

**TJDFT**

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

Órgão 8ª Turma Cível

Processo N. APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA 0708799-04.2019.8.07.0018

APELANTE(S) DISTRITO FEDERAL

APELADO(S) MANLOG TRANSPORTES LTDA

Relator Desembargador ROBSON TEIXEIRA DE FREITAS

Acórdão N° 1265094

EMENTA

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES. EMPRESA. OBJETO SOCIAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS. INSUMOS. ELEMENTO INTEGRANTE DO PROCESSO DE FOMENTO DE SERVIÇOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. ILEGITIMIDADE ATIVA. INOCORRÊNCIA. SENTENÇA MANTIDA.

1. O Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS é tributo não cumulativo cuja instituição compete aos Estados e do Distrito Federal, conforme disposto no art. 155, inciso I e § 2º, da Constituição Federal.
2. Os Estados e o Distrito Federal celebraram convênio (Convênio ICMS nº 110/2007) que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, o que pressupõe a tributação em mais de uma etapa da cadeia produtiva (tributo plurifásico).
3. A responsabilidade pelo recolhimento do ICMS é atribuída ao vendedor do combustível e dos lubrificantes para a empresa em relação aos fatos geradores ainda não ocorridos, mas que se concretizarão com o envio das mercadorias e seu recebimento pela Autora.
4. A empresa Apelada é contribuinte do ICMS incidente sobre a aquisição de combustível e lubrificantes, ainda que a responsabilidade pelo recolhimento seja do remetente, na condição de substituto tributário, afigurando-se descabida a ilegitimidade ativa aventada.
5. A qualidade de não-cumulatividade pressupõe a existência de um tributo plurifásico, como no caso em comento, em que a empresa Apelada paga o ICMS referente à operação anterior, de aquisição das mercadorias – ainda que recolhido por substituto – e também pagará o imposto na operação seguinte, quando prestar o serviço de transporte rodoviário de cargas.
6. Com o advento da Lei Complementar nº 87/1996, insumos imprescindíveis à atividade empresarial

do contribuinte passaram a ensejar o direito de crédito em razão do princípio da não-cumulatividade do ICMS.

7. O combustível e os lubrificantes qualificam-se como insumos na atividade da Autora, pois consumidos na realização da atividade fim e, sem eles, a prestação do serviço de transporte rodoviários de cargas – objetivo social da empresa Apelada – seria inviável.

8. Qualificadas as mercadorias adquiridas como insumos indispensáveis à realização da atividade-fim da empresa, deve ser reconhecida a possibilidade de a Apelada compensar o ICMS incidente sobre os combustíveis com o ICMS devido somente em razão da sua atividade de transporte de cargas.

9. Remessa Necessária e Apelação conhecidas e parcialmente providas. Preliminar rejeitada.

ACÓRDÃO

Acordam os Senhores Desembargadores do(a) 8ª Turma Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, ROBSON TEIXEIRA DE FREITAS - Relator, EUSTAQUIO DE CASTRO - 1º Vogal e MARIO-ZAM BELMIRO - 2º Vogal, sob a Presidência do Senhor Desembargador ROBSON TEIXEIRA DE FREITAS, em proferir a seguinte decisão: REMESSA NECESSÁRIA E APELAÇÃO CONHECIDAS E PARCIALMENTE PROVIDAS. PRELIMINAR REJEITADA. UNÂNIME., de acordo com a ata do julgamento e notas taquigráficas.

Brasília (DF), 22 de Julho de 2020

Desembargador ROBSON TEIXEIRA DE FREITAS
Presidente e Relator

RELATÓRIO

Trata-se de Remessa Necessária e Apelação Cível interposta pelo **Distrito Federal** em face da sentença (ID 16323761) que, nos autos da Ação Ordinária movida pela Apelada – **Manlog Transportes Eireli Ltda.** –, julgou procedentes os pedidos autorais para declarar o direito da Autora creditar-se pelo ICMS pago na aquisição de combustível e lubrificantes utilizados na atividade de transporte rodoviário de cargas sujeita à incidência do tributo, por ocasião da prestação, bem como para anular o lançamento tributário referente ao Auto de Infração n.º 6320/2017.

O relatório da sentença bem delineou a controvérsia, *in verbis*:

“Trata-se de ação ordinária proposta pelo MANLOG TRANSPORTES LTDA. em face do DISTRITO FEDERAL.

Relatou que é empresa individual cujo objeto social é o transporte rodoviário de cargas, sendo, portanto, sujeito do passivo do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.

Asseverou que está a conduta do réu é ilegal, tendo em vista que o ICMS não pode ser acumulado e, em razão disso, permite a apropriação de créditos escriturais correspondente ao ICMS pago quando da aquisição de insumos necessários para o desempenho da atividade sujeita ao pagamento do próprio imposto, de modo que tais créditos sejam descontados do imposto a pagar. Informa ter se apropriado do ICMS pago na aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados em seus caminhões.

Aduziu que em fiscalização levada a efeito pelo réu foi lavrado o Auto de Infração de nº 6320/2017 contra a Autora, conforme autos do Processo Administrativo Fiscal de nº 040.001572/2017, para lançamento de ICMS, no valor atual, de R\$ 1.243.203,18 (um milhão, duzentos e quarenta e três mil, duzentos e três reais e dezoito centavos), em razão da conduta por si adotada.

Sustentou que o não reconhecimento do combustível como insumo, ofende o princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no artigo 155, § 2º, I da CF/88, confirmado pela LC n. 87/96, artigos 19 e 20.

Acostou aos autos documentos.

A tutela de urgência foi deferida (ID n.º 43459300).

Citado, Distrito Federal apresentou contestação de ID n.º 46889198, na qual sustentou, preliminarmente, a ilegitimidade do autor e, no mérito, a impossibilidade de creditamento do imposto, tendo em vista que não figura como substituído e ainda que o combustível não pode ser considerado como insumo. Defendeu ainda, subsidiariamente, em caso de procedência, que o creditamento fosse limitado ao transporte de cargas e combustíveis.

Em réplica, o autor reafirmou os termos da inicial e rechaçou os argumentos do réu (ID n.º 493866664).

Instadas as partes a se manifestarem quanto à especificação de provas, as partes informaram não ter outras provas a produzir.

A decisão de ID n.º 50876409 fixou o ponto controvertido e determinou a conclusão para sentença.

É o relatório.”

Nas razões recursais (ID 16323763), o Distrito Federal alega, em preliminar, a ilegitimidade ativa da empresa Apelada ao argumento de que ela não é contribuinte do ICMS, mas sim a refinaria de petróleo, na condição de substituta tributária, e, por conseguinte, não pode creditar-se do tributo.

No mérito, defende, reiterando os argumentos lançados quando da arguição da preliminar de ilegitimidade ativa, a impossibilidade de creditamento do ICMS na aquisição de combustível por se tratar de operação sobre a qual não incide o imposto, na forma do art. 155, § 2º, II, alíneas “a” e “b”, X, alínea “b”, da Constituição Federal, uma vez que “todo o imposto já incidiu de forma única e integral na refinaria de petróleo, que é a substituta tributária do ICMS combustível.”

Sustenta só haver direito à compensação se o ICMS incide de forma multifásica e sendo a próxima operação tributada, sob pena de enriquecimento ilícito por parte do contribuinte, que poderia deduzir do montante devido quantia que se refere a todas as operações realizadas após a saída do combustível da refinaria.

Afirma, ainda, que o combustível utilizado no transporte de mercadorias não se qualifica como insumo,

mas sim como produto destinado ao uso ou consumo na atividade fim do transportador, inviabilizando a compensação, nos termos da Lei Complementar n° 87/1996.

Assevera que, ademais, os créditos oriundos da aquisição de combustível “*somente poderão ser aproveitados a partir de 1º de janeiro de 2033, por força da limitação temporal inserta no art. 33, inciso I, da LC n° 87/96*”.

Por fim, no caso de não serem acolhidos os argumentos apresentados, afirma ser imprescindível a delimitação das atividades em que a Apelada poderá se creditar do ICMS na aquisição de combustível, uma vez que ela não exerce apenas atividades relacionadas ao transporte de cargas, tendo como objetivo social, também, a locação de veículos rodoviários de carga, sem condutor.

Pugna, então, pelo provimento do recurso e o reconhecimento da ilegitimidade ativa da Apelada, ou, subsidiariamente, a reforma da r. sentença para julgar improcedentes os pedidos formulados na exordial.

Sem preparo, ante a isenção legal do Ente Público (artigo 1.007, § 1º, do CPC/15).

Contrarrazões da Autora (ID 16323767), pelo não provimento do recurso.

É o relatório.

VOTOS

O Senhor Desembargador ROBSON TEIXEIRA DE FREITAS - Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço da Remessa Necessária e da Apelação, nos termos do art. 1.012, *caput*, do CPC/15.

1. Da Ilegitimidade Ativa

O Distrito Federal defende a ilegitimidade ativa da empresa Apelada ao argumento de que ela não é contribuinte do ICMS, mas sim a refinaria de petróleo, na condição de substituta tributária, e, por conseguinte, não pode creditar-se do tributo.

Como bem pontuado pelo magistrado de origem, essa arguição se confunde com o próprio mérito da demanda, e deve com ele ser analisado.

Rejeito a preliminar.

2. Mérito da Apelação. Compensação de Créditos de ICMS. Combustível e Lubrificantes. Insumos.

O Distrito Federal defende, nas razões recursais, que a Autora não faz jus ao creditamento do ICMS por não se qualificar como substituto tributário e, ainda, porque o combustível não pode ser considerado como insumo necessário ao desenvolvimento das atividades sociais da Apelada.

Contudo, razão não assiste ao Apelante.

O Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS é tributo não cumulativo cuja instituição compete aos Estados e do Distrito Federal, conforme disposto no art. 155, inciso I e § 2º, da Constituição Federal:

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

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

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

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

[...]

X - não incidirá:

[...]

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

b) dispor sobre substituição tributária;

[...]

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b ;”

Analisando-se o dispositivo citado, notadamente a alínea “h”, verifica-se que, nos moldes do alegado pelo Apelante, a legislação pátria admite a cobrança única de ICMS sobre combustíveis e lubrificantes (incidência monofásica). Assim, a refinaria de petróleo seria a única responsável pelo pagamento do tributo incidente em toda a cadeia produtiva, passando pelos postos de combustíveis, até chegar ao consumidor final.

A seu turno, o art. 4º da EC nº 33/2001, que inseriu a referida alínea na Carta Magna, estipulou que, até a entrada em vigor da “*lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, h, da Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos do § 2º, XII, g, do mesmo artigo, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria*”.

Já a alínea “b” do dispositivo supracitado determinou que caberia à lei complementar dispor sobre substituição tributária – o que foi efetivado com a edição da Lei Complementar nº 87/1996, que assim estabelece quanto ao tema:

“Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

[...]

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;”

Assim, os Estados e o Distrito Federal celebraram um convênio – Convênio ICMS 110/2007[1] – que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, o que pressupõe a tributação em mais de uma etapa da cadeia produtiva (tributo plurifásico). É o que se infere do disposto na cláusula primeira:

“Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:

I - álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol (álcool etílico anidro combustível e álcool etílico hidratado combustível), 2207.10;

II - gasolinas, 2710.12.5;

[...]

IV - óleos combustíveis, 2710.19.2;

V - óleos lubrificantes, 2710.19.3;”

Portanto, em contraposição ao entendimento perfilhado pelo Apelante, infere-se que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS é atribuída ao vendedor do combustível e dos

lubrificantes para a empresa Apelada em relação aos fatos geradores ainda não ocorridos, mas que se concretizarão com o envio das mercadorias e o recebimento pela Autora.

Nesse contexto, a empresa Apelada, ao adquirir o combustível e lubrificantes, paga o valor do ICMS incidente na composição do próprio preço dos produtos, mesmo que não seja a responsável pelo recolhimento do tributo – que, no caso, é o remetente das mercadorias.

Do alinhado resta hialino que a Apelada é contribuinte do ICMS incidente sobre a aquisição de combustível e lubrificantes, ainda que a responsabilidade pelo recolhimento seja do remente, na condição de substituto tributário, afigurando-se descabida a ilegitimidade ativa aventada pelo Apelante.

Aliás, a qualidade de não-cumulatividade pressupõe a existência de um tributo plurifásico, como no caso em comento, em que a empresa Apelada paga o ICMS referente à operação anterior, de aquisição das mercadorias – ainda que recolhido por substituto – e também pagará o imposto na operação seguinte, quando prestar o serviço de transporte rodoviário de cargas.

A controvérsia subsiste, então, em definir se o combustível e os lubrificantes qualificam-se como insumos ou como bens de consumo.

Atendendo determinação expressa no art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias[2], enquanto não editada a competente Lei Complementar, foi celebrado o Convênio ICMS nº 66/88, que vedou a compensação de crédito relativo a bens destinados ao consumo ou à integração do ativo fixo do estabelecimento:

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

[...]

II - a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento;

No entanto, com o advento da Lei Complementar nº 87/96, a sistemática da compensação então vigente foi alterada e passou a admitir a compensação quando da entrada de mercadorias que ingressem no estabelecimento para consumo ou incorporação ao ativo permanente, tendo em vista tratar o ICMS de imposto não cumulativo. É o que se infere da análise dos arts. 19, 20 e 33 do referido normativo, com a redação vigente à época dos fatos:

“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 vedação acima explicitada no inciso I do art. 33 aplica-se, portanto, apenas quando a mercadoria é adquirida para consumo, não abrangendo as situações em que o produto qualifica-se como insumo, ou seja, quando integra o processo de produção de outro bem ou serviço.

Logo, com o advento da lei complementar citada, insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito em razão do princípio da não-cumulatividade do ICMS.

No caso em análise, conforme o contrato social vigente à época dos fatos, o objetivo social da empresa Apelada consistia no “*TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS EM GERAL, INTERMUNICIPAL, INTERESTADUAL E INTERNACIONAL; E A LOCAÇÃO DE VEÍCULOS RODOVIÁRIOS DE CARGA, SEM CONDUTOR.*” (ID 16322336, p. 121).

Resta patente, desse modo, que o combustível e os lubrificantes utilizados pela Apelante no desempenho da atividade de transporte se qualificam como insumos e, por conseguinte, deve ser reconhecida a possibilidade de a Apelada compensar o ICMS incidente sobre os combustíveis com o ICMS devido em razão da sua atividade de transporte.

Esse é o entendimento perfilhado pelo c. Superior Tribunal de Justiça, conforme se colhe dos arestos adiante ementados:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. SOCIEDADE EMPRESÁRIA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PRODUTOS INDISPENSÁVEIS À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. INSUMOS.

1. O entendimento da Primeira Turma do STJ é no sentido de reconhecer o direito ao creditamento de ICMS no que concerne à aquisição de combustível e lubrificantes por sociedade empresária prestadora de serviço de transporte, uma vez que tais produtos são essenciais para o exercício de sua atividade produtiva, devendo ser considerados como insumos. Julgados: AgInt no REsp 1.208.413/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 17/05/2017; RMS 32.110/PA, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 20/10/2010.

2. Agravo interno não provido.”

(AgInt no AREsp 424.110/PA, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2019, REPDJe 26/02/2019, DJe 25/02/2019 – grifou-se)

“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. **A jurisprudência 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 – grifou-se)

“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 – grifou-se)

Nesse sentido também é a jurisprudência deste e. Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS COMBUSTÍVEIS. CREDITAMENTO DE IMPOSTO. INSUMOS. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. 1. A utilização de combustível por uma empresa que tem como serviço final a realização de transporte de cargas caracteriza tal mercadoria como insumo necessário à prestação do serviço, dada a essencialidade e relevância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada, o que atrai a aplicação da operação de crédito prevista no art. 20 da LC 87/96. 2. O reconhecimento do caráter de insumo do combustível para as empresas de transporte torna inaplicável a previsão no art. 33 da LC 87/96, que só alcança as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, de modo que seja observada a não cumulatividade do imposto. Precedentes do STJ e do TJDFT. 3. Remessa necessária e recurso conhecidos e desprovidos.”

(Acórdão 1192026, 07084824020188070018, Relator: GISLENE PINHEIRO, 7ª Turma Cível, data de julgamento: 31/7/2019, publicado no PJe: 12/8/2019. Pág.: Sem Página Cadastrada – grifou-se.)

“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 1162992, 07020466520188070018, Relator: FÁTIMA RAFAEL, 3ª Turma Cível, data de julgamento: 27/3/2019, publicado no DJE: 26/4/2019. Pág.: Sem Página Cadastrada – grifou-se.)

“DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL E REMESSA NECESSÁRIA. AÇÃO DE CONHECIMENTO. NULIDADE DE SENTENÇA. ILEGITIMIDADE ATIVA. PRELIMINARES REJEITADAS. ICMS SOBRE COMBUSTÍVEL DERIVADO DE PETRÓLEO. QUEROSENE DE AVIAÇÃO. ART. 155 DA CF. NÃO-CUMULATIVIDADE. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996. CRÉDITO DE ICMS SOBRE INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE AÉREO. SENTENÇA REFORMADA.

1 - O descontentamento da Parte com a solução dada pela Magistrada à causa - com a aplicação fundamentada de dispositivo legal que a Parte reputa inaplicável em razão de argumentos devidamente enfrentados pela Julgadora - não significam que o julgado é defeituoso e deve ser cassado. Do mesmo modo, a dificuldade da Parte em compreender o texto da sentença, suficientemente claro, não enseja a necessidade de cassação da decisão.

2 - Conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o art. 155, § 2º, X, b, da Constituição não institui imunidade sobre os combustíveis derivados de petróleo, mas sim benefício em favor do Estado de destino do combustível. Ademais, embora a subsequente alínea h possibilite a previsão de incidência monofásica do ICMS sobre tais mercadorias, essa alternativa legal não prescinde de previsão em lei complementar, inexistente até o momento. Assim, reconhece-se a legitimidade ativa da Demandante - empresa do ramo de aviação - para propositura de Ação que tem como objeto o reconhecimento de direito de creditamento do ICMS pago na aquisição de querosene.

3 - Consoante art. 155, § 2º, I, da Constituição e art. 20, caput, da Lei Complementar nº 87/1996, exsurge para o contribuinte direito ao crédito referente à aquisição de insumos indispensáveis para a prestação do serviço de transporte aéreo. Uma vez que o querosene não está ligado à manutenção da máquina administrativa interna da empresa aérea e que é impossível o fornecimento do serviço sem o emprego direto desse bem e, ainda, considerando-se que no momento em que o serviço se inicia, o querosene está presente, degradando-se na justa medida em que o transporte é efetivamente prestado ao cliente, não há outra conclusão possível senão a de que o querosene é insumo para a prestação do serviço de transporte aéreo.

4 - Uma vez que a empresa de aviação presta, simultaneamente, na mesma aeronave, serviço de transporte de passageiros (não tributado) e de transporte de cargas (tributado), é impossível dissociar a quantidade de combustível gasta na modalidade tributada de serviço daquela empregada na modalidade não tributada, para fins de estorno proporcional do crédito referente ao serviço sobre o qual não incide ICMS.

5 - O contribuinte não está autorizado a inventar uma maneira de cálculo própria para verificação da proporção do serviço não tributado, mormente quando a fórmula proposta dá-se em função não da proporção da matéria-prima utilizada, como determinam as normas distritais (art. 60, § 9º, do Decreto nº 18.955/1997), mas sim com base no faturamento que cada um dos serviços gera para a contribuinte.

Preliminares rejeitadas.

Apelação Cível da Autora desprovida.

Apelação Cível do Réu e Remessa Necessária providas.”

(Acórdão 1158324, 20160110997590APO, Relator: ANGELO PASSARELI, 5ª TURMA CÍVEL, data de julgamento: 27/2/2019, publicado no DJE: 20/3/2019. Pág.: 294/300)

“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 1138508, 07123254720178070018, Relator: TEÓFILO CAETANO, 1ª Turma Cível, data de julgamento: 14/11/2018, publicado no PJe: 23/11/2018. Pág.: Sem Página Cadastrada – grifou-se.)

Com efeito, resta indene de dúvidas que o combustível e os lubrificantes qualificam-se como insumos na atividade da Autora, pois consumidos na realização da atividade fim e, sem eles, a prestação do serviço de transporte rodoviários de cargas – objetivo social da empresa Apelada – seria inviável.

Assim, faz jus a empresa contribuinte ao creditamento do ICMS incidente na aquisição do combustível e dos lubrificantes para utilização na atividade de transporte rodoviário de cargas, conforme já reconhecido na r. sentença, que não merece reparos.

Quanto ao pleito subsidiário formulado pelo Distrito Federal, de delimitação das atividades em que a empresa Apelada poderá se creditar do ICMS na aquisição de combustível, embora em uma análise preliminar se pudesse visualizar possível ausência de interesse recursal do Apelante, pois teria sido definido pela magistrada sentenciante que a compensação dos créditos é devida no exercício da atividade de transporte rodoviário de cargas (ID 163237161, p. 5), a procedência integral dos pleitos contidos na inicial, sem expressa ressalva quanto à exclusão da possibilidade de crédito do imposto em relação à atividade de locação de veículos rodoviários de carga, sem condutor, conduz ao provimento da apelação no particular.

Desse modo, segundo entendimento do c. STJ, importante verificar “se os insumos suscitados pela contribuinte são, efetivamente, aplicados e consumidos na atividade-fim da empresa” (*REsp 1175166/MG*), providência que deve ser adotada pela Apelada.

Ante o exposto, **CONHEÇO E DOU PARCIAL PROVIMENTO** à Apelação e à Remessa Necessária para consignar que na hipótese dos autos a compensação dos créditos de ICMS sobre combustíveis é devida somente em razão da atividade de transporte rodoviário de cargas da Apelada. Preliminar rejeitada.

Registro que o parcial provimento da apelação não altera a fixação dos ônus de sucumbência estabelecida na sentença. Inviáveis os honorários recursais, consoante a jurisprudência do c. STJ.

É como voto.

[2] Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

[...]

§ 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.

O Senhor Desembargador EUSTAQUIO DE CASTRO - 1º Vogal

Com o relator

O Senhor Desembargador MARIO-ZAM BELMIRO - 2º Vogal

Com o relator

DECISÃO

REMESSA NECESSÁRIA E APELAÇÃO CONHECIDAS E PARCIALMENTE PROVIDAS.
PRELIMINAR REJEITADA. UNÂNIME.