

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

**Órgão** 3ª Turma Cível

**Processo N.** APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA 0702046-65.2018.8.07.0018

**APELANTE(S)** DISTRITO FEDERAL

**APELADO(S)** HDM LOGISTICA LTDA

**Relatora** Desembargadora FÁTIMA RAFAEL

**Acórdão N°** 1162992

## EMENTA

**PROCESSUAL CIVIL E DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL E REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. PRELIMINARES DE ILEGITIMIDADE ATIVA *AD CAUSAM* E INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA AFASTADAS. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA. ICMS - COMBUSTÍVEL. INSUMO QUE SE DESTINA À ATIVIDADE FIM DA EMPRESA. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.**

1. De acordo com a teoria da asserção, as condições da ação são examinadas pelo Magistrado em *status assertionis*, ou seja, segundo as alegações feitas pelo autor na petição inicial.
2. A empresa de transporte é parte legítima para pleitear a compensação do ICMS, pois o enquadramento do combustível como insumo de suas atividades poderá ter como consequência a obrigação de o Distrito Federal compensar os créditos do ICMS incidentes sobre o combustível com os débitos do ICMS sobre a atividade de transporte.
3. O mandado de segurança é meio idôneo para proteger direito líquido e certo em face de ato ilegal ou abusivo praticado por autoridade pública ou que exerça atribuições públicas (art. 5º, LXIX, da CF).
4. A possibilidade de compensar, ou não, o tributo incidente sobre as operações de combustíveis não perpassa pela análise do regime da substituição tributária progressiva, mas sim segundo a viabilidade de creditar-se do ICMS incidente sobre insumos.
5. A jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça "*reconhece o direito da sociedade empresária prestadora de serviços de transporte ao creditamento do ICMS relativo à aquisição de combustível, lubrificante e peças de reposição utilizados para prestação de seus serviços, uma vez que esses se caracterizam como insumos. Precedentes: REsp. 1.435.626/PA, Rel. Min. ARI*

PARGENDLER, DJe 13.6.2014; RMS 32.110/PA, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 20.10.2010.” (AgInt no REsp 1208413/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/05/2017, DJe 17/05/2017)

6. Não é possível o creditamento do ICMS no período em que a empresa recolheu o tributo por meio da sistemática do regime do crédito presumido.

7. Apelação do Réu e Remessa Necessária parcialmente providas. Unânime.

## ACÓRDÃO

Acordam os Senhores Desembargadores do(a) 3ª Turma Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, FÁTIMA RAFAEL - Relatora, MARIA DE LOURDES ABREU - 1º Vogal e ALVARO CIARLINI - 2º Vogal, sob a Presidência da Senhora Desembargadora, em proferir a seguinte decisão: CONHECER E DAR PARCIAL PROVIMENTO À APELAÇÃO DO RÉU E À REMESSA NECESSÁRIA, UNÂNIME, de acordo com a ata do julgamento e notas taquigráficas.

Brasília (DF), 27 de Março de 2019

**Desembargadora FÁTIMA RAFAEL**

Relatora

## RELATÓRIO

Adoto o relatório da r. sentença Id 5089113, redigido nos seguintes termos:

*“Cuida-se de mandado de segurança, com requerimento liminar, impetrado por HDM LOGÍSTICA LTDA contra ato praticado pelo SUBSECRETÁRIO DA RECEITA DA SECRETARIA DE FAZENDA E PLANEJAMENTO DO DISTRITO FEDERAL, no qual pretende a declaração do direito da compensar os créditos de ICMS – imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços advindos da aquisição do óleo diesel usado em seus caminhões gerados nos últimos cinco anos, com os débitos do imposto decorrentes do exercício da atividade de transporte a serem recolhidos daqui para frente, vencidos ou vincendos.*

*Para tanto, sustenta que o não reconhecimento do combustível como insumo, ofende o princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no artigo 155, § 2º, inc. I da Constituição Federal, confirmado pela Lei Complementar nº 87/96, artigos 19 e 20. Acrescenta a existência de entendimento jurisprudencial que fundamenta seu pedido.*

*Enfatiza prevalecer o direito à compensação na forma do que dispõe o artigo 20, § 1º da Lei Federal nº 87/96 e artigo 51 e seguintes do RICMS/DF, de modo a que os créditos de ICMS advindos da aquisição do óleo diesel usado em seus caminhões, possam ser devidamente compensados com os débitos do imposto decorrentes do exercício da atividade de transporte.*

*Discorre assim pela presença dos pressupostos ensejadores da concessão da liminar, ressaltando o*

*evidente risco da lesão que lhe advirá da restrição fiscal, acaso não se suspenda a exigibilidade dos respectivos créditos tributários em relação a diferença apurada.*

*A inicial foi instruída com os documentos elencados na folha de rosto dos autos.*

*Por ocasião da decisão de ID nº 14794645, o requerimento liminar foi deferido.*

*Notificada, a autoridade impetrada apresentou suas informações no ID nº 16321868. Em suas razões, destaca que a Sociedade Empresária HDM LOGÍSTICA LTDA agindo de modo deliberado adotou procedimento de apuração contrário as disposições do inc. I do art. 33 da Lei complementar nº 87/1996 e contra disposição similar contida da alínea "h" inc. V, art. 79 da Lei nº 1.254/1996 e no Decreto nº 18.955/97, art. 397, inc. I, b, valendo-se durante longo período de tempo do aproveitamento indevido do crédito fiscal relativo à entrada de materiais destinados ao uso ou consumo dos estabelecimentos desse, no caso em apreço, o relativo às aquisições de combustíveis ou lubrificantes, vindo a assumir de modo consciente o risco de sofrer ação fiscal de exigência tributária de ofício, o que de fato se concretizou pela lavratura do Auto de infração nº 8686/2017, cujo procedimento de constituição encontra-se amplamente documentado no Processo Administrativo nº 0040.002067/2017.*

*Espera pela denegação da segurança.*

*O Distrito Federal requereu o seu ingresso na lide nos termos da petição de ID nº 17193021.*

*Autos ao Ministério Público que se manifestou no sentido de não existir motivo para intervir no presente feito – Id 17112917 - Pág. 1.*

***É o relatório. DECIDO.”***

*Acrescento que a segurança foi concedida para determinar ao Distrito Federal que compense os “ créditos de ICMS advindos da aquisição do óleo diesel usado em seus caminhões gerados nos últimos 5 (cinco) anos com os débitos do imposto decorrentes do exercício da atividade de transporte a serem recolhidos daqui para frente, vencidos ou vincendos.”*

*Custas pelo Impetrado.*

*Irresignado, o Distrito Federal apela da r. sentença.*

*Nas razões recursais de Id. 5089117, argui, em preliminar, a ilegitimidade ativa da empresa Apelada, sob argumento de que ela não é contribuinte do ICMS e, por conseguinte, não pode creditar-se do tributo.*

*Registra que o ICMS sobre o combustível incide uma única vez no momento em que sai da refinaria, por meio da sistemática da substituição tributária progressiva, de forma que inexistente relação jurídica entre o ente federativo e o substituído, conforme jurisprudência da Corte Superior de Justiça.*

*Salienta que as notas fiscais comprovam que a Apelada ostenta a condição de consumidora final, o que evidencia a posição de substituído tributário.*

*Alega que a ilegitimidade ativa também é evidenciada em razão da ausência de prova de que os valores relativos ao ICMS não foram repassados na atividade desempenhada.*

*Defende, ainda, a extinção do *mandamus*, por inadequação da via eleita, nos termos do art. 10 da Lei nº 12.016/09.*

*No mérito, reitera os argumentos lançados quando da arguição da preliminar de ilegitimidade ativa em razão da “impossibilidade de creditamento do ICMS na aquisição de combustível por se tratar de*

*operação sobre a qual não incide o imposto (art. 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b”, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal).”*

Pontua que a operação de venda de combustível para a transportadora não é tributada.

Acrescenta que a Apelada fez opção pelo regime especial de crédito presumido em transportes, conforme previsto no Anexo I do Decreto 18.955/1997, o que a impossibilita de se beneficiar de dois regimes diferentes.

Sustenta que o combustível não se caracteriza como insumo das atividades de transporte, mas sim produto destinado ao uso ou consumo na atividade fim, inviabilizando a compensação, nos termos do art. 33 da Lei Complementar nº 87/1996 e da jurisprudência pátria.

Afirma que, diversamente do crédito físico, o regime de crédito financeiro somente é possível diante de previsão em lei complementar.

Assevera, assim, que os créditos oriundos da aquisição de combustível *“somente poderão ser aproveitados a partir de 1º de janeiro de 2020, por força da limitação temporal inserta no art. 33, inciso I, da LC nº 87/96”*.

Subsidiariamente, postula a delimitação das atividades em que a empresa apelada poderá se creditar do ICMS na aquisição de combustível, sob o argumento de que ela não exerce apenas atividades relacionadas ao transporte de cargas e de pessoas. Sustenta, ainda, a impossibilidade de compensação no período em que a empresa esteve inserida no regime do crédito presumido.

As contrarrazões foram apresentadas - Id 5089124.

Sem preparo, porquanto o Distrito Federal goza de isenção legal (art. 91 do CPC).

Sentença sujeita ao duplo grau de jurisdição.

É o relatório.

## **VOTOS**

### **A Senhora Desembargadora FÁTIMA RAFAEL - Relatora**

Presentes os requisitos de admissibilidade, conheço da Apelação e da Remessa Necessária.

Conforme relato, trata-se de Reexame Necessário e Apelação interposta pelo Distrito Federal com intuito de reformar a r. sentença que concedeu a segurança para determinar que compense os *“créditos de ICMS advindos da aquisição do óleo diesel usado em seus caminhões gerados nos últimos 5 (cinco) anos com os débitos do imposto decorrentes do exercício da atividade de transporte a serem recolhidos daqui para frente, vencidos ou vincendos.”*

### **Da Preliminar de Ilegitimidade Ativa**

O Distrito Federal argui, em preliminar, a ilegitimidade ativa da Apelada, sob o argumento de que não é contribuinte do ICMS e, por conseguinte, não pode creditar-se deste tributo.

Todavia, a preliminar não se sustenta.

A legitimidade ativa está relacionada à pertinência subjetiva de a parte autora pleitear em juízo. A legitimidade deve ser analisada exclusivamente sob o ângulo processual, tendo por substrato os fatos narrados na petição inicial.

As condições da ação são examinadas pelo Magistrado em *status assertionis*, ou seja, a legitimidade para a causa é verificada pela pertinência abstrata da pretensão inicial com o direito material controvertido. Se acaso não forem constatadas as condições da ação no momento do julgamento da demanda, a hipótese será de improcedência do pedido.

Na hipótese em exame, verifica-se que a Autora pretende creditar-se do ICMS incidente na aquisição de combustível – óleo diesel utilizado em seus caminhões – com os débitos do imposto decorrente do exercício da atividade de transporte, sob a alegação, dentre outras, de que se trata de insumo essencial e o ICMS sujeita-se ao princípio da não cumulatividade.

No caso, não restam dúvidas de que a Apelada é parte legítima para pleitear a compensação, pois o enquadramento do combustível como insumo de suas atividades poderá ter como consequência a obrigação de o Distrito Federal compensar os créditos do ICMS incidentes sobre o combustível com os débitos do ICMS sobre a atividade de transporte.

Além do mais, as demais questões acerca da legitimidade atividade confundem-se com o próprio mérito da causa, não sendo hipótese de extinção do processo por carência da ação.

Rejeito, pois, a preliminar de ilegitimidade ativa.

### **Da Preliminar de Inadequação da Via Eleita**

O Distrito Federal oficia pela extinção do *mandamus* por inadequação da via eleita, nos termos do art. 10 da Lei nº 12.016/09.

Tal preliminar será analisada juntamente com o mérito da Apelação.

### **Do Mérito**

A Apelada, na petição inicial, alega que busca com a impetração evitar a ameaça de autuação da Administração Fazendária acerca da impossibilidade de creditar-se do ICMS incidente sobre combustíveis, defendendo a compensação do tributo pago com os devidos em sua atividade empresarial.

É cediço que o mandado de segurança é cabível nas hipóteses em que se pretende proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, nos termos do art. 1º da Lei 12.016/2009.

Para a concessão da segurança é fundamental a demonstração inequívoca do fato alegado, bem como a existência de direito líquido e certo.

O mandado de segurança não comporta dilação probatória, de modo que cabe à parte impetrante trazer aos autos todas as informações possíveis na petição inicial e os correspondentes comprovantes.

Em outras palavras, em razão das peculiaridades do instrumento processual escolhido pela Apelada, mostra-se indispensável que os fatos alegados como causa de pedir sejam comprovados de plano e amparados pelos documentos indispensáveis à demonstração dos requisitos já mencionados. É necessário, ainda, que esses fatos configurem prática ilegal capaz de ferir direito líquido e certo do impetrante ou que haja ao menos a indicação de que haverá a prática do ato ilegal, a fim de verificar a necessidade de concessão do *mandamus* preventivo.

Na espécie em exame, verifica-se que a Apelada requer preventivamente o reconhecimento da possibilidade de compensar o ICMS pago na aquisição de combustível com o devido nas suas atividades essenciais, sob o argumento de que se trata de um imposto não cumulativo e que o combustível é insumo da sua atividade fim de transporte, sendo devida, portanto, a compensação.

Afirma a possibilidade de impetração do Mandado de Segurança preventivo, no qual é dispensável a consumação do ato ilegal, sendo suficiente, nos casos de critérios de incidência de tributo, a previsão legal do ato que o contribuinte entenda ser ilegal.

Acrescento que é presumida a cobrança do tributo sobre a base de cálculo prevista legalmente, ainda que não tenha ocorrido o fato gerador, o lançamento e a cobrança, tendo em vista o princípio da legalidade estrita, em que a Administração Fazendária tem o dever de cumprir a legislação regente, razão pela qual a ameaça ao direito da Impetrante é inegável.

Esse é o entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

**“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS POR CONSTRUTORA MEDIANTE OPERAÇÃO INTERESTADUAL. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA PELA AUTORIDADE FAZENDÁRIA DA UNIDADE FEDERADA DE DESTINO. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA UTILIZAÇÃO NAS OBRAS CONTRATADAS. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA: RESP.**

**1.135.489/AL, REL. MIN. LUIZ FUX, DJE 01.02.2010. MANDAMUS PREVENTIVO APENAS PARA DECLARAR A INEXIGIBILIDADE DO TRIBUTO EM FUTURAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS PARA ATIVIDADE FIM DA CONSTRUÇÃO CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL DO ESTADO DO MARANHÃO DESPROVIDO.**

**1. Restou incontroverso que a empresa de construção civil não sofre incidência do diferencial de alíquota de ICMS ao adquirir em outros Estados quaisquer bens para utilização como insumo nas obras que constroem.**

**2. A segurança pretendida não possui caráter normativo, porquanto se destina a prevenir futuros atos ilegais específicos, quais sejam, a constituição e exigibilidade do diferencial de alíquota de ICMS somente, e tão somente, em aquisições interestaduais que a recorrente, empresa de construção civil, vier a efetuar de quaisquer bens a serem utilizados como insumos nas obras que realiza.**

**3. Na lição do Professor HUGO DE BRITO MACHADO, o Mandado de Segurança é preventivo quando, já existente ou em vias de surgimento a situação de fato que ensejaria a prática do ato considerado ilegal, tal ato ainda não tenha sido praticado, existindo apenas o justo receio de que venha a ser praticado pela autoridade impetrada (Mandado de Segurança em Matéria Tributária, Dialética, 6a. ed., São Paulo, 2006, pp. 256/257).**

**4. Ineficaz seria o presente writ, caso a impetrante requeresse a segurança em relação à nota fiscal juntada aos autos, afinal a mesma já restou paga. Ainda a obrigaria a impetrar repetidos Mandados de Segurança a cada cobrança ilegal, o que estaria em confronto aos princípios da economia processual e da efetividade.**

**5. Agravo regimental do Estado do Maranhão desprovido.”(AgRg no RMS 33.247/MA, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/11/2014, DJE 18/11/2014) (g.n)**

**“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. ICMS.**

**ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 1º DA LEI 12.016/99. IMPOSSIBILIDADE. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. JUSTO RECEIO RECONHECIDO PELO TRIBUNAL A QUO. ALTERAÇÃO DO JULGADO. MATÉRIA DE PROVA.**

**1. É pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que, analisar a suposta ofensa ao art. 1º da Lei 12.016/09, com o objetivo de verificar a existência ou não de direito líquido e certo que ampare a ordem mandamental, esbarra no óbice da Súmula 7/STJ.**

**2. A jurisprudência do STJ orienta-se no sentido de que cabe Mandado de Segurança preventivo em matéria tributária, se houver justo receio de o Fisco exigir o tributo impugnado, o que se verifica, in casu.**

**3. Para concluir no sentido de que não haveria o justo receio, apto a justificar a concessão da segurança, mostra-se necessário o reexame de provas, o que não pode ser feito nesta via recursal em razão do óbice da Súmula 7/STJ.**

**4. Agravo Regimental não provido.”(AgRg no AREsp 450.369/MA, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/02/2014, DJe 19/03/2014) (g.n)**

Nesse mesmo sentido orienta a jurisprudência deste egrégio Tribunal de Justiça:

**“TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. MANDADO DE SEGURANÇA. PRELIMINAR DE INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA AFASTADA. INCIDÊNCIA ICMS. ASSINATURA MENSAL. TELEFONIA. REPERCUSSÃO GERAL.**

**1. Rejeita-se a preliminar de inadequação da via eleita, pois no caso de matéria tributária, para que seja cabível a impetração de mandado de segurança preventivo, não é necessário que o fato esteja consumado, basta que estejam concretizados os fatos dos quais decorre o fato gerador do direito cuja lesão é temida.**

**2. Conclui-se com facilidade pela obrigatoriedade da assinatura mensal para que seja disponibilizado o serviço, ou seja, a assinatura mensal é um serviço de telecomunicação sob o qual incide ICMS.**

**3. Fica aprovada a seguinte tese de repercussão geral: "O Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviço de telefonia, independentemente da franquia de minutos conferida ou não ao usuário".**

**4. Preliminar rejeitada. No mérito, recurso conhecido e provido.” (Acórdão n.1038638, 20150111258145APO, Relator: MARIA DE LOURDES ABREU 3ª TURMA CÍVEL, Data de Julgamento: 09/08/2017, Publicado no DJE: 17/08/2017. Pág.: 299/311)**

Dessa forma, reconheço adequada a via do mandado de segurança preventivo para a discussão de matéria tributária.

Passo a enfrentar o mérito do Apelo do Distrito Federal.

De início, o Apelante sustenta a impossibilidade de compensar o crédito tributário do ICMS incidente na aquisição de combustível, sob o argumento de ser hipótese de responsabilidade tributária por substituição progressiva, que encontra previsão no art. 150, § 7º, da Constituição Federal, *in verbis*:

**“Art. 150.**

(...)

**“§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo**

***pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”***

Ou seja, ela permite que a cobrança do tributo seja feita de uma só vez, pelo valor que se presume que a mercadoria será vendida ao consumidor final, de modo que *“as pessoas ocupantes das posições posteriores das cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar o tributo, por aquelas que ocupam as posições anteriores nessas mesmas cadeias.[1]”*

Ricardo Alexandre, elucidando o tema, bem exemplifica a questão:

***“Desta feita, suponha-se que “A” é uma refinaria de combustíveis que vende gasolina para diversos distribuidores (“B”), que, por sua vez, vendem o combustível para milhares de postos (“C”), que, por fim, fazem a venda aos consumidores finais.***

***Nesta situação, torna-se mais fácil e eficiente para o Estado cobrar de “A” todo o tributo incidente na cadeia produtiva, mesmo no que concerne aos fatos geradores a serem praticados em momento futuro.***

***Assim, “A” será sujeito passivo do tributo incidente sobre as seguintes operações:***

***venda de combustível feita de “A” para “B”;***

***venda de combustível de “B” para “C”;***

***venda de combustível feita por “C” aos consumidores.***

***Com relação ao primeiro caso, “A” é contribuinte, pois ele quem pratica o ato definido em lei como fato gerador do ICMS, tendo relação pessoal e direta (promove a saída de mercadoria do estabelecimento comercial). Com relação aos dois últimos casos, “A” é responsável, pois sua obrigação decorre de expressa determinação legal, apesar de não possuir relação pessoal e direta com a saída da mercadoria do estabelecimento comercial.”***

Ocorre que, ao contrário do que alega o Apelante, o contribuinte não postula a restituição dos valores cobrados a título de ICMS incidente sobre combustível, mas sim a compensação da quantia com os débitos do ICMS da atividade de transporte que realiza, com base no princípio da não cumulatividade.

Dessa forma, a possibilidade de compensar, ou não, o tributo incidente sobre as operações de combustíveis não perpassa pela análise da substituição tributária, mas sim segundo a viabilidade da empresa creditar-se do ICMS incidente sobre insumos e, em caso afirmativo, se o combustível caracteriza insumo de suas atividades.

O imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação é da competência dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 155, inc. II, da Constituição Federal.

Sabe-se que o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal prevê que o ICMS será não cumulativo.

Confira-se:

***“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;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

(...)

**§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)**

***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 respeito do ICMS, com base no art. 34, § 8º, do Ato Constitucional das Disposições Transitórias[2], foi editado o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, o qual previu o creditamento dos insumos desde que fossem consumidos no processo industrial e integrassem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição (art. 31, III, do Convênio ICMS 66/88).

Em seguida, foi editada a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) que, ampliando as hipóteses, admitiu a compensação quando o insumo for vinculado à atividade empresarial, independente de integrar o produto final.

Por outro lado, no caso de bens adquiridos para consumo, a compensação somente pode ocorrer a partir de janeiro de 2020, conforme se depreende da redação dos artigos 19, 20 e 33, todos da Lei Complementar nº 87/1996, *in verbis*:

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

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

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

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

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

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

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

**§ 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; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)***

***II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)***

***a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica; (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)***

***b) quando consumida no processo de industrialização; (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)***

***c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)***

***d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)***

***III - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor.***

***IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento: (Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)***

***a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza; (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)***

***b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)***

***c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses.” (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)***

No caso dos autos, a empresa tem como objeto social “a exploração dos serviços de logística; armazéns gerais, transporte rodoviário de cargas nacionais e internacionais; serviços de transporte coletivo de passageiros, municipal, intermunicipal e interestadual, seja em linhas regulares, contratados ou sob a forma de fretamento, em qualquer parte do território nacional, prestação de serviços turísticos de superfície, previstos na lei em vigor, incluindo neste ato a locação de veículos para pessoas físicas ou jurídicas; construção e locação de imóvel; podendo ainda participar como acionista ou quotista em outras sociedades”, conforme se depreende da cláusula terceira do contrato social (Id 8089077, pág. 6).

Evidencia-se que o combustível utilizado na atividade de transporte se enquadra na definição de insumo, e não bem de uso e consumo, uma vez que é aplicado e consumido na atividade fim da contribuinte.

Diante de todo o exposto, deve ser reconhecido a possibilidade de a Apelada compensar o ICMS incidente sobre os combustíveis com o ICMS devido em razão da sua atividade de transporte, tendo em vista que a vedação constante no art. 33, I, da Lei Complementar nº 87/1996 aplica-se tão somente quando a mercadoria é adquirida para consumo.

A propósito, trago à colação o entendimento jurisprudencial do colendo Superior Tribunal de Justiça:

**“AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM DEVIDAMENTE FUNDAMENTADO. NECESSIDADE DE PRODUÇÃO DE PROVA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JUIZ. ICMS. AQUISIÇÃO DE**

**INSUMOS QUE SE DESTINAM À ATIVIDADE FIM DA EMPRESA TRANSPORTADORA. LIMITAÇÃO TEMPORAL IMPOSTA PELO ART. 33 DA LC 87/1996. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. AGRAVO INTERNO DO ESTADO DE SANTA CATARINA DESPROVIDO.**

*1. O Tribunal de origem, ao contrário do alegado, manifestou-se fundamentadamente a respeito de todas as questões postas à sua apreciação e, ao final, decidiu contrariamente aos interesses da parte, que buscou, com os Embargos de Declaração, a reapreciação do mérito da causa. Logo, em virtude da não ocorrência de omissão, contradição, obscuridade e ausência de fundamentação não se verifica ofensa ao art. 535 do CPC.*

*2. Em relação à alegada violação do art. 333 do CPC, a jurisprudência desta Corte pacificou o entendimento de que o Tribunal de origem é soberano na análise das provas, podendo, portanto, concluir pela necessidade de sua produção ou dispensá-la, se for o caso. Isso porque o art. 130 do Código de Processo Civil consagra o princípio do livre convencimento motivado, segundo o qual o Magistrado fica habilitado a valorar, livremente, as provas trazidas a demanda.*

*3. Ajurisprudência consolidada desta Corte Superior reconhece o direito da sociedade empresária prestadora de serviços de transporte ao creditamento do ICMS relativo à aquisição de combustível, lubrificante e peças de reposição utilizados para prestação de seus serviços, uma vez que esses se caracterizam como insumos. Precedentes: REsp. 1.435.626/PA, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJe 13.6.2014; RMS 32.110/PA, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 20.10.2010.*

*4. Por outro lado, a questão referente à legalidade das restrições temporais estabelecidas pelo art. 33 da LC 87/1996, que previu que somente as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1o. de janeiro de 2003 poderiam ser creditadas, não foi debatida pelo Tribunal de origem, e tampouco foi objeto de insurgência nos Embargos Declaratórios opostos na origem. Assim, ante a ausência de prequestionamento, incide o óbice da Súmula 211 desta Corte.*

*5. Agravo Interno do Estado de Santa Catarina desprovido.” (AgInt no REsp 1208413/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/05/2017, DJe 17/05/2017)*

**“TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE TRANSPORTE FLUVIAL. COMBUSTÍVEL. APROVEITAMENTO DO ALUDIDO CRÉDITO POR FORÇA DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.**

*O combustível utilizado por empresa de prestação de serviço de transporte fluvial constitui insumo indispensável à sua atividade, de modo que o ICMS incidente na respectiva aquisição constitui crédito dedutível na operação seguinte (LC 87/96, art. 20, caput).*

*Tratando-se o combustível de insumo, não se lhe aplica a limitação prevista no art. 33, I, da Lei Complementar nº 87, de 1996, que só alcança as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento.*

*No âmbito do recurso especial, admite-se excepcionalmente o reexame da verba honorária para reduzi-la quando, como na espécie, arbitrada em montante excessivo.*

*Recurso especial provido em parte.” (REsp 1435626/PA, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/06/2014, REPDJe 16/06/2014, DJe 13/06/2014)*

**“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. Ajurisprudência 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)*

No mesmo sentido é o entendimento deste egrégio Tribunal de Justiça:

**“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, ressoando 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 n.1138508, 07123254720178070018, Relator: TEÓFILO CAETANO 1ª Turma Cível, Data de Julgamento: 21/11/2018, Publicado no PJe: 23/11/2018. Pág.: Sem Página Cadastrada.)**

**“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 n.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)

O Apelante defende, subsidiariamente, em caso de reconhecimento do direito à compensação, a delimitação das atividades e do período em que a empresa Apelada poderá se creditar do ICMS incidente na aquisição de combustível.

O regime de compensação não pode ser cumulado com o benefício do crédito presumido, pois este não se submete à sistemática do crédito *versus* débito. Esse entendimento, inclusive, foi afirmado pela Apelada:

**“...a apelada foi altamente acurada ao juntar a prova de que não se sujeita à sistemática do crédito presumido, juntamente por ter total ciência que o creditamento que postula apenas se faz possível se enquadra no sistema normal do ICMS – crédito vs débito (Id 5089123, pág. 8)”**

Da análise das provas dos autos, constata-se que a empresa fez a opção pelo regime do crédito presumido no dia 1.3.2017 (Id 5089096, pág. 23).

Por outro lado, houve o recolhimento pela sistemática normal no ano de 2018 (Id. 5089081), inviabilizando, nessa seara processual, a definição precisa dos períodos em que houve o pagamento do tributo pelo regime tributário do crédito presumido ou normal.

Assim, deve ser reconhecido o direito à compensação fiscal, exceto no período em que a Apelada esteve submetida ao regime do crédito presumido.

Por fim, a r. sentença já delimitou que a compensação dos créditos ocorrerá tão somente no exercício da atividade de transporte, de forma que o Distrito Federal carece de interesse processual no particular aspecto.

Confira-se:

**“(...) CONCEDO A SEGURANÇA para determinar a compensação dos créditos de ICMS advindos da aquisição do óleo diesel usado em seus caminhões gerados nos últimos 5 (cinco) anos com os débitos do imposto decorrentes do exercício da atividade de transporte a serem recolhidos daqui para frente, vencidos ou vincendos, de modo que o Distrito Federal carece de interesse processual na espécie.”**

Ante o exposto, **CONHEÇO e DOU PARCIAL PROVIMENTO** à Apelação do Réu e à Remessa Necessária tão somente para excluir o direito à compensação de ICMS advindos da aquisição de óleo diesel com os débitos do imposto decorrentes da atividade de transporte no período em que a empresa estava submetida ao regime do crédito tributário presumido.

É como voto.

---

[1] Alexandre, Ricardo. Direito Tributário / Ricardo Alexandre – 12. ed. rev., atual. e ampl. – Salvador – Ed. JusPodivm, 2018, pág. 384.

[2] § 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da [Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975](#), fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

**A Senhora Desembargadora MARIA DE LOURDES ABREU - 1º Vogal**

Com o relator

**O Senhor Desembargador ALVARO CIARLINI - 2º Vogal**

Com o relator

## **DECISÃO**

**CONHECER E DAR PARCIAL PROVIMENTO À APELAÇÃO DO RÉU E À REMESSA NECESSÁRIA, UNÂNIME**