



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

**6ª Vara da Fazenda Pública do Foro Central da Comarca de Porto Alegre**

Rua Manoelito de Ornelas, 50 - Bairro: Praia de Belas - CEP: 90110230 - Fone: (51) 3210-6500 - Email: [frpoacent6vfaz@tjrs.jus.br](mailto:frpoacent6vfaz@tjrs.jus.br)

**MANDADO DE SEGURANÇA Nº 5108481-41.2022.8.21.0001/RS**

**IMPETRANTE:** GUTERRES COMERCIO DE COMBUSTIVEIS LTDA

**IMPETRADO:** SUBSECRETÁRIO DA RECEITA ESTADUAL - ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL - PORTO ALEGRE

**SENTENÇA**

**Vistos.**

Trata-se de mandado de segurança, impetrado por **GUTERRES COMERCIO DE COMBUSTIVEIS LTDA** em face do **SUBSECRETÁRIO DA RECEITA ESTADUAL**, com o objetivo de obter decisão judicial que reconheça seu direito líquido e certo de realizar o 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. Pleiteou, ainda, o reconhecimento do direito de créditos sobre as aquisições realizadas nos cinco anos que antecedem a impetração do mandado de segurança.

A impetrante esclareceu, em síntese, que se dedica principalmente à atividade de comércio atacadista de combustíveis realizado por transportador retalhista (T.R.R.), conforme se depreende do contrato social anexo (Evento 1, CONTRSOCIAL4, p. 3). Afirmou que *"Dentre os insumos que a impetrante utiliza, está parte do combustível adquirido, o qual é consumido para abastecimento da sua frota de veículos, necessária para o transporte e distribuição dos produtos até os seus consumidores. [...] Além disso, compreendem os insumos utilizados pela impetrante as peças de reposição e para manutenção da sua frota de veículos e outros bens indispensáveis à realização de sua atividade-fim"*. Destacou que adquire veículos e tanques para transporte/armazenamento, dentro outros bens que integram o seu ativo permanente. Sustentou que o RICMS/RS autoriza expressamente o crédito de ICMS em relação às operações de entrada, tributadas, de bens destinados ao ativo permanente. No entanto, aduziu que *"a Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul possui orientação – a exemplo do Parecer n. 12030 -, no sentido de vedar o mencionado crédito, ao argumento de que tais insumos devem ser considerados*

*material de consumo do estabelecimento, de modo que o ICMS relativo a sua entrada somente poderá ser creditado a partir da data firmada no artigo 33, I, da LC n. 87/96, com igual redação no artigo 33, XII, do Livro I do RICMS/RS". Saliu que a legislação estadual nada prevê acerca do aproveitamento do crédito por contribuintes sujeitos à técnica da substituição tributária "para frente". Referiu, ainda, que "não objetiva a concessão do direito creditório quanto às mercadorias vendidas por substituição tributária, as quais realmente não conferem créditos, mas quanto aos insumos necessários para o desenvolvimento da sua atividade econômica e aos bens destinados ao seu ativo permanente". Nesse contexto, pleiteou o reconhecimento do direito ao crédito do imposto proveniente da entrada tributada de insumos necessários à consecução da atividade-fim do seu estabelecimento*

Notificada, a autoridade coatora prestou informações, defendendo a legalidade do ato. Preliminarmente, asseverou que não há prova pré-constituída do direito pleiteado. No mérito, sustentou que a Constituição adotou o critério chamado "crédito físico" para o aproveitamento de insumos, no sentido de que só podem ser abatidos do valor do tributo produtos que venham a sair do estabelecimento ou que se integrem aos produtos que saírem do estabelecimento. Quanto à transferência de saldo credor de ICMS-ST, aduziu que *"não há o que falar em direito ao creditamento de ICMS fruto da diferença de preços entre valor do bem adquirido e preço de revenda, conforme definido pelo e. STF no julgamento do tema 201. Pois, na aquisição de combustível para consumo próprio, não há nem venda a consumidor e nem diferença de bases de cálculo presumida ou real"*. Pugnou pela impossibilidade de transferência a terceiros do saldo credor acumulado. Requereu, por fim, a denegação da segurança (Evento 10).

O Ministério Público opinou pela rejeição da preliminar e, no mérito, pela concessão da segurança (Evento 13).

**É o relatório.**

**Decido.**

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.

Ingressando no mérito propriamente dito, no caso concreto, a hipótese é de concessão da segurança.

Pois bem. O pedido principal versa sobre a ilegalidade do ato praticado pela autoridade fiscal que veda o direito de créditos fiscais de ICMS sobre as compras dos principais insumos que são utilizados no comércio atacadista de combustíveis realizado por transportador retalhista.

Como é sabido, a Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, inc. I, expressamente, estabelece o princípio da não-cumulatividade do ICMS, assegurando o direito de crédito e de aproveitamento através da compensação.

Com efeito, a possibilidade de escrituração de créditos de ICMS, relativos à aquisição de bens para uso e consumo do estabelecimento está regulamentada nos artigos 20 e 33, da Lei Kandir, que assim dispõem:

*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.

[...]

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; II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica; b) quando consumida no processo de industrialização; c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; d) a partir de 1º de janeiro de 2033, nas demais hipóteses; III - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor; IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento: a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza; b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e c) a partir de 1º de janeiro de 2033, nas demais hipóteses.**

Transcrevo, no ponto, por esclarecer de forma didática a questão ora controvertida, excerto do voto proferido pelo Des. Miguel Ângelo da Silva nos autos da AC n. 70080883325, julgada pela 22ª Câmara Cível do TJRS em 25.04.2019, *in verbis*:

*De regra, somente a entrada de mercadorias que se destinam à revenda, isto é, que se incorporam ao processo produtivo, geram direito ao creditamento. Já os bens, insumos ou mercadorias consumidos na atividade produtiva da empresa – ou dela façam parte como instrumento, sem se inserir no ciclo produtivo – não ensejam o creditamento. Tal é o que se verifica com a energia elétrica consumida no processo produtivo, com os bens adquiridos para uso e consumo do contribuinte como destinatário final e com os que se destinam a compor o ativo fixo ou permanente da empresa.*

*De qualquer forma, a LC 87/96 parece ter outorgado ao contribuinte a possibilidade desse creditamento.*

*Entretanto, o início de vigência de tal benefício, previsto na LC nº 87/96, deveria ocorrer em 01/01/98, mas foi adiado, após sucessivas alterações legislativas, para 01/01/2020, conforme Lei Complementar nº 138/2018. (...)*

*Assim, segundo expressa determinação legal, somente a partir de janeiro de 2020 é que os referidos créditos gerarão direito ao creditamento.*

Esta limitação temporal, indicada no excerto *suso*, proveniente da norma fixada no art. 33 da LC n. 87/96, atualmente prorrogada para janeiro de 2033, através da redação dada pela LC n. 171/2019, de acordo com as orientações fixadas tanto no âmbito do STF quanto do STJ, não viola o princípio da não-cumulatividade, v. g.:

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. EMBARGOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO CONSUMO OU ATIVO FIXO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. LEGISLADOR POSITIVO. VERIFICAÇÃO DA DESTINAÇÃO DOS BENS ADQUIRIDOS PELO CONTRIBUINTE. INCURSIONAMENTO NO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA Nº 279 DO STF. LEGISLADOR POSITIVO. 1. (...) 2. A inexistência de direito a crédito de ICMS pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação ou de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo não viola o princípio da não cumulatividade. De igual modo, não ofendem o princípio da não cumulatividade a modificação introduzida no art. 20, § 5º, da LC 87/96, e as alterações ocorridas no art. 33 da mencionada lei. 3. O Poder Judiciário não pode atuar na condição de legislador positivo, para, com base no princípio da isonomia, desconsiderar os limites objetivos e subjetivos estabelecidos na concessão de benefício fiscal, de sorte a alcançar contribuinte não contemplado na legislação aplicável, ou criar situação mais favorável ao contribuinte, a partir da combinação – legalmente não permitida – de normas infraconstitucionais. (...). EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS, À UNANIMIDADE, COM MANUTENÇÃO, POR MAIORIA, DO DESPROVIMENTO DA APELAÇÃO, POR OUTROS FUNDAMENTOS”. 6. Agravo regimental DESPROVIDO. (ARE 710026 ED, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-075 DIVULG 22-04-2015 PUBLIC 23-04-2015)*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. DIREITO AO CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DE BENS PARA USO E CONSUMO. MARCO TEMPORAL PREVISTO NO ART. 33 DA LC 87/96. VALIDADE. PRECEDENTES. 1. A controvérsia gira em torno da validade do prazo estipulado pelo art. 33 da LC 87/96 para fins de creditamento de ICMS decorrente da aquisição de mercadorias para uso e consumo do estabelecimento. 2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que “[...] são legítimas as restrições impostas pela Lei Complementar 87/96, inclusive a limitação temporal prevista em seu art. 33, para o aproveitamento dos créditos de ICMS em relação à aquisição de bens destinados ao uso e consumo ou ao ativo*

*permanente do estabelecimento contribuinte" (AgRg no REsp 1.551.763/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 3/2/2016). Precedentes: AgRg no AREsp 126.078/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 26/11/2012; AgRg nos EDcl no AREsp 76.575/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 28/6/2012. 3. Recurso especial a que se dá provimento. (REsp 1281952/PE, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/08/2017, DJe 15/08/2017)"*

Assim, não há que se falar em direito ao creditamento do imposto pago na aquisição de **bens de uso ou consumo** do estabelecimento da empresa impetrante.

Por outro lado, em relação ao crédito dos produtos intermediários, consumidos na produção ou prestação, ou seja, aqueles insumos utilizados para a consecução da atividade-fim do contribuinte, a construção jurisprudencial acerca da matéria, notadamente no âmbito do STJ, reconhece que a LC n. 87/96 "*ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial*" (AgRg no AREsp 142.263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013).

Em relação às empresas que prestam serviços de transporte, que é uma hipótese material de incidência do ICMS, tenho que não restam dúvidas de que este direito, referendado pela jurisprudência do STJ, recairá sobre o imposto indireto pago na aquisição de combustíveis, lubrificantes, câmaras de ar e pneus utilizados para a concretização da atividade-fim da empresa.

Nesse sentido:

*TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. SOCIEDADE EMPRESÁRIA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PRODUTOS INDISPENSÁVEIS À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. INSUMOS. 1. O entendimento da Primeira Turma do STJ é no sentido de reconhecer o direito ao creditamento de ICMS no que concerne à aquisição de combustível e lubrificantes por sociedade empresária prestadora de serviço de transporte, uma vez que tais produtos são essenciais para o exercício de sua atividade produtiva, devendo ser considerados como insumos. Julgados: AgInt no REsp 1.208.413/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 17/05/2017; RMS 32.110/PA, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 20/10/2010. 2. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp 424.110/PA, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2019, REPDJe 26/02/2019, DJe 25/02/2019)*

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PEÇAS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENTREGA DE MERCADORIAS VENDIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. ARTS. 3º, II, DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003. 1. O creditamento pelos insumos previsto nos arts. 3º, II, da Lei n.10.833/2003 e da Lei n. 10.637/2002 abrange os custos com peças, combustíveis e lubrificantes utilizados por empresa que, conjugada com a venda de mercadorias, exerce também a atividade de prestação de serviços de transporte da própria mercadoria que revende. 2. Recurso especial provido. (REsp 1235979/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 19/12/2014)" (Grifei)

No caso em exame, de acordo com seu contrato social (Evento 1, CONTRSOCIAL4) e conforme as informações de seu cartão CNPJ (Evento 1, CNPJ3), observa-se que a empresa possui como atividade principal o "Comércio atacadista de combustíveis realizado por transportador retalhista (T.R.R.)" (CNAE 46.81-8-02). Desse modo, embora sustente que as aquisições se destinam ao exercício de sua atividade-fim, **a atividade principal da impetrante não corresponde à prestação de serviços de transporte, mas sim ao comércio atacadista de combustíveis.**

Em verdade, o transporte das mercadorias próprias configura "mero diferencial competitivo, atividade-meio que dá suporte à atividade-fim e que, ademais, é prestada à empresa por si mesma, no seu próprio interesse". Nesse sentido, o combustível, lubrificante, e peças e partes de reposição adquiridos pela impetrante não representam insumos utilizados na consecução da atividade-fim do contribuinte, mas bens de uso e consumo empregados na atividade-meio. Ou seja, apenas dão suporte à atividade principal (AgInt no AREsp n. 1000508, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, julgado em 29/10/2019, DJe 04/11/2019).

No que tange ao pedido de creditamento sobre o ativo permanente, a impetrante não obteve êxito em demonstrar que a autoridade fiscal teria impedido a empresa de se creditar do ICMS decorrente da aquisição de veículos e tanques para transporte/armazenamento e outros ativos permanentes. Assim, não verifico ato coator da autoridade impetrada, tendo em vista que a legislação estadual já prevê, expressamente, o direito pleiteado, conforme dispõe o art. 15 da Lei Estadual nº 8.820/89:

*Art. 15. 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 primeira via do documento fiscal, nos termos do disposto em regulamento, em operações ou prestações de que tenha resultado:*

*a) a entrada de mercadorias, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive as destinadas ao ativo permanente, ou o recebimento de prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (Redação dada à alínea pela Lei N° 13.099 DE 18.12.2008, DOE RS de 19.12.2008)*

Destarte, havendo expressa autorização legislativa para a tomada do crédito em razão da aquisição de ativo permanente, cabia à impetrante demonstrar ato praticado pela autoridade fiscal no sentido de restringir referido direito, ônus do qual não se desincumbiu.

Logo, à luz do conjunto probatório carreado aos autos, tenho que a impetrante não faz *jus* à concessão da segurança. Isso porque, diante da atividade principal desempenhada pela empresa, o direito ao creditamento de ICMS decorrente das aquisições de combustíveis, lubrificantes e peças é vedado pelo disposto nos arts. 20, § 1º, e 33 da LC n.º 87/96.

Por derradeiro, não merece acolhimento a pretensão da impetrante quanto à transferência de saldo credor de ICMS-ST. Como bem observado pela autoridade fiscal em suas informações (Evento 10, INF\_MAND\_SEG1, p. 24), não se trata no caso dos autos da hipótese discutida no âmbito do tema de repercussão geral STF n. 201. Isso porque o julgamento conjunto do RE 593.849/MG e das ADINS 2675 e 2777 pelo Supremo Tribunal Federal, tratou do acúmulo de crédito de ICMS-ST em razão da diferença entre o preço praticado na operação a consumidor final e a base de cálculo do ICMS-ST.

Por outro lado, no caso em exame, a impetrante pleiteia tão somente o direito de transferir o saldo credor de ICMS-ST oriundo das aquisições das mercadorias objeto da ação (combustível utilizado em sua frota de veículos, peças de reposição/manutenção e aquisição de bens destinados ao seu ativo permanente). Logo, não havendo o reconhecimento do direito de crédito, a controvérsia acerca da transferência de seu saldo credor restou prejudicada, razão pela qual deixo de apreciar a questão.

Em face do exposto, **DENEGO A SEGURANÇA** e julgo extinto o presente feito, com fulcro no art. 487, inc. I, do CPC.

Custas pelo impetrante, em razão do princípio da causalidade. Sem honorários, de acordo com as Súmulas 512 do STF e 105 do STJ.

Intime-se.



Interposto recurso de apelação, intime-se o recorrido para contrarrazões. Com a juntada, ou decorrido o prazo, remetam-se os autos ao Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, em atendimento ao art. 1010, §3º, do CPC.

Transitado em julgado, archive-se com baixa.

Diligências

---

Documento assinado eletronicamente por **MARIALICE CAMARGO BIANCHI, Juíza de Direito**, em 20/10/2022, às 14:43:7, conforme art. 1º, III, "b", da Lei 11.419/2006. A autenticidade do documento pode ser conferida no site [https://eproc1g.tjrs.jus.br/eproc/externo\\_controlador.php?acao=consulta\\_autenticidade\\_documentos](https://eproc1g.tjrs.jus.br/eproc/externo_controlador.php?acao=consulta_autenticidade_documentos), informando o código verificador **10027297591v7** e o código CRC **6fcdc925**.

---

1. MS 29374 AgR, Relator Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 30.09.2014; [e](#)

2. MS 32809 AgR, Relator Min. Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 05.08.2014; [e](#)

**5108481-41.2022.8.21.0001**