284 do STF e Súmulas n. 7 e 211 do STJ). O recurso especial desenvolveu argumentação hábil para possibilitar a análise da alegada ofensa e divergência jurisprudencial, a matéria trazida no recurso especial foi tratada pelo acórdão recorrido e a sua apreciação não demanda reexame de fatos e provas, mas apenas a qualificação jurídica dos fatos tidos como incontroversos no acórdão recorrido.

3. O Tribunal estadual, embora reconhecendo que os bens de uso e consumo adquiridos pela agravante eram utilizados no processo de fabricação, constituindo em peças de reposição e manutenção de mecanismos, máquinas, equipamentos da linha de produção, os quais se desgastam e

deterioram no transcurso do ciclo de produção, entendeu não ser possível o creditamento do ICMS deles advindo, porque não integravam eles o produto final.

4. Tal compreensão dissente do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, firmado no julgamento do EAREsp n. 1.775.781/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 11/10/2023, DJe de 1/12/2023, segundo o qual, em razão do disposto nos arts. 20 e 32 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."

5. Situação concreta em que deve ser provido o recurso especial, para anular, também, os itens III e IV do auto de infração. E, tendo em vista que as instâncias ordinárias haviam anulado os itens I e II, constata-se que resta integralmente anulado o auto de infração, motivo pelo qual também não mais subsiste a multa moratória nele aplicada.

6. Fica prejudicada a análise do recurso especial, no tocante à alegação de violação ao art. 86, parágrafo único, do CPC, trazida sob a tese de que a divisão proporcional dos honorários advocatícios deveria observar o valor e não a quantidade de pedidos. A anulação integral do auto de infração importa na procedência total da ação anulatória. Assim, os ônus sucumbenciais serão integralmente suportados pela FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, a qual pagará honorários advocatícios fixados no percentual mínimo do art. 85, § 3º, do CPC, conforme determinado no acórdão recorrido, calculados sobre o proveito econômico da ação, consistente no valor integral do auto de infração objeto da presente ação anulatória.

7. Afastada a sucumbência da agravante, fica também sem efeito a determinação da decisão agravada, no sentido de que os honorários advocatícios a serem por ela pagos deveriam ser calculados na forma do art. 85, § 3º, do CPC.

8. Agravo interno parcialmente provido a fim de dar parcial provimento ao recurso especial, anulando os itens III e IV do auto de infração e a multa, julgando totalmente procedente a ação anulatória e determinando que as verbas sucumbenciais serão integralmente suportadas pela agravada, na forma do voto.

RELATÓRIO

Trata-se de agravo interno interposto pela AMBEV S.A. - INCORPORADOR DO COMPANHIA DE BEBIDAS DA AMÉRICA - AMBEV contra a decisão de minha lavra que conheceu parcialmente e, na extensão conhecida, proveu o respectivo recurso especial, dirigido ao acórdão do TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO na Apelação Cível n. 1012914-66.2013.8.26.0053.

A ora agravante ajuizou ação anulatória do auto de infração e imposição de multa n. 3.155.749-1, lavrado pela FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, no valor total de R\$ 35.428.531,08 (trinta e cinco milhões, quatrocentos e vinte e oito mil, quinhentos e trinta e um reais e oito centavos). O Juízo de primeiro grau julgou parcialmente procedente o pedido, anulando o auto de infração em relação aos itens I e II, pois ficou provado não ter havido a utilização de créditos presumidos do ICMS;

porém, manteve os itens III e IV, referentes ao creditamento de material de uso de consumo e também a multa. Ambas as partes apelaram. O Tribunal de origem negou provimento ao recurso fazendário, mas deu parcial provimento ao recurso da agravante para afastar a taxa de juros prevista na Lei Estadual n. 13.918/2009 e também para determinar que cada parte arcasse com metade das despesas processuais. O acórdão ficou assim ementado (fl. 17389):

APELAÇÃO CÍVEL AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL AIIM
Benefício fiscal concedido por Unidade da Federação sem aprovação do CONFAZ, como determina a Lei Complementar 24/75 Anulação dos Itens I e II do AIIM Cabimento Laudo pericial que apurou que todas as operações de saídas de mercadorias importadas (malte e lúpulo) descritas nas notas fiscais emitidas pela filial da autora no Estado de Santa Catarina, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, tributadas pelo ICMS na alíquota de 12%, que foram remetidas (transferidas) para a sua filial no Estado de São Paulo, escrituradas com crédito do imposto na alíquota de 12%, relacionadas no Demonstrativo 1 dos itens I.1 e II.2 do AIIM nº 3.155.749-1, não foram beneficiadas com o crédito presumido de 75% do imposto devido nas respectivas saídas tributadas a 12%, concedido no Estado de origem Anulação dos Itens III e IV do AIIM Descabimento Creditamento indevido na aquisição de mercadorias utilizadas para uso e consumo do próprio estabelecimento Perícia técnica que constatou que as mercadorias listadas não são produtos intermediários, mas de uso e consumo, não gerando direito ao crédito do imposto, nos termos da LC nº 87/96 Juros de mora fixados pela Lei Estadual n. 13.918/09 Inadmissibilidade Decisão do Pleno do TJSP pela inconstitucionalidade da referida taxa Confiscatoriedade da multa não demonstrada Percentual que não supera o valor do imposto devido Ônus de sucumbência Reconhecimento do pedido subsidiário para o fim de divisão proporcional entre as partes Recurso da autora provido em parte e desprovido o apelo da FESP.

Opostos embargos de declaração pela agravante, foram rejeitados (fls. 17438-17446).

No recurso especial, fundamentado nas alíneas *a* e *c* da previsão constitucional, a parte agravante trouxe as seguintes alegações;

a) ofensa aos arts. 489, § 1º, inciso VI, e 1.022, incisos I e II, do CPC, pela existência de omissões no acórdão recorrido;

b) violação aos arts. 20 e 32 da Lei Complementar n. 87/1996, ao não se permitir o creditamento do ICMS em relação à aquisição de produtos intermediários, os quais seriam utilizados na consecução do objeto social da agravante;

c) desrespeito ao art. 86, parágrafo único, do CPC, pois as instâncias ordinárias não observaram a proporcionalidade havida na sucumbência, ao fazer a divisão das despesas processuais;

d) malferimento ao art. 85, § 3º, do CPC, pois na fixação dos honorários advocatícios não houve a observância dos percentuais previstos no dispositivo.

Oferecidas contrarrazões (fls. 17494-17504), admitiu-se o recurso na origem (fls. 17512-17514).

Nesta Corte Superior, proferi decisão conhecendo parcialmente do recurso especial e, nessa extensão, provendo-lhe em parte, a fim de determinar que os honorários sucumbenciais a serem pagos pela ora agravante fossem arbitrados segundo a regra prevista no art. 85, §§ 2º, 3º e 5º do CPC, nos termos da seguinte ementa (fl. 17525):

RECURSO ESPECIAL. APELAÇÃO CÍVEL AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - AIIM - BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO POR UNIDADE DA FEDERAÇÃO SEM APROVAÇÃO DO CONFAZ. CREDITAMENTO INDEVIDO NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS UTILIZADAS PARA USO E CONSUMO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO - PERÍCIA TÉCNICA QUE CONSTATOU QUE AS MERCADORIAS LISTADAS NÃO SÃO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, MAS DE USO E CONSUMO, NÃO GERANDO DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO, NOS TERMOS DA LC N. 87/96 JUROS DE MORA FIXADOS PELA LEI ESTADUAL N. 13.918/09 INADMISSIBILIDADE - DECISÃO DO PLENO DO TJSP PELA INCONSTITUCIONALIDADE DA REFERIDA TAXA - CONFISCATORIEDADE DA MULTA NÃO DEMONSTRADA - PERCENTUAL QUE NÃO SUPERA O VALOR DO IMPOSTO DEVIDO - ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA - RECONHECIMENTO DO PEDIDO SUBSIDIÁRIO PARA O FIM DE DIVISÃO PROPORCIONAL ENTRE AS PARTES. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. AFASTAR A INDICAÇÃO DE AFRONTA AO ART. 1.022 DO CPC/2015. SÚMULA N. 284 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. VERBA HONORÁRIA ARBITRADA. SÚMULA N. 7 /STJ. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO PARCIALMENTE E NESSA EXTENSÃO LHE DANDO PARCIAL PROVIMENTO.

Na presente insurgência interna, a parte agravante reitera as alegações trazidas no recurso especial. Sustenta, em síntese, que o apelo nobre não incidiria no óbice das Súmula n. 7 e 211 do STJ, e da Súmula n. 284 do Supremo Tribunal Federal, pois houve a demonstração da violação à lei federal (arts. 20 e 32 da Lei Complementar n. 87/1996), a matéria estaria prequestionada e não seria necessário o reexame de provas. Aduz, ainda, não ter havido o exame da alegação de divergência jurisprudencial. Pede o provimento do agravo interno (fl. 17568):

[...] para fins de reformar a r. decisão agravada, admitindo-se integralmente o recurso especial interposto na origem e provendo-o, de modo a: (i) anular o acórdão recorrido por vícios de fundamentação; sucessivamente, (ii) reformar o acórdão do E. TJSP por ofensa direta aos dispositivos da Lei Kandir e dissídio de jurisprudência em relação a paradigma deste E. STJ; ou, ainda, (iii) reformar o acórdão do E. TJSP por ofensa ao disposto no art. 86, parágrafo único, do CPC, determinando-se que a verificação acerca da existência de sucumbência mínima por parte da Agravante se dê com base no valor dos pedidos, e não no número de pedidos.

Impugnação às fls. 17576-17586.

É o relatório.

VOTO

De início, ressalto que o acórdão recorrido não possui as omissões suscitadas pela parte recorrente. Ao revés, **o Tribunal a quo se manifestou sobre todos os aspectos importantes ao deslinde do feito**, adotando argumentação concreta e que satisfaz o dever de fundamentação das decisões judiciais.

Aliás, consoante pacífica jurisprudência das Cortes de Vértice, **o Julgador não está obrigado a rebater, individualmente, todos os argumentos suscitados pelas partes**, sendo suficiente que demonstre, fundamentadamente, as razões do seu convencimento.

Como se sabe, "[a] omissão somente será considerada quando a questão seja de tal forma relevante que deva o julgador se pronunciar" (AgInt nos EDcl no REsp n. 2.124.369/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 7/10/2024, DJe de 9/10/2024).

Com efeito, "[n]ão configura ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015 o fato de o Tribunal de origem, embora sem examinar individualmente cada um dos argumentos suscitados pelo recorrente, adotar fundamentação contrária à pretensão da parte, suficiente para decidir integralmente a controvérsia" (AgInt no AREsp n. 2.448.701/SP, relator Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, julgado em 19/8/2024, DJe de 2/9/2024; sem grifos no original).

Vale dizer: "o órgão julgador não fica obrigado a responder um a um os questionamentos da parte se já encontrou motivação suficiente para fundamentar a decisão" (AgInt no REsp n. 2.018.125/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 10/9/2024, DJe de 12/9/2024).

No caso, a Corte de origem apreciou expressamente os temas indicados como omitidos, ou implicitamente os afastou, ao adotar fundamentação diretamente a eles contrária. Portanto, não houve violação dos arts. 489, § 1º, inciso VI e 1.022, incisos I e II, do CPC.

No entanto, ao efetivar uma nova e atenta leitura dos autos, constato que tem razão a parte agravante quando sustenta que a análise do recurso especial não incide nos óbices indicados na decisão agravada (Súmula n. 284 do STF e Súmulas n. 7 e 211 do STJ). Com efeito, o recurso especial desenvolveu argumentação hábil para possibilitar a análise da alegada ofensa e divergência jurisprudencial, a matéria trazida no recurso especial foi tratada pelo acórdão recorrido e a sua apreciação não demanda reexame de fatos e provas, mas apenas a qualificação jurídica dos fatos tidos como incontroversos no acórdão recorrido.

Disse o Tribunal estadual, ao manter a higidez do auto de infração, em seus itens III e IV, referente à utilização de créditos do ICMS advindos da aquisição de material de uso e consumo e, em consequência, a multa moratória aplicada (fls. 17397-17408; grifos diversos do original):

Já no tocante às infrações decorrentes do creditamento indevido de ICMS relativo à compra de materiais de uso e consumo do estabelecimento, descritas nos Itens III e IV do AIIM, melhor sorte não assiste à autora.

Com efeito, cinge-se a controvérsia em saber se as mercadorias objeto das notas fiscais que originaram o suposto creditamento indevido, são, de fato, de uso e consumo da empresa autuada, como sustenta o fisco, ou, de outra forma, insumos utilizados no processo de produção, integrando-se ao produto final, hipótese que legitimaria o aproveitamento dos créditos.

Enquanto vigorou o Convênio ICMS nº 66/88, a jurisprudência dos nossos tribunais entendia que o crédito do ICMS decorrente da entrada de produtos intermediários no estabelecimento comercial somente era possível quando o produto fosse consumido imediata e integralmente no processo de produção ou integrado ao produto final.

Após o advento da Lei Complementar nº. 87/96 ampliaram-se as situações de aproveitamento de crédito decorrente da entrada de material intermediário, permitindo-se que aquele material que fosse adquirido e empregado na atividade fim do estabelecimento ficasse sujeito a crédito.

Em razão disso, a jurisprudência do Col. STJ firmou-se no sentido de que se o produto foi adquirido após a vigência da Lei Complementar nº. 87/96 seria autorizado o aproveitamento do crédito de produtos intermediários, ainda que estes fossem consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial (Agravo Interno no Resp n. 1486991/MT, Relator Ministro Gurgel de Faria, j. 27/04/2017, DJU de 21/06/2017).

Desse modo, o artigo 66, inciso V, do RICMS/00 assim dispôs:

“Salvo disposição em contrário, é vedado o crédito relativo à mercadoria entrada ou adquirida, bem como ao serviço tomado (Lei 6.374/89, arts. 40 e 42, o primeiro na redação da Lei 10.619/00, art. 1.º, XX):

(...)

V - para uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendida a mercadoria que não for utilizada na comercialização ou a que não for empregada para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização ou produção rural, ou, ainda, na prestação de serviço sujeita ao imposto.”

Analisando-se o artigo supracitado, tem-se que os bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento não se confundem com matérias primas e demais que se consomem no processo de industrialização, pois estes, por integrar o produto final, participam da composição do custo das mercadorias comercializadas, ao passo que os primeiros, não são consumidos durante o processo de industrialização e tampouco integram o produto final.

À época da edição do RICMS/00, encontrava-se em regência a Decisão Normativa CAT n. 02/82, a qual foi baixada com o fim de interpretar a então

regente regra do art. 30, do RIPI (Decreto n. 61.514/67), estabelecendo o que se entendia por matéria prima, produto intermediário e produtos secundários, conforme se verifica:

“improcede a ação não só pela ausência analógica das espécies confrontadas. Sobretudo, porque "tela" e "feltro" na indústria do papel (e "corpos moedores" na de cimento) são equipamentos industriais e não matérias-primas ou produtos intermediários. Nem mesmo se integram na classe dos produtos secundários, estes, compreendidos na parte final do inciso I do artigo 30 do RIPI (Decreto nº 61.514/67), e que, "data venia", assim deve ser entendida:

'... compreendidos entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles (produtos secundários) que, embora não se integrando no novo produto, são consumidos no processo de industrialização'.

É que o legislador, verificando que a Lei do Imposto de Consumo (Lei nº 4.502, de 30.11.64), sem razão alguma, excluía do favor legal os "produtos secundários" contemplados na legislação anterior (Lei nº 4.153, de 28.08.62, art. 34, letra "h"), fez retorná-los ao atual RIPI (Decreto nº 61.514/67, art. 30, I, "in fine"), muito embora usando redação passível de semelhantes divergências interpretativas, se tomado o inciso legal isoladamente, sem indagação de sua origem e, em especial, sem perquerir-se o significado técnico daqueles bens de produção.

Todavia, a dúvida se desfaz com a definição técnica de "produto secundário", posta em confronto com as de "matéria prima" e "produto intermediário", a fim de que sejam bem fixados quais os bens de produção, entre os arrolados no artigo 5º do RIPI, que autorizam o crédito do tributo pelos estabelecimentos industriais.

(...)

1) Matéria-prima é, em geral, toda a substância com que se fabrica alguma coisa e da qual é obrigatoriamente parte integrante. Exemplos: o minério de ferro, na siderurgia, integrante do ferro-gusa; o calcário, na industrialização do cimento, parte integrante do novo produto cimento; o bambu ou o eucalipto, na indústria da autora, integrantes do novo produto - papel etc.

2) Produto Intermediário (assim denominado porque proveniente de indústria intermediária própria ou não) é aquele que compõe ou integra a estrutura físico-química do novo produto, via de regra sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura intrínseca. Exemplos: pneumáticos, na indústria automobilística e dobradiças, na marcenaria, compondo ambos os respectivos produtos novos (sem que sofram qualquer alteração em suas estruturas intrínsecas) - o automóvel e o mobiliário; a cola, ainda na marcenaria, que, muito embora alterada em sua estrutura intrínseca, vai integrar o novo produto - mobiliário.

3) Produto Secundário - é aquele que, consumido no processo de industrialização, não se integra no novo produto. Exemplos: calcário - CaCO_3 (que na indústria do cimento é matéria-prima), na siderurgia é "produto secundário", porquanto somente usado para extração das impurezas do minério de ferro, com as quais se transforma em escória e

consome-se no processo industrial sem integrar o novo produto: o ferro-gusa; o óleo de linhaça, usado na cerâmica

(para o melhor desprendimento da argila na prensa), depois de consumido na queima, não vai integrar o novo produto- telha; qualquer material líquido, usado na indústria da autora, que consumido na operação de secagem, deixa de integrar o novo produto - papel.(...)”

Embora de importância histórica, essa Decisão Normativa ficou obsoleta após a revogação do Decreto n. 61.517/67, pelo Decreto n. 7.212/10, o qual em seu artigo 226, inciso I, repetiu a regra para creditamento, com nova redação, derogando a antiga regra do artigo 30, inciso I, do RIPI/67, assim estabelecendo *in verbis*:

“Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;” (g.m.).

Assim, adveio a nova Decisão Normativa n. 01/2001, a qual ratificou em parte a Decisão Normativa n. CAT 02/82, passando a considerar que os insumos dão direito ao crédito do imposto.

Os insumos são os ingredientes de produção, os quais, no conceito de Aliomar Baleeiro “*não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção*”. (in “Direito Tributário Brasileiro”, Ed. Forense, RJ, 1980, 9 edição, pg. 214).

Nesse modo, tanto os materiais intermediários, como os secundários, além da própria matéria-prima, passaram a gerar direito ao crédito de ICMS, já que, pela Decisão Normativa CAT n. 01/2001 inovaram-se os conceitos anteriormente definidos na Decisão CAT n. 02/82.

Diante desta controvérsia, fazia-se necessária a análise das mercadorias adquiridas pela embargante, objeto do creditamento, para resolver a vexata quaestio, motivo pelo qual, acertadamente, o MM. Juiz sentenciante determinou a produção de prova pericial.

Com efeito, a autora é empresa que atua no ramo da produção, acondicionamento, comercialização, importação e exportação de bebidas, através de diversos estabelecimentos localizados no país.

Para tanto, adquire diversos materiais, os quais entende serem produtos intermediários utilizados no seu processo produtivo, gerando-lhe a tomada de crédito.

O cerne da questão está em definir se a dicção legal, ao referir-se à “mercadoria que se consome no processo de produção” equivaleria àquelas que se desgastam ou se deterioram no processo de fabricação (como componentes de máquinas, equipamentos, tubulações e instalações de indústria), sem que isso implique em seu desaparecimento físico total, mas paulatino, à medida em que se processa a produção, ou, ao revés, se este seria material que se consome integralmente, de forma instantânea, transformando-se em outro material integrado ao produto final quando passe pelo processo produtivo.

Pela dicção do art. 66, inciso V, do RICMS, fica claro que o material a ser considerado para fins de creditamento somente pode ser aquele que se desmaterializar durante o processo de produção, ou que integrar o produto final, posto que este veda o crédito do imposto sobre materiais utilizados “para uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendida a mercadoria que não for utilizada na comercialização ou a que não for empregada para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização”.

In casu, ao que se apura do laudo pericial (fls. 14.942/15.010 e esclarecimentos a fls. 15.117/15.136), os produtos adquiridos pela autuada e dos quais ela se creditou, não se classificam como produtos intermediários (conforme resposta ao quesito 5.2.5 - fls. 15.009).

Como consignado pelo *expert* do Juízo, a partir de fls. 14.995, verifica-se que:

- os materiais indicados nos autos perfazem 1510 descrições distintas, referindo-se 287 a rolamentos, 157 a anéis, 60 a buchas, 52 a correias, 47 a retentores, 41 a arruelas e assim sucessivamente, conforme disponibilizado no corpo do Laudo;

- os materiais referem-se substancialmente a peças de uso no processo fabril, notadamente em packaging (envasamento /acondicionamento) e em atividades denominadas diversificadas do processo de industrialização (como componentes de vedação e estanqueidade das linhas de produção, por exemplo);

as linhas de produção, em especial as observadas para a fabricação de cerveja, são justamente compartilhadas pelas diversas marcas que se fabrica na localidade;

- os materiais são maciçamente componentes de equipamentos /máquina e instalações fabris (inclusive conexões e tubulações) e se sujeitam, substancialmente, a deterioração por desgaste devido ao uso contínuo bem como também se sujeitam a deteriorações pontuais em função de manutenções e higienizações periódicas que ao sistema são impostas face à natureza e à variedade dos produtos fabricados;

- o artigo 66 do RICMS do Estado de São Paulo trata uso e consumo da seguinte forma: a mercadoria que não for utilizada na comercialização ou que não for empregada para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização ou produção rural, ou ainda na prestação de serviço sujeito ao imposto;

- nos casos concretos, os materiais 'sub judice' não são utilizados na comercialização;

- nos casos concretos, os materiais não são empregados para integração nos produtos;

- nos casos concretos, os materiais são empregados no processo de industrialização, como notadamente peças de reposição para funcionamento de mecanismos, máquinas, equipamentos da linha de produção, bem como peças de vedação e estanqueidade de tubulações e conexões de toda espécie;

- nestes termos desgastam-se e deterioram-se tanto por repetitividade de desconexões e reconexões quanto por abrasão, cisalhamento, deformação plástica, fadiga, conforme o caso.

Ou seja, os materiais que se debatem nos autos são produtos industrializados, são peças de substituição de equipamentos/máquinas e peças de vedação de grande variedade para garantir estanqueidade do processo fabril, desgastando-se e deteriorando-se no transcurso de tempo de uso, e sujeitando-se à reposição/substituição por manutenção preventiva/programada ou corretiva, inclusive.”

E conclui a fls. 15.134/135:

E em que pese a compreensão de Direito a ser emanada, do ponto de vista exclusivamente técnico, as observações de campo em confronto com as listagens e demais peças de caracterização técnica dos elementos listados/glosados quanto à possibilidade de recuperação do ICMS, sinalizam que os materiais/mercadorias não se consomem integral e imediatamente no processo produtivo, tampouco integram o produto final.

São materiais, notadamente vinculados às máquinas /equipamentos/tubulações, que se desgastam e deterioram no transcurso de diversos ciclos de produção, o que impõe substituição/reposição por perda de propriedades/funcionalidade/eficiência, de modo a concluir que são materiais de uso e consumo não passíveis de recuperação tributária, situação oposta à desejada na inicial pela AMBEV, uma vez que a prova pericial requerida teria por escopo 'comprovar que os referidos bens são utilizados, se desgastam ou desaparecem no processo de produção das bebidas', de tal modo que as mercadorias apontadas como de uso e consumo no AIIM tratar-se-iam de bens intermediários que autorizariam o creditamento do ICMS e que tal compreensão estaria retratada por laudo técnico independente, administrativo, elaborado pela AFAG Engenharia para detalhar os materiais em tela.”

Assim, muito embora a empresa autuada pretenda creditar-se de materiais que se consomem no processo de produção, são eles materiais que, na verdade, necessários e que integram o seu ativo fixo (máquinas e equipamentos industriais), eis que, como apurado pela perícia, os materiais por ela adquiridos são materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento comercial.

Os materiais de uso e consumo caracterizam-se por não se agregarem, fisicamente, ao produto final, sendo meramente utilizados nas atividades de apoio administrativo, comercial e operacional, não gerando, assim, por tudo que foi exposto, direito ao crédito do imposto.

E assim sendo, os Itens III e IV do AIIM nº 3.155.749, permanecem hígidos, validando a autuação.

Como se verifica, a Corte estadual, embora reconhecendo que os bens de uso e consumo adquiridos pela agravante eram utilizados no processo de fabricação, constituindo em peças de reposição e manutenção de mecanismos, máquinas, equipamentos da linha de produção, os quais se desgastam e deterioram no transcurso do ciclo de produção, entendeu não ser possível o creditamento do ICMS deles advindo, porque não integravam eles o produto final.

Tal compreensão dissente do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, firmado no julgamento do EAREsp n. 1.775.781/SP, relatora Ministra Regina

Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 11/10/2023, DJe de 1/12/2023, segundo o qual, em razão do disposto nos arts. 20 e 32 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."

Na mesma direção:

TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CREDITAMENTO DE ICMS INCIDENTE SOBRE INSUMOS VINCULADOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. POSSIBILIDADE. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

I - O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento consolidado no sentido de que é possível o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.891.332/MG, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 28/11/2022, DJe de 30/11/2022 e REsp n. 1.175.166/MG, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16/3/2010, DJe de 26/3/2010.

II - O Tribunal a quo bem examinou a controvérsia dos autos, justificando de forma suficiente e adequada o direito ao creditamento do imposto.

III - Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial. (AREsp n. 2.330.503/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 19/3/2024, DJe de 21/3/2024.)

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 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. (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.)

Portanto, deve ser provido o recurso especial, para anular, também, os itens III e IV do auto de infração. E, tendo em vista que as instâncias ordinárias haviam anulado os itens I e II, constata-se que fica integralmente anulado o auto de infração, motivo pelo qual também não mais subsiste a multa moratória nele aplicada.

Fica prejudicada a análise do recurso especial, no tocante à alegação de violação ao art. 86, parágrafo único, do CPC, trazida sob a tese de que a divisão proporcional dos honorários advocatícios deveria observar o valor e não a quantidade de pedidos. A anulação integral do auto de infração importa na procedência total da ação anulatória. Assim, os ônus sucumbenciais serão integralmente suportados pela FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, a qual pagará honorários advocatícios fixados no percentual mínimo do art. 85, § 3º, do CPC, conforme determinado no acórdão recorrido, calculados sobre o proveito econômico da ação, consistente no valor integral do auto de infração objeto da presente ação anulatória.

Por fim, afastada a sucumbência da agravante, fica também sem efeito a determinação da decisão agravada, no sentido de que os honorários advocatícios a serem por ela pagos deveriam ser calculados na forma do art. 85, § 3º, do CPC.

Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao agravo interno a fim de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso especial, para anular os itens III e IV do auto de infração e a multa, julgando totalmente procedente a ação anulatória e determinando que as verbas sucumbenciais serão integralmente suportadas pela agravada, na forma do voto.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TERMO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

**AgInt no REsp 2.051.129 / SP
PROCESSO ELETRÔNICO**

Número Registro: 2023/0036174-3

Número de Origem:

10129146620138260053 1012914662013826005350000 1012914662013826005350001
20140000539110 20180000828401 20220000628953 20220000736845 20688343620148260000

Sessão Virtual de 08/05/2025 a 14/05/2025

Relator do AgInt

Exmo. Sr. Ministro TEODORO SILVA SANTOS

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro AFRÂNIO VILELA

Secretário

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : AMBEV S.A INCORPORADOR DO
— : COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV
ADVOGADOS : CLAUDIO LEITE PIMENTEL - RS019507
MARCELO SALDANHA ROHENKOHL - RS048824
DANIEL CUNHA CANTO MARQUES - SP332150
LUIS CARLOS FAY MANFRA - RS103342
RECORRIDO : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORES : MAÍRA GABRIELA AVELAR VIEIRA - SP301798
AUGUSTO RODRIGUES PORCIUNCULA - SP328673
JOSÉ FRANCISCO ROSSETTO - SP299040

ASSUNTO : DIREITO ADMINISTRATIVO E OUTRAS MATÉRIAS DE DIREITO PÚBLICO
- ATOS ADMINISTRATIVOS - INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA - MULTAS E
DEMAIS SANÇÕES

AGRAVO INTERNO

AGRAVANTE : AMBEV S.A INCORPORADOR DO
— : COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV

ADVOGADOS : CLAUDIO LEITE PIMENTEL - RS019507
MARCELO SALDANHA ROHENKOHL - RS048824
DANIEL CUNHA CANTO MARQUES - SP332150
LUIS CARLOS FAY MANFRA - RS103342
AGRAVADO : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORES : MAÍRA GABRIELA AVELAR VIEIRA - SP301798
AUGUSTO RODRIGUES PORCIUNCULA - SP328673
JOSÉ FRANCISCO ROSSETTO - SP299040

TERMO

A SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em Sessão Virtual de 08/05/2025 a 14/05/2025, por unanimidade, decidiu dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Maria Thereza de Assis Moura, Marco Aurélio Bellizze e Afrânio Vilela votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Afrânio Vilela.

Brasília, 14 de maio de 2025