

CRÉDITOS DE ICMS SOBRE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS: REFLEXÕES ATUAIS E PROJEÇÕES COM A REFORMA TRIBUTÁRIA

Eduardo Pires Santana

Pós-graduando (*lato sensu*) em Direito Tributário Empresarial e Planejamento Fiscal na Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogado tributarista.

Artigo recebido em 14.04.2025 e aprovado em 22.08.2025.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Não cumulatividade e produtos intermediários – histórico 3 Jurisprudência do STJ 4 Algumas legislações estaduais (SP e RS) 5 Princípio da defesa do meio ambiente e produtos intermediários 6 PLP 108 e transição dos saldos credores de ICMS 7 Conclusão 8 Referências.

RESUMO: A aplicação da não cumulatividade tributária de ICMS aos produtos adquiridos pelo contribuinte e que são empregados sem ser consumidos integralmente ou integrem o produto final (“produtos intermediários”) remonta ao advento do Convênio Confaz 66/1989 e ganhou novos contornos com a edição da LC 87/1996. A partir do julgamento do EAREsp n. 1.775.781, o STJ consolidou a essencialidade e a relevância dos referidos bens ao processo produtivo ou atividade-fim como critérios para que eles permitam a apuração de créditos. No entanto, percebe-se a manutenção de retrocessos legais por parte de diversos Estados no sentido de seguir contrariando aquele entendimento. Nesse sentido, ao longo do presente artigo, busca-se abordar a evolução normativa, jurisprudencial e legal do tema, agregando a ele impactos trazidos pela reforma tributária (EC 132/2023, PLP 108/2024 e LC 214/2025) no que toca à inserção de novos princípios tributários e à transição dos saldos credores do imposto estadual apurados até 2032.

PALAVRAS-CHAVE: Não cumulatividade. ICMS. Produtos intermediários. EAREsp n. 1.775.781. STJ. Reforma tributária. Novos princípios. Transição de saldos credores.

ICMS CREDITS ON INTERMEDIATE GOODS: CONTEMPORARY REFLECTIONS AND PROSPECTS UNDER THE TAX REFORM

CONTENTS: 1 Introduction 2 Non-cumulativity and intermediate products – history 3 STJ case law 4 Some state legislation (SP and RS) 5 Principle of environmental protection and intermediate products 6 PLP 108 and transition of ICMS credit balances 7 Conclusion 8 References.

ABSTRACT: The application of the non-cumulative ICMS tax system to goods acquired by taxpayers and employed without being fully consumed or incorporated into the final product (“intermediate products”) dates back to the enactment of CONFAZ Agreement 66/89 and gained new contours with the publication of Complementary Law 87/96. Following the judgment of EAREsp No. 1.775.781, the Superior Court of Justice (STJ) established the essentiality and relevance of such goods to the production process or core activity as criteria for the appropriation of tax credits. However, it is observed that several states continue to uphold legal setbacks by disregarding this interpretation. In this regard, the present article seeks to address the normative, jurisprudential, and legal evolution of this matter, while also examining the impacts brought by the Tax Reform (Constitutional Amendment 132/23, Complementary Bill 108/24, and Complementary Law 214/25), particularly with respect to the introduction of new tax principles and the transition of ICMS credit balances accrued until 2032.

KEYWORDS: Non-cumulative. ICMS. Intermediate products. EAREsp n. 1.775.781. STJ. Tax reform. New tax principles. Transition of credit balances.

1 INTRODUÇÃO

A não cumulatividade em matéria de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), especialmente no tocante aos créditos sobre produtos intermediários (aqueles aplicados no processo produtivo, mas não consumidos integralmente ou incorporados à mercadoria), é objeto de intensos debates doutrinários e jurisprudenciais desde a instituição do imposto pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988). A ausência de uma definição legal específica para o termo “produto intermediário” leva a interpretações divergentes por parte das autoridades fiscais e do Poder Judiciário, resultando em insegurança jurídica para os contribuintes e instabilidade na arrecadação tributária.

O presente artigo se propõe a examinar, sob as perspectivas doutrinária, legislativa e jurisprudencial, os critérios utilizados pela legislação, pelos tribunais judiciais e administrativos estaduais, e pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) (ou “Corte Superior”) para a definição desses bens e a consequente apropriação ou não de créditos de ICMS. Para tanto, parte-se de uma

análise conceitual e normativa do tributo, abordando sua função econômica e o princípio da não cumulatividade, para então se debruçar sobre os marcos interpretativos aplicáveis ao tema. Ao longo do trabalho, é realizada uma leitura crítica da jurisprudência dominante, com destaque para a orientação atualmente adotada pelo STJ, que busca a essencialidade/relevância para com o processo produtivo ou a atividade-fim.

Consideram-se, ainda, os impactos da reforma tributária em curso no Brasil, que inclui cinco novos princípios tributários, propõe a substituição do ICMS pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), promete ampliar a base de créditos e tornar mais transparente e eficiente a tributação do consumo, nos termos da Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023 (EC 132/2023). Além disso, é estudado o regime de transição dos saldos credores do imposto estadual firmado pela atual redação do Projeto de Lei n. 108, de 2024 (PLP 108/2024).

Ao fim conclui-se que o atual entendimento sobre os conceitos de “processo produtivo” e “atividade-fim” em diálogo com o princípio da não cumulatividade e os produtos intermediários, ainda que tenha evoluído com o advento do EAREsp n. 1.775.781, do STJ, mostra-se anacrônico e inviável do ponto de vista da sustentabilidade ambiental diante da realidade das cadeias produtivas modernas e das diretrizes de neutralidade tributária. A adoção de uma concepção mais ampla e econômica dos custos tributados de uma empresa – mais parecida com a do IBS – revela-se essencial para a concretização do princípio da não cumulatividade e a redução do contencioso, permitindo um sistema mais justo e eficiente.

2 NÃO CUMULATIVIDADE E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS – HISTÓRICO¹

Cientes de que o princípio da não cumulatividade está presente em nosso ordenamento jurídico desde a Emenda Constitucional n. 18, de 06 de dezembro de 1965 – que alterou a Constituição da República Federativa do Brasil de 1946 –, e foi mantido pela CF/1988, devemos compreender como se deu sua regulamentação após a redemocratização e qual seu *status* atual no que toca aos “produtos intermediários”.

1. EBTRIBUTOS. Créditos de ICMS sobre produtos intermediários. Disponível em: <https://ebtributos.com.br/blog/posts/creditos-de-icms-sobre-produtos-intermediarios>. Acesso em: 6 abr. 2025.

Com a edição da atual Carta Magna, o art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, em cumprimento ao art. 146, III, previu que devia ser editada em 60 dias a lei complementar responsável por firmar as regras gerais da hipótese de incidência do imposto de que trata o art. 155, I, “b” (ICMS). Com esse mandamento descumprido, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975, deveriam fixar normas para regular provisoriamente a matéria. Essa determinação não fora cumprida, sendo editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) o Convênio ICMS n. 66/1989.

A norma Confaz trouxe em seu art. 31, III, restrição ao creditamento dos bens que, mais tarde, seriam reconhecidos pelo Superior Tribunal de Justiça como “produtos intermediários”, ao dizer:

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

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

Em 1996 tivemos a publicação da Lei Complementar n. 87 (LC 87/1996) (ou “Lei Kandir”) e, com ela, também a revogação do convênio e da restrição antes mencionada, na medida em que seu art. 20, *caput*, prevê, sem maiores ressalvas:

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.

A observação que se faz ao longo do texto normativo está focada apenas nos bens chamados de “uso e consumo”, que, embora tenham seu creditamento previsto pela regra, após a promulgação da Lei Complementar n. 171/2019, fica tal creditamento condicionado ao tempo, conforme assevera o art. 33, I:

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 [...].

Contudo, embora não haja restrição na Lei Kandir, é comum se observarem nas legislações estaduais impedimentos à não cumulatividade, no sentido de impor uma dinâmica estritamente física aos créditos do tributo estadual.

Em razão disso, empresas do país todo passaram a ajuizar ações e mandados de segurança visando a combater tal ilegalidade, sob a égide do princípio da não cumulatividade e da exceção aos limites fixados pela LC 87.

Esses julgamentos culminaram em diversos posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça, como se verá a seguir.

3 JURISPRUDÊNCIA DO STJ

3.1 EAREsp n. 1.775.781

Julgado no dia 11 de outubro de 2023, o recurso pautou-se no reconhecimento do creditamento das aquisições de diversas mercadorias feitas por empresa² que possui como objeto social: (i) cultivo de cana-de-açúcar; (ii) fabricação de açúcar, álcool, leveduras e subprodutos de cana-de-açúcar; e (iii) produção de energia elétrica.

O Tribunal de Justiça de São Paulo (origem) considerou que, em defesa da tese de crédito físico, ao não se incorporarem ao produto final de forma essencial ou serem consumidos no processo industrial, tais bens seriam considerados de “uso e consumo”.

A Corte Superior, por outro lado, compreendeu que a LC 87 ampliou as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo, por força de seus arts. 20, 21 e 33, que ele albergasse a aquisição de “produtos intermediários” empregados no processo produtivo, ou seja, aqueles não: (i) consumidos imediata e integralmente; e (ii) integrados ao produto. Isso, desde que sua aquisição e sua

2. Pneus e câmaras de ar, materiais de corte de cana-de-açúcar, fio agrícola, facas, martelos, pentes bagaceiras, correntes transportadoras e suas partes, correntes transportadoras de borracha e roletes, eletrodos, estatores e rotores de bomba, válvula e elementos de vedação, telas para filtragem, lâminas raspadoras, óleos e graxas.

aplicação estejam relacionadas ao objeto social ou à atividade-fim do contribuinte, ou seja, quando demonstrada sua essencialidade/relevância (critérios informadores do princípio da não cumulatividade) para a empresa.

Em seu voto, o Ministro Herman Benjamin valeu-se das doutrinas de Sacha Calmon Navarro Coêlho e André Mendes Moreira para, respectivamente, sumarizar o entendimento do colegiado e o contraste entre bens de uso e consumo e produtos intermediários:

Sacha Calmon Navarro Coêlho

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

[...] *Ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este porque utilizados no processo de fabricação, nele se consumindo* (STF – RE n. 79.601, Relator Aliomar Baleeiro).

(Curso de direito tributário brasileiro. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 489-491).

André Mendes Moreira

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

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

(a) ser essenciais ao processo produtivo [...] (*A não cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 334).

3.2 AIREsp n. 2.136.036

Julgado em 22 de abril de 2024, o recurso fora interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul no qual se negou o direito ao creditamento em função de os bens adquiridos não serem consumidos integralmente ou serem agregados ao produto final.

O contribuinte possuía, entre outros objetos sociais, a fabricação de madeira laminada e de chapas de madeira compensada, prensada e aglomerada, bem como havia comprovado, por laudo pericial, que os itens³ eram empregados de forma a garantir a confecção e/ou a manutenção e o transporte das mercadorias.

Em sua análise, os Ministros reafirmaram seu entendimento no caso anterior e determinaram, principalmente, porque inoxidável a essencialidade para a atividade-fim do contribuinte e independentemente de os bens serem consumidos nesse processo ou se integrarem à madeira, que o crédito deveria ser permitido, à luz dos arts. 19 e 20, § 1º, da Lei Kandir.

Importante destacar que o conceito de essencialidade à atividade-fim fora empregado para além da mera produção do produto final, abarcando também a etapa pós-industrial de transporte da mercadoria comercializada pelo contribuinte.

3.3 REsp 1.854.143

Julgado em 10 de dezembro de 2024, o recurso fora interposto pelo Estado de Minas Gerais contra acórdão que compreendeu que a energia elétrica consumida na geração de “gases ventados” (resíduo industrial) configuraria produto intermediário, portanto bem essencial para a atividade-fim do contribuinte, garantindo o creditamento do ICMS recolhido na aquisição. Isso, ainda que esses gases não tenham sido comercializados pela companhia.

Por “gases ventados” compreendem-se, conforme entendimento do Instituto Nacional de Tecnologia, aqueles que, no processo produtivo de gases industriais e medicinais (oxigênio, nitrogênio e argônio), acabam por não atender aos critérios de qualidade exigidos pelo comprador, e cujo acúmulo, se não disperso na atmosfera, tem potencial para comprometer a qualidade da produção da empresa e de seus clientes (são destinados para movimentar maquinário).

O Superior Tribunal de Justiça compreendeu que o creditamento de ICMS para energia elétrica, em si, já carregava desde a instituição da LC 87 a carga de essencialidade em relação à atividade-fim em função do disposto em seu art. 33, II, “a”). Vejamos:

3. Painéis de fibras, madeiras, outros materiais lenhosos.

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

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: (Incluído pela LCP n. 102, de 11.07.2000)

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica; (Incluída pela LCP n. 102, de 11.07.2000)

b) quando consumida no processo de industrialização; (Incluída pela LCP n. 102, de 11.07.2000).

A partir dessas premissas (conceito de gases ventados e essencialidade para creditamento de ICMS sobre energia), a Corte Superior firmou o entendimento de que o legislador, ao determinar a manutenção do crédito quando a energia seja consumida no processo, em momento algum limitou a sua fruição ao destino dado ao bem que dela se origine, de forma que não cabe ao Poder Judiciário subverter a competência do Legislativo e inovar normativamente.

Diante de todo o exposto, o colegiado, em defesa do prolatado no EAREsp n. 1.775.781, compreendeu que, mesmo no caso da energia elétrica – que possui alguma vinculação à destinação do produto que dela resulte, mas apenas nos casos de exportação –, o olhar do contribuinte e do Fisco, no intuito de aferir a regularidade do creditamento de ICMS, deve estar voltado para a relação entre o bem adquirido e a atividade-fim da companhia, unicamente.

3.4 AIREsp 1.486.991

Julgado em 27 de abril de 2017, o recurso fora interposto pelo Estado do Mato Grosso contra REsp datado de 01 de fevereiro do mesmo ano em que a Corte, pronunciando-se em defesa do direito alegado pelo contribuinte, determinou o retorno dos autos ao TJMT para reapreciação do creditamento de ICMS sobre diversos itens adquiridos e empregados na atividade-fim de empresas especializadas na produção de bebidas alcoólicas.

O STJ, valendo-se da contextualização histórico-normativa (apresentada no tópico 2) e de laudo pericial juntado pelas companhias, compreendeu que os bens destinados, entre outros fins, à manutenção de máquinas, a resfriamento industrial e a tratamento de água da planta industrial (empregada ou não diretamente no processo de fabricação das bebidas) seriam creditáveis enquanto “produtos intermediários” não por serem consumidos integralmente

ou agregados ao produto final, mas sim por serem indissociáveis das atividades dos contribuintes.

Esse precedente já pavimentava o caminho que seria adotado anos depois pelos Ministros no bojo do EAREsp n. 1.775.781, como vimos anteriormente.

3.5 Conclusão

Neste tópico buscou-se abordar alguns dos inúmeros precedentes do Superior Tribunal de Justiça antes e depois do julgamento emblemático em 11 de outubro de 2023. A partir dos julgados apresentados, podemos abstrair o seguinte:

- com a edição da Lei Kandir e a revogação do Convênio Confaz n. 66/1989, surgiu o conceito de “produtos intermediários” e, com ele, foi extinta a necessidade de, para gerar créditos de ICMS, uma mercadoria adquirida pelo contribuinte ter de ser consumida no processo produtivo ou integrada ao produto final;
- embora o STJ ainda não tenha se posicionado categoricamente nesse sentido, reconhecendo, em alguns casos, a extensão do “processo produtivo” para aquilo que antecede ou ultrapassa a fabricação do produto, parece que a Corte deve repetir essa linha em outros julgados, conforme o contribuinte demonstre a essencialidade ou a relevância dos custos tributados assumidos para sua “atividade-fim”; e
- a evolução jurisprudencial deve caminhar sob o primado da realidade, interpretando “processo produtivo” e “atividade-fim”, superando os Códigos Nacionais de Atividade Econômica (CNAEs) contidos no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) da companhia e até mesmo o conteúdo de seu objeto social. Isso sob pena de se ter uma não cumulatividade mitigada, que desconhece custos tributados internalizados pelo agente econômico e que, embora não gerem receitas próprias, influem no preço da mercadoria comercializada ou do serviço prestado (base de cálculo do ICMS da saída)⁴.

4. Aquisição de placas solares para redução do custo de energia, aquisição de máquinas e produtos para tratamento de afluentes e efluentes em função de demandas regulatórias, despesas com transporte próprio do produto e descarte correto de resíduos, bens necessários à manutenção da boa qualidade fabril, entre muitos outros que teriam a incidência de ICMS.

4 ALGUMAS LEGISLAÇÕES ESTADUAIS (SP E RS)

Compreendidas a evolução normativa da Corte Superior e as conclusões que dela se erigem é importante compreender sua internalização pelas Unidades Federativas no que toca aos conceitos por elas empregados em suas legislações tributárias e ao conteúdo de seus julgados nas searas judiciais e administrativas tributárias.

Neste tópico serão analisados, em benefício da objetividade do texto, apenas os Estados de São Paulo e do Rio Grande do Sul.

São Paulo, fundamentado no que dispõem a Decisão Normativa CAT 2, de 04 de junho de 1982, e no art. 66, V, do Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000⁵, adota o entendimento de que são “materiais de uso e consumo”, não dando direito a crédito, os bens que não se integrem ao produto comercializado ou sejam consumidos no seu processo de produção. Ou seja, diferentemente do conceito de “produto intermediário” da Corte Superior, deixa de fora itens essenciais para o pagador de tributos, que sofram desgaste e não se agreguem à mercadoria.

Nas searas judicial e administrativa, ainda que se garanta direito ao creditamento em alguns momentos, vemos essa tônica em casos como, respectivamente, as Apelações Cíveis n. 1000719-36.2022.8.26.0408 e n. 1014176-41.2018.8.26.0032, e as Respostas a Consultas n. 29.131/2024 e n. 27.967M1/2024. A respeito delas, abaixo estão alguns trechos que evidenciam tal constatação:

Apelação Cível n. 1000719-36.2022.8.26.0408

Consabido, nem tudo aquilo considerado essencial ao exercício de determinada atividade industrial autoriza o creditamento de ICMS, mas apenas o que efetivamente constitua parte integrante do correspondente processo produtivo, consoante a inteligência do supracitado art. 66, V, do RICMS. [...]

5. “Art. 66 – Salvo disposição em contrário, é vedado o crédito relativo à mercadoria entrada ou adquirida, bem como ao serviço tomado [...]
V – para uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendida a mercadoria que não for utilizada na comercialização ou a que não for empregada para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização ou produção rural, ou, ainda, na prestação de serviço sujeita ao imposto.”

Apelação Cível n. 1014176-41.2018.8.26.0032

Resta evidenciado, portanto, que conforme dispõe a legislação de regência, apenas os materiais que se consomem totalmente no processo de industrialização, ou que se tornam parte integrante do produto final é que podem ser objeto de creditamento do imposto [...].

Resposta a Consulta n. 29131/2024

ICMS – Diferimento – Regime Especial Simplificado de Exportação – Industrialização em estabelecimento de terceiro. [...] III. Os materiais que não integram os produtos resultantes do processo fabril, nem nele se consomem, ainda que empregados para garantir a qualidade ou mesmo a própria consecução do processo produtivo, não correspondem ao conceito de insumos de que trata a Decisão Normativa CAT-1/2001, razão pela qual não há direito a crédito pelo ICMS pago quando de sua aquisição.

Resposta a Consulta n. 27967M1/2024

5. Por sua vez, este órgão consultivo já manifestou, em outras oportunidades, o seu entendimento no sentido de que materiais secundários são os aqueles consumidos integral e instantaneamente no processo industrial, sem, porém, integrar-se fisicamente ao novo produto (por exemplo, a energia elétrica utilizada como força motriz e o óleo diesel utilizado na caldeira) e cujos gastos de aquisição são diretamente contabilizados como custos de fabricação do produto.

O Rio Grande do Sul, por sua vez, com base no asseverado pelo item 2.1.1 do Capítulo V da Instrução Normativa DRP n. 45, de 30 de outubro de 1998, compreende como “materiais de uso e consumo”, não estando sob o “guarda-chuva” da não cumulatividade, aquilo que seja adquirido e não esteja estreitamente vinculado ao processo industrial ou não seja incondicionalmente necessário à efetiva obtenção do produto final. Portanto, parece ignorar custos internalizados de etapas pré, inter ou pós-industriais por liberalidade, ou aspectos regulatórios que, sem perder sua essencialidade, nem sempre se conectem fisicamente com a mercadoria. Isso viola a interpretação conjunta dos julgados do STJ.

Quanto aos precedentes, o enfoque será dado aos administrativos oriundos do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, nos quais a discrepância de entendimentos é patente e percebe-se que, mesmo que reconhecida a essencialidade/relevância, o julgador age no sentido de restringir sobremaneira

a interpretação atribuída pela Corte Superior para produtos intermediários e ampliar a de bens de uso e consumo:

Acórdão do Pleno n. 082/2024

[...] a imprescindibilidade de determinado item para consecução da atividade econômica não é parâmetro suficiente para averiguar a garantia do direito a crédito. [...] Nesse sentido, pode haver, como de fato há, em qualquer setor produtivo, itens indiscutivelmente imprescindíveis para a consecução da atividade econômica, mas que, se forem destinados a uso ou consumo, não assegurarão direito ao crédito, exatamente porque é assim a configuração legal do imposto, conforme já se abordou.

Acórdão n. 395/2024

Ressalte-se que esses produtos são considerados como de uso ou consumo, sem direito ao crédito fiscal de ICMS pela sua aquisição, considerando que o estabelecimento atua como indústria de bebidas e não são utilizados no produto final. Além disso, em alguns deles, como é o caso dos produtos para tratamento da água e efluentes, ainda que sejam indispensáveis em razão da legislação específica sobre higiene e sanidade, não resultam em mercadoria sob a incidência do imposto. A necessidade do produto adquirido para a produção de mercadorias pelo estabelecimento não é o elemento definidor do direito ao crédito fiscal do ICMS, mas sim o fato de se integrar ao produto final [...].

Acórdão n. 497/2023

A essencialidade ou necessidade não é nota que, por si só, seja suficiente a assegurar o crédito fiscal, razão pela qual a mera alegação de que as mercadorias são necessárias à atividade (seja necessidade derivada do cumprimento da legislação aplicável ou da própria função da mercadoria, na atividade) é insuficiente para assegurar o direito de crédito fiscal. A necessidade das mercadorias adquiridas para o exercício da atividade, embora condição necessária ao surgimento do direito ao crédito fiscal, NÃO é condição suficiente. [...] Quanto à pertinência ao processo industrial, de igual sorte, embora seja condição necessária aos contribuintes industriais, é insuficiente para assegurar-lhes o direito ao crédito fiscal de ICMS.

Diante de todo o exposto, fica evidente a incompatibilidade entre o que dizem as Unidades da Federação analisadas, mesmo depois dos precedentes analisados no tópico anterior. Isso porque se prendem a uma ideia de crédito extremamente física para o ICMS e não da aproximação feita com as noções

aplicadas às contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), mantendo retrocessos legais no sentido de que: (1) relativizam a essencialidade ou a relevância de bens, mesmo em face de deveres legais ou práticas de mercado, para negar créditos a produtos sabidamente intermediários; e (2) restringem o “processo produtivo” à fabricação da mercadoria, aos CNAEs dispostos no CNPJ ou ao trazido pelo objeto social.

5 PRINCÍPIO DA DEFESA DO MEIO AMBIENTE E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS

A EC 132/2023 não se restringiu aos primeiros contornos do novo sistema (regras mínimas de competência, incidência, benefícios, cálculo e transição do IVA e demais tributos) insculpindo no art. 145, § 5º, do texto constitucional cinco novos princípios tributários: simplicidade, transparência, justiça tributária, co-operação e defesa do meio ambiente.

Neste tópico serão explorados os efeitos imediatos do último mandamento, bem como sua relação com a não cumulatividade do ICMS sobre produtos intermediários.

A inclusão do § 4º no art. 43 é o primeiro exemplo, na medida em que prevê que a concessão dos incentivos regionais (isenções, reduções ou diferimento, por exemplo) considere, sempre que possível, critérios relativos à sustentabilidade ambiental e à redução das emissões de carbono.

A inserção do art. 159-A e de seu § 2º também se faz relevante, já que tais dispositivos ordenam que a entrega dos recursos do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional para fins de redução das desigualdades regionais e sociais mediante a utilização de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal privilegie projetos de mesmo parâmetro de proteção ambiental.

A criação do Imposto Seletivo, substituidor da extrafiscalidade do Imposto sobre Produtos Industrializados para a maioria das operações – a ver como se desenrolará a interpretação do art. 126 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e do art. 454 da LC 214 –, com a adição do inciso VIII no art. 153, que incidirá sobre as externalidades prejudiciais à saúde e ao meio ambiente (produção, extração, comercialização ou importação) não poderia ficar de fora.

Por último, mas não menos importante, está a definição, no art. 155, § 6º, II, de alíquotas diferenciadas para o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores conforme o valor e o impacto ambiental dos veículos, assim como a ampliação dos sujeitos passivos para os titulares de aeronaves e embarcações (imunes aeronaves, tratores e maquinários agrícolas).

Compreendidos os impactos diretos, passamos para a relação do princípio da defesa do meio ambiente com a não cumulatividade de ICMS sobre produtos intermediários.

Como se percebe pelas circunstâncias em que o novo sinalagma tributário é posto, sua função primordial é promover nessa seara do Direito e da vida pública um pensamento focado na preservação do meio ambiente e no favorecimento de iniciativas privadas e governamentais que permitam fomentar boas práticas nesse sentido.

Enquanto princípio, sua aplicação é sistêmica, em adição ou sopeso aos demais, alcançando todos os tributos previstos na Constituição – o ICMS não pode passar ao léu.

Daí, surgem duas dúvidas: (a) por que persistir na interpretação de que “processo produtivo” se restringe à fabricação da mercadoria, e “atividade-fim” apenas ao que descrito no objeto social, desagregando custos tributados que implicam a base de cálculo do ICMS da saída?; e (b) por que não somar a sustentabilidade à não cumulatividade para reforçar o direito ao creditamento dos produtos intermediários adquiridos pelo contribuinte para cumprimento de obrigações legais ambientais ou para garantia de uma maior sustentabilidade de seu processo produtivo?

Aqui se está a pensar nas despesas que não podem ser dissociadas do processo produtivo ou da atividade-fim de uma companhia, na medida em que as obrigações legais assumidas para exercício de seus fins econômicos não se encerram com a geração do produto ou a prestação dos serviços tributados, perpassando padrões mercadológicos, sanitários, regulatórios e, acima de tudo, ambientais.

Esse é o racional utilizado para o creditamento de PIS/Cofins a partir do julgamento do REsp 1.221.170/PR, em 24 de abril de 2018.

A medida incentivaria as empresas a investir em melhorias operacionais e tecnológicas redutoras da pegada de carbono de seus negócios e refinadoras à interação de seus produtos e serviços com o meio ambiente. Por consequência,

umentar-se-ia, cada vez mais, a adesão do Brasil às metas de desenvolvimento sustentável propostas pela Organização das Nações Unidas⁶⁻⁷.

6 PLP 108 E TRANSIÇÃO DOS SALDOS CREDORES DE ICMS

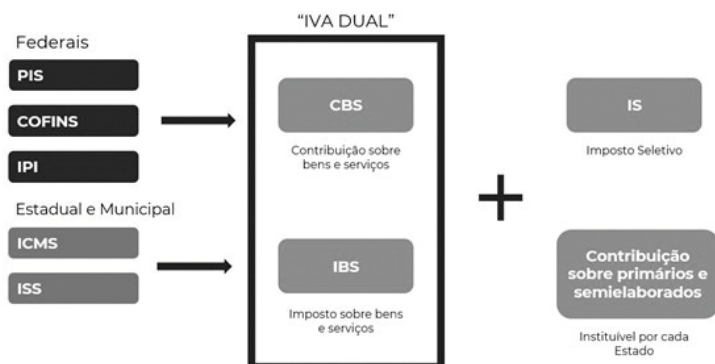
A discussão do creditamento dos produtos intermediários não se restringe aos seus impactos no saldo devedor atual, ampliando-se para a transição que se aproxima para o IBS com a aprovação da reforma tributária.

Nesse sentido, inicialmente, é importante uma breve contextualização do que podemos consignar que será, a partir da EC 132/2023, da Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025 (LC 214/2025), e do PLP 108/2024 – em tramitação no Senado, sob a relatoria do Senador Eduardo Braga – o “novo sistema de tributação do consumo”.

A EC 132/2023, em regulamentação pela LC 214/2025 e pelo PLP 108/2024, triplica o número de dispositivos tributários na Constituição para encerrar debate de mais de 30 anos, alinhando o nosso sistema tributário às dinâmicas internacionais. Diz-se isso porque a norma: estabelece a criação de um Imposto sobre Valor Agregado Dual, de um Imposto Seletivo e de uma Contribuição sobre produtos primários e semielaborados, os quais aglutinam incidências de tributos federais, municipais e estaduais (PIS/Cofins, Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, ICMS e IPI); promete ampliar o creditamento e reduzir resíduos tributários com a “não cumulatividade ampla”; encrusta ainda mais a digitalização dos meios de recolhimento com a implementação do *split payment*; desloca o vetor de arrecadação para o destino das operações; e reduz e concentra tratamentos diferenciados (rol constitucional taxativo).

Uma forma de compreender melhor “quem sai e quem fica” é o seguinte esquema:

6. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Relatório aponta que o Brasil não avançou em nenhuma das 169 metas de desenvolvimento sustentável da ONU. *Câmara Notícias*, 3 ago. 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/784354-relatorio-aponta-que-o-brasil-nao-avancou-em-nenhuma-das-169-metas-de-desenvolvimento-sustentavel-da-onu/>. Acesso em: 6 abr. 2025.
7. BRASIL está atrasado em mais de 80% das metas de desenvolvimento sustentável da ONU. *Brasil de Fato*, 30 jun. 2022. Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2022/06/30/brasil-esta-atrasado-em-mais-de-80-das-metas-de-desenvolvimento-sustentavel-da-onu/>. Acesso em: 6 abr. 2025.



Fonte: Autoria própria.

No que toca ao ICMS, destaca-se que, nos termos dos arts. 125 a 127 da EC e arts. 343, 344 e 361 a 364 da LC, ter-se-á transição gradativa do ICMS para o IBS estadual entre os anos de 2029 e 2032, em que suas alíquotas reduzirão 10% anualmente. Como forma de manter a efetividade dos benefícios fiscais e evitar a “debandada” na busca de qual o melhor “destino” para as fábricas e centros de distribuição, por exemplo, criou-se a figura do Fundo de Compensação dos Benefícios Fiscais e Financeiro-Fiscais de ICMS.

O PLP 108, a ser convertido em lei complementar no segundo semestre de 2025⁸, prevê o tratamento a ser dado para o saldo credor acumulado de ICMS apurado até 2032 – ano de “morte” do imposto estadual. Interpretando seus arts. 148 a 157, constatamos que:

- são considerados “saldos credores acumulados” os valores regularmente apurados na escrituração fiscal do estabelecimento escriturados como créditos e não compensados ou ressarcidos existentes em 31.12.2032 e decorrentes de operações ocorridas até essa data⁹;

8. GOVERNO espera avançar na regulamentação da tributária. *Valor Econômico*, 24 fev. 2025. Disponível em: <https://valor.globo.com/politica/noticia/2025/02/24/governo-espera-avancar-na-regulamentacao-da-tributaria.ghtml>. Acesso em: 6 abr. 2025.

9. Igual racional é dado às quantias reconhecidas judicialmente, mesmo que o trânsito em julgado se perfectibilize após dezembro de 2032.

- a atualização dos saldos correrá pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA)¹⁰, ou índice substituto, iniciando-se em dezembro de 2032;
- os saldos devem ser homologados na forma e no prazo específicos conforme sua origem (bens do ativo imobilizado ou bens em geral, matérias-primas ou produtos intermediários). É possível que a homologação ocorra tacitamente por vencimento do prazo de manifestação do Fisco estadual;
- cumprido o item acima, os créditos acumulados poderão ser compensados com IBS ou transferidos intragrupo ou a terceiros a partir de 2033. No caso de homologação tácita, os valores apenas poderão ser escoados da segunda forma a partir de 2038;
- na competência em que compensados com o novo tributo e ainda existentes saldos credores, o contribuinte, no que diz respeito aos créditos oriundos de bens em geral que deseje restituir, sujeitar-se-á ao seu recebimento em 240 parcelas mensais contadas a partir de 90 dias do encerramento do referido mês; e
- toda e qualquer transferência ou restituição dependerá da regularidade fiscal do contribuinte perante o Fisco a respeito do IBS e do ICMS.

A partir desses apontamentos, parece muito importante, sob a ótica da ampliação da não cumulatividade de ICMS para os produtos intermediários e, na finalidade de evitar o prazo de restituição e a atualização dos saldos via IPCA, recomendar às empresas que: (a) busquem, desde já, a constituição definitiva e o registro de todo e qualquer crédito de ICMS; e (b) transfiram, na forma da legislação de cada Estado, ou implementem linhas de negócio que consumam esses valores antes de 2032.

7 CONCLUSÃO

O presente artigo foi desenvolvido para: (1) estabelecer o histórico normativo sobre a não cumulatividade de ICMS aplicada aos produtos intermediários; (2) abordar a evolução jurisprudencial do STJ sobre o tema; (3) analisar a compatibilidade das legislações estaduais e seus precedentes com o entendimento da Corte Superior; (4) abordar a possibilidade de agregar o princípio da defesa do meio ambiente, originado da EC 132/2023, ao da não cumulatividade, para assegurar uma interpretação realística do processo produtivo dos contribuintes

10. Índice historicamente mais fraco do que a Selic, sobretudo nos últimos anos de inflação alta e desconfiança do mercado nas capacidades orçamentárias de o governo federal cumprir com suas obrigações fiscais e financeiras.

e permitir o creditamento sobre despesas oriundas de obrigações ambientais; e (5) explicar a transição aplicável aos saldos credores de ICMS apurados até 2032, em função do PLP 108/2024, e a importância de se garantir e escoar qualquer crédito possível até essa data.

Nesse sentido, compreendeu-se que a não cumulatividade remonta à EC 18/1965, assim como que a edição da LC 87/1996 e a revogação do Convênio Confaz n. 66/1989 fizeram surgir o conceito de “produtos intermediários”, extinguindo a necessidade de, para gerar créditos de ICMS, uma mercadoria adquirida ter de ser consumida no processo produtivo ou integrada ao produto final.

Percebeu-se que o Superior Tribunal de Justiça analisou a questão diversas vezes e chegou ao entendimento de que os produtos intermediários, desde que essenciais ao “processo produtivo” ou à “atividade-fim” do pagador de tributos gerarão créditos do imposto estadual. Ainda, a jurisprudência tende a caminhar sob o primado da realidade e a interpretar os dois conceitos acima para além dos CNAEs contidos no CNPJ da companhia e até mesmo do conteúdo de seu objeto social. Isso no sentido de alcançar os custos tributados internalizados pelo agente econômico e que, embora não gerem receitas próprias, influem no preço da mercadoria comercializada ou do serviço prestado.

É evidente a dissonância entre as legislações estaduais de São Paulo e do Rio Grande do Sul, ainda hoje, e os precedentes do STJ analisados. As Unidades Federativas se prendem a uma ideia de crédito extremamente física e não incorporam a aproximação feita com as noções aplicadas a PIS/Cofins. Isso de forma a manter retrocessos legais que: (1) relativizam a essencialidade ou a relevância de bens, mesmo em face de deveres legais ou práticas de mercado, para negar créditos a produtos sabidamente intermediários; e (2) restringem o “processo produtivo” à fabricação da mercadoria, aos CNAEs dispostos no CNPJ ou ao trazido pelo objeto social.

A conjugação entre os princípios da defesa do meio ambiente e da não cumulatividade para ampliar o conceito de “processo produtivo” a todos os custos tributados pré, inter e pós-industriais assumidos pela empresa, sobretudo no que toca às despesas com o cumprimento de mandamentos ambientais, incentivaria o investimento em melhorias operacionais e tecnológicas redutoras da pegada de carbono de seus negócios e refinadoras à interação de seus produtos e serviços com o meio ambiente.

As disposições do PLP 108/2024 a respeito da transição dos saldos credores de ICMS apurados até 2032 impõem às empresas uma realidade de: (a) busca, desde já, da constituição definitiva e do registro de todo e qualquer crédito de ICMS; e (b) transferência, sob todas as formas previstas, ou implementação de linhas de negócio que consumam esses valores antes do ano mencionado.

Diante de todo o exposto, conclui-se que o atual entendimento sobre os conceitos de “processo produtivo” e “atividade-fim” em diálogo com o princípio da não cumulatividade e produtos intermediários, ainda que tenha evoluído com o advento do EAREsp n. 1.775.781, do STJ, mostra-se anacrônico e inviável do ponto de vista da sustentabilidade ambiental diante da realidade das cadeias produtivas modernas e das diretrizes de neutralidade tributária. Uma visão mais ampla e econômica dos custos tributados de uma empresa – em linha com o que se diz ser o futuro do IBS – é essencial para a efetivação da não cumulatividade e a redução do contencioso, carreando mais justiça e eficiência.

8 REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1946. Presidência da República, 1946. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em: 6 abr. 2025.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 6 abr. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965. Altera dispositivos da Constituição de 1946 relativos ao sistema tributário. Presidência da República, 1965. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 6 abr. 2025.

BRASIL. Lei Complementar n. 171, de 30 de dezembro de 2019. Dispõe sobre a exclusão de Municípios de áreas de região metropolitana ou de aglomeração urbana. Presidência da República, 2019. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp171.htm#art1. Acesso em: 6 abr. 2025.

BRASIL. Lei Complementar n. 214, de 30 de outubro de 2023. Dispõe sobre o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS. Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp214.htm. Acesso em: 6 abr. 2025.

BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal. Presidência da República, 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 6 abr. 2025.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar n. 108, de 2024. Regulamenta dispositivos da Emenda Constitucional n. 132, de 2023. Presidência da República, 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2023_2026/2024/PLP/plp-108.htm. Acesso em: 6 abr. 2025.

BRASIL está atrasado em mais de 80% das metas de desenvolvimento sustentável da ONU. *Brasil de Fato*, 30 jun. 2022. Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2022/06/30/brasil-esta-atrasado-em-mais-de-80-das-metas-de-desenvolvimento-sustentavel-da-onu/>. Acesso em: 6 abr. 2025.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Relatório aponta que o Brasil não avançou em nenhuma das 169 metas de desenvolvimento sustentável da ONU. *Câmara Notícias*, 3 ago. 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/784354-relatorio-aponta-que-o-brasil-nao-avancou-em-nenhuma-das-169-metas-de-desenvolvimento-sustentavel-da-onu/>. Acesso em: 6 abr. 2025.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ. Convênio ICMS n. 66, de 14 de dezembro de 1988. Confaz, 1988. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CVo66_88. Acesso em: 6 abr. 2025.

EBTRIBUTOS. Créditos de ICMS sobre produtos intermediários. Disponível em: <https://ebtributos.com.br/blog/posts/creditos-de-icms-sobre-produtos-intermediarios>. Acesso em: 6 abr. 2025.

GOVERNO espera avançar na regulamentação da tributária. *Valor Econômico*, 24 fev. 2025. Disponível em: <https://valor.globo.com/politica/noticia/2025/02/24/governo-espera-avancar-na-regulamentacao-da-tributaria.ghtml>. Acesso em: 6 abr. 2025.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. Instrução Normativa DRP n. 45, de 26 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109367>. Acesso em: 6 abr. 2025.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda. Decreto n. 20.686, de 4 de outubro de 1982. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/denormo21982.aspx>. Acesso em: 6 abr. 2025.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda. Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/textoricms.aspx>. Acesso em: 6 abr. 2025.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. Resposta à Consulta Tributária n. 27.967M1/2024, de 1º de fevereiro de 2024. *Diário Eletrônico*, 5 fev. 2024. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC27967M1_2024.aspx. Acesso em: 6 abr. 2025.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. Resposta à Consulta Tributária n. 29.131/2024, de 30 de abril de 2024. *Diário Eletrônico*, 3 maio 2024. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC29131_2024.aspx. Acesso em: 6 abr. 2025.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgInt no REsp n. 1.486.991/MT, Relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 27.04.2017, *DJe* de 21.06.2017. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27AIRES%27.clas.+e+@num=%271486991%27\)+ou+\(%27AgInt%20no%20REsp%27+adj+%271486991%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27AIRES%27.clas.+e+@num=%271486991%27)+ou+(%27AgInt%20no%20REsp%27+adj+%271486991%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja).

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgInt no REsp n. 2.136.036/RS, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 19.08.2024, *DJe* de 22.08.2024. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27AIRES%27.clas.+e+@num=%272136036%27\)+ou+\(%27AgInt%20no%20REsp%27+adj+%272136036%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27AIRES%27.clas.+e+@num=%272136036%27)+ou+(%27AgInt%20no%20REsp%27+adj+%272136036%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja).

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. EAREsp n. 1.775.781/SP, Relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 11.10.2023, *DJe* de 01.12.2023.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp n. 1.221.170/PR, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22.02.2018, *DJe* de 24.04.2018.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp n. 1.854.143/MG, Relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 10.12.2024, *DJEN* de 17.12.2024.

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO RIO GRANDE DO SUL. Acórdão n. 395/24, Recurso n. 373/24. Porto Alegre, 2024. Disponível em: <https://tarf.sefaz.rs.gov.br/pesquisa?termo=Ac%C3%B3rd%C3%A3o%20395%2F24&areas=&grupos=&assuntos=&dataInicio=&dataFim=>.

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO RIO GRANDE DO SUL. Acórdão n. 497/23. Porto Alegre, 2023. Disponível em: <https://tarf.sefaz.rs.gov.br/pesquisa?termo=Ac%C3%B3rd%C3%A3o%20395%2F24&areas=&grupos=&assuntos=&dataInicio=&dataFim=>.

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO RIO GRANDE DO SUL. Acórdão n. 496/23. Porto Alegre, 2023. Disponível em: <https://tarf.sefaz.rs.gov.br/pesquisa?termo=Ac%C3%B3rd%C3%A3o%20395%2F24&areas=&grupos=&assuntos=&dataInicio=&dataFim=>.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Apelação Cível n. 1000719-36.2022.8.26.0408, Comarca de Ourinhos, Relator: Gilberto Leme, 12ª Câmara de Direito Público. Julgado em 6 fev. 2023.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Apelação Cível n. 1014176-41.2018.8.26.0032, Comarca de Araçatuba, Relator: Bandeira Lins, 8ª Câmara de Direito Público. Julgado em 25 mar. 2022.