

**TJDFT**

Poder Judiciário da União
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E DOS
TERRITÓRIOS

Órgão 1ª Turma Cível

Processo N. APELAÇÃO / REEXAME NECESSÁRIO 0712325-47.2017.8.07.0018

APELANTE(S) DISTRITO FEDERAL

APELADO(S) SIDERAL LINHAS AEREAS LTDA

Relator Desembargador TEÓFILO CAETANO

Acórdão N° 1138508

EMENTA

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS). AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. EMPRESA. OBJETO SOCIAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO DE PESSOAL, CARGAS E MALA POSTAL. COMBUSTÍVEL. INSUMO. ELEMENTO INTEGRANTE DO PROCESSO DE FOMENTO DE SERVIÇOS. CREDITAMENTO. LEGITIMIDADE (LEI COMPLEMENTAR 87/96, ARTS. 19 e 20). APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO DESPROVIDOS.

1. Afigura-se cabível o aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes da entrada de combustíveis e lubrificantes quando qualificados como insumos e matéria-prima utilizados ou consumidos pela sociedade empresária no exercício de suas atividades, restando possível e legítimo, não implicando infração à legislação tributária, o creditamento realizado por empresa cujo objeto social é o transporte aéreo de pessoal, cargas e mala postal por se estar diante de imposto não cumulativo, tornando inviável que seja autuada por ter realizado compensação volvida a prevenir a ocorrência de cumulatividade da exação (LC 87/96, arts. 19 e 20).

2. Apelação e remessa necessária conhecidas e desprovidas. Unânime.

ACÓRDÃO

Acordam os Senhores Desembargadores do(a) 1ª Turma Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, TEÓFILO CAETANO - Relator, SIMONE LUCINDO - 1º Vogal e

RÔMULO DE ARAÚJO MENDES - 2º Vogal, sob a Presidência da Senhora Desembargadora SIMONE LUCINDO, em proferir a seguinte decisão: Apelação e remessa necessária conhecidas e desprovidas. Unânime., de acordo com a ata do julgamento e notas taquigráficas.

Brasília (DF), 14 de Novembro de 2018

Desembargador TEÓFILO CAETANO

Relator

RELATÓRIO

Cuida-se de **reexame necessário e apelação**[1] aviada pelo **Distrito Federal** em face da sentença[2] que, resolvendo a ação de segurança manejada pela sociedade empresária **Sideral Linhas Aéreas Ltda.** em face do praticado pelo Coordenador de Fiscalização Tributária da Secretaria de Estado da Fazenda do Distrito Federal que a inserira em malha fiscal, determinando a glosa de créditos originários da aquisição de combustíveis e outros materiais necessários à manutenção da frota de transporte da sua propriedade, sob o prisma de que os produtos não se qualificam como insumos necessários ao desenvolvimento de suas atividades sociais, mas materiais de consumo, acolhera a pretensão mandamental.

Acolhendo a pretensão mandamental, a sentença, confirmando a medida liminar anteriormente deferida, concedera a segurança, assegurando à impetrante a apuração de créditos originários do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS nas entradas de combustível adquirido e utilizado para consecução de seu objeto social, e, por consectário lógico, impedindo a autoridade impetrada de promover glosas dos valores apurados pela empresa e inseri-la em malha fiscal com base na interpretação infirmada.

A sentença fora sujeitada a reexame necessário e, inconformado, o Distrito Federal apelara almejando a reforma do decidido e a denegação da segurança. Como suporte da pretensão reformatória, argumentara, em síntese, que houvera indevido aproveitamento de crédito de ICMS, referente à aquisição de combustível pela empresa apelada. Aduzira que[3] a natureza dessa aquisição se destina ao uso e consumo, dessa forma, tendo em vista que o tributo já havia sido cobrado antecipadamente e, diante da inexistência de operação subsequente, não há direito ao creditamento, sendo vedada a utilização do crédito, consoante dispõem os artigos 328 e 334 do Decreto Distrital 18.955/97. Acentuara, ainda, que [4] o combustível adquirido pela empresa apelada não se qualifica como insumo, mas sim como bem destinado ao consumo em sua atividade-fim, de modo que os créditos atinentes ao ICMS oriundos das aquisições somente poderão ser aproveitados a partir de 1º de janeiro de 2020, em razão da limitação temporal prevista no art. 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 – Lei Kandir [5].

A apelada, devidamente intimada, contrariara o apelo, pugnando, em suma, pelo seu desprovidimento [6].

Oficiando no processo, a douta Procuradoria de Justiça pugnara pelo prosseguimento do feito sem a intervenção do Ministério Público diante da ausência de relevância social^[7].

O apelo é tempestivo, está subscrito por procurador municiado de capacidade postulatória, é isento de preparo e está regularmente processado.

É o relatório.

[1] - Apelação de fls. 321/335.

[2] - Sentença de fls. 298.

[3] - Fls. 323.

[4] - Fls. 328.

[5] - Fls. 334.

[6] - Contrarrazões de fls. 344/357.

[7] - Parecer, fls. 361/362.

VOTOS

O Senhor Desembargador TEÓFILO CAETANO - Relator

Cabível, tempestivo, isento de preparo, satisfazendo os pressupostos objetivos e subjetivos de recorribilidade que lhes são próprios, conheço do apelo, e, outrossim, recebo e conheço da remessa necessária.

Cuida-se de reexame necessário e apelação aviada pelo Distrito Federal em face da sentença que, resolvendo a ação de segurança manejada pela sociedade empresária Sideral Linhas Aéreas Ltda. em face do praticado pelo Coordenador de Fiscalização Tributária da Secretaria de Estado da Fazenda do Distrito Federal que a inserira em malha fiscal, determinando a glosa de créditos originários da aquisição de combustíveis e outros materiais necessários à manutenção da frota de transporte da sua propriedade, sob o prisma de que os produtos não se qualificam como insumos necessários ao desenvolvimento de suas atividades sociais, mas materiais de consumo, acolhera a pretensão mandamental.

Acolhendo a pretensão mandamental, a sentença, confirmando a medida liminar anteriormente deferida, concedera a segurança, assegurando à impetrante a apuração de créditos originários do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS nas entradas de combustível adquirido e utilizado para consecução de seu objeto social, e, por consectário lógico, impedindo a autoridade impetrada de promover glosas dos valores apurados pela empresa e inseri-la em malha fiscal com base na interpretação infirmada.

Segundo o alinhado no decisório, a eminente sentenciante fundamentara a procedência do pedido na assertiva de que o combustível fora adquirido para ser utilizado como insumo, sendo, por isso, lícito o creditamento do ICMS, sob pena de ofensa ao princípio da não cumulatividade que rege o tributo. A sentença fora sujeitada a reexame necessário e, inconformado, o Distrito Federal apelara almejando a reforma do decidido e a denegação da segurança.

Conforme se extraí das razões recursais[1], o Distrito Federal defendera ser indevido o aproveitamento de créditos oriundos de aquisições de produtos de uso e consumo, porquanto se afigura indevido o creditamento promovido pela contribuinte por tratar-se de imposto retido na

operação anterior. Aduzira que a operação de aquisição de combustível pela empresa apelada, utilizado na realização de suas atividades, não fora tributada, razão pela qual indevido o aproveitamento dos créditos de ICMS.

Consignadas essas observações, deve ser destacado que a Constituição Federal, no art. 34, § 8º, dos Atos das Disposições Constitucionais transitórias, estabeleceu normas sobre o regime de compensação do ICMS por meio de convênio celebrados entre os Estados e o Distrito Federal, enquanto não fosse editada a competente Lei Complementar. Nesse contexto, fora editado o Convênio ICMS 66/88, que vedara a compensação de crédito relativo a bens destinados ao consumo ou à integração do ativo fixo do estabelecimento. É o que se extrai do artigo abaixo trasladado, *in verbis*:

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

(...)

II – a entrada de bens destinados ao consumo ou à integração do ativo fixo do estabelecimento.”

Ocorre, contudo, que, com o advento da Lei Complementar nº 87/96, a sistemática da compensação fora alterada, passando-se a admitir o crédito de mercadorias que ingressem no estabelecimento para consumo ou incorporação ao ativo permanente, ante o fato de que o ICMS traduz imposto não cumulativo. É o que se afere do disposto nos artigos 19, 20 e 33 da aludida norma, *in litteris*:

“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.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

.....
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 2020;

...”

A alteração promovida nos regramentos somente passará a vigor em 1º de janeiro de 2020, consoante previsão do art. 33, I, da Lei Complementar em tela, vigente à época dos fatos noticiados nos autos. Consignadas essas observações, sobeja apreciar a natureza do combustível adquirido pela empresa apelada, ou seja, se se trata de mercadoria adquirida para consumo ou se, ao revés, entra na cadeia de produção, caracterizando-se como insumo. É que, consoante pontuado, a vedação acima explicitada não se aplica quando a mercadoria é insumo, ou seja, é elemento que integra o processo de produção de bens ou serviços. É que, em suma, desde o advento da regulação legal, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito em razão do princípio da não-cumulatividade.

De conformidade com o contrato social da empresa apelada[2], seu objeto social é a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros, cargas e mala postal. Há que ser salientado que o Distrito Federal não se insurgira contra o fato de que o combustível adquirido pela empresa apelada fora utilizado na consecução de seus objetivos sociais, ou seja, na atividade de transporte aéreo de pessoas e de mercadorias. Nesse contexto, ressoa impassível a ilação de que o combustível, ao contrário de mercadoria para consumo, constitui insumo, parte da cadeia de produção da empresa, não se enquadrando na vedação de aproveitamento.

Com efeito, deve se reconhecer que a utilização dos combustíveis pela empresa apelada, ante o objeto social que ostenta, se qualifica como insumo necessário à prestação dos serviços de transporte aéreo que desenvolve, e não bens de simples uso e consumo. Fica patente, então, que se afigura possível à empresa apelada o creditamento do ICMS referente aos combustíveis que utilizara na prestação do serviço de transporte aéreo. Esse entendimento encontra respaldo no posicionamento que é perfilhado pela colenda Corte Superior de Justiça sobre a questão, conforme asseguram os arestos adiante ementados:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. CREDITAMENTO DE ICMS NA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. SOCIEDADE EMPRESÁRIA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. BENS QUE SE CARACTERIZAM COMO INSUMO NECESSÁRIO À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. 1. Recurso ordinário em mandado de segurança em que se pretende o reconhecimento do direito de sociedade empresária prestadora de serviços de transporte fluvial ao creditamento do ICMS realizado no período de janeiro a dezembro de 2006, referente à aquisição de combustíveis e lubrificantes. 2. A jurisprudência do STJ tem reconhecido o direito das prestadoras de serviços de transporte ao creditamento do ICMS recolhido na compra de combustível, que se caracteriza como insumo, quando consumido, necessariamente, na atividade fim da sociedade empresária. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1175166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010. 3. Ante o objeto social da sociedade empresária recorrente, deve-se reconhecer que os combustíveis e lubrificantes são insumos necessários à prestação do serviço de transporte fluvial, e não bens de simples uso e consumo, como tem interpretado a administração tributária estadual. 4. Recurso ordinário provido para reconhecer o direito da impetrante ao creditamento do ICMS referente aos combustíveis e lubrificantes que utilizou na prestação do serviço de transporte fluvial.” (RMS 32.110/PA, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/09/2010, DJe 20/10/2010)

“TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - JULGAMENTO CITRA PETITA - NÃO-OCORRÊNCIA - ICMS - CREDITAMENTO - TRANSPORTE DE CARGAS - VEÍCULOS, PNEUS, LUBRIFICANTES ETC. - POSSIBILIDADE - PRODUÇÃO PROBATÓRIA - NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM. 1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide,

fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.2. A ausência na apreciação de fundamento não configura julgamento citra petita.3. A partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade.4. Hipótese em que o contribuinte dedica-se à prestação de serviços de transporte de cargas e pretende creditar-se do imposto recolhido na aquisição de veículos, peças de reposição, combustíveis, lubrificantes etc., que foram considerados pelo acórdão recorrido como material de consumo e bens do ativo fixo.5. Necessidade de retorno dos autos à origem para verificação de quais insumos efetivamente integram e viabilizam o objeto social da recorrente.6. Recurso especial provido.” (REsp 1090156/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010)

“TRIBUTÁRIO. ICMS. CONTRIBUINTE PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PEÇAS DE VEÍCULOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE. INSUMOS. CREDITAMENTO. ART. 20 DA LC 87/1996.1. Hipótese em que a contribuinte pretende creditar-se do ICMS incidente sobre aquisição de mercadorias que classifica como insumos essenciais para a prestação do serviço, quais sejam peças para os veículos utilizados no transporte interestadual e intermunicipal. O Tribunal a quo reconheceu a possibilidade de creditamento apenas em relação a combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza, por estarem previstos expressamente no art. 66, IV, do Regulamento do ICMS mineiro.2. Antes da atual LC 87/1996, vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, que regulava nacionalmente o ICMS, com força de lei complementar federal. O art. 31, III, previa o creditamento relativo aos insumos desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.3. Com base nessa legislação, o STJ firmou entendimento de que somente os insumos que atendessem a essas duas condições (consumidos no processo e integrantes do produto final) permitiriam o creditamento.4. Ocorre que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º).5. In casu, o Tribunal de origem consignou que a perícia realizada em primeira instância aferiu que ‘determinados bens sofrem desgaste total no processo ínsito ao objeto social da empresa contribuinte’. Porém, é impossível afirmar ser isso incontroverso, como alega a contribuinte, já que o Tribunal de Justiça entendeu irrelevante para o deslinde da demanda, pois ‘tal fato por si só não altera a classificação legal dos bens e a limitação ao aproveitamento dos créditos pretendidos’.6. Os autos devem retornar à origem para que o TJ-MG analise as provas e verifique se os insumos suscitados pela contribuinte são, efetivamente, aplicados e consumidos na atividade-fim da empresa. Em caso positivo, deverá reconhecer o direito ao creditamento, nos termos do art. 20 da LC 87/1996, ainda que esses bens não integrem o produto final (prestação do serviço de transporte).7. Quanto ao pedido de correção monetária dos créditos, não há interesse recursal, pois o Tribunal a quo já reconheceu o pleito da empresa.8. Recurso Especial parcialmente provido.” (REsp 1175166/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 26/03/2010)

“TRIBUTÁRIO. RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. BENS DESTINADOS AO USO, AO CONSUMO E AO ATIVO PERMANENTE. CREDITAMENTO. PERÍODO ANTERIOR À LC N.º 87/96. INVIABILIDADE. AFASTAMENTO DAS RESTRIÇÕES IMPOSTAS PELA LC N.º 102/00 PARA OS CRÉDITOS GERADOS APÓS A LC N.º 87/96. DESCABIMENTO. APELO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. O direito ao aproveitamento dos créditos extemporâneos de ICMS, decorrentes da aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo ou ao ativo permanente, só surgiu com o advento da Lei Complementar n.º 87/96 (Lei Kandir), sendo, até então, vedado por força do Convênio ICMS n.º 66/88. Precedentes. 2. São legítimas as restrições impostas pela Lei Complementar n.º 87/96, notadamente as acrescidas pela LC n.º 102/00, ao aproveitamento dos créditos de ICMS em relação à aquisição de bens destinados ao uso e consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento contribuinte. Precedentes do STJ e STF.3. Recurso ordinário a que se nega provimento.” (RMS 20.720/ES, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 13.02.2007, DJ 01.03.2007)

Esses argumentos, aliás, encontram ressonância no entendimento perfilhado em uníssono por esta egrégia Corte de Justiça, consoante testificam os arestos adiante ementados:

“TRIBUTÁRIO. ICMS E DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. TRANSPORTADORA DE PASSAGEIROS E CARGAS. INSUMOS. COMBUSTÍVEL E OUTROS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA.

RAZOABILIDADE. 1. O ICMS e o diferencial de alíquotas recolhidos pelo contribuinte na aquisição de insumos (combustível, lubrificante, peças de reposição para ônibus e assemelhados), desde que integrem e viabilizem a concretização do objeto social do estabelecimento, consistente na prestação de serviço de transporte de passageiros e cargas, origina direito de creditamento imediato à transportadora, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade, previsto no artigo 155 § 2º da Constituição Federal. Precedentes. 2. Recurso parcialmente provido.” (Acórdão nº 806141, 20100112124565APC, Relator: ANTONINHO LOPES, Revisor: JAMES EDUARDO OLIVEIRA, 4ª Turma Cível, Data de Julgamento: 18/06/2014, Publicado no DJE: 06/08/2014. Pág.: 174)

“ICMS. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA CONSUMO OU INCORPORAÇÃO AO ATIVO PERMANENTE. CRÉDITO PARA OPERAÇÕES FUTURAS. IMPOSSIBILIDADE. INSUMOS. GERAÇÃO DE CRÉDITO. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS DA MATRIZ PARA A FILIAL. NÃO INCIDÊNCIA. SELIC. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO EM CASO DE DÉBITOS ANTERIORES À LEI DISTRITAL 12/96. 1. O ICMS referente às mercadorias adquiridas para consumo ou incorporação ao ativo permanente não acarreta crédito para a empresa até os dias atuais, pois a vigência da Lei Complementar n. 87/96, que admite o crédito, ainda não se iniciou. 2. Ao contrário de mercadoria para consumo, o combustível constitui insumo, pois é parte da cadeia de produção da empresa, pelo que não se enquadra na vedação de aproveitamento do ICMS. 3. A simples transferência de óleo de soja da matriz para a filial não apresenta conotação de mercancia, vez que ausente qualquer indício de transformação de produto ou de etapa de industrialização. Aplicação da Súmula 166 do STJ. 4. O único débito que restou para a embargada foi o crédito escriturado referente a setembro de 1994, anterior à norma autorizadora da incidência da SELIC. Na ausência de lei em contrário, impõe-se a aplicação da regra geral do art. 161 do CTN, ou seja, juros de mora de 1% (hum por cento) ao mês, além da multa de 50%, corrigida monetariamente pela UFIR. 5. Embargos de divergência conhecidos e improvidos.” (Acórdão nº 234977, 20040110112510EIC, Relator: NÍDIA CORRÊA LIMA, Revisor: VASQUEZ CRUXÊN, 3ª Câmara Cível, Data de Julgamento: 07/12/2005, Publicado no DJU SEÇÃO 3: 24/01/2006. Pág.: 83)

Sob essa moldura, a apelada, empresa que tem por objeto o fomento de serviços de transporte aéreo de cargas, passageiro e mala postal está credenciada ao aproveitamento do crédito de ICMS, nas operações de aquisição de combustíveis, pois destinados ao insumo de suas atividades sociais. Eventual inserção da apelada em malha fiscal por esse motivo afigura-se, portanto, indevida, pois não incorrera na prática de nenhum ilícito tributário derivado da ausência de aludida inscrição e da complementação do ICMS gerado pelos insumos que adquirira, ensejando a manutenção da sentença arrostada.

Esteado nos argumentos alinhados, nego provimento ao apelo e à remessa necessária, mantendo incólume o ilustrado provimento devolvido a reexame.

É como voto.

[1] - Apelação de fls. 321/335.

[2] - Fls. 18/25.

A Senhora Desembargadora SIMONE LUCINDO - 1º Vogal

Com o relator

O Senhor Desembargador RÔMULO DE ARAÚJO MENDES - 2º Vogal

Com o relator

DECISÃO

Apelação e remessa necessária conhecidas e desprovidas. Unânime.