



PODER JUDICIÁRIO  
**TRIBUNAL DE JUSTIÇA**  
DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

## **22ª Câmara Cível**

Avenida Borges de Medeiros, 1565 – Porto Alegre/RS – CEP 90110-906

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 5108481-41.2022.8.21.0001/RS**

**TIPO DE AÇÃO:** ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

**RELATORA:** DESEMBARGADORA MARILENE BONZANINI

**APELANTE:** GUTERRES COMERCIO DE COMBUSTIVEIS LTDA (IMPETRANTE)

**APELADO:** ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (INTERESSADO)

### **EMENTA**

**APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO REFERENTE À AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL, PEÇAS DE REPOSIÇÃO E BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE. TRANSPORTADORA REVENDEDORA RETALHISTA - TRR. DIREITO AO CREDITAMENTO. INAPLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO TEMPORAL DO ART. 33, I, LC Nº 87/96. ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO A SER APROVEITADO. APLICAÇÃO DA SELIC. POSSIBILIDADE, NO CASO CONCRETO. PRECEDENTES DO STF, STJ E DESTA CORTE.**

**APELO PROVIDO.**

### **ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, a Egrégia 22ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul decidiu, por unanimidade, rejeitar a preliminar suscitada pelo Estado do Rio Grande do Sul e, no mérito, dar provimento ao apelo, nos termos do relatório, votos e notas de julgamento que integram o presente julgado.

Porto Alegre, 10 de agosto de 2023.

## RELATÓRIO

Adoto o relatório do parecer ministerial:

*"GUTERRES COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA. formula perante esta C. 22ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado APELAÇÃO contra o ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, inconformada com a r. sentença proferida pelo MM. Juízo da 6ª Vara da Fazenda Pública do Foro Central da Comarca de Porto Alegre que, nos autos do MANDADO DE SEGURANÇA impetrado por ela contra ato praticado pelo SUBSECRETÁRIO DA RECEITA ESTADUAL, denegou a segurança e julgou extinto o presente feito, com fulcro no art. 487, inc. I, do CPC. Custas pela impetrante, em razão do princípio da causalidade. Sem honorários, de acordo com as Súmulas 512 do STF e 105 do STJ (Evento 15, SENT1).*

*Opostos embargos de declaração pela empresa apelante (Evento 23, EMBDECL1), foram acolhidos em parte pelo juízo, sem efeitos infringentes, tão somente para complementar as razões da sentença embargada no evento 15.*

*Irresignada com a resposta apresentada pelo juízo, a empresa apelante opôs novamente embargos de declaração (Evento 43, EMBDECL1), bem como pedido de reconsideração (Evento 45, PED RECONSIDERA1), que restaram desacolhidos pelo juízo (Evento 46, DESPADEC1).*

*Em razões recursais, a apelante requer o provimento do presente recurso de apelação, para reformar a sentença proferida pelo juízo a quo, a fim de ver declarado em seu favor (1) o direito ao crédito de ICMS decorrente das operações de entrada, tributadas, de insumos necessários à consecução da atividade-fim do seu estabelecimento – como o combustível utilizado no abastecimento da sua frota de veículos (incluindo as operações de baixa de estoque para consumo próprio), necessária para o transporte e distribuição dos produtos até os seus consumidores, e as peças de reposição e para manutenção deles –, assim como (2) o direito ao respectivo aproveitamento deste crédito e daquele proveniente da aquisição de bens destinados ao seu ativo permanente, em relação aos valores escriturados no Livro Registro de Entradas de ICMS, no quinquênio que antecedeu à impetração do presente writ e enquanto se mantiver a realidade fática narrada, devidamente atualizado pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, desde cada competência do crédito apurado, até o efetivo aproveitamento, sem a imposição de óbices por parte da autoridade impetrada, pela: 2.1) restituição administrativa em espécie, em respeito ao princípio constitucional da não cumulatividade; e 2.2) transferência a terceiros, contribuintes do ICMS, através de autorização específica da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul. Requer, ao final, seja*

*condenado o apelado no reembolso das custas processuais. Colaciona jurisprudência (Evento 53, APELA1).*

*Foram apresentadas contrarrazões pelo desprovimento do recurso (Evento 56, CONTRAZAPI)".*

O Ministério Público opinou pelo acolhimento da preliminar contrarrecursal de inadequação da via eleita e, no mérito, pelo desprovimento do apelo.

É o relatório.

## **VOTO**

Eminentes Colegas!

Pretende a impetrante/apelante, empresa que se dedica principalmente à atividade de comércio atacadista de combustíveis realizado por transportador retalhista (T.R.R.), a reforma da sentença que denegou a segurança ao **mandamus** impetrado em face do Subsecretário da Receita Estadual.

Consoante se verifica da inicial do mandado de segurança, o objetivo do recorrente é ver declarado o seu direito ao creditamento de ICMS sobre as aquisições do combustível utilizado em sua frota de veículos, peças de reposição/manutenção, aquisição de bens destinados ao seu ativo permanente, bem como o reconhecimento do direito de créditos sobre as aquisições realizadas nos cinco anos que antecedem a impetração do mandado de segurança.

Pois bem.

Inicialmente, no que diz com a preliminar de inadequação da via eleita arguida pelo ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, entendo que nenhum reparo merece a sentença, cuja fundamentação, a fim de evitar tautologia, rogo vênha para transcrever e adotar como razões para decidir, no ponto:

*"Pretende o impetrante, em resumo, que lhe seja garantido o aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de insumos e ativos permanentes necessários à atividade de comércio atacadista de combustíveis realizado por transportador retalhista, permitindo-se, ainda, a compensação dos créditos.*

*Dentro desta ótica, as preliminares trazidas nas informações prestadas, no sentido da inadequação do mandado de segurança em razão de o pleito estar direcionado contra lei em tese, bem como da inexistência de prova pré-constituída de direito líquido e certo, não merecem prosperar.*

*A Súmula n. 266 do STF, de modo efetivo, veda o manejo de mandado de segurança contra lei em tese, justamente porque a ação "(...) pressupõe a alegação de lesão ou ameaça concreta a direito líquido e certo do impetrante."*<sup>1</sup>

*Dessa forma, a utilização do mandado de segurança "(...) deverá recair, unicamente, sobre os atos destinados a dar aplicação concreta ao que se contiver nas leis, em seus equivalentes constitucionais."*<sup>2</sup>

*Neste contexto é que, analisando a causa de pedir, o pedido, e as Notas Fiscais acostadas aos autos (Evento 1, NFISCAL11), se conclui que o presente mandado de segurança não foi interposto contra lei em tese. Na verdade, forçosa é a conclusão de que o writ foi impetrado contra os efeitos práticos que decorrem da aplicação sistemática, por parte do Fisco estadual, da normativa de regência, com o que o ente público obsta que o contribuinte se credite do imposto pago na aquisição de bens, sendo legítima a utilização do mandamus em hipóteses que tais".*

Quer dizer, não se trata de impetração contra lei ou norma em tese, uma vez que a impetração busca efeitos concretos, com o aproveitamento do crédito daquilo que qualifica como insumos, de modo que adequada a via do mandado de segurança.

**No mérito, entretanto, entendo que merece reforma a sentença vergastada.**

Com efeito, consoante aludi alhures, a impetrante/apelante, empresa que se dedica principalmente à atividade de comércio atacadista de combustíveis realizado por transportador retalhista (T.R.R.), pretende ver declarado o seu direito ao creditamento de ICMS sobre as aquisições de combustível utilizado em sua frota de veículos, peças de reposição/manutenção, aquisição de bens destinados ao seu ativo permanente, bem como o reconhecimento do direito de créditos sobre as aquisições realizadas nos cinco anos que antecedem a impetração do mandado de segurança.

Importante ressaltar, pois, que se está diante de insumos e não bens de uso e consumo, de modo que, adiante, descabida a alegação do apelado quanto à postergação do direito ao creditamento para entradas ocorridas a partir de janeiro de 2033.

Avançando, relembro que a Constituição da República traça os vetores fundamentais do ICMS em seu art. 155, especificamente no §2º, merecendo destaque para solução da lide, a transcrição das regras imunizantes e a definidora de que a regulamentação nacional se faça por Lei Complementar:

*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:*

(...)

*X - não incidirá:*

*a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;*

(...)

*XII - cabe à lei complementar:*

(...)

*c) disciplinar o regime de compensação do imposto;*

*d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;*

*e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"*

*f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;*

*g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*

No âmbito infraconstitucional foi editada a LC 87/96, a qual dispõe:

*Art. 3º O imposto não incide sobre:*

(...)

*II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;*

*(...)*

*Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:*

*I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;*

*II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.*

*(...)*

*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.*

*§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:*

*I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;*

*II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;*

*III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;*

*IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;*

*V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;*

*VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo;*  
*e*

*VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.*

*§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:*

*I - produtos agropecuários;*

*II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.*

No que diz com o direito ao creditamento, o art. 33 prevê:

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

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas **a partir de 1º de janeiro de 2033;***

No tocante à pretensão de creditamento do ICMS relativo aos produtos intermediários, consumidos na produção ou prestação, ou seja, aqueles insumos utilizados para a consecução da sua atividade-fim, o entendimento tranquilo desta Corte, em consonância com o Superior Tribunal de Justiça, é no sentido de haver possibilidade de reconhecimento do direito ao creditamento de ICMS relativo à aquisição de insumos não só consumidos no processo e integrantes do produto final, mas também daqueles vinculados à atividade do estabelecimento, **os chamados produtos intermediários imprescindíveis à atividade-fim**, ainda que não integrados ao produto final, sem limitação temporal prevista na legislação.

Nesse sentido, precedentes do STJ:

*"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. 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 ESPECIAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. CREDITAMENTO. TELAS, MANTAS E FELTROS EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DO PAPEL. PRODUTOS CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO. NÃO SUJEIÇÃO À LIMITAÇÃO TEMPORAL PREVISTA NO ART. 33, I, DA LC 87/96. 1. Discute-se neste recurso especial se o creditamento de ICMS relativo às aquisições de telas, mantas e feltros, empregados na fabricação de papel, está provisoriamente impedido pela limitação temporal prevista no art. 33, I, do LC 87/96. 2. Tratando-se de uma exceção de ordem temporal que condiciona o exercício do direito de creditamento assegurado pelo caput do art. 20 da LC 87/96, a regra prevista no art. 33, I, dessa mesma lei complementar deve ser interpretada restritivamente, sob pena de, mediante eventual e indevido entendimento mais ampliativo, tornar sem efeito as importantes modificações normativas realizadas pela Lei Kandir. Assim, conforme a literalidade desse dispositivo legal, apenas as entradas referentes ao uso e consumo do estabelecimento, ou seja, do local que dá suporte à atividade fim da empresa (art. 11, § 3º, da LC 87/96), têm o direito do respectivo creditamento protraído, não sendo possível estender essa restrição às aquisições de mercadorias ou produtos a serem consumidos no processo produtivo. 3. De acordo com o contexto fático probatório delineado pelo Tribunal estadual, as telas, mantas e feltros são adquiridos pela recorrente para serem integralmente consumidos no processo de industrialização do papel, viabilizando, assim, a sua atividade fim. Nesse contexto, verifica-se que tais materiais não se enquadram como de uso ou de consumo do estabelecimento, mas, como produtos intermediários imprescindíveis ao processo de fabricação e, por isso, o creditamento correspondente a essas entradas não está sujeito à postergação de que trata o art. 33, I, da LC 87/96. 4. Recurso especial provido." (REsp 1366437/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/10/2013, DJe 10/10/2013)*

Tal possibilidade decorre do princípio da não-cumulatividade, esculpido no art. 155, §2º, I, da CF/88, que autoriza que o estabelecimento, na qualidade de contribuinte **de jure**, a compensação do imposto sobre circulação de mercadorias incidente em cada operação de circulação mercadorias ou em cada

operação de prestação de serviços, com o montante cobrado nas operações anteriores.

Quer dizer, em virtude do princípio da não-cumulatividade, seria reconhecida, em tese, a possibilidade de a impetrante, ora apelante, de creditamento dos valores de ICMS relativos à aquisições do combustível utilizado em sua frota de veículos, peças de reposição/manutenção, desde que utilizados para a concretização da atividade-fim da empresa.

Essa temática foi apreciada por este Colegiado em feito de todo análogo a dos autos, Apelação Cível Nº 70068974294, julgado em 27/08/2017, de Relatoria do em. Des. Francisco José Moesch, a cujas razões me reporto, a fim de evitar desnecessária tautologia, verbis:

*"No caso, a empresa autora presta serviços de transporte rodoviário de produtos perigosos, dentre outras atividades, conforme se verifica do contrato social de fls. 08/10v.*

*É irrelevante o fato de a pessoa jurídica desenvolver outras atividades, além do transporte de cargas, pois o pedido inicial é claro no sentido de que haja o creditamento do imposto pago nos insumos relacionados ao transporte rodoviário, não importando para o deslinde da controvérsia o exercício das demais atividades.*

*Por certo que sobre as demais atividades inseridas no Contrato Social, não há direito e, tampouco pretensão por parte da autora ao creditamento do ICMS relativo aos insumos.*

*Para que a empresa tenha direito ao creditamento, a operação fiscal anterior não pode ser objeto de isenção, em razão da previsão contida no art. 155, § 2º, inciso II, alíneas "a" e "b" e §1º do art. 20 da LC nº 87/96.*

*A Cláusula Primeira do Convênio nº 04/2004 - CONFAZ autorizou o Estado do Rio Grande do Sul, a conceder isenção do ICMS na prestação de serviço de transporte intermunicipal de cargas destinada a contribuinte do imposto, que tenha início e término no seu território, nos termos estabelecidos em legislação estadual.*

*Veja-se que a referida isenção impede o crédito relacionado ao ICMS para as operações que tenha início e término no seu território.*

*Todavia, o Estado do Rio Grande do Sul, mediante edição do Decreto nº 43.532/2004, modificou a regra contida no inciso IX ao art. 10 do Decreto n. 37.699/1997<sup>[1]</sup>, concedendo isenção fiscal ao transporte de cargas realizado por todo e qualquer contribuinte inscrito no CGC/TE, independentemente do Estado a que se destine.*

*Referido decreto violou o disposto no art. 150, § 6º da CF, o qual exige lei específica para a outorga de qualquer subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições.*

*Não fosse isso, é vedado ao fisco extrapolar os limites estabelecidos pelo Convênio Interestadual nº 04/2004 - CONFAZ, motivo pelo qual considero também ilegal a previsão do Decreto nº 43.532/2004, que amplia a possibilidade de isenção para empresa que realize transporte de cargas a todo e qualquer contribuinte inscrito no CGC/TE, lhe vedando o aproveitamento do crédito a que tem direito.*

*Se, no Convênio, não há previsão de isenção impedindo o aproveitamento do crédito para as empresas que realizam serviços de transporte, não pode o Decreto Estadual, norma regulamentar, desbordar dos seus limites e impedir que a contribuinte lance mão da utilização integral do crédito do imposto.*

*Trago precedentes do STF que se amoldam ao caso:*

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. REMISSÃO, MEDIANTE DECRETO DO GOVERNADOR DE ESTADO. INCONSTITUCIONALIDADE. NECESSIDADE DE LEI ESPECÍFICA. PRECEDENTES. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de que a concessão de benefícios fiscais relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços pressupõe não somente a autorização por meio de convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal, nos termos da Lei Complementar nº 24/1975, mas também da edição de lei em sentido formal de cada um daqueles entes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 579630 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 02/08/2016, DJe-207 DIVULG 27-09-2016 PUBLIC 28-09-2016)

EMENTA: ICMS – “GUERRA FISCAL” – CONCESSÃO UNILATERAL DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO COMO PRESSUPOSTO LEGITIMADOR DA OUTORGA, PELO ESTADO-MEMBRO OU PELO DISTRITO FEDERAL, DE TAIS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS – PERFIL NACIONAL QUE QUALIFICA A ESTRUTURA JURÍDICO-NORMATIVA DO ICMS – A EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE EXONERAÇÃO FISCAL DO ESTADO-MEMBRO/DISTRITO FEDERAL EM TEMA DE ICMS – RECEPÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 PELA VIGENTE ORDEM CONSTITUCIONAL – O SIGNIFICADO DA IMPRESCINDIBILIDADE DO CONVÊNIO INTERESTADUAL NA OUTORGA DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS

REFERENTES AO ICMS - DOCTRINA - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - INSTITUIÇÃO, PELO ESTADO DE SÃO PAULO, DE REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE ICMS QUE CULMINA POR INSTAURAR SITUAÇÃO DE APARENTE "COMPETIÇÃO FISCAL INCONSTITUCIONAL" LESIVA AO ESTADO DO AMAZONAS E A SEU POLO INDUSTRIAL - MEDIDAS QUE SE REFEREM À PRODUÇÃO DE "TABLETS" - POSSÍVEL TRANSGRESSÃO, PELOS DIPLOMAS NORMATIVOS PAULISTAS, AO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO, QUE CONSAGRA O "PRINCÍPIO DA NÃO-DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA" - PRECEDENTE DO STF - MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ICMS - "GUERRA FISCAL" - CONCESSÃO UNILATERAL DE INCENTIVOS E BENEFÍCIOS DE ORDEM TRIBUTÁRIA - INADMISSIBILIDADE - NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA CLÁUSULA DE RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO - A existência de convênios interestaduais celebrados em atenção e em respeito à cláusula da reserva constitucional de convênio, fundada no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição da República, traduz pressuposto essencial legitimador da válida concessão, por Estado-membro ou pelo Distrito Federal, de benefícios, incentivos ou exonerações fiscais em tema de ICMS. - Revela-se inconstitucional a concessão unilateral, por parte de Estado-membro ou do Distrito Federal, sem anterior convênio interestadual que a autorize, de quaisquer benefícios tributários referentes ao ICMS, tais como, exemplificativamente, (a) a outorga de isenções, (b) a redução de base de cálculo e/ou de alíquota, (c) a concessão de créditos presumidos, (d) a dispensa de obrigações acessórias, (e) o diferimento do prazo para pagamento e (f) o cancelamento de notificações fiscais. Precedentes. INCONSTITUCIONALIDADES NÃO SE COMPENSAM - A outorga unilateral, por determinado Estado-membro, de benefícios de ordem tributária em tema de ICMS não se qualifica, porque inconstitucional, como resposta legítima e juridicamente idônea à legislação de outro Estado-membro que também se revele impregnada do mesmo vício de inconstitucionalidade e que, por resultar de igual transgressão à cláusula constitucional da reserva de convênio, venha a provocar desequilíbrios concorrenciais entre referidas unidades federadas, assim causando gravame aos interesses do Estado-membro alegadamente prejudicado. É que situações de inconstitucionalidade, porque reveladoras de gravíssima transgressão à autoridade hierárquico-normativa da Constituição da República, não se compensam entre si. Precedente. (ADI 4635 MC-AgR-Ref, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 11/12/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-029 DIVULG 11-02-2015 PUBLIC 12-02-2015)

*Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Leis nº 13.212/2001 e 13.214/2001, do Estado do Paraná, que concederam benefícios fiscais de ICMS de várias espécies (isenção, redução de base de cálculo, créditos*

*presumidos e dispensa de pagamento), sem a observância de lei complementar federal e sem a existência de convênio entre os Estados e o Distrito Federal. 3. Violação ao art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Inconstitucionalidade. Precedentes. 4. Ação direta julgada procedente. (ADI 2548, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 10/11/2006, DJe-037 DIVULG 14-06-2007 PUBLIC 15-06-2007 DJ 15-06-2007 PP-00020 EMENT VOL-02280-01 PP-00190 RTJ VOL-00201-01 PP-00075 RDDT n. 146, 2007, p. 218-219)*

*A jurisprudência do STJ já se alinhou no mesmo sentido:*

*RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IPVA. ISENÇÃO. ARTIGO 1º, DO DECRETO ESTADUAL 9.918/2000. RESTRIÇÃO AOS VEÍCULOS ADQUIRIDOS DE REVENDADORES LOCALIZADOS NO ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ESTADUAL 1.810/97. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA LEGALIDADE ESTRITA. INOBSERVÂNCIA. AFASTAMENTO DE ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO POR ÓRGÃO FRACIONÁRIO DO TRIBUNAL. POSSIBILIDADE. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA.*

*1. A isenção do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), concedida pelo Decreto Estadual 9.918/2000, revela-se ilegal e inconstitucional, porquanto introduzida, no ordenamento jurídico, por ato normativo secundário, que extrapolou os limites do texto legal regulamentado (qual seja, a Lei Estadual 1.810/97), bem como ante a inobservância do princípio constitucional da legalidade estrita, encartado no artigo 150, § 6º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.*

*(...)*

*5. Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" do decreto regulamentador que extrapolou os limites impostos pela Lei Estadual 1.810/97, ao instituir hipótese isentiva não prevista no texto normativo primário.*

*6. Ainda que assim não fosse, o aludido diploma normativo encontra-se eivado de inconstitucionalidade formal, **uma vez que o princípio constitucional da legalidade estrita, além de proscrever a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça, condiciona a concessão de isenção à edição de lei específica, consoante se infere da leitura do artigo 150, inciso I, e § 6º, da Carta Magna: "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;***

(...) § 6.º *Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g."* 7. Nesse segmento, abalizada doutrina assinala que: "O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar a observância ao princípio constitucional da tripartição dos poderes.

*O princípio da legalidade compele o intérprete, como é o caso dos julgadores, a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo status. Se do conseqüente da regra advier obrigação de dar, fazer ou não fazer alguma coisa, sua construção reivindicará a seleção de enunciados colhidos apenas e tão-somente no plano legal."* (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário: Linguagem e Método", 2ª ed., 2008, Ed. Noeses, São Paulo, págs. 282/283)

8. Ademais, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 97, determina que somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (inciso VI).

9. Deveras, o princípio da legalidade tributária, corolário do valor Segurança Jurídica, não se resume à simples exigência de comando abstrato, geral e impessoal (reserva de lei material), mas, também, à necessidade de sua formulação pelo órgão titular da função legislativa (reserva de lei formal) (Luciano Amaro, in "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., 2004, Ed. Saraiva, São Paulo, pág. 116).

**10. Destarte, a instituição de isenção tributária mediante decreto oriundo do Poder Executivo, além de extrapolar o exercício do poder regulamentar (em flagrante oposição ao princípio da hierarquia das leis), caracteriza violação ao princípio da legalidade tributária estrita, razão pela qual manifesta a ilegalidade/inconstitucionalidade do Decreto Estadual 9.918/2000.**

(...)

14. Recurso ordinário desprovido.

(RMS 21.942/MS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/02/2011, DJe 13/04/2011) – GRIFEI

*Citem-se os seguintes precedentes desta Corte, os quais analisaram situações semelhantes:*

APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. AÇÃO DECLARATÓRIA. TRANSPORTE DE CARGAS. ISENÇÃO ILEGAL. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. NULIDADE PARCIAL DA SENTENÇA. PRELIMINAR DE CARÊNCIA DE AÇÃO NÃO ANALISADA. JULGAMENTO PELO TRIBUNAL. POSSIBILIDADE. É nula a sentença cujos fundamentos não guardam relação com os termos do pedido (art. 492 do CPC). Não obstante, possível o exame do pedido desde logo, nos termos do permissivo previsto no art. 1.013, "caput" e §§ 1º e 3º, inc. II, do Código de Processo Civil. CARÊNCIA DE AÇÃO AFASTADA. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE. O pedido posto na inicial é o aproveitamento e a escrituração dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de bens para o seu ativo imobilizado, não sendo exigível a prova quanto à assunção do encargo consoante dispõe o art. 166 CTN. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. No caso em apreço não há falar em decadência, pois a sentença delimitou o pedido aos 60 meses anteriores ao ajuizamento da ação. ISENÇÃO. CONVÊNIO INTERESTADUAL. DECRETO 43.532/2004. ILEGALIDADE. Os convênios interestaduais disciplinam a concessão de benefícios fiscais, nos termos do art. 155, § 2º, XII, "g", da CRFB. O Decreto Estadual nº 43.532/2004 é ilegal em face do Convênio ICMS nº 04/2004, porque concede isenção ampliativa para o transporte de cargas. Precedentes. CORREÇÃO MONETÁRIA. CABIMENTO. No caso dos autos, o não creditamento ocorreu em razão de isenção ilegalmente concedida, sendo devida, portanto, a aplicação de correção monetária, com os mesmos índices que se aplicariam ao crédito tributário -Taxa Selic. APELAÇÃO DESPROVIDA. UNÂNIME. (Apelação Cível Nº 70073064719, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Denise Oliveira Cezar, Julgado em 27/07/2017)

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO DO IMPOSTO DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PNEUS. EMPRESA PRESTADORA DO SERVIÇO DE TRANSPORTE. INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA ISENÇÃO PREVISTA NO DECRETO ESTADUAL N. 43.532/2004. Preliminares de falta de interesse processual e nulidade da sentença rejeitadas. A interpretação, a contrario sensu do § 1º do art. 20 da Lei Complementar n. 87/96, leva à conclusão de que, à empresa, cujo ramo de atividade é o transporte rodoviário de cargas, assiste o direito de creditamento dos valores de ICMS pagos quando da aquisição de insumos. Diante da atividade exercida, a compra de combustíveis, lubrificantes e pneus, se caracteriza como aquisição de insumos necessários à prestação do serviço. Precedentes do STJ. O Decreto Estadual n. 43.532/2004, ao criar isenção do imposto à prestação do serviço de transporte de cargas, afronta não só o art. 150, § 6º, da CF, como as diretrizes da LC n. 87/1996 e os arts. 97, VI, e 176

do CTN. O benefício da isenção fiscal somente pode ser outorgado mediante lei específica. Além disso, mencionado Decreto amplia indevidamente o Convênio ICMS 04/2004. Decreto Estadual n. 43.532/2004 que se revela inconstitucional e ilegal. Prevalece, assim, o direito de creditamento do ICMS sobre os insumos para dedução na operação seguinte (art. 20, caput, da LC 87/96). O direito ao creditamento, decorrente do princípio da não-cumulatividade, não se confunde com o de repetição do indébito. Direito à compensação do crédito, cuja isenção foi ilegalmente conferida pelo Estado, que é de ser reconhecido. Desnecessária, por isso, a prova da não-transferência tributária prevista no art. 166 do CTN. APELO DA AUTORA PROVIDO E APELO DO ESTADO DESPROVIDO. (Apelação Cível Nº 70068674704, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: José Aquino Flôres de Camargo, Julgado em 28/04/2016)

APELAÇÕES CÍVEIS. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. ALEGAÇÃO DE VÍCIO FORMAL NA SENTENÇA. INOCORRÊNCIA. ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. CREDITAMENTO RELATIVO ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ATINENTES À ATIVIDADE FIM DA EMPRESA (COMBUSTÍVEIS, ÓLEOS LUBRIFICANTES E PNEUS). 1. Alegação de vício formal na sentença que não se sustenta, pois, na verdade, toda a digressão que a demandante faz acerca de pedido mediato ou imediato diz respeito ao juízo de convicção do julgador e, sobretudo, à suficiência, ou não, da prova produzida para o reconhecimento do direito pleiteado. 2. Como a regra geral do ICMS é a não cumulatividade, a interpretação que se dá para o art. 20, § 1º, da LC 87/96 é a de que ele confere direito ao creditamento de ICMS relativamente às entradas de bens intermediários e insumos imprescindíveis à atividade fim do contribuinte. Precedentes do STJ. 3. Por meio do Decreto Estadual nº 43.532/2004, que introduziu a Alteração nº 1835 no art. 10, inc. IX, do Livro I, do RICMS/RS (Decreto nº 37.699/97), a Fazenda Pública tornou isento de ICMS o serviço de "transporte de cargas realizadas a contribuinte inscrito no CGC/TE". Trata-se de pseudobenefício fiscal, pois acaba por vedar o creditamento. Assim, o que se tem é que o Estado do Rio Grande do Sul desbordou dos limites estabelecidos pelo Convênio CONFAZ nº 04/2004, pois concedeu benefício fiscal (isenção) que impede o creditamento de insumos, enquanto que, pelo mencionado Convênio Interestadual, apenas pode "conceder isenção do ICMS na prestação de serviço de transporte intermunicipal de cargas destinada a contribuinte do imposto, que tenha início e término no seu território, nos termos estabelecidos em legislação estadual". Seja por força do princípio constitucional da não cumulatividade, seja por conta do que dispõe os artigos 150, § 6º, e 155, § 2º, inc. XII, letra g, ambos da Constituição Federal, por Decreto, o Estado não pode criar isenção que comprometa a faculdade de a parte autora creditar-se do valor do ICMS pago na aquisição de insumos. Evidente, portanto, a ilegalidade

praticada. Precedentes do STF e desta Corte. 4. Hipótese em que, por meio do Estatuto Social, a empresa demandante comprova que exerce atividade de transporte rodoviário de cargas em geral, sendo, por isso, possível o reconhecimento do direito de se creditar dos valores de ICMS atinentes à aquisição de insumos empregados no exercício de sua atividade fim e destacados na inicial, quais sejam: pneus, óleo diesel e outros óleos lubrificantes. 5. Não se aplica o art. 166 do CTN, pois não se trata de ação de repetição de indébito, descabendo falar em ausência de prova de transferência do encargo financeiro. Precedentes do STJ. 6. Todavia, ainda que não se aplique o art. 166 do CTN, há a necessidade de se evidenciar, mesmo que por amostragem, a existência do direito ao crédito de insumos já consumidos. Quanto mais que, instada, a dem provas documentais que acompanham o feito sustentam a declaração do direito da autora e o correspondente dever do réu" e que, por isso, "não possui interesse na produção de qualquer meio de prova", enquanto que a inicial veio acompanhada unicamente da cópia do Contrato Social da empresa demandante, ou seja, nenhum documento sequer foi acostado. (...). APELAÇÕES DESPROVIDAS. (Apelação Cível Nº 70068686740, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Torres Hermann, Julgado em 01/06/2016)

PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO. FALTA DE INTERESSE RECURSAL. INOCORRÊNCIA. Verificando-se que, diferentemente do sustentado pelo Estado, a inconformidade manifestada pela autora circunscreve-se ao não reconhecimento do seu direito de aproveitar os créditos referentes ao ICMS nas operações anteriores a 60 meses, pleito indeferido pelo juízo de 1º grau, não há cogitar da ausência de interesse recursal, a autorizar o conhecimento do respectivo apelo. TRIBUTÁRIO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. ART. 166, CTN. INAPLICABILIDADE. Não há confundir a mera apropriação de créditos de ICMS com repetição de indébito ou, ainda, compensação tributária, inaplicável aquela do art. 166, CTN. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ISENÇÃO. TRANSPORTE DE CARGAS. DECRETO ESTADUAL. AMPLIAÇÃO DO BENEFÍCIO CONCEDIDO MEDIANTE CONVÊNIO. ARTIGO 155, § 2º, XII, "G", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MATÉRIA TRATADA COMO CAUSA PETENDI. Descabida a alteração procedida pelo Decreto Estadual nº 43.532/04, quanto à isenção de ICMS relativamente à prestação do serviço de transporte de cargas, por extrapolar os limites estabelecidos no Convênio nº 04/04, do qual é signatário o Estado do Rio Grande do Sul, em ofensa ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal, o que se há de considerar como fundamento para deferir direito ao creditamento pretendido pela autora. (Apelação Cível Nº 70068685056, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa, Julgado em 13/04/2016)

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DECRETO ESTADUAL Nº 43.532/2004. ARTIGO 10, INCISO X, DO RICMS. ILEGALIDADE. CREDITAMENTO DE ICMS RELATIVO A INSUMOS LIGADOS À ATIVIDADE FIM DA EMPRESA. POSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 166 DO CTN. PRELIMINAR DE EXTINÇÃO DA AÇÃO. Os requerimentos da autora, bem como as suas respectivas causas de pedir, restam bem delineados e esclarecidos. É viável o pedido declaratório nos termos formulados, não havendo prejuízo à defesa do réu ou óbice ao deslinde do processo. A análise da suficiência probatória diz respeito ao mérito da ação. PRESCRIÇÃO. O prazo prescricional previsto art. 1º do Decreto nº 20.910/1932 não alcança a data da edição de normas em plena vigência, caso do Decreto Estadual nº 45.532/04. Vícios de ilegalidade ou inconstitucionalidade de instrumento normativo não se convalidam com o tempo. PRELIMINAR DE NÃO CONHECIMENTO DA APELAÇÃO. A reprodução de argumentos aventados em contestação não enseja, por si, o não conhecimento do recurso, desde que fundamentem contrariedade à sentença, caso dos autos. ILEGALIDADE DO DECRETO ESTADUAL Nº 43.532/2004. Com a edição da Lei Complementar nº 87/96, restou reconhecido o direito de creditamento de ICMS em relação a insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte. A alteração nº 1835, introduzida pelo Decreto Estadual nº 43.532/2004, que inseriu o inciso X no art. 10, Livro I, do RICMS, extrapolou os limites do Convênio 04/04. O decreto estadual prevê benefício tributário ao "transporte de cargas realizadas a contribuinte inscrito no CGC/TE", enquanto o convênio somente autoriza isenção em relação a "transporte intermunicipal de cargas destinada a contribuinte do imposto, que tenha início e término no seu território". É vedada a criação de isenção por Decreto sem respaldo em lei específica, nos termos o art. 150, § 6º, da CF/88. Patente a ilegalidade da normatização regulamentar do Estado do Rio Grande do Sul, impossibilitando a apropriação dos créditos de ICMS oriundos da compra de insumos utilizados na realização de atividades fins de empresas. DIREITO AO CREDITAMENTO. Praticando o transporte de cargas, possui a empresa o direito de se creditar dos valores de ICMS relativos à aquisição de insumos utilizados em sua atividade fim. Embora haja outras atividades indicadas em seu contrato social, na exordial a empresa esclarece que pleiteia o direito ao creditamento somente em relação aos insumos utilizados na prestação dos serviços de transportes de cargas, o que é possível, observada a prescrição quinquenal e os requisitos da legislação. Nos termos dos arts. 1, § 1º, do Convênio e 32, inciso XXI, nota 03, do Livro I, do RICMS, é vedada a cumulação de crédito presumido com o creditamento em debate nos autos, devendo o contribuinte fazer a opção. Não existindo pretensão de repetição, mas de creditamento por escrituração, não incide o art. 166 do CTN, nem há nec transferência do encargo financeiro. APELAÇÕES DO ESTADO DESPROVIDA E DA AUTORA PROVIDA. (Apelação Cível Nº 70068398338, Vigésima Primeira Câmara Cível,

Tribunal de Justiça do RS, Relator: Almir Porto da Rocha Filho, Julgado em 16/03/2016)

*Acrescento que, de fato, é vedada a cumulação de mais de um benefício fiscal, tal como base de cálculo reduzida, crédito presumido e isenção. Todavia, o próprio Estado em suas razões consigna que “o contribuinte leva a efeito a avaliação econômico-financeira de sua situação perante a tributação e ESCOLHE O QUE LHE É MAIS CONVENIENTE” (fl. 98v).*

*Não havendo nos autos prova produzida pelo Estado de que a empresa esteja usufruindo de algum outro benefício fiscal, além da isenção considerada ilegal, ela tem sim direito ao creditamento pretendido, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade.*

*Portanto, considerando que o combustível, os lubrificantes e os pneus foram utilizados na atividade-fim da empresa e que é ilegal a isenção prevista em decreto sem autorização por lei complementar ou convênio, deve ela ter direito ao aproveitamento do crédito.*

(...)”

No caso dos autos, verifica-se do contrato social constante no evento 1, CONTRSOCIAL4, bem como das as informações de seu cartão CNPJ (evento 1, CNPJ3) que a empresa apelante tem como atividade principal o **"Comércio atacadista de combustíveis realizado por transportador retalhista (T.R.R.)"** (CNAE 46.81-8-02). Senão vejamos:

TERCEIRA: OBJETO SOCIAL		
Constitui o objeto social da sociedade a exploração do ramo de transportador – revendedor – retalhista de óleo diesel, óleos combustíveis e lubrificantes; transporte rodoviário de combustíveis próprio e de terceiros.		
		
CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA		
NÚMERO DE INSCRIÇÃO 87.408.464/0001-10 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 02/04/1981
NOME EMPRESARIAL GUTERRES COMERCIO DE COMBUSTIVEIS LTDA		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) *****		PORTE DEMAIS
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 46.81-8-02 - Comércio atacadista de combustíveis realizado por transportador retalhista (T.R.R.)		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 49.30-2-03 - Transporte rodoviário de produtos perigosos		

Conforme se extrai do objeto social da empresa, a atividade precípua é o comércio atacadista de combustíveis realizado por transportador retalhista (T.R.R.).

E tal informação é imprescindível, na medida em que a sentença recorrida compreendeu que tal atividade não corresponderia a transporte propriamente dito. Entretanto, nem por isso se pode ignorar que **há transporte do combustível destinado à venda** e, por conseguinte, a imperiosidade de ser utilizado combustível neste transporte.

Quer dizer, a mesma razão jurídica que se aplica a outros casos de transporte se apresenta inafastável também nas hipóteses, como a em tela, em que se cuida de transportador retalhista (T.R.R.).

Esse Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de se manifestar sobre o tema em discussão:

*PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. MANDADO DE SEGURANÇA. RECONHECIMENTO DE CREDITAMENTO. CABIMENTO. TEMAS 43 E 118, STJ. Se é certo ter o recurso de confrontar fundamentos decisórios, em atenção ao princípio da dialeticidade, igualmente há de se admitir descaber exigir ao apelante apresentar argumentos novos aqueles já presentes nos autos, quando a sentença nada trouxe de novo. Perfeitamente possível o manejo do mandado de segurança para ver reconhecido direito à apropriação de créditos de ICMS, inclusive sua transferência a terceiros, ausente atrito com as Súmulas 269 e 271, STF, muito menos com a Súmula 266, STF, uma vez distante da impetração questionar em seu pedido lei em tese. Possível, ainda, o pedido de reconhecimento de direito à compensação Temas 43 e 118, STJ, sem a discussão do valor efetivamente devido pelo Fisco, é suficiente a demonstração de sujeição passiva na relação jurídico tributária.*

*TRIBUTÁRIO. TRANSPORTADORA REVENDEDORA RETALHISTA - TRR. COMBUSTÍVEL. INSUMO. DIREITO A CRÉDITO. O combustível utilizado no transporte, ainda que o seja por Transportadora Revendedora Retalhista - TRR, corresponde a insumo a uma das suas atividades fim, não estando sujeito a limitações temporais do art. 33, I, LC nº 87/96, peculiares a bens de uso e consumo. APELAÇÃO CONHECIDA E DESPROVIDA.(Apelação / Remessa Necessária, Nº 51082874120228210001, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa, Julgado em: 05-04-2023)*

*APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS E ATIVO IMOBILIZADO. EMPRESA DISTRIBUIDORA E TRANSPORTADORA DE COMBUSTÍVEIS. O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, NO JULGAMENTO DOS RECURSOS ESPECIAIS 1.111.164/BA (TEMA 118), 1.715.256/SP, 1.715.294/SP E 1.365.095/SP (TEMA 43), ASSENTOU QUE, PARA O RECONHECIMENTO DO PEDIDO DE DECLARAÇÃO DO DIREITO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA, SEM A DISCUSSÃO DO VALOR EFETIVAMENTE*

DEVIDO PELO FISCO, BASTA A DEMONSTRAÇÃO DA CONDIÇÃO DE SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA PELO CONTRIBUINTE APELANTE, PORQUANTO A APURAÇÃO DE EVENTUAIS VALORES SE DARÁ DE FORMA ADMINISTRATIVA. HIPÓTESE EM QUE O PEDIDO É MERAMENTE DECLARATÓRIO DO DIREITO À COMPENSAÇÃO, SEM QUE HAJA QUALQUER PLEITO DE RESTITUIÇÃO DE VALORES LÍQUIDOS E CERTOS, MOTIVO POR QUE É ADMISSÍVEL A CONCESSÃO DA ORDEM INCLUSIVE EM RELAÇÃO ÀS COBRANÇAS REALIZADAS NO QUINQUÍDIO ANTERIOR AO AJUIZAMENTO DA AÇÃO. PRECEDENTES DESTES ÓRGÃO FRACIONÁRIO E DO STJ. RECURSO PROVIDO. (Apelação Cível, Nº 50311975420228210001, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Liselena Schifino Robles Ribeiro, Julgado em: 16-11-2022)

Do último precedente supracolacionado, destaco o seguinte excerto do voto da il. Des. Liselena Schifino Robles Ribeiro, de todo aplicável ao presente:

*"No caso de combustíveis, a jurisprudência tem reconhecido o direito ao creditamento do ICMS recolhido na sua compra, quando se caracteriza como insumo, ou seja, quando consumido, necessariamente, na atividade fim da sociedade empresária, como no caso da recorrente, que comercializa o combustível e o entrega ao consumidor. Tem autorização conferida pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP, para adquirir, armazenar, transportar e entregar os produtos relacionados. E, segundo a Resolução ANP nº 8/2007, a atividade exercida pelo T.R.R. pressupõe o transporte do combustível e a sua respectiva entrega para os compradores:*

**Art. 1º Ficam estabelecidos, pela presente Resolução, os requisitos necessários à autorização para o exercício da atividade de Transportador/Revendedor-Retalhista (TRR) e a sua regulamentação.**

**§ 1º A atividade de que trata o caput deste artigo, considerada de utilidade pública, compreende: I - a aquisição de combustíveis a granel, de óleo lubrificante acabado e de graxa envasados; (Redação dada pela Resolução ANP nº 25/2007) II - o armazenamento; III - o transporte; IV - a revenda a retalho, sendo no caso dos combustíveis com entrega ao consumidor; e (Redação dada pela Resolução ANP nº 25/2007) V - o controle de qualidade e a assistência técnica ao consumidor quando da comercialização de combustíveis.**

*Portanto, os bens utilizados em seus veículos prestadores de serviço de transporte são inerentes à atividade comercial exercida pela impetrante, configurando-se como insumos, uma vez que, indubitavelmente, ligados à atividade-fim. Ou seja, inexistente qualquer elemento fático a indicar a não atuação da impetrante, de forma efetiva, na atividade descrita no seu*

*objeto social, o que torna evidente que os produtos relacionados são consumidos no desenvolvimento da sua atividade-fim. - Grifei.*

Dentro deste contexto, constatável que a empresa impetrante possui como atividade-fim o transporte, de modo que não há justificativa para não apropriação de crédito de ICMS relacionados à sua atividade precípua, notadamente porque caracterizados como insumos indispensáveis ao exercício da atividade-fim da impetrante.

Relativamente às peças de reposição e manutenção dos automóveis, o Decreto Estadual n. 37.699/97 - RICMS/RS, ao regulamentar a matéria, destacou que as partes, peças e acessórios de máquinas, se adquiridos em separado, caracterizam-se como mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, e não ao ativo permanente, **in litteris:**

**Art. 31 - Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto:**

**I - anteriormente cobrado e destacado na 1ª via do documento fiscal, nos termos do disposto neste Capítulo, em operações ou prestações de que tenha resultado:**

**a) a entrada de mercadorias, real ou simbólica, inclusive as destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, ou o recebimento de prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;**

*b) a partir de 1º de janeiro de 2033, a entrada de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento;*

**NOTA - Incluem-se entre as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, as partes, peças e acessórios de máquinas, adquiridos em separado, considerando:**

*a) "parte", como o elemento ou porção de um todo, cuja retirada descaracteriza a máquina;*

*b) "peça", como cada uma das partes que compõem a máquina e a integram individualmente, destinadas à reposição;*

*c) "acessório", os acréscimos que se fazem à máquina sem que venham a fazer parte dela, que, embora possam ser considerados desnecessários, contribuem para melhorar seu desempenho, proporcionar conforto ou proteção ao seu usuário.*

Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que, **"os materiais de uso e consumo do estabelecimento são os inerentes ao funcionamento do local onde situados os bens móveis e imóveis**

que dão suporte à atividade-fim do empresário, **os quais não se confundem com aqueles que são diretamente utilizados no processo produtivo**" (AREsp 1580711, Ministro Gurgel de Faria, data da publicação 26/11/2021).

O precedente supra igualmente aponta que as mercadorias consumidas no processo produtivo da empresa, no exercício da atividade-fim, independentemente da forma (integrante ou não do produto final) ou do tempo de duração do consumo (imediato ou prolongado), caracterizam-se como insumos (matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) utilizados na atividade empresarial.

Dessa forma, também no tocante às peças de reposição e manutenção dos automóveis, impõe-se reconhecer que se tratam de insumos, pois inerentes ao exercício da atividade-fim da impetrante, daí porque igualmente possível o creditamento de ICMS.

Neste contexto, impõe-se o reconhecimento do direito de a empresa recorrente creditar-se do ICMS decorrente da aquisição do combustível utilizado no abastecimento da sua frota de veículos – incluindo as operações de baixa de estoque para consumo próprio -, assim como das peças de reposição e manutenção destes automóveis, a contar da data da impetração deste **mandamus**, já que necessariamente utilizados para executar sua atividade-fim.

No que toca ao aproveitamento dos créditos tributários, a apelante aduz que, por figurar como substituídas tributárias nas operações com combustíveis, não podem realizar a compensação diretamente em conta gráfica, uma vez que os débitos são exigidos antecipadamente da refinaria, razão pela qual postula, considerando o acúmulo de crédito em razão da técnica da substituição tributária, direito ao seu efetivo aproveitamento, que pode se dar mediante restituição em espécie – na via administrativa – e transferência a terceiros, contribuintes do ICMS.

### **Merece prosperar a pretensão da impetrante/apelante.**

Nessa esteira, sobretudo porque muito bem elucidou a discussão em caso análogo, rogo vênia para novamente transcrever excerto do voto da il. Des. Liselena Schifino Robles Ribeiro quando do julgamento da Apelação Cível n. 5031197-54.2022.8.21.0001/RS:

"(...)

*Infere-se, portanto, que a parte impetrante visa à declaração do direito ao aproveitamento de valores eventualmente pagos a título de ICMS na aquisição insumos utilizados em sua atividade-fim, o que será apurado administrativamente, ou mesmo em ação própria. Não há, dessa forma,*

*cobrança de quantias específicas pela via do mandado de segurança, o que seria vedado.*

*Ressalto outrossim que a procedência do pleito declaratório no mandado de segurança, conforme Tema 118 e Controvérsia 43, ambos do STJ, não determina o valor exato do indébito recolhido, mas apenas reconhece o direito à compensação do imposto.*

*Sobre a forma da repetição do indébito tributário, a Súmula 461 do STJ assim dispõe: o contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.*

*Esse é o entendimento consolidado no STJ:*

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SENTENÇA DECLARATÓRIA DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DE INFERIOR AO VALOR DA PAUTA FISCAL. DEVOLUÇÃO DESCABIDA. ADI 1.851/AL. CREDITAMENTO EM DECORRÊNCIA DA EVAPORAÇÃO DA GASOLINA. IMPOSSIBILIDADE. FENÔMENO NATURAL. RISCO INERENTE AO NEGÓCIO. INEXIGIBILIDADE DO PAGAMENTO DO TRIBUTO INCIDENTE SOBRE O ÁLCOOL ANIDRO POR DIFERIMENTO. OFENSA AO ART. 128 DO CTN E CREDITAMENTO DO ICMS INCIDENTE NA CADEIA DE PRODUÇÃO DO ÁLCOOL (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE). FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ.

1. Hipótese em que o recorrente, Sindicato do Comércio Varejista de Combustíveis e Lubrificantes no Rio Grande do Sul, impetrou mandado de segurança coletivo a fim de assegurar aos seus filiados o creditamento de ICMS decorrente de supostas irregularidades levadas a efeito pela Administração tributária no concernente à base de cálculo desse imposto nas operações envolvendo o comércio de combustíveis.

2. A Primeira Seção decidiu que "o creditamento na escrituração fiscal constitui espécie de compensação tributária, motivo pelo qual há de ser facultada a via do mandamus para obtenção desse provimento de cunho declaratório, em conformidade com o que dispõe a Súmula 213/STJ, 'o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária'" (EREsp 727.260/SP, de minha relatoria, DJ 23/3/2009). A declaração eventualmente obtida no provimento mandamental possibilita, também, o aproveitamento de créditos anteriores ao ajuizamento da impetração, desde que não atingidos pela prescrição.

3. (...)

6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido em parte.

(REsp 1122126/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/06/2010, DJe 01/07/2010).

*Pleiteia ainda a transferência do crédito a terceiro. Neste ponto, transcrevo voto do eminente Des. Arminio José Abreu Lima da Rosa no julgamento da APELAÇÃO CÍVEL Nº 70082682840:*

“Como se percebe, também aqui a restituição termina por ser encaminhada para (1) creditamento na conta fiscal (§ 1º); (2) sem falar na “forma diversa de restituição do valor a ser apurado”, por ato do Poder Executivo, o que, se infere, terminou por se materializar no Decreto Estadual nº 54.308/18.

Por certo, nos casos em que não houver o que compensar, a restituição passa a ser uma quimera.

Posto isto, estou em prover, em parte, a apelação, para assegurar a restituição do valor pago a maior, nos casos em que, comprovadamente, as apelantes não contarem com débito de ICMS a ser compensado.

Evidentemente, tal confronto não pode se estabelecer a cada mês, visto que, se em algum mês não houver débito passível de compensação, mas o houver quanto ao mês imediatamente subsequente, ter-se-á indesejada circulação monetária e a razão, impregnada de utilidade, que leva à compensação.

Por conseguinte, acrescento outro requisito, qual seja, não contarem as apelantes, ao menos nos últimos três meses, débito algum de ICMS, o que traz consigo verossimilhança à assertiva de que não disporão de estoque de débitos sobre o qual se materialize o encontro de contas quando da apuração do ICMS. O prazo de três meses não retiro ao acaso, mas, por compreensão, do que estabelece o § 1º, art. 37, Lei Estadual nº 8.820/89.”

*Não há porque negar, assim, a transferência dos créditos a terceiros, o que também já vem sendo admitido na jurisprudência:*

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. PRELIMINAR DE FALTA DE INTERESSE PROCESSUAL. AFASTAMENTO. COMÉRCIO VAREJISTA. ATACAREJO. ICMS-ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU “PARA FRENTE”. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. POSSIBILIDADE. TEMA 201/STF. RE 593849/MG. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

REGULAMENTAÇÃO ESTADUAL. APLICAÇÃO DO ART. 25-C, DO LIVRO III, DO RICMS/RS. SALDO ACUMULADO HÁ MAIS DE 90 DIAS SEM POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO. RESTITUIÇÃO POR PECÚNIA OU TRANSFERÊNCIA. CABIMENTO. 1. Preliminar de falta de interesse processual que, a rigor, confunde-se com o mérito, pois o argumento central da impetrante, e que foi a razão da concessão da segurança, é o de que acumula crédito de ICMS por não ter débitos de ICMS suficientes para compensar esse saldo credor, mesmo fazendo uso do mecanismo previsto no art. 25-C, inc. II, do Livro III, do RICMS/RS, introduzido pelo Decreto Estadual nº 54.308/2018. De qualquer modo, não vinga a preliminar, de um lado, porque, na inicial e nas contrarrazões, a parte impetrante/apelada narra que, em 15-01-2020, requereu uma solução administrativa específica para o seu caso e que, passados oito (8) meses sem um retorno da Fazenda Pública, é que impetrou o Mandado de Segurança. De outro lado, porque, sabidamente, o esgotamento da via administrativa não é requisito para o ajuizamento de Mandado de Segurança em que se alega direito líquido e certo em matéria tributária, notadamente porque o art. 5º, inc. XXXV, da Constituição Federal assegura, a todos, o acesso ao Judiciário. Para além disso, cabe referir que a autoridade coatora, ao prestar Informações, impugnou a pretensão, além de, agora, interpor recurso de Apelação em que ataca a concessão da segurança, de onde se extrai que sempre houve pretensão resistida. 2. A Lei Estadual nº 15.056/2017 (que alterou a Lei Estadual nº 8.820/89 - Lei do ICMS/RS) e o Decreto Estadual nº 54.308/2018 (que inseriu as letras A a C no art. 25, do Livro III, do RICMS/RS) disciplinaram procedimento relativo à restituição e/ou complementação da diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real, nos termos em que foi determinado pelo STF ao interpretar o art. 150, § 7º, da Constituição Federal, no julgamento do RE 593849/MG, TEMA 201/STF. A par de tal mecanismo da legislação estadual ser legal e constitucional e atender, com a suficiência necessária, a maioria dos contribuintes, resulta caracterizado que ele não atende a todas as situações, já que algumas empresas não conseguem dar vazão à totalidade dos créditos acumulados, mesmo após a compensação com débitos de ICMS-ST e débito próprio e transferência do saldo credor para outro estabelecimento seu no Estado. Veja-se que, de acordo com o art. 25-C, do Livro III, do RICMS/RS, quanto à restituição, o saldo negativo “será compensado com saldo devedor de substituição tributária, se houver, e, havendo valor remanescente, o saldo será transferido para o período ou períodos seguintes”. Como se vê, tal disposição apenas prevê a possibilidade de compensação do tributo, contrariando a decisão do STF que determina a restituição do imposto recolhido a maior. Ocorre que, a depender das peculiaridades de cada setor empresarial, é possível que não exista saldo devedor a ser compensado, o que ocorre quando os contribuintes praticam preços de venda a consumidor final inferiores à base de cálculo presumida. Disso resulta a ausência de saldo a compensar. Nesses casos, diga-se,

em que a sistemática prevista no Decreto Estadual nº 54.308/2018, que introduziu os artigos 25-A a 25-C no Livro III do RICMS/RS, não atende o contribuinte que não possui saldo devedor a ser compensado, uma vez constatada a existência de acúmulo de créditos relativos à diferença de ICMS por noventa (90) dias, tem esta Corte reconhecido o direito à efetiva restituição, seja em pecúnia, seja em transferência de crédito, como forma de dar aplicabilidade ao art. 150, §7º, da Constituição Federal e ao TEMA 201/STF. APELAÇÃO DESPROVIDA. (Apelação Cível/Remessa Necessária, nº 5054354-27.2020.8.21.0001/RS, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Torres Hermann, Julgado em: 31-03-2021)

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”. SUSPENSÃO DOS EFEITOS DA LEI ESTADUAL Nº 15.056/17 E DO DECRETO ESTADUAL Nº 54.308/2018. DESCABIMENTO. NECESSIDADE DE COMPLEMENTAÇÃO DO ICMS PAGO A MENOR. AUSÊNCIA DE CONTRARIEDADE AO DECIDIDO NO RE 593.849. RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO AO CONTRIBUINTE MEDIANTE COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. AUTORIZADA A RESTITUIÇÃO POR PECÚNIA OU TRANSFERÊNCIA, CASO NO PRAZO DE 90 DIAS DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO, NÃO HAJA DÉBITO DE ICMS-ST A COMPENSAR. I) O dever do contribuinte de efetuar a complementação do ICMS pago a menor, previsto no Decreto Estadual Nº 54.308/2018 e na Lei Estadual nº. 15.056/2017, embora não reconhecido expressamente pelo Supremo Tribunal Federal, é decorrência lógica da alteração do instituto da substituição tributária “para frente”, a partir do julgamento do RE 593.849. II) Quanto à forma de restituição ao contribuinte do tributo pago a maior quando o valor da base de cálculo do praticada do imposto for inferior à presumida, deve ser adotada a seguinte solução para evitar locupletamento indevido do Estado: via de regra, a restituição do imposto deverá ocorrer mediante creditamento na escritura fiscal da contribuinte, compensando os créditos com débitos de ICMS-substituição tributária que vierem a surgir, tal como previsto no art. 25-C, II, do RICMS, instituído pelo Decreto nº 54.308/2018. Caso no prazo de 90 dias, contados da constituição do crédito, o contribuinte não possua débito algum de ICMS-ST a compensar, será autorizada a restituição por pecúnia ou transferência. APELO PARCIALMENTE PROVIDO. UNÂNIME.(Apelação Cível, Nº 70082769340, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Francisco José Moesch, Julgado em: 13-11-2019)

*Além disso, houve alteração do art. 25-D do Livro III do RICMS, autorizando a transferência de saldo credor a terceiros que possuam relação de interdependência a partir de 1º/05/2021:*

Art. 25-D - O saldo negativo acumulado nos termos do art. 25-C, II, "b", por mais de 3 (três) períodos de apuração consecutivos, por contribuinte que, nos 3 (três) períodos de apuração anteriores tenha realizado o ajuste na forma prevista no art. 25-B, poderá, observados os termos e condições previstos em instruções baixadas pela Receita Estadual, ser objeto de restituição mediante cedência do direito do valor a restituir: (Redação dada pelo art. 3º (Alteração 5344) do [Decreto 55.521](#), de 30/09/20. (DOE 01/10/20) - Efeitos a partir de 01/10/20 - Art. 36-A e 37, §5º da Lei 8.820/89.)

I - a partir de 1º de março de 2020, quando se tratar de contribuinte cadastrado no código 4731-8/00 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, à refinaria de petróleo ou suas bases ou ao formulador de combustíveis, deste Estado, por meio de acordo entre os interessados; (Redação dada pelo art. 3º (Alteração 5344) do [Decreto 55.521](#), de 30/09/20. (DOE 01/10/20) - Efeitos a partir de 01/10/20 - Art. 36-A e 37, §5º da Lei 8.820/89.)

NOTA - Para solicitações de cedência efetuadas até 31 de dezembro de 2020, não se aplicam as exigências de: (Redação dada pelo art. 3º (Alteração 5344) do [Decreto 55.521](#), de 30/09/20. (DOE 01/10/20) - Efeitos a partir de 01/10/20 - Art. 36-A e 37, §5º da Lei 8.820/89.)

a) acumulação do saldo negativo nos termos do art. 25-C, II, "b", por mais de 3 (três) períodos de apuração consecutivos; (Redação dada pelo art. 3º (Alteração 5344) do [Decreto 55.521](#), de 30/09/20. (DOE 01/10/20) - Efeitos a partir de 01/10/20 - Art. 36-A e 37, §5º da

Lei 8.820/89.)  
b) realização do ajuste na forma prevista no art. 25-B nos 3 (três) períodos de apuração anteriores. (Redação dada pelo art. 3º (Alteração 5344) do [Decreto 55.521](#), de 30/09/20. (DOE 01/10/20) - Efeitos a partir de 01/10/20 - Art. 36-A e 37, §5º da Lei 8.820/89.)

II - a partir de 1º de maio de 2021, a outro contribuinte deste Estado submetido ao ajuste do imposto retido por substituição tributária previsto no art. 25-B, por meio de acordo entre os interessados. (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 5431) do [Decreto 55.697](#), de 30/12/20. (DOE 30/12/20, 2ª ed.) - Efeitos a partir de 01/01/21 - Art. 36-A e 37, §5º da Lei 8.820/89.)

§ 1º - A cedência prevista neste artigo fica condicionada: (Acrescentado pelo art. 2º (Alteração 5106) do [Decreto 54.783](#), de 02/09/19. (DOE 02/09/19, 2ª edição) - Efeitos a partir de 01/03/20.)

a) a que o contribuinte cedente e as empresas que com ele mantenham relação de interdependência ou sejam por ele controladas e, ainda, a empresa que seja sua controladora: (Acrescentado pelo art. 2º (Alteração 5106) do [Decreto 54.783](#), de 02/09/19. (DOE 02/09/19, 2ª edição) - Efeitos a partir de 01/03/20.)

1 - estejam em dia com o pagamento do imposto; (Acrescentado pelo art. 2º (Alteração 5106) do [Decreto 54.783](#), de 02/09/19. (DOE 02/09/19, 2ª edição) - Efeitos a partir de 01/03/20.)

2 - não tenham crédito tributário inscrito como Dívida Ativa, exceto se o crédito tributário correspondente estiver extinto, com a exigibilidade suspensa ou garantido na forma da lei; (Acrescentado pelo art. 2º (Alteração 5106) do [Decreto 54.783](#), de 02/09/19. (DOE 02/09/19, 2ª edição) - Efeitos a partir de 01/03/20.)

b) ao deferimento pela Receita Estadual, mediante solicitação do contribuinte, subordinando-se à condição resolutória de ulterior constatação de irregularidade nos saldos que deram origem à cessão. (Acrescentado pelo art. 2º (Alteração 5106) do [Decreto 54.783](#), de 02/09/19. (DOE 02/09/19, 2ª edição) - Efeitos a partir de 01/03/20.)

§ 2º - O aproveitamento, pelo destinatário, do saldo de valor a restituir recebido, fica condicionado à verificação da regularidade da autorização, e implicará sujeição aos efeitos da condição resolutória eventualmente realizada. (Acrescentado pelo art. 2º (Alteração 5106) do [Decreto 54.783](#), de 02/09/19. (DOE 02/09/19, 2ª edição) - Efeitos a partir de 01/03/20.)

NOTA - Constatada irregularidade na formação do saldo de valor a restituir recebido, resolve-se a cedência, devendo o destinatário, mediante notificação da Receita Estadual, estornar o valor correspondente ao saldo indevidamente utilizado, salvo se comprovar o pagamento, por quem lhe tenha feito a cessão, do crédito tributário correspondente. (Acrescentado pelo art. 2º (Alteração 5106) do [Decreto 54.783](#), de 02/09/19. (DOE 02/09/19, 2ª edição) - Efeitos a partir de 01/03/20.)

§ 3º - É vedada a transferência para estabelecimento de terceiro do direito correspondente ao valor a restituir recebido em cedência de outro contribuinte. (Acrescentado pelo art. 2º (Alteração 5106) do [Decreto 54.783](#), de 02/09/19. (DOE 02/09/19, 2ª edição) - Efeitos a partir de 01/03/20.)

§ 4º - O valor a restituir recebido pelo estabelecimento cessionário poderá ser utilizado: (Acrescentado pelo art. 3º (Alteração 5344) do [Decreto 55.521](#), de 30/09/20. (DOE 01/10/20) - Efeitos a partir de 01/10/20 - Art. 36-A e 37, §5º da Lei 8.820/89.)

I - na hipótese da cedência prevista no inciso I do "caput", para compensar com saldo devedor do imposto de responsabilidade por substituição tributária ou com saldo devedor do imposto próprio, se houver; (Acrescentado pelo art. 3º (Alteração 5344) do [Decreto](#)

**55.521**, de 30/09/20. (DOE 01/10/20) - Efeitos a partir de 01/10/20 - Art. 36-A e 37, §5º da Lei 8.820/89.)

II - na hipótese de cedência prevista no inciso II do "caput", para compensar com saldo positivo na forma prevista no art. 25-C, I, "a", 3. (Acrescentado pelo art. 3º (Alteração 5344) do **Decreto 55.521**, de 30/09/20. (DOE 01/10/20) - Efeitos a partir de 01/10/20 - Art. 36-A e 37, §5º da Lei 8.820/89.)

(...)"

Por fim, relativamente ao pleito de atualização monetária dos créditos a serem aproveitados pela SELIC, ressalto que é cediço o entendimento no âmbito do Supremo Tribunal Federal no sentido de que somente se deve aplicar a correção monetária aos créditos tributários quando há previsão legal neste sentido:

*AGRAVO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ACÓRDÃO RECORRIDO EM DISSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1. Conforme assinalado na decisão agravada pelo ilustre Min. AYRES BRITTO, "Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, é vedado ao Poder Judiciário deferir a aplicação de correção monetária de créditos escriturais de ICMS, caso não haja previsão na legislação estadual". 2. Agravo Interno a que se nega provimento. Não se aplica o art. 85, § 11, do Código de Processo Civil de 2015, tendo em vista que o julgado recorrido foi publicado antes da vigência da nova codificação processual. (RE 591846 AgR, Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 07/08/2018, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-170 DIVULG 20-08-2018 PUBLIC 21-08-2018)*

*DIREITO TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS ESCRITURAIS DE ICMS. CORREÇÃO MONETÁRIA. AUSÊNCIA. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. REELABORAÇÃO DA MOLDURA FÁTICA. PROCEDIMENTO VEDADO NA INSTÂNCIA EXTRAORDINÁRIA. RECURSO MANEJADO EM 07.3.2013. 1. O entendimento adotado pela Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, não diverge da jurisprudência firmada no âmbito deste Supremo Tribunal Federal. Entender de modo diverso demandaria a reelaboração da moldura fática delineada no acórdão de origem, o que torna oblíqua e reflexa eventual ofensa, insuscetível, como tal, de viabilizar o conhecimento do recurso extraordinário. 2. As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada. 3. Agravo regimental conhecido e não provido. (AI 769.182-AgR, Rel. Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, DJe de 13/6/2016)*

*SEGUNDOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – EXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO EMBARGADO – ICMS – SALDO ESCRITURAL – CORREÇÃO MONETÁRIA PRETENDIDA PELO CONTRIBUINTE – INADMISSIBILIDADE – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de não reconhecer, ao contribuinte do ICMS, o direito à correção monetária dos créditos escriturais excedentes, enfatizando, ainda, que essa recusa não configura hipótese caracterizadora de ofensa aos postulados constitucionais da não cumulatividade e da isonomia. Precedentes” (AI 426283 AgR-ED-ED, Relator Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 25.06.2013).*

Entretanto, entendo que o fato de o contribuinte ter necessitado demandar em juízo para fazer cessar as imposições ilegais e inconstitucionais precedidas pelo apelado, causaram, sobremaneira, morosidade no exercício do direito ao creditamento, motivo pelo qual cabível correção monetária no caso em análise. No sentido defendido, cito precedentes do Superior Tribunal de Justiça:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. DIREITO AO CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. ADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. CORREÇÃO MONETÁRIA. CABIMENTO. SÚMULA 83 DO STJ. APLICAÇÃO. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. O Plenário do STJ decidiu que "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2, sessão de 09/03/2016). 2. **O mandado de segurança é remédio processual apto à obtenção da declaração do direito à compensação tributária, nos termos da Súmula 213 do STJ, sendo certo que esse verbete de súmula também se aplica aos casos em que se busca a declaração do direito ao creditamento de ICMS na escrituração fiscal. Precedente da Primeira Seção.** 3. "A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil", de modo que, "ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o conseqüente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exsurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco" (REsp 1.035.847/RS, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 03/08/2009, julgado pelo rito do art. 543-C do CPC/1973). 4. A conformidade do acórdão recorrido com a jurisprudência desta Corte Superior enseja a aplicação do óbice de conhecimento estampado na*

*Súmula 83 do STJ. 5. O aproveitamento dos créditos de ICMS foi decidido pelo acórdão impugnado com base em fundamento constitucional, o que inviabiliza o exame do tema em sede de recurso especial. 6. Agravo interno não provido, com imposição de multa. (AgInt no REsp 1503220/SC, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2018, DJe 05/02/2019) (grifei)*

*TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DECLARATÓRIOS NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. RECOLHIMENTO A MAIOR. MANDADO DE SEGURANÇA. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA 523/STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. I. Agravo Regimental aviado contra decisão que julgara recurso interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/73. II. O Tribunal de origem, ao julgar Apelação em Mandado de Segurança, concedeu parcialmente a ordem, a fim de declarar o direito à compensação tributária do valor indevidamente pago a título de ICMS, em razão da inconstitucionalidade, declarada pela Suprema Corte, da Lei 6.556/89, do Estado de São Paulo, que determinara majoração da alíquota de 17% para 18%, com a finalidade de destinar verbas a programa habitacional. III. Incabível a pretensão de que o Superior Tribunal de Justiça defina, especificamente, os índices de correção monetária e o percentual de juros de mora, por tal demandar a interpretação de lei local, providência que encontra óbice, por analogia, na Súmula 280/STF. No entanto, na forma da jurisprudência, "reconhecido o crédito do contribuinte, irrecusável a atualização monetária, simples resgate do valor real da moeda. Não é um plus que se acrescenta, mas um minus que se evita" (STJ, REsp 153.630/RS, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, DJU de 27/03/2000). Ademais, nos termos da Súmula 523/STJ: "A taxa de juros de mora incidente na repetição de indébito de tributos estaduais deve corresponder à utilizada para cobrança do tributo pago em atraso, sendo legítima a incidência da taxa Selic, em ambas as hipóteses, quando prevista na legislação local, vedada sua cumulação com quaisquer outros índices". IV. Agravo Regimental improvido. (AgRg nos EDcl no REsp 1375726/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/08/2018, DJe 21/08/2018)*

Essa Câmara Cível também já teve a oportunidade de se manifestar sobre o tema por ocasião do julgamento da Apelação Cível n. 70077207694, de relatoria do il. Des. Luiz Felipe Silveira Difini:

*APELAÇÕES CÍVEIS. REMESSA NECESSÁRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. RESTRIÇÕES IMPOSTAS PELO RICMS DO DIREITO DE TRANSFERÊNCIA A TERCEIROS DE CRÉDITOS ORIUNDOS DE EXPORTAÇÃO. AFASTAMENTO DAS LIMITAÇÕES NÃO PREVISTAS NA LC 87/96. INTELIGÊNCIA DO ART. 99 DO CTN. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DO STJ E DESTA CORTE. 1. A limitação*

*imposta ao impetrante não decorre de lei formal, mas sim de Decreto Executivo, o que importa verdadeira ofensa ao princípio da legalidade. Dessa forma, diante da ausência da norma legal competente a definir a limitação do direito de transferência a terceiros do crédito fiscal em pauta, hígida a sentença que acolheu a pretensão do impetrante, garantindo seu direito de transferir, sem restrições, o saldo credor de ICMS, decorrente de exportação, com o conseqüente afastamento de quaisquer medidas coativas ou punitivas por parte do impetrado. 2. Em princípio, não cabe correção monetária sobre os créditos provindos das diferenças do ICMS nos serviços de exportação, ante a ausência de previsão legal. Todavia, se a demora no aproveitamento dos créditos se dá por empecilho da Fazenda Pública, cabível a incidência de correção monetária. Nos autos, restou caracterizada a hipótese excepcionada pelo STJ, no sentido de ser cabível a incidência de correção monetária quando “a demora no aproveitamento de tais créditos se der por empecilho da Fazenda Pública”, merecendo ser provido o recurso do impetrante. 3. Quanto ao índice de correção monetária, conforme definido pelo STJ, no julgamento do Tema 905, deve ser aplicada a taxa SELIC, tendo em vista que adotada pelo ente tributante para cobrança de seus tributos, nos termos do disposto no art. 69 da Lei Estadual nº 6.537/73. NEGARAM PROVIMENTO AO APELO DO IMPETRADO E DERAM PROVIMENTO AO APELO DO IMPETRANTE. UNÂNIME.(Apelação e Reexame Necessário, Nº 70077207694, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em: 16-08-2018)*

Do voto condutor do acórdão supramencionado, rogo vênias para destacar o seguinte:

*"(...)*

*Assim, em princípio, não cabe correção monetária sobre os créditos provindos das diferenças do ICMS nos serviços de exportação, ante a ausência de previsão legal. Todavia, se a demora no aproveitamento dos créditos se der por empecilho da Fazenda Pública, cabível a incidência de correção monetária. E tal ocorreu na situação ora em julgamento.*

*Analizando-se os autos, verifica-se que o impetrante foi obrigado a impetrar o presente mandado de segurança, tendo em vista a imposição de restrições indevidas, pela Fazenda, à transferência de saldo credor de ICMS para terceiros. Assim, entendo que a Fazenda impediu o pleno exercício do direito do impetrante de realizar a transferência dos créditos de ICMS a terceiros, causando demora no exercício do direito.*

*Nesse contexto, caracterizada a hipótese excepcionada pelo STJ, no sentido de ser cabível a incidência de correção monetária quando “a demora no aproveitamento de tais créditos se der por empecilho da Fazenda Pública”, merece ser provido o recurso do impetrante. Ademais,*

*a correção monetária não possui caráter punitivo, tratando-se apenas de fator de recomposição do valor da moeda.*

*A corroborar, colaciono precedentes desta E. Corte:*

*APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO E COMPENSAÇÃO. ADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. CORREÇÃO MONETÁRIA. (...) Possível o creditamento e compensação pleiteados pela empresa impetrante. Precedentes jurisprudenciais. 3. Os valores a serem restituídos devem ser corrigidos monetariamente segundo os mesmos índices adotados pelo Fisco para corrigir os créditos tributários. Assim, no caso, deve ser aplicado o índice UPF para a correção monetária. Entretanto, a partir de 1º de janeiro de 2010, os valores a restituir devem ser corrigidos exclusivamente mediante a aplicação de juros equivalentes à taxa SELIC, por força do advento da Lei nº 13.379, de 19 de janeiro de 2010. APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA. UNÂNIME. (Apelação Cível Nº 70076684604, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: João Barcelos de Souza Junior, Julgado em 25/04/2018)*

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO. OCORRÊNCIA. Tendo o acórdão recorrido reconhecido o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS cobrados nas operações e prestações anteriores, relativas à totalidade de aquisição de mercadorias por seus estabelecimentos produtivos, na proporção das operações de exportação, cumpre acolher os embargos de declaração, pois é de rigor a determinação de incidência de correção monetária sobre tais valores, seja porque a correção monetária não corresponde a um plus e sim a mera garantia de recomposição do valor do crédito, seja porque, no caso, os lançamentos dos créditos vêm sendo impedidos pelo Fisco, sendo que tal atraso enseja enriquecimento ilícito do Estado, já que seus créditos são corrigidos. Dessa forma, presente hipótese de omissão do acórdão da relatoria do Des. Arno Werlang, cumpre aclarar o julgado, reconhecendo que, no aproveitamento do crédito em tela, deve o impetrado/embargado adotar os mesmos critérios que emprega na correção monetária dos débitos fiscais, a fim de garantir isonomia. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS. (Embargos de Declaração Nº 70050004282, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Torres Hermann, Julgado em 30/04/2014)*

No caso concreto, pois, a correção se mostra admissível, eis que a demora no aproveitamento dos créditos tributários de ICMS adveio de ato impeditivo cometido pelo Fisco gaúcho.

**Dessa forma, merece reforma a sentença atacada, nos termos da fundamentação.**

Ante o exposto, voto por prover o apelo e, reformando a sentença originária, **CONCEDER A SEGURANÇA** pleiteada, ao efeito de assegurar o direito da impetrante aos créditos de ICMS provenientes da entrada tributada de insumos necessários à consecução da sua atividade-fim, como o combustível utilizado no abastecimento da sua frota de veículos – incluindo as operações de baixa de estoque para consumo próprio -, indispensável para o transporte e distribuição dos produtos até os seus consumidores, e as peças de reposição e para a manutenção deles, em relação ao quinquênio (cinco anos) que antecedeu a impetração deste **writ** e enquanto se mantiver a situação fática narrada. Da mesma forma, conceder a segurança para reconhecer o direito da impetrante ao aproveitamento destes créditos, assim como daqueles cuja manutenção em conta gráfica já é autorizada pelo RICMS/RS, a exemplo dos provenientes das operações tributadas de aquisição de bens destinados ao seu ativo permanente, devidamente corrigidos monetariamente pela taxa SELIC, nos termos da Lei nº 13.379, de 19.01.2010, que alterou o art. 69 da Lei nº 6.537/73, desde cada competência do crédito apurado até o seu efetivo aproveitamento, mediante restituição administrativa em espécie e/ou transferência a terceiros, contribuintes do ICMS, através de autorização específica da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul.

---

Documento assinado eletronicamente por **MARILENE BONZANINI, Desembargadora**, em 11/8/2023, às 10:57:53, conforme art. 1º, III, "b", da Lei 11.419/2006. A autenticidade do documento pode ser conferida no site [https://eproc2g.tjrs.jus.br/eproc/externo\\_controlador.php?acao=consulta\\_autenticidade\\_documentos](https://eproc2g.tjrs.jus.br/eproc/externo_controlador.php?acao=consulta_autenticidade_documentos), informando o código verificador **20004221338v31** e o código CRC **43b778f8**.

Informações adicionais da assinatura:  
Signatário (a): MARILENE BONZANINI  
Data e Hora: 11/8/2023, às 10:57:53

---

<sup>1</sup> MS 29374 AgR, Relator Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 30.09.2014;

<sup>2</sup> MS 32809 AgR, Relator Min. Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 05.08.2014;

# **EXTRATO DE ATA DA SESSÃO TELEPRESENCIAL DE 10/08/2023**

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 5108481-41.2022.8.21.0001/RS**

**RELATORA:** DESEMBARGADORA MARILENE BONZANINI

**PRESIDENTE:** DESEMBARGADOR FRANCISCO JOSE MOESCH

**PROCURADOR(A):** JULIO CESAR DA SILVA ROCHA LOPES

**SUSTENTAÇÃO ORAL:** GUILHERME VALLE BRUM POR ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

**SUSTENTAÇÃO ORAL:** ANDRESSA VARTHA MENEGAZZO POR GUTERRES COMERCIO DE COMBUSTIVEIS LTDA

**APELANTE:** GUTERRES COMERCIO DE COMBUSTIVEIS LTDA (IMPETRANTE)

**ADVOGADO(A):** RENI DONATTI (OAB SC019796)

**ADVOGADO(A):** CLAUDIO FILIPPI CHIELLA (OAB SC021196)

**ADVOGADO(A):** ANDRESSA VARTHA MENEGAZZO (OAB SC033718)

**APELADO:** ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (INTERESSADO)

Certifico que este processo foi incluído na Pauta da Sessão Telepresencial do dia 10/08/2023, na sequência 7, disponibilizada no DE de 31/07/2023.

Certifico que a 22ª Câmara Cível, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, proferiu a seguinte decisão:

A 22ª CÂMARA CÍVEL DECIDIU, POR UNANIMIDADE, REJEITAR A PRELIMINAR SUSCITADA PELO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL E, NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO AO APELO.

**RELATORA DO ACÓRDÃO:** DESEMBARGADORA MARILENE BONZANINI

**VOTANTE:** DESEMBARGADORA MARILENE BONZANINI

**VOTANTE:** DESEMBARGADOR MIGUEL ANGELO DA SILVA

**VOTANTE:** DESEMBARGADOR FRANCISCO JOSE MOESCH

**ARTUR SANTIAGO DAMAZIO**  
**Secretário**