



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

APELAÇÃO CÍVEL/REMESSA NECESSÁRIA Nº: 0305073-71.2020.8.19.0001
JUÍZO DE ORIGEM: 11ª VARA DE FAZENDA PÚBLICA DA COMARCA DA CAPITAL
APELANTE 1: PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
APELANTE 2: ESTADO DO RIO DE JANEIRO
APELADOS: OS MESMOS
RELATOR: DES. LUIZ ALBERTO CARVALHO ALVES

Ementa. DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO DE AMBAS AS PARTES. REMESSA NECESSÁRIA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DE ICMS, RECOLHIDO DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. NEGATIVA DO ESTADO EM PROCESSO ADMINISTRATIVO. PERÍCIA ESPECIALIZADA QUE ATESTOU A ESSENCIALIDADE DOS PRODUTOS PARA O DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE ECONÔMICA DA PETROBRAS. INAFSTABILIDADE DA INCIDÊNCIA DO CRITÉRIO DO CRÉDITO FÍSICO, PREVISTO NO TEMA 633 STF. SENTENÇA REFORMADA. PROVIMENTO AO RECURSO DO RÉU. PREJUDICADO O RECURSO DA AUTORA E O REEXAME NECESSÁRIO.

I. CASO EM EXAME

1. Apelação da Petrobras para aplicação da taxa SELIC sobre o crédito devido.
2. Apelação interposta pela Fazenda para reformar sentença que reconheceu direito ao creditamento extemporâneo de ICMS pela compra de insumos.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

3. A questão em discussão consiste em aferir a possibilidade de desconstituir decisão administrativa e reconhecer direito ao creditamento extemporâneo de ICMS, pela compra de insumos, bem como o índice de correção monetária a ser utilizado.

III. RAZÕES DE DECIDIR

4. Perícia judicial atestando que os materiais examinados não se incorporam fisicamente ao produto final.
5. Descabida a pretensão da PETROBRAS de credenciamento do ICMS, correspondente às mercadorias destinadas ao uso e consumo, sem direito a crédito, nos termos do art. 33, I, da Lei Complementar nº 87/96.
6. Incidência do Tema 633 do STF. Hierarquia dos precedentes.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

7. Critério do crédito físico para o ICMS, segundo o qual somente os bens que se integram fisicamente ao produto final ensejam creditamento.
8. Prejudicado o reexame oficioso, havendo interposição de recurso pelo ente público, que alcança toda a sucumbência.
9. Prejudicado o recurso da autora em razão da reforma da sentença. Improcedência do pedido.

IV. DISPOSITIVO E TESE

9. Recursos conhecidos e provido o apelo do réu. Prejudicados o apelo da autora e a remessa necessária.

Dispositivos relevantes citados: CF/1988, art. 155; CPC, art. 496; LC nº 87/1996.

Jurisprudência relevante citada: STF, Tema 633; TJRJ, 0503707-86.2015.8.19.0001 - Apelação. Des. Marco Antonio Ibrahim - Julgamento: 27/05/2025 - Sétima Câmara de Direito Público, 0092168-13.2023.8.19.0001 - Apelação. Des. Maria Cristina de Brito Lima - Julgamento: 18/06/2025 - Nona Câmara de Direito Público, 0240716-87.2017.8.19.0001 - Apelação - Des. Fernando Cesar Ferreira Viana - Julgamento: 16/09/2025 - Sétima Câmara de Direito Público.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos das Apelações Cíveis e Remessa Necessária nº 0305073-71.2020.8.19.0001 em que PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS e ESTADO DO RIO DE JANEIRO, figuram como apelantes e apelados,

ACORDAM os Desembargadores da Sétima Câmara de Direito Público do Egrégio Tribunal de Justiça, em **CONHECER DOS RECURSOS, DAR PROVIMENTO AO APELO DO RÉU E JULGAR PREJUDICADOS O APELO DA AUTORA E A REMESSA NECESSÁRIA**, nos termos do voto do Desembargador Relator.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

RELATÓRIO

Trata-se de Remessa Necessária e Apelações interpostas contra sentença proferida na Ação Anulatória, de decisão administrativa, que denegou crédito extemporâneo de ICMS, proposta por PETROLEO BRASILEIRO S.A. em face do ESTADO DO RIO DE JANEIRO, cujo pedido foi julgado procedente, nos seguintes termos:

PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS, qualificada na inicial, propôs a presente ação anulatória em face do ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Alega a empresa que ingressou, junto à SEFAZ, com pedido de autorização para aproveitamento de créditos extemporâneos de ICMS no valor de R\$ 106.343,07 não apropriados no momento da escrituração das respectivas notas fiscal, no mês de maio de 2015; que isto gerou o processo administrativo nº E04/079/000746/2016; que o pleito administrativo foi parcialmente deferido, tendo sido autorizado pelo ERJ apenas o crédito no valor de R\$ 3.251,6 relativo à entrada do produto "GAS NATURAL SECO"; que o indeferimento da maior parte dos créditos postulados é um equívoco; que não houve pela filial 0088-62, destinatária dos bens, a apropriação do ICMS destacado nas notas fiscais objeto da presente demanda, em razão de terem sido escrituradas na competência de maio/2015, quando ocorreu o estorno dos créditos; que, na forma do art. 20, §1º, parte final da LC nº 87/96, quando a mercadoria se mostrar ligada à atividade fim do contribuinte este possuirá o direito de se creditar do ICMS anteriormente recolhido, independentemente do insumo adquirido se agregar fisicamente à mercadoria produzida ou o ativo ser intimamente ligado à atividade empresarial; que os insumos são de produção, sem os quais restaria inviabilizada a atividade dos catalizadores; que, do mesmo modo, conforme atesta laudo técnico, o nitrogênio, o oxigênio e o antioxidante AO-32 são produtos indispensáveis aos processos de refinaria; que a indústria do petróleo, portanto, é composta por diversas fases para consecução dos seus fins, sendo todas interligadas e indispensáveis à exploração e produção do petróleo; que o aproveitamento dos créditos de ICMS relativos à aquisição de produtos intermediários ou insumos está apenas condicionado à comprovação de que tais bens são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial; que os arts. 19 e 20 da LC nº 87/96 não vedam o direito ao crédito do ICMS anteriormente recolhido; que, segundo o §1º do art. 20, os insumos essenciais e os serviços de transporte interestadual e intermunicipal ligados à



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

atividade fim da empresa podem ter o ICMS compensando sem qualquer restrição legal; que o insumo essencial estará ligado à atividade empresarial apenas quando aquele for a energia elétrica; negar o direito aos créditos de ICMS no caso vertente viola não apenas a LC nº 87/96 mas a regra da não cumulatividade do ICMS. Inicial instruída com documentos às fls. 52/471.

Despacho à fl. 482.

Contestação às fls. 487/499, alegando que as atividades realizadas em laboratórios, onde os elementos são utilizados para pesquisa, testes de verificação, entre outros, não podem ser consideradas industrialização; que não há produção industrial nestes setores e, portanto, não há permissivo para creditamento incidente sobre produtos consumidos neste processo; que as referidas atividades são consideradas marginais e os elementos químicos utilizados não integram ao produto final; que a LC nº 87/96 não autoriza os contribuintes a se creditar do tributo cobrado na aquisição de bens de uso e consumo, uma vez que o aproveitamento de tais créditos não é plenamente reconhecido pela CF/88, que adota o critério físico; que o STF também mantém o critério quanto à integração física do produto final; que o grande desafio sobre o tema consiste em distinguir matérias-primas e produtos intermediários, que geram créditos de ICMS, dos bens de consumo, que, embora sejam indispensáveis a produção ou à execução da atividade-fim, não integram o produto fabricado, nem são consumidos no curso da produção; que a autora não comprova que tais substâncias efetivamente integram o produto final por ela elaborado, ou que são consumidas diretamente no processo industrial. Requer a improcedência dos pedidos. Requer a improcedência dos pedidos.

Réplica às fls. 506/521. Inexistência de atuação ministerial à fl. 596.

Decisão saneadora à fl. 599. Decisão às fls. 642/643, homologando honorários periciais. Laudo pericial às fls. 681/700. Despacho à fl. 702.

Manifestação do ERJ, às fls. 708/718. Manifestação da empresa autora às fls. 725/737. Despacho à fl. 844. Esclarecimento do perito às fls. 846/847. Despacho à fl. 849.

O BREVE RELATÓRIO.

Trata-se de ação anulatória de decisão administrativa que denegou direito de crédito extemporâneo de ICMS no processo administrativo E-04/079/000746/2016. Sabe-se, o ICMS incide sobre "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior", nos termos do art. 155, II, da CF/88.

O fato gerador do ICMS é a saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, conforme prevê o art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/1996 (a chamada Lei Kandir), que dispôs sobre a instituição do ICMS nos Estados e no Distrito Federal, independente da natureza da operação



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

que o constitua, como dispõe o § 2º do art. 2º do mesmo Diploma Legal.

Refiram-se as normas:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Art. 2º (...) (...)

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Destarte, o fato gerador do ICMS se consubstancia na circulação econômica da mercadoria, independentemente da transferência de domínio.

A Lei Complementar nº 87/1996, em atenção ao princípio constitucional da não-cumulatividade (art. 155 § 2º, I, CF/881), assegura ao sujeito passivo, para fins de compensação, o direito de creditar-se do ICMS anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a aquisição de mercadoria, inclusive a destinada a seu uso ou consumo ou ao ativo permanente e nos casos de recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, conforme se infere de seus artigos 19 e 20, observada a limitação temporal prevista em seu art. 33. In verbis:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

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



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

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 (atual redação, dada pela LC 171/2019);"

Na presente hipótese, o Estado assevera que os produtos em questão seriam alheios à atividade fim da empresa autora, caracterizando-se os mesmos como bens de uso e consumo no estabelecimento, de forma que o pretendido creditamento do ICMS estaria em desacordo com o art. 33 da Lei Complementar nº 87/1996, acima referido. Todavia, a limitação temporal estabelecida pelo art. 33 da LC 87/96 se refere exclusivamente aos bens de uso e consumo, e desse modo, os insumos poderiam ser utilizados para fins de aproveitamento extemporâneo do ICMS, antes de janeiro de 2033.

Cinge-se a controvérsia acerca da natureza dos produtos adquiridos pela empresa autora - AO-32 GRANEL, CATALISADOR DE UFCC, NITROGÊNIO LÍQUIDO A GRANEL e OXIGÊNIO 99 99 A GRANEL - se são de insumo essencial à atividade-fim, como alega a empresa autora, ou materiais de consumo, como alega a Fazenda Pública.

O conceito de insumo há que ser admitido da forma mais ampla possível, a fim de se dar maior efetividade ao princípio da não cumulatividade do tributo, e nesses termos, considerando que a Lei Kandir não delimita o conceito de insumo, cabe se socorrer da jurisprudência e da prova técnica, a fim de definir a possibilidade ou não de creditamento do ICMS.

O STJ, no julgamento do REsp nº 1221170/PR, submetido aos recursos repetitivos, ao apreciar os Temas 779 e 780, fixou entendimento no sentido que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, conforme ementa que segue: "TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 30., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo. 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a





PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI. 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; 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 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

E mesmo que os tributos referidos no Acórdão supracitado sejam diferentes do ICMS impossível ultrapassar a referida jurisprudência consolidada do STJ quanto à definição de insumo, prevalecendo a mesma ideia central da não cumulatividade, devendo tal entendimento ser aplicado à presente hipótese, pois se refere ao mesmo instituto do "creditamento", em nome da unidade do sistema normativo tributário.

Ressalta-se ademais que, especificamente em relação ao direito ao crédito de ICMS, a Corte Especial já se manifestou que "os insumos que geram direito ao crédito 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." (AgInt no REsp 1802032/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 20/08/2019, DJe 27/08/2019).

Insumo é, portanto, o bem imprescindível ao desempenho da atividade empresarial final do contribuinte e que integra, essencialmente, a sua cadeia produtiva.

Dessa forma, a prova pericial se enquadra como indispensável para definir com segurança se os materiais fiscalizados e indicados no procedimento administrativo se caracterizam de fato como insumos que integram o processo produtivo da atividade fim, conforme entendimento pacificado do STJ.

Nesse sentido: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. UTILIZAÇÃO DE MATERIAL NO PROCESSO PRODUTIVO (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS).



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

PROVA PERICIAL. NECESSIDADE. RETORNO DOS AUTOS PARA REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. 1. A jurisprudência do STJ é no sentido de que identificar os produtos ou insumos que integram o processo produtivo e se agregam à mercadoria para posterior circulação demanda conhecimento técnico e especializado, porquanto a prova do fato é complexa diante da diversificação da atividade empresarial. 2 Não há falar em incidência da Súmula 7/STJ no caso dos autos, porquanto não foi efetuada análise das provas constantes no processo, mas apenas determinação para realização de perícia ante a complexidade técnica da causa. 3. Agravo Regimental não provido. (AgRg no REsp 1396201/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDATURMA, julgado em 22/04/2014, DJe 18/06/2014)

No que concerne à essencialidade dos produtos, a perícia é mesmo conclusiva (fls. 698): "Considero que os produtos autuados fazem parte do processo produtivo da REDUC. Considero que os materiais em exame sejam essenciais ao processo produtivo da empresa autora, mesmo não fazendo parte do produto final, conforme amplamente respondido nos quesitos da empresa autora. As mercadorias em questão podem ser imediatamente utilizadas no processo produtivo da Autora, ou podem ser utilizadas como estoque de reposição no processo produtivo da Autora. Considero também que os bens em questão sejam integralmente consumidos no processo produtivo da empresa autora"

Destarte, diante da conclusão pericial, dúvida não há quanto à essencialidade dos produtos adquiridos para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa autora, vez que imprescindíveis para execução da atividade que integra seu objeto social.

Nesse sentido: APELAÇÃO. ANULATÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS. PETROBRAS. PETRÓLEO. REFINO. CATALISADORES. CREDITAMENTO. VIABILIDADE. AUTUAÇÃO: CREDITAMENTO INDEVIDO POR NÃO CONSTITUIR INSUMO. IMPROCEDÊNCIA. REAL NATUREZA: INSUMO ESSENCIAL, INERENTE À ATIVIDADE. NÃO CONSUNÇÃO IMEDIATA NO PROCESSO PRODUTIVO NEM INCORPORAÇÃO AO PRODUTO FINAL. IRRELEVÂNCIA. LC N.º 87/96, ART. 20. LEI 2.657/96, ART. 33, § 2º. REGIME PRÓXIMO AO DO CRÉDITO FINANCEIRO. JURISPRUDÊNCIA CONTEMPORÂNEA. DOUTRINA. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA. MANUTENÇÃO. 1. ESPÉCIE EM QUE PETROLÍFERA BUSCA O RECONHECIMENTO DO DIREITO AO CREDITAMENTO DO ICMS INCIDENTE SOBRE CATALISADORES UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO, PERICIALMENTE CONSIDERADOS "INSUMOS INDISPENSÁVEIS E/OU EXTREMAMENTE RELEVANTES", COM "RELAÇÃO INTRÍNSECA A OPERAÇÃO/PROCESSO DE FABRICAÇÃO DOS PRODUTOS DO REFINO DE PETRÓLEO", MESMO "NÃO SENDO [IMEDIATAMENTE] CONSUMIDOS OU COMENDO O PRODUTO AO FINAL DOS REFERIDOS PROCESSOS". A RIGOR, "A DESATIVAÇÃO DOS CATALISADORES É UM PROCESSO



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

INEVITÁVEL E INERENTE A QUALQUER SISTEMA CATALÍTICO, PODENDO OCORRER COM INTENSIDADES E GRAUS DE IRREVERSIBILIDADE DIFERENTES DEPENDENDO DA REAÇÃO CATALÍTICA EM QUESTÃO". 2. CONQUANTO SEJA TRADICIONAL A DIVERGÊNCIA A RESPEITO DA ADOÇÃO DO REGIME DO CRÉDITO FÍSICO OU DO REGIME DO CRÉDITO FINANCEIRO ACERCA DO DIREITO AO CREDITAMENTO DE ICMS, O LEGISLADOR COMPLEMENTAR CONCEBEU INEQUÍVOCAS CONCESSÕES AO REGIME DO CRÉDITO FINANCEIRO E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL JÁ ASSINALOU QUE, EMBORA A PREVISÃO CONSTITUCIONAL DE NÃO CUMULATIVIDADE RESTRINJASE AO ÂMBITO DO CRÉDITO FÍSICO, O LEGISLADOR INFRACONSTITUCIONAL PODE ADOTAR O SISTEMA DO CRÉDITO FINANCEIRO, QUAL SE DEU COM A LC N.º 87/96 EM DIVERSOS ASPECTOS. 3. PORQUE HISTORICAMENTE AVULTAVA NO CENÁRIO LEGISLATIVO O RESTRITIVO CRITÉRIO DO CRÉDITO FÍSICO (CF. CONVÊNIO ICM N.º 66/88), NO SEIO DO QUAL SURGIA RELEVANTE A ANÁLISE DA INCORPORAÇÃO DOS PRODUTOS OU MERCADORIAS NO PRODUTO FINAL OU A SUA CONSUNÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO, REMANESCE, HOJE, ACESA CONTROVÉRSIA A RESPEITO DA IMPRESCINDIBILIDADE DESSES FENÔMENOS PARA ANÁLISE DO DIREITO AO CREDITAMENTO. 4. REDAÇÃO DO ART. 20, CAPUT E § 1º DA LC N.º 87/96 QUE, CONTUDO, NÃO CONDICIONA, DE FORMA ABSOLUTA, O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO À NECESSIDADE DE QUE OS INSUMOS OU PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS INTEGREM FISICAMENTE AQUELES COMERCIALIZADOS PELO ESTABELECIMENTO; IMPÕE, APENAS, SEJAM UTILIZADOS DE FORMA EFETIVA NA CONSECUÇÃO DO OBJETO SOCIAL DO ESTABELECIMENTO CONTRIBUINTE. DOUTRINA. PECULIARIDADES DO EXTRATIVISMO MINERAL QUE, ADEMAIS, DEVEM SER CONSIDERADAS NO EXAME DO DIREITO AO CREDITAMENTO. 5. CONSTATAÇÃO DE QUE IMPORTA, ANTES, AFERIR-SE A NATUREZA DE "BENS DE USO E DE CONSUMO" DO QUE A DE "INSUMOS", POIS, AO LADO DA AMPLITUDE DE COMPENSAÇÕES ALMEJADA PELO LEGISLADOR NACIONAL (ART. 20, CAPUT E § 1º, LC N.º 87/96), A RESTRIÇÃO TEMPORAL AO CREDITAMENTO LIMITOU-SE EXPLICITAMENTE ÀQUELES BENS DE USO E CONSUMO (ART. 33, I, LC N.º 87/96). 6. "A LIMITAÇÃO TEMPORAL PREVISTA NO ART. 33 DA LC N.º 87/1996 SOMENTE SE APLICA AOS BENS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, INERENTES AO FUNCIONAMENTO DO LOCAL ONDE SITUADO O COMPLEXO BENS MÓVEIS E IMÓVEIS QUE DÃO SUPORTE À ATIVIDADE-FIM DO EMPRESÁRIO, OS QUAIS NÃO SE CONFUNDEM COM AQUELES QUE SÃO DIRETAMENTE UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO" (IN



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

AGINT NOS EDCL NO ARESP 1.394.400/SP). 7. INDEPENDENTEMENTE DE SUA NÃO CONSUNÇÃO IMEDIATA OU DE SUA NÃO INCORPORAÇÃO AO PRODUTO FINAL, DECERTO NÃO SE PODE ASSENTIR NA CATEGORIZAÇÃO DE PRODUTO ESSENCIAL AO PROCESSO PRODUTIVO COMO MERO BEM DE "USO OU CONSUMO", EM IGUALDADE DE CONDIÇÕES, V.G., COM MATERIAIS DE LIMPEZA E OUTRAS DESPESAS GERAIS DA ATIVIDADE EMPRESARIAL, BENS QUE DÃO MERO SUPORTE À EMPRESA EXERCIDA, DE ÍNDOLE UNICAMENTE ADMINISTRATIVA. 8. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DE DIREITO PÚBLICO, BEM COMO DA PRIMEIRA SEÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. PRECEDENTES DESTE TRIBUNAL. PRECEDENTES DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES FLUMINENSE. AMPLA DOUTRINA. RECURSO DESPROVIDO.

Ressalta-se ainda que a atuação do Poder Judiciário em fazer valer o aproveitamento extemporâneo do ICMS pretendido pela autora está relacionada diretamente ao princípio da legalidade, não se configurando qualquer afronta ao princípio da separação de poderes, vez que o ato administrativo, quando vinculado, não comporta apreciação subjetiva por parte do administrador público, porquanto existe prévia descrição normativa do comportamento exigido visando ao interesse público inculcado, ensejando consequentemente na hipótese a anulação da decisão administrativa que indeferiu a pretensão autoral.

A autora produziu prova suficiente a afastar a presunção juris tantum de legalidade e legitimidade do referido ato, posto que comprovou efetivamente os fatos constitutivos do seu direito, a legitimar o pleito formulado na inicial.

Ante o exposto, JULGO PROCEDENTE O PEDIDO para desconstituir a decisão administrativa proferida nos autos do Processo nº E-04/079/000746/2016 _ que indeferiu o creditamento extemporâneo do ICMS das mercadorias relacionadas nos documentos constantes dos autos _ , bem como para declarar o direito da autora ao creditamento extemporâneo, tal como pleiteado naquele processo administrativo, pela aquisição dos produtos no período abarcado pelo processo administrativo E-04/079/000746/2016, que sobre o valor a restituir incida a correção monetária, pelo IPCA-E. Condene o Estado nas despesas processuais e honorários advocatícios que fixo na alíquota mínima prevista nos incisos do art. 85, § 3º, do CPC sobre o montante do benefício econômico obtido (valor do creditamento)

PR Intimem-se as partes.

Se houver embargos de declaração, certifique sobre tempestividade e, em seguida, intime-se o embargante. Decorrido o prazo, independentemente de manifestação, certificado, volte concluso para apreciação.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

Havendo recurso de apelação contra o presente julgado, certifique-se nos s quanto à tempestividade e preparo. Intime-se o apelado para apresentar contrarrazões na forma do art. 1.010, §1º, CPC. Decorrido o prazo, com ou sem manifestação deste e, devidamente certificado nos autos, remetam-se os autos ao E. Tribunal de Justiça na forma do art. 1.010, §3º, CPC. Caso nas contrarrazões haja pedido de reforma de decisão que não pode ser objeto de agravo de instrumento, proceda-se na forma do art. 1.009, § 2º do CPC. Fluído o prazo acima, independentemente de manifestação, certificado, remeta-se o feito à instância revisora, na forma do art. 496 do CPC.

Irresignada, a parte autora, ora apelante 1, interpôs o presente recurso, no index 000971, pleiteando a aplicação da taxa SELIC como índice de correção monetária e a Súmula 411 STJ e 523 STJ.

Justifica que a aplicação do IPCA-E como índice de correção monetária se justificou até Emenda Constitucional nº 113/2021, mas após a previsão encartada no art. 3º, é mandatória a aplicação da taxa Selic.

Pleiteia a reforma parcial da sentença para a incidência de juros e correção monetária pela SELIC.

O réu, ora apelante 2, interpôs o recurso, no index 000991, alegando que o juízo *a quo* se equivocou ao aplicar erroneamente os sistemas de não-cumulatividade do PIS/COFINS ao ICMS, tributos com fatos geradores e regimes jurídicos absolutamente distintos.

Sustenta ter havido confusão na aplicação dos critérios de aproveitamento de crédito, adotando indevidamente o regime de crédito financeiro, quando deveria prevalecer o regime de crédito físico para o ICMS.

Argumenta que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema 633 da Repercussão Geral, em novembro de 2023, confirmou, de forma vinculante, que a regra constitucional da não-cumulatividade do ICMS adota a natureza de crédito físico, sendo que somente os bens que se integram fisicamente ao produto final geram direito ao creditamento.

Ressalta que a adoção excepcional do crédito financeiro, depende de regulamentação expressa em lei específica, constituindo benefício fiscal sujeito à reserva legal e interpretação estrita.

Quanto aos produtos objeto da demanda, demonstra que, conforme perícia judicial, tais materiais são essenciais ao processo produtivo da Petrobras,



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

porém não se incorporam fisicamente ao produto final, caracterizando-se como bens de uso e consumo, nos termos do artigo 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996.

Defende a impossibilidade de extensão de benefício fiscal por decisão judicial, invocando o artigo 111, inciso II, do CTN, que determina interpretação literal da legislação tributária, sobre outorga de isenção.

Argumenta que a Lei Complementar nº 87/1996 não emprega as expressões "insumo" ou "essencial", sendo vedada a criação judicial de categorias não previstas na legislação.

Apresenta a correta caracterização das mercadorias tratadas na inicial e a impossibilidade da correção monetária dos créditos escriturais por decisão judicial, uma vez que dependeria de previsão legal.

Subsidiariamente, caso mantida a procedência, requer a reforma da condenação em correção monetária pelo IPCA-E, sustentando que a correção monetária de créditos escriturais de ICMS depende de expressa previsão legal, conforme jurisprudência consolidada do STF.

Alternativamente, pleiteia a aplicação da legislação estadual específica (Lei nº 6.269/2012), que estabelece a taxa SELIC como índice único de correção e juros moratórios a partir de janeiro de 2013.

Requer a reforma da sentença e a improcedência integral dos pedidos.

No index 002238, manifestação da Douta Procuradoria de Justiça pela ausência de interesse em intervir no feito.

É o relatório.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

VOTO

Presentes os pressupostos de admissibilidade, o recurso deve ser conhecido.

Primeiramente, tendo em vista a interposição de recurso voluntário da Fazenda Pública, que atinge todo o objeto da sucumbência, de acordo com o art. 496, §1º do CPC, é descabida a coexistência deste com a remessa necessária, encontrando-se assegurado o duplo grau, dispensando-se o reexame oficioso.

A controvérsia cinge-se em aferir a legalidade de desconstituição de decisão administrativa e, por via judicial, impor ao Estado a promoção do creditamento extemporâneo, pela aquisição dos produtos no período abarcado no processo administrativo E-04/079/000746/2016, com correção monetária via IPCA-E.

O sistema tributário nacional encontra-se disciplinado nos arts. 145 a 162 da CF/1988, que delimita as competências tributárias de cada ente federativo, estabelece os princípios constitucionais tributários e define as limitações ao poder de tributar. A finalidade da tributação transcende a mera arrecadação, servindo também como instrumento de política econômica e social, conforme se depreende da possibilidade de utilização da tributação com função extrafiscal.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS constitui tributo de competência estadual, conforme estabelece o art. 155, II, da Carta Magna, o qual incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Trata-se de imposto de natureza real, que incide sobre operações e prestações específicas, independentemente da capacidade contributiva do sujeito passivo.

Depreende-se, ainda, do §2º, inciso I, do supracitado artigo, o princípio da não-cumulatividade do ICMS, segundo o qual deve ser abatido do imposto devido, em cada operação, o valor cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado, impedindo-se, dessa forma, a incidência tributária em cascata e assegurando-se que o ônus fiscal recaia exclusivamente sobre o valor agregado, em cada etapa da circulação. *In verbis*:



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

No mesmo sentido, em conformidade com o princípio da não-cumulatividade, a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) assegurou ao contribuinte o direito ao creditamento do imposto anteriormente recolhido, nas operações que resultem em entrada de mercadorias, real ou simbólica, no estabelecimento, abrangendo inclusive aquelas destinadas ao uso ou consumo ou ao ativo permanente, bem como o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, conforme disciplinam os artigos 19 e 20 do referido diploma legal, *in verbis*:

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

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior. (grifo nosso)



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

Ressalta-se, entretanto, que tal creditamento de mercadorias de uso e consumo na cadeia produtiva, pela Lei Kandir, dar-se-á a partir do ano de 2.033, de acordo com o dispositivo cuja constitucionalidade foi confirmada no julgamento das ADIs 2.325, 2.383e ADI Nº 2.571, em que reforçada a tese já fixada no Tema 346, de repercussão geral, ao pontuar que *“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”*.

No que tange à não cumulatividade, faz-se importante a distinção entre os regimes de creditamento: físico ou financeiro. Enquanto na técnica do crédito financeiro todo bem ou insumo empregado na elaboração da mercadoria, inclusive aqueles consumidos durante o processo produtivo, ensejaria o referido direito, na técnica do crédito físico somente os bens que se incorporem fisicamente à mercadoria o autorizam, uma vez que apenas estes se sujeitam à dupla incidência tributária (tanto no ingresso quanto na saída da mercadoria).

Há convergência doutrinária e jurisprudencial quanto à adoção, pela Constituição Federal de 1988, da técnica do crédito físico, em detrimento do crédito financeiro. Nesse sentido foi a *ratio decidendi* do Tema 633 do STF, que fixou a seguinte tese:

A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, 'a', CF/88 não alcança, nas operações de exportação, o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de bens destinados ao uso e consumo da empresa, que depende de lei complementar para sua efetivação.

O art. 927 do CPC estabelece o sistema brasileiro de precedentes, segundo o qual a *ratio decidendi* configura regra jurídica concreta, a ser reproduzida em casos idênticos ou assemelhados.

Há, no entanto, uma distinção em relação ao Tema 633, da repercussão geral, destacado pelo Estado do Rio de Janeiro: trata-se de operação de exportação, o que não se discute no caso concreto, circunscrito apenas a operação interna.

Ao presente caso deve ser considerada a aplicação por analogia, tendo em vista a função paradigmática conferida pela Constituição da República ao STF, na condição de órgão de cúpula do Poder Judiciário.

Extrai-se do voto vencedor do Excelentíssimo Senhor Ministro Gilmar Mendes, trecho fundamental relativamente às disposições genéricas sobre o tema tratado.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

“Quanto às formas de creditamento do ICMS, há confortável consenso doutrinário e jurisprudencial, conforme se demonstrará mais adiante, no sentido de que a CF/88 adotou a técnica do crédito físico, e não a do crédito financeiro. De acordo com o último, todo e qualquer bem ou insumo utilizado na elaboração da mercadoria, ainda que consumido durante o processo produtivo, daria direito à crédito de ICMS. Por sua vez, pela técnica do crédito físico, apenas aqueles bens que se integrem fisicamente à mercadoria dão ensejo ao creditamento, eis que apenas eles se submetem à dupla incidência tributária (tanto na entrada quanto na saída da mercadoria).

Naturalmente, não se tem objeções quanto à possibilidade da legislação complementar ampliar as possibilidades de compensação e de creditamento do ICMS, de maneira a adotar o crédito misto ou mesmo o crédito financeiro em sua inteireza.”

O atual entendimento desta Câmara, referendado pelo STF no Tema 633, para fins de aproveitamento do crédito tributário, é pela aplicação do critério de regime físico, ou seja, somente se aproveitam créditos de ICMS relativos a produtos utilizados na cadeia de produção, caso eles se incorporem fisicamente ao produto final:

Apelação Cível. Tributário. ICMS. Não cumulatividade. Pretensão de nulidade de decisão administrativa que restaurou a autuação por conta da reforma de decisão do Conselho de Contribuintes desfavorável ao Fisco, ou de **reconhecimento do direito ao creditamento de produtos intermediários empregados em testes de qualidade e segurança no processo de produção de medicamentos, enquadrando-os como insumos**. Sentença de improcedência do pedido. Irresignação da parte autora sob o argumento de que violados os limites do efeito devolutivo, assinalando se tratar de recurso de fundamentação vinculada. Outrossim, a aplicação do entendimento firmado no EAREsp 1.775.781 (DJe 01/12/2023), no sentido de que 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**. Nada obstante, acolhe-se a tese defensiva. Isso porque, **conquanto os testes de qualidade do produto sejam parte importante do processo produtivo, inclusive por imposição da ANVISA, deve ser prestigiada a aplicação por analogia do entendimento defendido como razão de decidir pelo STF no julgamento do Tema 633 da repercussão geral (RE 704.815, DJe 12/12/2023), apesar da distinção em relação a tese**



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

nele firmada, porque versa sobre circunstância fática distinta: **creditamento em operações de exportação**. Assim se dá em função da função paradigmática da Corte Suprema, a qual compete assegurar a unidade do direito, notadamente em matéria constitucional. Dessa forma, segundo o entendimento que prevaleceu no âmbito do STF, **"a fórmula adotada pela Constituição Federal foi a do crédito físico, e não a do crédito financeiro. Pela técnica do crédito físico, somente os bens que integram fisicamente o produto são beneficiados pelo creditamento do imposto, pois são esses que sofrem a incidência do imposto ao longo de toda a cadeia de contribuintes até o consumidor final"**. Por conseguinte, embora os testes sejam essenciais para garantir a segurança do produto, não o integram fisicamente como a matéria-prima ou a embalagem testada o fazem. Por essa razão, **impõe-se a confirmação da sentença. Recurso desprovido.** (0503707-86.2015.8.19.0001 - Apelação. Des. Marco Antonio Ibrahim - Julgamento: 27/05/2025 - Sétima Câmara de Direito Público) (grifo nosso)

DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ICMS. AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITO FÍSICO. INSUMO. ATIVIDADE EXTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. DECADÊNCIA PARCIAL RECONHECIDA. RECURSOS DESPROVIDOS.

I. Caso em exame

1. Ação anulatória ajuizada por sociedade empresária que atua na indústria de petróleo, visando à exclusão de crédito tributário decorrente de auto de infração de ICMS, com fundamento na essencialidade de insumo utilizado na fase de perfuração de poços.
2. Sentença que reconheceu a decadência em relação ao crédito tributário da competência de agosto de 2013 e julgou improcedentes os demais pedidos, mantendo a validade do auto de infração quanto aos demais períodos. Apelações interpostas por ambas as partes.

II. Questão em discussão

3. A questão em discussão consiste em saber se houve decadência parcial do crédito tributário e, ainda, se os sequestrantes de sulfeto de hidrogênio (H₂S), utilizados na atividade extrativa de petróleo, ensejam o creditamento do ICMS, considerando a interpretação dos conceitos de insumo, bens de uso e de consumo estabelecidos pela legislação tributária e pela jurisprudência do STF, no Tema 633.

III. Razões de decidir

4. **Indeferimento de prova pericial mantido, por se tratar de matéria unicamente de direito, não se verificando o alegado cerceamento de defesa na negativa de sua produção, na medida em que a natureza jurídica dos bens em questão, para fins de creditamento do tributo, consiste em questão de direito, não exigindo comprovação técnica adicional.**



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

5. A atividade de extração de petróleo não configura operação de circulação de mercadoria, sendo imune à incidência do ICMS, conforme entendimento firmado pelo STF, na ADI 5481/DF.

6. A não incidência do tributo na etapa de extração inviabiliza o aproveitamento de crédito de ICMS relativo a insumos utilizados nessa fase, à luz do art. 20, § 3º, I, da Lei Complementar nº 87/96.

7. Os sequestrantes de sulfeto de hidrogênio (H₂S), embora essenciais ao processo produtivo da Autora, não se incorporam fisicamente ao produto final (petróleo), sendo consumidos na fase de perfuração e completação dos poços, sem repercussão nas etapas seguintes da cadeia produtiva.

8. A despeito de precedente do STJ (EAREsp 1.775.781/SP) favorável à adoção do critério da essencialidade, prevalece a jurisprudência do STF, firmada no Tema 633 (RE 704.815/SC), ao estabelecer que o critério constitucional de creditamento é o físico, limitando o crédito aos bens que se incorporam ao produto final.

9. Decadência que se operou em relação ao tributo de competência agosto/13, em razão do lapso decorrido desde o fato gerador, correspondente à data do pagamento realizado a menor pelo contribuinte.

IV. Dispositivo e tese

9. Recursos conhecidos e desprovidos.

Tese de julgamento: 1. O insumo utilizado na fase de extração de petróleo, embora essencial ao processo, não gera direito ao creditamento de ICMS por ausência de incidência tributária nessa etapa. 2. **Aplica-se o critério do crédito físico, conforme entendimento do STF no Tema 633, não sendo possível o creditamento de bem que não se incorpora ao produto final.**

Dispositivos relevantes citados: CRFB, art. 155, § 2º, I e II; LC nº 87/96, arts. 19, 20, § 3º, I, e 33, I.

Jurisprudência relevante citada: STF, RE 704.815/SC (Tema 633), Rel. Min. Dias Toffoli, Plenário, j. 07.11.2023; STF, ADI 5481/DF, Rel. Min. Roberto Barroso, Plenário, j. 30.06.2021; STJ, EAREsp 1.775.781/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª Seção, j. 11.10.2023.

(0092168-13.2023.8.19.0001 - Apelação. Des. Maria Cristina de Brito Lima - Julgamento: 18/06/2025 - Nona Câmara de Direito Público) (grifo nosso)

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. AUTO DE INFRAÇÃO. INVOCAÇÃO DE REGULAR CREDITAMENTO DE BENS INTERMEDIÁRIOS (USO E CONSUMO). PROCEDÊNCIA PARCIAL DO PEDIDO. RECURSOS DE AMBAS AS PARTES. INAFASTABILIDADE DA INCIDÊNCIA DO CRITÉRIO DO CRÉDITO FÍSICO PREVISTO NO TEMA 633 STF. SENTENÇA REFORMADA. PROVIMENTO DO RECURSO DO ESTADO. 1. Ação anulatória de débito fiscal proposta para



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

desconstituir crédito tributário lançado por meio de auto de infração, em razão de creditamento indevido de ICMS nas entradas de bens considerados alheios à atividade-fim do contribuinte. 2. Sentença de parcial procedência que acolheu o pedido apenas em relação aos materiais classificados como produtos intermediários pelo laudo pericial, mantendo a autuação quanto aos demais itens. Recursos de ambas as partes. 3. Laudo pericial que concluiu pela existência de produtos intermediários essenciais ao processo produtivo, embora tenha constatado que "nenhum item glosado integra fisicamente o produto final", o que infirma a indispensável utilização de tais produtos na atividade-fim da contribuinte. 4. Incidência do Tema 633 do STF, que consagrou o critério do crédito físico para o ICMS, segundo o qual somente os bens que se integram fisicamente ao produto final ensejam creditamento. 5. **Materiais que, conquanto essenciais ao processo produtivo, classificam-se como bens de uso e consumo à luz da legislação vigente, não dando direito a creditamento imediato de ICMS, nos termos do art. 33, I, da LC nº 87/96.** 6. **As conclusões da prova pericial, em verdade, não refutam a adequação do processo administrativo fiscal ao princípio da legalidade, dado que a Lei Complementar nº 87/96 veda, expressamente, a utilização de aproveitamento na aquisição de bens de uso e consumo não vinculados à atividade-fim, fato impeditivo do direito a crédito escritural (CPC, art. 373, II).** 7. PROVIMENTO DO RECURSO DO ESTADO para julgar improcedentes os pedidos, com a inversão dos ônus sucumbenciais respectivos, RESTANDO PREJUDICADO O DA CONTRIBUINTE. (0240716-87.2017.8.19.0001 – Apelação - Des. Fernando Cesar Ferreira Viana - Julgamento: 16/09/2025 - Sétima Câmara de Direito Público) (grifo nosso)

No caso, a perícia de engenharia atestou que os produtos não se incorporam fisicamente ao produto final, conforme resposta aos quesitos– index 000696:

2º QUESITO: Queira o Sr. Perito informar se as mercadorias em análise se agregam ou incorporam fisicamente o produto final do processo produtivo da Autora;

Resposta: Não, as mercadorias em análise não se agregam ou incorporam fisicamente ao produto final do processo produtivo da Autora.

Nessa esteira, os produtos se classificam como bens de uso e consumo, à luz da legislação vigente, não dando direito a creditamento imediato de ICMS,



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

considerando que este só seria admitido em 2033, segundo definido no artigo 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96:

*“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;”*

Como destacado pelo eminente Desembargador Marco Antônio Ibrahim, segundo a técnica do crédito físico: *“somente os bens que integram fisicamente o produto são beneficiados pelo creditamento do imposto, pois são esses que sofrem a incidência do imposto ao longo de toda a cadeia de contribuintes até o consumidor final”*.

Para o Superior Tribunal de Justiça, prevalece a orientação segundo a qual o direito pleiteado pode ser reconhecido com base nos critérios da essencialidade e relevância do insumo para a atividade econômica do contribuinte, admitindo-se o aproveitamento do crédito mesmo quando o bem não se incorpora fisicamente ao produto final, desde que comprovada sua necessidade para a realização do objeto social da empresa (EAREsp 1.775.781/SP). Essa interpretação amplia o alcance da não cumulatividade à luz da legislação infraconstitucional, privilegiando o aspecto funcional do insumo no processo produtivo.

Entretanto, segundo o Supremo Tribunal Federal, órgão de cúpula do Poder Judiciário na interpretação da Constituição, consolidou-se entendimento distinto no Tema 633, de repercussão geral, conforme narrado acima.

Em razão da hierarquia entre os precedentes, e da competência do STF para fixar tese vinculante em matéria constitucional, deve prevalecer essa orientação quando houver conflito interpretativo entre os Tribunais Superiores.

A sentença, portanto, deve ser reformada, ante a descabida pretensão da PETROBRAS, de credenciamento do ICMS correspondente a AO-32 GRANEL, CATALISADOR DEUFCC, NITROGÊNIO LÍQUIDO A GRANEL e OXIGÊNIO 99 99 A GRANEL, ora qualificados como mercadorias destinadas ao uso e consumo, sem direito a crédito, nos termos do art. 33, I, da Lei Complementar nº 87/96, julgando-se improcedente o pedido, diante da aplicação do regime de aproveitamento físico do crédito.

Por fim, em seu apelo, a Petrobrás defende a incidência de juros e correção monetária referenciados pela SELIC, desde a configuração da resistência



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

colocada pelo fisco, quando denegou o pleito administrativo formulado pela empresa contribuinte.

Apesar de prejudicado o recurso, diante da improcedência do pedido, oportuno o esclarecimento sobre os consectários legais.

De início, cumpre destacar o entendimento consolidado no Tema 905 do STJ, no sentido de que a correção monetária e os juros moratórios na repetição de indébito tributário devem observar os mesmos critérios utilizados para a cobrança do tributo em atraso, sendo legítima a utilização da SELIC, desde que prevista em legislação local.

Para tanto, juntamos o inteiro teor do Tema:

1. Correção monetária: o art. 1º-F da Lei 9.494/97 (com redação dada pela Lei 11.960/2009), para fins de correção monetária, não é aplicável nas condenações judiciais impostas à Fazenda Pública, independentemente de sua natureza.

1.1 Impossibilidade de fixação apriorística da taxa de correção monetária.

No presente julgamento, o estabelecimento de índices que devem ser aplicados a título de correção monetária não implica pré-fixação (ou fixação apriorística) de taxa de atualização monetária. Do contrário, a decisão baseia-se em índices que, atualmente, refletem a correção monetária ocorrida no período correspondente. Nesse contexto, em relação às situações futuras, a aplicação dos índices em comento, sobretudo o INPC e o IPCA-E, é legítima enquanto tais índices sejam capazes de captar o fenômeno inflacionário.

1.2 Não cabimento de modulação dos efeitos da decisão.

A modulação dos efeitos da decisão que declarou inconstitucional a atualização monetária dos débitos da Fazenda Pública com base no índice oficial de remuneração da caderneta de poupança, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, objetivou reconhecer a validade dos precatórios expedidos ou pagos até 25 de março de 2015, impedindo, desse modo, a rediscussão do débito baseada na aplicação de índices diversos. Assim, mostra-se descabida a modulação em relação aos casos em que não ocorreu expedição ou pagamento de precatório.

2. Juros de mora: o art. 1º-F da Lei 9.494/97 (com redação dada pela Lei 11.960/2009), na parte em que estabelece a incidência de juros de mora nos débitos da Fazenda Pública com base no índice oficial de remuneração da caderneta de poupança, aplica-se às condenações impostas à Fazenda Pública, excepcionadas as condenações oriundas de relação jurídico-tributária.

3. Índices aplicáveis a depender da natureza da condenação.

3.1 Condenações judiciais de natureza administrativa em geral.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

As condenações judiciais de natureza administrativa em geral, sujeitam-se aos seguintes encargos: (a) até dezembro/2002: juros de mora de 0,5% ao mês; correção monetária de acordo com os índices previstos no Manual de Cálculos da Justiça Federal, com destaque para a incidência do IPCA-E a partir de janeiro/2001; (b) no período posterior à vigência do CC/2002 e anterior à vigência da Lei 11.960/2009: juros de mora correspondentes à taxa Selic, vedada a cumulação com qualquer outro índice; (c) período posterior à vigência da Lei 11.960/2009: juros de mora segundo o índice de remuneração da caderneta de poupança; correção monetária com base no IPCA-E.

3.1.1 Condenações judiciais referentes a servidores e empregados públicos.

As condenações judiciais referentes a servidores e empregados públicos, sujeitam-se aos seguintes encargos: (a) até julho/2001: juros de mora: 1% ao mês (capitalização simples); correção monetária: índices previstos no Manual de Cálculos da Justiça Federal, com destaque para a incidência do IPCA-E a partir de janeiro/2001; (b) agosto/2001 a junho/2009: juros de mora: 0,5% ao mês; correção monetária: IPCA-E; (c) a partir de julho/2009: juros de mora: remuneração oficial da caderneta de poupança; correção monetária: IPCA-E.

3.1.2 Condenações judiciais referentes a desapropriações diretas e indiretas.

No âmbito das condenações judiciais referentes a desapropriações diretas e indiretas existem regras específicas, no que concerne aos juros moratórios e compensatórios, razão pela qual não se justifica a incidência do art. 1º-F da Lei 9.494/97 (com redação dada pela Lei 11.960/2009), nem para compensação da mora nem para remuneração do capital.

3.2 Condenações judiciais de natureza previdenciária.

As condenações impostas à Fazenda Pública de natureza previdenciária sujeitam-se à incidência do INPC, para fins de correção monetária, no que se refere ao período posterior à vigência da Lei 11.430/2006, que incluiu o art. 41-A na Lei 8.213/91. Quanto aos juros de mora, incidem segundo a remuneração oficial da caderneta de poupança (art. 1º-F da Lei 9.494/97, com redação dada pela Lei n. 11.960/2009).

3.3 Condenações judiciais de natureza tributária.

A correção monetária e a taxa de juros de mora incidentes na repetição de indébitos tributários devem corresponder às utilizadas na cobrança de tributo pago em atraso. Não havendo disposição legal específica, os juros de mora são calculados à taxa de 1% ao mês (art. 161, § 1º, do CTN). Observada a regra isonômica e havendo previsão na legislação da entidade tributante, é legítima a utilização da taxa Selic, sendo vedada sua cumulação com quaisquer outros índices.

4. Preservação da coisa julgada.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

Não obstante os índices estabelecidos para atualização monetária e compensação da mora, de acordo com a natureza da condenação imposta à Fazenda Pública, cumpre ressaltar eventual coisa julgada que tenha determinado a aplicação de índices diversos, cuja constitucionalidade/legalidade há de ser aferida no caso concreto. (grifo nosso)

Como se observa, a presente demanda versa sobre verbas de natureza tributária, especificamente relativas ao ICMS. Nessa hipótese, incide a orientação firmada no Item 3.3 do Tema 905 do Superior Tribunal de Justiça.

Para fins de clareza, transcreve-se o teor do referido item:

3.3 Condenações judiciais de natureza tributária.

*A correção monetária e a taxa de juros de mora incidentes na repetição de indébitos tributários devem corresponder às utilizadas na cobrança de tributo pago em atraso. **Não havendo disposição legal específica, os juros de mora são calculados à taxa de 1% ao mês (art. 161, § 1º, do CTN).** Observada a regra isonômica e havendo previsão na legislação da entidade tributante, é legítima a utilização da taxa Selic, sendo vedada sua cumulação com quaisquer outros índices. (grifo nosso)*

O trecho é cristalino ao estabelecer que a taxa de 1% ao mês somente é aplicável quando inexistir disposição legal específica. Havendo norma da entidade tributante que discipline a matéria, deve ela prevalecer, inclusive para fins de repetição de indébito.

Especificamente no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, sobreveio a Lei nº 6.127/2011, que alterou a redação do art. 173 do Código Tributário Estadual e passou a adotar, como índice oficial de atualização dos créditos tributários estaduais, a Taxa SELIC, também aplicável às hipóteses de restituição ou compensação de tributos, a partir de 02/01/2013.

Assim, a legislação fluminense é clara e específica, afastando a incidência do percentual de 1% ao mês. Por essa razão, aplica-se, no caso, o disposto no art. 173 do Código Tributário Estadual, cujo teor segue:

Art. 173. O crédito tributário, quando não integralmente pago no prazo, sem prejuízo da imposição de penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas na legislação, será acrescido dos seguintes acréscimos moratórios:

I - juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia - SELIC - para títulos federais, acumulada



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado;

E, sedimentando de forma categórica esse entendimento legal e jurisprudencial, cumpre ressaltar o teor da Súmula 523 do Superior Tribunal de Justiça, que consagra o mesmo raciocínio:

A taxa de juros de mora incidente na repetição de indébito de tributos estaduais deve corresponder à utilizada para cobrança do tributo pago em atraso, sendo legítima a incidência da taxa Selic, em ambas as hipóteses, quando prevista na legislação local, vedada sua cumulação com quaisquer outros índices.

Em suma, tanto a legislação estadual quanto a jurisprudência pacificada pelo STJ convergem no sentido de que, havendo previsão expressa, como no caso fluminense, a Taxa SELIC é o índice aplicável, afastando-se qualquer outro percentual fixo ou cumulação de índices.

Dado o arcabouço normativo e jurisprudencial, depreende-se que, a partir de 02/01/2013, data que entrou em vigor a Lei Estadual nº 6.127/2011, deve incidir exclusivamente a Taxa SELIC, a qual abrange, de forma unificada, tanto a correção monetária quanto os juros de mora, nos termos da Súmula nº 523 do STJ.

Logo, a verba a ser ressarcida deve ser atualizada, desde cada desembolso, pela Taxa SELIC, operando, simultaneamente, para a correção monetária e para os juros de mora, haja vista que o índice engloba as duas rubricas.

Neste sentido, resumindo de forma brilhante e consolidando a situação em xeque, dispomos o Enunciado 37 do Aviso Conjunto TJ/COJES Nº 15/2017:

Nas condenações às obrigações de pagar impostas ao Poder Público referentes a débitos tributários, os juros moratórios serão devidos pela mesma taxa com a qual a Fazenda Pública remunera seu crédito tributário, impondo-se observar o disposto nos artigos 161, parágrafo 1º, e 167, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, bem como os enunciados nº 188 e 523, do E. STJ e, ainda a Lei estadual nº. 6.127/11, com início de vigência em 02/01/2013. Assim, são devidos nesses casos, juros moratórios legais na taxa de 1% ao mês e correção monetária pela UFIR, essa contada de cada pagamento indevido, até o



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

advento da Lei estadual nº 6.127/11, a partir de quando será incidente apenas a Taxa Selic.

Por fim, colaciona-se arestos do ETJRJ:

APELAÇÃO CÍVEL. SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL. BOMBEIRO MILITAR. IMPOSTO DE RENDA SOBRE O AUXÍLIO MORADIA. ABSTENÇÃO DOS DESCONTOS E RESTITUIÇÃO DOS VALORES DESCONTADOS. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA. IRRESIGNAÇÃO DO ESTADO, SOBRE OS CONSECUTÓRIOS LEGAIS DA CONDENAÇÃO. 1. Matéria discutida possui natureza tributária, uma vez que se trata de restituição de imposto cobrado indevidamente. 2. O Eg. Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Tema nº 905, objeto dos REsp 1.495.146/MG, 1.492.221/PR e 1.495.144/RS, consolidou o entendimento de que "A correção monetária e a taxa de juros de mora incidentes na repetição de indébitos tributários devem corresponder às utilizadas na cobrança de tributo pago em atraso. Não havendo disposição legal específica, os juros de mora são calculados à taxa de 1% ao mês (art. 161, § 1º, do CTN). Observada a regra isonômica e havendo previsão na legislação da entidade tributante, é legítima a utilização da taxa Selic, sendo vedada sua cumulação com quaisquer outros índices." (g.n.) (REsp 1.495.146/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 02/03/2018). 3. Aplicação da Súmula 523 do e. STJ, que dispõe que "A taxa de juros de mora incidente na repetição de indébito de tributos estaduais deve corresponder à utilizada para cobrança do tributo pago em atraso, sendo legítima a incidência da taxa Selic, em ambas as hipóteses, quando prevista na legislação local, vedada sua cumulação com quaisquer outros índices". 4. A partir de 02/01/2013, com a entrada em vigor da Lei estadual nº 6.127/11, aplica-se apenas a taxa SELIC desde a data de cada desconto indevido, vez que o mencionado índice passou a ser adotado pelo Estado do Rio de Janeiro na correção de seus tributos e sua utilização engloba tanto a atualização monetária como os juros moratórios, na forma das Súmulas 162 e 523 do E. STJ. 5. RECURSO PROVIDO. (0001309- 41.2017.8.19.0039 - Apelação. Desa. Adriana Ramos de Mello - Julgamento: 08/10/2024 - Sexta Câmara de Direito Público (antiga 21ª Câmara Cível)) (grifo nosso)

Apelação Cível. Pretensão do autor de ressarcimento dos valores recolhidos a título de imposto de renda sobre o auxílio-moradia, relativos aos últimos 05 (cinco) anos, sob o fundamento, em síntese, de que a referida verba possui natureza indenizatória, sendo indevido



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

o desconto em seu contracheque. Sentença de procedência do pedido. Inconformismo do réu, somente quanto aos consectários legais. Acréscimos que devem estar de acordo com os Temas 810 do Supremo Tribunal Federal e 905 do Superior Tribunal de Justiça e com a Emenda Constitucional n.º 113, de 08 de dezembro de 2021. Juros de mora incidentes na repetição de indébito de tributos estaduais que deve corresponder à taxa utilizada para cobrança de tributos pagos em atraso. Súmula 523 do aludido Tribunal da Cidadania. Lei Estadual n.º 6.127, de 28 de dezembro de 2011, que adotou a taxa Selic para tal finalidade. Decisão atacada que adequadamente estabeleceu o termo inicial da correção monetária e dos juros de mora, nos termos das Súmulas 162 e 188 do Superior Tribunal de Justiça. **Assim, considerando que os débitos discutidos são a partir do ano de 2018, referentes ao quinquênio anterior ao ajuizamento da demanda, quando já estava em vigor a supracitada lei estadual, aplica-se a taxa Selic, a título de correção monetária, até o trânsito em julgado da sentença, após o que deverá continuar sendo aplicado o mesmo indexador, o qual englobará a atualização e os juros de mora. Reparo do decism. Recurso ao qual se dá provimento, para o fim de determinar a utilização unicamente da taxa Selic, no tocante à correção monetária e aos juros de mora.** (0803069-46.2023.8.19.0050 - Apelação. Desa. Geórgia de Carvalho Lima - Julgamento: 19/09/2024 - Sétima Câmara de Direito Público) (grifo nosso)

APELAÇÃO CÍVEL. Ação de obrigação de não fazer c/c restituição de indébito tributário. Desconto de imposto de renda sobre auxílio moradia. Sentença de procedência. Apelo do Estado do Rio de Janeiro sobre consectários legais. Natureza tributária. Súmula n.º 188, do STJ: "Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido." REsp n.º 1.495.146/MG, sob o rito dos recursos repetitivos, relativo ao Tema n.º 905, do STJ item 3.3: "Condenações judiciais de natureza tributária. A correção monetária e a taxa de juros de mora incidentes na repetição de débitos tributários devem corresponder às utilizadas na cobrança de tributo pago em atraso. Não havendo disposição legal específica, os juros de mora são calculados à taxa de 1% ao mês (art. 161, § 1º, do CTN). **Observada a regra isonômica e havendo previsão na legislação da entidade tributante, é legítima a utilização da taxa Selic, sendo vedada sua cumulação com quaisquer outros índices**". Incidência da **Taxa Selic, nos termos da Lei Estadual n.º 6.127/2011, a qual já engloba os juros e correção monetária.** Precedentes deste TJRJ. DADO PROVIMENTO AO RECURSO. (0008002-94.2020.8.19.0052 - Apelação. Desa. Maria Aglae Tedesco Vilardo - Julgamento: 13/11/2024 - Quarta Câmara de Direito Público (antiga 7ª Câmara Cível) (grifo nosso)



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

Diante de tais considerações, **VOTO** no sentido de **CONHECER DOS RECURSOS, DAR PROVIMENTO AO APELO DO RÉU**, para julgar improcedente o pedido, invertendo-se o ônus sucumbencial, **E JULGAR PREJUDICADOS O APELO DA AUTORA E A REMESSA NECESSÁRIA.**

Rio de Janeiro, data da assinatura digital.

LUIZ ALBERTO CARVALHO ALVES
Desembargador Relator