



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

Apelante: ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Apelada: PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. (PETROBRAS)

Relator: DES. EDUARDO ANTÔNIO KLAUSNER

DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CRITÉRIO FÍSICO. LEGITIMIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO.

1. Apelação interposta pelo Estado do Rio de Janeiro contra sentença que reconheceu o direito ao creditamento de ICMS pela Petrobras, relativamente à aquisição de fluidos de perfuração, anulando o ato administrativo de indeferimento do requerimento.

2. A não-cumulatividade do ICMS (art. 155, §2º, inc. I, da Constituição Federal) está relacionada com o regime do critério físico, pelo qual o direito ao creditamento imediato se restringe às aquisições de insumos, entendidos estes como aquelas mercadorias que se integram fisicamente ao produto final do processo produtivo. Orientação do Supremo Tribunal Federal. Precedentes das Câmaras de Direito Público deste Tribunal de Justiça.

3. Ausência de direito ao creditamento. Na hipótese dos autos, o laudo pericial afirmou conclusivamente que as brocas de perfuração e os fluidos de perfuração não se integram fisicamente ao produto final (derivados de petróleo), razão pela qual é indevido o creditamento, tal como decidido no ato administrativo que se pretende anular.

Apelação conhecida e provida.



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

VOTO

Já relatados os autos, na forma regimental, passo a votar.

Presentes os requisitos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade do recurso, notadamente a tempestividade e a isenção de preparo, a apelação deve ser conhecida.

Debate-se sobre a sentença que declarou o direito de creditamento extemporâneo de ICMS pela PETROBRAS, relativamente às mercadorias (fluidos de perfuração) descritas nos autos, sob o fundamento de que o laudo pericial teria atestado sua indispensabilidade/essencialidade para a atividade econômica desenvolvida, de maneira que poderiam ser caracterizadas como insumos para fins de creditamento, conforme a técnica da não-cumulatividade interpretada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Para o deslinde da controvérsia importa definir se, para fins de creditamento no âmbito da não-cumulatividade do ICMS, insumos são apenas aqueles bens incorporados ao produto final (critério físico/material) ou se abrangem igualmente os bens essenciais consumidos na fabricação (critério da essencialidade/financeiro). Especificamente no caso dos autos, cuida-se de saber se os fluidos de perfuração utilizados na extração de petróleo são insumos – passíveis de creditamento imediato – ou bens de uso e consumo – sujeitos à limitação temporal prevista no art. 33, inc. I, da Lei Complementar nº 87/1996.

Como se sabe, a não-cumulatividade do ICMS está prevista no art. 155, §2º, inc. I, da Constituição Federal (CF), constituindo-se em princípio concebido para evitar a sobreposição de incidências desse imposto ao longo da cadeia econômica, isto é, evitar o “efeito cascata” na exação por esse tributo:



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

II - 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; [...]

§ 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;

A Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir) disciplinou a técnica da não-cumulatividade no âmbito do ICMS, assim prevendo:

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.

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;

Desses dispositivos, percebem-se quatro hipóteses de aquisições pelo contribuinte que dão direito ao creditamento: (i) entrada de mercadoria real



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

ou simbólica (insumo); (ii) entrada de mercadoria destinada a seu uso ou consumo (produto intermediário); (iii) entrada de mercadoria destinada ao ativo permanente (bens do ativo fixo); ou (iv) recebimento de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

Essa classificação é importante para a análise do caso concreto porque, a depender da compreensão que se dê ao conceito de insumos, as aquisições descritas nos autos darão direito imediato ao creditamento ou, ao revés, configurarão produtos intermediários e restarão obstadas pela limitação temporal do art. 33, inc. I, da Lei Kandir.

De há muito, o Supremo Tribunal Federal (STF) assentou a orientação de que a não-cumulatividade prevista na Constituição Federal (art. 155, §2º, inc. I, já transcrito) está relacionada com o regime de crédito físico (critério material). Em reiterados pronunciamentos, o Tribunal assentou que a não-cumulatividade prevista no texto constitucional diz respeito à entrada de bens que, de algum modo, agregam-se fisicamente às mercadorias que saem ou são comercializadas pelo estabelecimento (grifou-se):

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIFERENÇA ENTRE CRÉDITO FÍSICO E CRÉDITO FINANCEIRO. DISCUSSÃO SOBRE O MODELO ADOTADO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

1. Esta Corte tem sistematicamente entendido que a Constituição de 1988 não assegurou direito à adoção do modelo de crédito financeiro para fazer valer a não-cumulatividade do ICMS, em toda e qualquer hipótese. Precedentes.



PODER JUDICIÁRIO
Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Segunda Câmara de Direito Público



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

2. Assim, a adoção de modelo semelhante ao do crédito financeiro depende de expressa previsão Constitucional ou legal, existente para algumas hipóteses e com limitações na legislação brasileira.

3. A pretensão do contribuinte, de assemelhar o ICMS a modelo ideal de Imposto sobre Valor Agregado - IVA, sem prejuízo dos inerentes méritos econômicos e de justiça fiscal, não ressoa na Constituição de 1988. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(RE 447470 AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 14-09-2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-05 PP-01068)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. ENERGIA ELÉTRICA. EMPRESA DE TELECOMUNICAÇÃO. EQUIPARAÇÃO À INDÚSTRIA. CREDITAMENTO. CARÁTER INFRACONSTITUCIONAL DA CONTROVÉRSIA.

A aquisição de energia elétrica não está sujeita ao regime do crédito físico, notadamente porque não se verifica em tal hipótese a entrada/saída física da mercadoria adquirida. Nesse caso, por força da previsão constante da norma geral, Lei Complementar nº 87/1996, e do Decreto nº 640/1962, prevalece o regime do crédito financeiro. Em tais circunstâncias, a não cumulatividade encontra sua disciplina no âmbito infraconstitucional, não havendo repercussão constitucional imediata a ensejar aprofundamento de mérito na via do recurso extraordinário. Agravo regimental a que se nega provimento.





PODER JUDICIÁRIO
Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Segunda Câmara de Direito Público



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

(RE 837422 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 16-12-2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-031 DIVULG 13-02-2015 PUBLIC 18-02-2015)

Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. ICMS Aquisição de produtos intermediários. Regime de crédito físico. Não integrantes do produto final. Creditamento. Impossibilidade. Ausência de ofensa ao princípio da não cumulatividade.

1. Não há incidência no caso em tela dos enunciados das Súmulas 279, 282, 356, 283, 284 e 287 do Supremo Tribunal Federal.

2. A aquisição de produtos intermediários, sujeitos ao regime de crédito físico, aplicados no processo produtivo que não integram fisicamente o produto final não gera direito ao crédito de ICMS.

3. O princípio constitucional da não cumulatividade é uma garantia do emprego de técnica escritural que evite a sobreposição de incidências, sendo que as minúcias desse sistema e o contencioso que daí se origina repousam na esfera da legalidade.

4. Agravo regimental não provido, com imposição de multa de 2% (art. 1.021, § 4º, do CPC). 5. Majoração da verba honorária em valor equivalente a 10% (dez por cento) do total daquela já fixada (art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC), observada a eventual concessão do benefício de gratuidade da justiça.





PODER JUDICIÁRIO
Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Segunda Câmara de Direito Público



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

(RE 689001 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 06-02-2018, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 23-02-2018 PUBLIC 26-02-2018)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. ICMS. NÃO CUMULATIVIDADE. TÉCNICAS DO CRÉDITO FÍSICO E DO CRÉDITO FINANCEIRO. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO, USO OU CONSUMO. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE INTERPRETOU EQUIVOCADAMENTE A LC 87/1996 PARA CONSIDERAR O CRÉDITO PERTINENTE AO ATIVO COMO DA MODALIDADE FÍSICA. VIOLAÇÃO CONSTITUCIONAL INDIRETA OU REFLEXA. INTERPOSIÇÃO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO ANTES DA PUBLICAÇÃO DA EC 45/2004. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

1. A aplicação de sistema que use conceito próximo ao de crédito financeiro depende de previsão Constitucional ou legal expressa e, portanto, não pode ser inferido diretamente do texto constitucional para toda e qualquer hipótese de creditamento calcado na não-cumulatividade.

2. A controvérsia se resume à má interpretação de lei federal em favor de lei estadual incompatível com o regramento de normas gerais relativas ao ICMS. Parâmetro de controle direto amparado na LC 87/1996, cujo modelo de crédito financeiro não poderia ser aplicado no que se refere aos bens destinados ao ativo fixo, ao uso e ao consumo. Violação constitucional indireta ou reflexa.





APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

3. Como o recurso extraordinário foi interposto anteriormente à introdução da alínea d ao art. 102, III da Constituição, não é possível reverter o acórdão recorrido por ter alegadamente considerado válida lei local em contraposição à lei federal. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(AI 493183 AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 31-08-2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-06 PP-01177)

Mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal voltou a abordar a matéria, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 704.815 (Tema 633 da Repercussão Geral). Nessa ocasião, o Tribunal Pleno fixou a seguinte tese jurídica vinculante:

TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO. BENS DE USO E CONSUMO. MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. EMENDA CONSTITUCIONAL N. 42/2003. MANUTENÇÃO DA SISTEMÁTICA DO CRÉDITO FÍSICO. TEMA 633 DA SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL.

A EC 42/2003 manteve a fórmula do crédito físico para fins de apropriação do ICMS. Possibilidade de a legislação complementar ampliar as possibilidades de compensação e de creditamento do ICMS, de maneira a adotar o crédito misto ou o crédito financeiro integralmente.

Tese de repercussão geral fixada no sentido de que “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.” Recurso extraordinário provido.



PODER JUDICIÁRIO
Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Segunda Câmara de Direito Público



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

(RE 704815, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Relator(a) p/ Acórdão: GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 08-11-2023, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 11-12-2023 PUBLIC 12-12-2023)

Para o deslinde da presente controvérsia, mais importante do que a tese vinculante é a fundamentação adotada pelos exmos. ministros. Nesse precedente, no qual se debatia sobre o alcance da imunidade prevista no art. 155, §2º, inc. X, alínea “a”, da CF, relacionada ao aproveitamento de créditos nas operações de exportação de mercadorias, a unanimidade do Tribunal Pleno do STF assumiu, como pressuposto, a adoção do critério físico pela CF para fins de creditamento.

Conquanto os ministros tenham divergido quanto ao alcance da imunidade nesse caso por especificidades ligadas à política tributária brasileira sobre exportações, houve verdadeiro consenso sobre a eleição do critério físico pelo legislador constituinte.

De um lado, o voto condutor do ministro Gilmar Mendes (redator para o acórdão) – seguido pelos ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Cristiano Zanin, Luiz Fux, Nunes Marques e Roberto Barroso –, é categórico ao determinar o critério constitucional para o creditamento (sublinhou-se):

“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.





APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

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. [...]

E há aqui um ponto importante que merecer ser ressaltado. Não há cumulatividade de incidências tributárias quando o bem é usado ou consumido no processo de elaboração da mercadoria, pois tal insumo, por óbvio, não irá ser tributado novamente. A rigor, a compensação do imposto exige a efetiva incidência na etapa anterior, e nova incidência na etapa seguinte. Ora, se o bem é consumido no processo de produção da mercadoria, não haverá cumulatividade de incidências. Indubitavelmente, há repercussão econômica, o que se chama de resíduo tributário, mas não cumulatividade de incidências sobre a mesma mercadoria. [...]

De acordo com a jurisprudência do Supremo, que, há décadas, interpreta essa fórmula de compensação, o texto constitucional utiliza um critério real, material ou físico para aferir a maneira como o imposto é cobrado nas operações anteriores, nomeadamente por intermédio de mercadorias e de serviços que, ao longo do processo de produção, possam incorporar ao bem, de alguma maneira, valor ou utilidade. [...]

Reitere-se, aqui, que esse entendimento nunca vedou a possibilidade de créditos com o fim de estimular o desenvolvimento empresarial ou, designadamente, incentivar exportações. Nessas hipóteses, contudo, é necessária autorização constitucional ou legal específica.



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

Essa autorização, inclusive, existe. O creditamento de ICMS buscado sobre bens do ativo fixo ou imobilizado, energia elétrica, serviços de telecomunicação, combustíveis e lubrificantes, peças e acessórios de máquinas e veículos, materiais de limpeza, equipamentos de proteção individual, entre outros de consumo interno, ainda que incorpóreos; isto é, a possibilidade de “créditos financeiros”, a partir de bens que não se integram à mercadoria a ser exportada, encontra-se prevista nos arts. 19, 20 e 33 da Lei Complementar n. 87/96. [...]

Conforme demonstrado, essa escolha legislativa, que inclusive já foi feita, sopesando princípios e metas socioeconômicas e políticas, tem sido periodicamente revisitada quanto à data de início da sistemática de aproveitamento de “créditos financeiros”. Na redação original da Lei Complementar n. 87/96, essa data era 1º de janeiro de 1998. Com a LC n. 92/97 passou a 1º de janeiro de 2000; na LC n. 99/99, 1º de janeiro de 2003; LC n. 114/02, 1º de janeiro de 2007; LC n. 122/06, 1º de janeiro de 2011; LC n. 138/10, 1º de janeiro de 2020; e, finalmente, com a LC n. 171/19, a data para início desse aproveitamento passou a 1º de janeiro de 2033.”

De outro lado, também o voto do ministro relator Dias Toffoli admitiu o critério físico como opção constitucional, tendo sido acompanhado pelos demais ministros (André Mendonça, Edson Fachin e Rosa Weber):

“De acordo com a orientação do Supremo Tribunal Federal, essa não cumulatividade está relacionada com o regime do crédito físico, o qual “condiciona o direito à entrada de bens que, de algum modo, se integrem na operação da qual resultará a saída da mesma ou de outra mercadoria



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

(industrialização ou comercialização)” (AI nº 493.183/RS-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 8/10/10).

Coerente com isso, o Tribunal já estabeleceu, v.g., que essa não cumulatividade constitucional não assegura ao contribuinte o direito ao crédito de ICMS nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Considera-se que esse crédito se enquadra no conceito de crédito financeiro, destacando-se que tais mercadorias não se integram à que sai do estabelecimento nem são elas mesmas comercializadas pelo adquirente.

Ainda de acordo com a jurisprudência da Corte, o direito ao crédito de ICMS abrangido pelo conceito do crédito financeiro se trata de benefício fiscal, podendo ser disciplinado, com boa liberdade, pelo legislador complementar. A Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) previu alguns créditos desse tipo. Em relação às mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, a Lei Kandir estabeleceu, originariamente, que somente dariam direito a crédito as entradas no estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 1998.

No entanto, em razão da sobrevinda de modificações, o marco foi sucessivamente prorrogado. Com a LC nº 92/97, passou ele a ser 1º de janeiro de 2000; com a LC nº 99/99, 1º de janeiro de 2003; com a LC nº 114/02, 1º de janeiro de 2007; com a LC nº 122/06, 1º de janeiro de 2011; a LC nº 138/10, 1º de janeiro de 2020. Atualmente, por força da LC nº 171/19, somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033.”

Em entendimento unânime, portanto, o Supremo Tribunal Federal reafirmou sua orientação no sentido de que o critério erigido pela Constituição



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

Federal para fins de creditamento (e não-cumulatividade) no ICMS é o dos créditos físicos (critério material ou real). Eventual alargamento promovido pela legislação infraconstitucional com base no critério financeiro configurará benefício fiscal submetido à limitação temporal do art. 33, inc. I, da Lei Complementar nº 87/1996.

Na sentença apelada, o juízo de primeiro grau se valeu de precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no sentido de que os “insumos”, para fins de creditamento, devem ser compreendidos a partir do critério da essencialidade do bem para a atividade econômica fim desenvolvida pelo contribuinte, ainda que desgastados ou consumidos. É o que consta do julgamento dos Embargos de Divergência em Agravo em Recurso Especial (EARESp) nº 1.775.781:

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

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

II - Conquanto se trate de Recurso Especial não conhecido pela 2ª Turma, a apreciação da controvérsia tributária (premissa jurídica) atrai a disciplina radicada no art. 1.043, III,



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

do CPC/2015, a qual autoriza a interposição de embargos de divergência contra o acórdão de órgão fracionário que "divergir do julgamento de qualquer outro órgão do mesmo tribunal, sendo um acórdão de mérito e outro que não tenha conhecido do recurso, embora tenha apreciado a controvérsia".

III - À luz das normas plasmadas nos arts. 20, 21 e 33 da Lei Complementar n. 87/1996, revela-se cabível o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa - essencialidade em relação à atividade-fim.

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

V - Embargos de Divergência providos.

(EAREsp n. 1.775.781/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 11/10/2023, DJe de 1/12/2023.)

Ocorre que, cuidando-se de legislação complementar concretizadora do princípio da não-cumulatividade, de assento constitucional, depreende-se que a interpretação da legislação infraconstitucional deva deferência aos contornos constitucionais estabelecidos pelo STF.

É dizer: uma vez definido pelo STF que a Constituição Federal assumiu apenas o critério físico (real ou material) para fins de creditamento e concretização da não-cumulatividade, eventual alargamento do escopo a partir de critérios financeiros (como pela essencialidade) assume caráter de benefício fiscal e deve observância ao limite temporal do art. 33, inc. I, da Lei



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

Complementar nº 87/1996, porquanto desvia da configuração constitucional do instituto.

No mesmo sentido – de que a essencialidade do bem ou serviço não deve ser considerada para a concessão de créditos, se estes não se integrarem ao produto final – os seguintes precedentes da Primeira e Terceira Câmaras de Direito Público deste Tribunal de Justiça (grifou-se):

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. CREDITAMENTO DE ICMS. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA. MANUTENÇÃO. Controvérsia adstrita a definir se a natureza do fluido de perfuração utilizado pela empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS para extração de petróleo e derivados são considerados, para efeitos de creditamento do ICMS, como insumos - com imediata possibilidade de creditamento - ou como bens de uso e consumo - sujeitos à limitação temporal prevista no artigo 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/96. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça definia o conceito de insumo, para os fins de creditamento do ICMS, tudo aquilo que que era incorporado ao produto, o que, por definição, excluía os produtos consumidos na fabricação, ainda que a ela essenciais. Com o advento da Lei Complementar nº 87/96, a compreensão dos tribunais superiores acerca do tema foi alterada. Por ocasião do julgamento do EAREsp nº 1.775.781/SP, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça redefiniu o sentido de insumo, ampliando-o. Abandonou-se o critério da incorporação ao produto final para se alcançar o creditamento do ICMS de produtos



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

intermediários, ainda que consumidos ou desgastados no processo produtivo, desde que se revelem essenciais à realização do objeto social da empresa (critério da essencialidade). Juízo de origem que, a despeito da conclusão adotada pela perícia quanto à essencialidade dos fluidos de perfuração para o processo produtivo, convenceu-se de que referido material não entra na composição dos derivados de petróleo e, portanto, não os integram nem modificam a maneira como se apresentam enquanto produto final e, assim, julgou improcedente o pleito anulatório de débito fiscal formulado na inicial. Supremo Tribunal Federal que, por ocasião do julgamento do RE nº 704.815/SC - Tema nº 633, corroborou o entendimento de que a regra constitucional da não cumulatividade do ICMS adota a natureza de crédito físico, o que implica dizer que a essencialidade do bem ou serviço não deve ser considerada para a concessão de créditos, se estes não se integrarem ao produto final. Mencionado Tema 633 que, embora se refira diretamente às exportações, possui fundamentação jurídica suficiente para considerar sua aplicação a operações dentro do território nacional, sendo a extensão da sua lógica justificada pelos princípios constitucionais de capacidade contributiva, não cumulatividade e isonomia, bem como pelos objetivos de justiça fiscal e promoção do desenvolvimento econômico. Entendimento que, portanto, deve abranger as operações nacionais, as quais, em virtude de sua natureza e impacto econômico, merecem proteção tributária semelhante àquelas direcionadas ao exterior. Pareceres técnicos em que se pautou a



PODER JUDICIÁRIO
Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Segunda Câmara de Direito Público



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

autuação, no sentido de que os fluidos de perfuração, embora sirvam como meio para a execução de serviços nos processos de perfuração e manutenção de poços de petróleo, não integram o produto final comercializado pela apelante, até porque, conforme explicitado, não podem ser reaproveitados. Pretensão da recorrente que, se acolhida, contribuiria para a continuidade de um desequilíbrio fiscal substancial entre os entes federativos, beneficiando, de forma desproporcional, a União, que é a controladora da Petrobrás, sem a devida compensação aos Estados, causando-lhes significativo impacto econômico. Ausência de violação ao princípio da isonomia. Legislação que deve ser aplicada a todos os contribuintes de forma equânime, sob pena de comprometer a igualdade e a estabilidade buscada pela reforma tributária, que traz em si, entre outras, a ideia de criar um sistema que contribua para eliminar a guerra fiscal e garantir uma distribuição mais justa das receitas entre os entes federativos. Sentença de improcedência que deve ser mantida, em que pese a vasta jurisprudência no âmbito desta Corte Estadual em sentido contrário. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO.

(0001517-91.2007.8.19.0001 - APELAÇÃO. Des(a). JOSÉ ACIR LESSA GIORDANI - Julgamento: 01/10/2024 - PRIMEIRA CAMARA DE DIREITO PUBLICO)

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO E
PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO





APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

FISCAL, QUE SE REFERE A AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO SOB ALEGAÇÃO DE CREDITAÇÃO INDEVIDA DE ICMS. INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, SOB O FUNDAMENTO DE NECESSIDADE DE JUNTADA DE DOCUMENTOS. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA. RECURSO DA PETROBRAS. POLIELETRÓLITO P/ FLOC. ANIÔNICO CNT 1 TON.; HIDRÓXIDO DE SÓDIO A GRANEL; POLIELETRÓLITO P/ FLOT. CATIÔNICO CNT 1TO, TRIPOLIFOSFATO DE SÓDIO SC C/ 25 KG; ANTIESPUM. P/ TRAT. EFLUENTES DE BB C/ 20L, EM QUE OS PRODUTOS TÊM POR FINALIDADE TRATAMENTO DE ÁGUA E EFLUENTES E AÇÃO DE DISPERSANTE DE ÓLEO EM PERFURAÇÕES PETROLÍFERAS. A PARTE AUTORA INSISTE QUE O LAUDO TÉCNICO QUE SE ENCONTRA NOS AUTOS É INSUFICIENTE PARA O DESLINDE DA QUESTÃO. NO ENTANTO, O JUIZ É O DIRIGENTE DO PROCESSO E O DESTINATÁRIO DAS PROVAS, E A ELE INCUMBE VELAR PARA QUE A INSTRUÇÃO SEJA CONDUZIDA DE MODO A FORMAR SEU CONVENCIMENTO SOBRE OS FATOS DA CAUSA, CABENDO-LHE A AFERIÇÃO DA NECESSIDADE DE SUA PRODUÇÃO, BEM COMO O INDEFERIMENTO DAQUELAS QUE ACHAR DESNECESSÁRIAS. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL QUE, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE Nº 704.815/SC, TEMA Nº 633, CORROBOROU O ENTENDIMENTO DE QUE A REGRA CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS ADOTA A NATUREZA DE CRÉDITO FÍSICO, O



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

QUE IMPLICA DIZER QUE A ESSENCIALIDADE DO BEM OU SERVIÇO NÃO DEVE SER CONSIDERADA PARA A CONCESSÃO DE CRÉDITOS, SE ESTES NÃO SE INTEGRAREM AO PRODUTO FINAL. MENCIONADO TEMA 633 QUE, EMBORA SE REFIRA DIRETAMENTE ÀS EXPORTAÇÕES, POSSUI FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA SUFICIENTE PARA CONSIDERAR SUA APLICAÇÃO A OPERAÇÕES DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL, SENDO A EXTENSÃO DA SUA LÓGICA JUSTIFICADA PELOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, NÃO CUMULATIVIDADE E ISONOMIA, BEM COMO PELOS OBJETIVOS DE JUSTIÇA FISCAL E PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. ENTENDIMENTO QUE, PORTANTO, DEVE ABRANGER AS OPERAÇÕES NACIONAIS, AS QUAIS, EM VIRTUDE DE SUA NATUREZA E IMPACTO ECONÔMICO, MERECEM PROTEÇÃO TRIBUTÁRIA SEMELHANTE ÀQUELAS DIRECIONADAS AO EXTERIOR. PERÍCIA REQUERIDA PELA AUTORA É DESPICIENDA, DIANTE NO NOVO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE Nº 704.815/SC – TEMA Nº 633. DESPROVIMENTO DO RECURSO.

(0004586-42.2018.8.19.0003 - APELAÇÃO. Des(a). INÊS DA TRINDADE CHAVES DE MELO - Julgamento: 29/01/2025 - TERCEIRA CAMARA DE DIREITO PUBLICO)



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

Na hipótese dos autos, extrai-se do laudo pericial de id. 947/1013 que os produtos químicos que compõem os fluidos de perfuração, ainda que essenciais à atividade-fim da PETROBRAS, não são utilizados na fase de produção de petróleo e gás, mas apenas na fase de perfuração, anterior à produção em si. Por decorrência lógica, não satisfazem ao critério físico para fins de creditamento (id. 1001):

11.2 – QUESITOS DA RÉ

1º QUESITO:

Queira o Sr. Perito informar se as mercadorias constantes do auto de infração nº 03.568944-7 integram fisicamente os produtos resultantes da atividade de exploração petrolífera;

RESPOSTA QUESITO Nº 1:

Não. Os produtos em análise não integram fisicamente os produtos resultantes do processo produtivo da Autora, ou seja, da atividade de exploração petrolífera. Entretanto seu uso é crucial para gerar os produtos resultantes do processo produtivo da Autora.

Consequentemente, à luz do critério físico, de assento constitucional, as aquisições objeto da demanda não dão direito ao imediato creditamento na sistemática da não-cumulatividade do ICMS, revelando-se legítima a autuação empreendida pelo fisco estadual.

Isso posto, voto por **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO** ao recurso de apelação para cassar a sentença e julgar improcedentes os pedidos autorais, mantendo-se a legitimidade e validade do Auto de Infração nº 03.568944-7; e, invertida a sucumbência, condenar a autora/apelada (PETROBRAS) ao pagamento de honorários advocatícios sucumbenciais, fixados no percentual mínimo legal sobre o valor atualizado da causa, observadas as faixas de incidência do art. 85, §3º, do Código de Processo Civil.



PODER JUDICIÁRIO
Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Segunda Câmara de Direito Público



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0245928-55.2018.8.19.0001

Rio de Janeiro, na data da sessão de julgamento.

DESEMBARGADOR RELATOR EDUARDO ANTÔNIO KLAUSNER

