



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1844316 - DF (2019/0316530-8)

RELATOR : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**
RECORRENTE : TAM LINHAS AÉREAS S/A
ADVOGADOS : ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS - SP026461
ANA LUÍSA RABELO PEREIRA - DF012997
MARCOS ENGEL VIEIRA BARBOSA - SP258533
GABRIEL MIRANDA BATISTI - SP310606
RECORRIDO : DISTRITO FEDERAL
PROCURADOR : IRAN MACHADO NASCIMENTO - DF013105

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. ICMS. QUEROSENE DE AVIAÇÃO. INSUMO. CREDITAMENTO PROPORCIONAL. APROVEITAMENTO DE VALORES PRETÉRITOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. ART. 166 DO CTN

1. Discute-se nos autos o direito aos créditos de ICMS oriundos das aquisições de combustível de aeronave (querosene), utilizados na prestação de transporte aéreo tributado pelo imposto estadual.

2. Afasta-se a incidência da Súmula 280/STF, uma vez que essa instância superior, no presente caso, não enfrentará o modo de execução ou de cálculo do crédito de ICMS, mas sim o direito ao creditamento. Afastam-se igualmente os óbices apontados em contrarrazões contidos nas Súmulas 282 e 283 do STF, uma vez que a questão controvertida foi devidamente enfrentada pelo acórdão recorrido, havendo prequestionamento dos dispositivos apontados como violados, não havendo argumento não impugnado pelo recorrente, no que diz respeito ao direito ao creditamento do ICMS.

3. Quanto ao mérito, o Superior Tribunal de Justiça possui precedentes no sentido de que, para fins de creditamento de ICMS, é necessário que o produto seja essencial ao exercício da atividade produtiva para que seja considerado insumo (AgInt no AREsp 424.110/PA, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 19/2/2019, DJe 26/2/2019, DJe 25/2/2019).

4. Mediante interpretação do art. 20, caput, da LC 87/1996, tem-se que o combustível utilizado por empresa de prestação de serviço de transporte aéreo constitui insumo indispensável à sua atividade, de modo que o ICMS incidente na respectiva aquisição constitui crédito dedutível na operação seguinte.

5. "A 1ª. Seção desta Corte já consolidou entendimento quanto à inaplicabilidade do art. 166 do CTN quando trata a questão jurídica de aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes do princípio da não-cumulatividade. A propósito, citam-se os seguintes julgados: AgRg no REsp. 1.178.563/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 15/3/2011; AgRg no Ag 1.022.174/SP, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 19/3/2009" (AgInt nos EDcl nos EDcl no AREsp 471.109/SP, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 3/12/2020, DJe 15/12/2020).

6. Recurso especial provido.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por TAM LINHAS AÉREAS S/A. contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal assim ementado:

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

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

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

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

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

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

Preliminares rejeitadas.

Apelação Cível da Autora desprovida.

Apelação Cível do Réu e Remessa Necessária providas.

Opostos embargos de declaração, foram rejeitados.

A parte recorrente alega, além da ocorrência de divergência jurisprudencial, violação dos arts. 489 e 1.022 do CPC/2015, dos arts. 13, 20, 21 e 33 da LC n. 87/1996, dos arts. 108 e 166 do

CTN, sustentando, em síntese (fls. 562/599):

O que se observa é que a decisão privilegiou a aplicação ao caso de um critério previsto em norma distrital que não se amolda à situação dos autos por ser específica às atividades de contribuintes industriais (aqueles que promovem a transformação de matérias-primas em produtos), em detrimento dos arts. 146, III e 155, § 2º, XII, "c" da Constituição Federal e aos arts. 13, III; 20, §§ 3º e 5º; 21, I e 33, II da LC 87/96, interpretados de maneira sistemática e harmônica com o disposto no art. 108 do CTN.[...]Na inicial e nas demais manifestações ao longo do processo, a Recorrente demonstrou que faz jus ao aproveitamento proporcional de créditos de ICMS sobre o combustível utilizado em seus serviços de transporte aéreo. Para atender ao disposto no art. 20, § 3º. da LC 87/96, uma parcela dos créditos originados das aquisições de combustível, vinculada a serviços isentos (transporte de passageiros), deve ser estornada, conforme determina o art. 21, I da LC 87/96. Por sua vez, o valor dos créditos a serem estornados deve ser apurado com base na proporção entre o valor (as receitas auferidas a partir) dos serviços tributados e não tributados prestados no período de apuração. O valor da operação ou preço do serviço são, juntamente com a alíquota, os elementos definidores do aspecto quantitativo da incidência do ICMS, tanto para estabelecer o valor do tributo devido, como para estabelecer a proporcionalidade de créditos. O critério de rateio defendido pela Recorrente, baseado na proporção entre as receitas auferidas em atividades tributas e isentas ou imunes está previsto na maneira expressa no art. 20, § 5, II e III, e no art. 33, II, da LC 87/96, que tratam do aproveitamento de créditos sobre bens do ativo permanente e energia elétrica, respectivamente. É esse, portanto, o critério de rateio tradicionalmente adotado pela legislação do ICMS e que deve ser adotado pela Recorrente em razão do disposto no art. 108 do CTN.

Contrarrazões apresentadas pelo DISTRITO FEDERAL, nas quais pede, preliminarmente, o não conhecimento do recurso e, no mérito, seu desprovimento, pontuando (fls. 779/821):

a tributação do ICMS sobre o querosene incide total e unicamente na forma de substituição tributária monofásica, sob a responsabilidade da Refinaria de Petróleo. As demais etapas, conforme dicção constitucional do art. 155, § 2º, inciso X, alínea "b", são imunes à incidência do ICMS. Nesse quadro, sobre cristalina uma conclusão inexorável, qual seja, a impossibilidade de que a recorrente se credite do ICMS sobre o querosene que adquire, sendo, por isso mesmo, parte ilegítima para figurar no polo ativo da presente demanda. Em verdade, a recorrente não é sequer contribuinte do ICMS incidente sobre combustível, condição sem a qual não há falar em direito creditamento deste tributo, lembrando que as empresas de transporte aérea são consumidoras finais do combustível

Recursos especial e extraordinários admitidos na origem.

É o relatório.

VOTO

I. Inexistência da legada violação aos artigos 489 e 1.022 do CPC

De início, não há violação dos arts. 489 e 1.022 do CPC/2015 quando o órgão julgador, de forma clara e coerente, externa fundamentação adequada e suficiente à conclusão do acórdão embargado. E, no caso, o órgão julgador apreciou todos os pontos relevantes à conclusão do julgado.

II. Delimitação da questão controvertida

Prosseguindo na análise do recurso especial, a recorrente TAM S/A ajuizou ação declaratória, objetivando a declaração da "existência da relação jurídico-tributária que confere à Autora o direito de se apropriar e compensar, proporcionalmente, os créditos de ICMS oriundos das aquisições pretéritas e futuras de combustível de aeronave (querosene), utilizados na prestação de transporte aéreo tributado pelo imposto estadual".

A sentença proferida pelo juízo de primeiro grau (fls. 214/220) julgou o pedido parcialmente procedente, para declarar a existência de relação jurídico-tributária entre as partes, conferindo à autora o direito de compensar, proporcionalmente, os créditos do ICMS oriundos tão-somente das aquisições futuras.

A TAM S/A., então, interpôs recurso de apelação, insurgindo-se quanto ao tema do art. 166 do CTN e a respeito dos honorários de sucumbência (fls. 267/286).

O Distrito Federal, por sua vez, interpôs apelação, deduzindo ilegitimidade ativa da sociedade empresária, uma vez que não seria contribuinte do ICMS; não qualificação do querosene de avião como insumo; e equívoco na fixação da verba honorária (fls. 303/333).

O TJDF negou provimento à Apelação da TAM S/A e deu provimento à apelação e remessa necessária do Fisco Distrital, para julgar improcedente a demanda e, portanto, reformar a sentença de primeiro grau.

Verifica-se que a questão posta em julgamento cinge-se à análise da possibilidade ou não de creditamento de ICMS, por parte da autora, na aquisição do combustível para a prestação de seu serviço de transporte aéreo, o que passo a enfrentar.

III. Afastamento dos óbices processuais ao conhecimento recursal

A procuradoria do DF sustenta, em contrarrazões, que o recurso especial não deve ser conhecido pela incidência das Súmulas 280, 282 e 283 do STF.

Quanto à Súmula 280/STF, sustenta a recorrida que a Corte de origem resolveu a controvérsia com base no "art. 35, incisos I e II e §1º, inciso II da Lei Distrital 1.254/96 e art. 60, incisos I e II e §9º do Decreto Distrital 18.955/97. É o que se infere das seguintes passagens dos julgados do TJDF" (fl. 782).

Ocorre que referidos normativos, sobre os quais, de fato, este Superior Tribunal de Justiça não tem competência constitucional para definir o sentido e alcance, tratam da forma de cálculo dos créditos. Conforme asseverou a procuradoria do DF (fl. 784), no recorte que inseriu do acórdão recorrido na sua peça de contrarrazões, a Corte de origem não negou o direito ao crédito, mas, com base nos normativos locais, afastou a forma de cálculo pretendida pela recorrente.

Entretanto, embora o STJ não possa adentrar ao modo específico como deve se proceder para o efetivo cálculo e aproveitamento do crédito, deve a Corte Superior enfrentar a seguinte questão: a discussão sobre a forma adequada de cálculo está impedindo o próprio gozo do

direito? Se a resposta for afirmativa, haverá violação à legislação federal e à jurisprudência do STJ, que assegura o aproveitamento dos créditos do ICMS.

Portanto, afasta-se a incidência da Súmula 280/STF, uma vez que o debate não se dará a respeito da forma adequada de cálculo do crédito de ICMS, regulada em normativos locais, mas sim quanto ao direito em si, ao creditamento, que obliquamente pode estar sendo negado por uma controvérsia de liquidação ou cálculo.

Quanto à Súmula 283/STF, sustenta o recorrido, em contrarrazões, que não houve impugnação específica incidência da Lei Distrital 1.254/1996 (fl. 785). No entanto, o debate parece ter se deslocado para a execução do direito, e não para o seu asseguramento. Não se pode, por via transversa, deixar de assegurar um direito por divergência no modo de sua execução. A forma como os créditos devem ser assegurados é um debate deslocado, de modo que, para garantir o núcleo do direito ao creditamento, não se fazia necessário impugnar a referida Lei Distrital.

Por fim, quanto à Súmula 282/STF, os dispositivos legais e a questão controvertida, no que diz respeito ao asseguramento dos créditos de ICMS, foram enfrentados pelo acórdão recorrido. Desse modo, não há ausência de prequestionamento.

IV. O direito ao creditamento de ICMS

O Superior Tribunal de Justiça possui precedentes no sentido de que, para fins de creditamento de ICMS, é necessário que o produto seja essencial ao exercício da atividade produtiva para que seja considerado insumo (AgInt no AREsp 424.110/PA, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 19/2/2019, DJe 26/2/2019, DJe25/2/2019).

O acórdão recorrido, proferido pelo TJDF, reconheceu que o querosene (combustível de avião) constitui insumo para a prestação do serviço de transporte aéreo, uma vez que é consumido na justa medida em que o transporte é efetivamente prestado ao cliente.

Essa compreensão vai ao encontro da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Nesse sentido, são os seguintes precedentes.

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. ICMS. SERVIÇO DE TRANSPORTE FLUVIAL.

COMBUSTÍVEL.

APROVEITAMENTO DO ALUDIDO CRÉDITO POR FORÇA DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

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

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

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

Recurso especial provido em parte.

(REsp 1435626/PA, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/06/2014, REPDJe 16/06/2014, DJe 13/06/2014)

Entretanto, o Tribunal reformou a sentença e negou o direito de creditamento ao recorrente, empresa aérea. A compreensão do acórdão recorrido foi a de que, uma vez que a empresa de aviação presta, simultaneamente, na mesma aeronave, serviço de transporte de passageiros (não tributado) e de transporte de cargas (tributado), é impossível dissociar a quantidade de combustível gasta na modalidade tributada de serviço daquela empregada na modalidade não tributada, para fins de estorno proporcional do crédito referente ao serviço sobre o qual não incide ICMS.

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

Observo que o Tribunal de Justiça embora tenha reconhecido o direito ao creditamento, reformou a sentença de parcial procedência, dando provimento à apelação do Fisco Distrital, em virtude da forma de cálculo do creditamento pretendido.

Na petição inicial que inaugura o presente processo judicial, assim se expressou a recorrente, TAM S/A (fls. 28/29):

Deve-se ressaltar, ainda, que as prestações tributadas de serviço de transporte aéreo (transporte de cargas) e não tributadas (transporte de pessoas) são realizadas simultaneamente através da utilização da mesma aeronave.

Tendo em vista que o ICMS é imposto sujeito ao lançamento por homologação, devendo o contribuinte realizar a apuração do imposto devido e efetuar o seu pagamento, sem prévia verificação pelo Fisco, cabe à Autora a verificação da proporcionalidade do crédito que poderá aproveitar, no presente caso, assim como o valor a ser estornado correspondente às prestações não tributadas de serviço de transporte aéreo, podendo o fisco, a posteriori e dentro do prazo de decadência, conferir os respectivos valores.

Quanto a esse ponto, o juízo de primeiro grau, assim se manifestou na sentença de fls. 214/220:

Por fim, o requerido sustenta a impossibilidade do creditamento em relação aos serviços de transporte de passageiros nacional e internacional e de cargas

internacional, uma vez que estes não seriam tributados, sendo certo que somente o transporte aéreo de carga nacional que sofreria a tributação. Ocorre que, por óbvio, a compensação dos valores pagos, a título de ICMS só se efetivará quando houver a ocorrência do fato gerador do imposto a incidir o pagamento, não sendo o caso de promover o creditamento de qualquer importância em situação não tributada devido à inviabilidade prática do instituto.

No mesmo sentido que se manifestou o juízo de primeiro grau, compreendo que o crédito de ICMS a que faz jus a recorrente TAM S/A decorre da sistemática própria do imposto, conforme entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, a garantir o creditamento dos insumos.

O combustível da aeronave é consumido como insumo inseparável na prestação do transporte, de modo que pode ser creditado pela recorrente. Quanto à segregação de valores referentes ao serviço de transporte de passageiros, ou qualquer outro fato concomitante que escape à tributação do imposto, caberá a apuração no momento próprio de delimitação da matéria tributável, que é o lançamento fiscal.

Não se pode, do modo como compreendo a controvérsia, negar o gozo do direito ao creditamento em virtude do modo específico de segregação dos serviços prestados pela recorrente. Essa é uma matéria que deve ser enfrentada por ocasião da constituição da matéria tributável, na seara de lançamento individualizado de cada crédito referente às obrigações tributárias específicas.

Por fim, passo à análise da aplicabilidade do art. 166 do CTN, quanto à necessidade de comprovação de assunção do encargo financeiro do tributo indireto.

A respeito do tema, "a 1ª. Seção desta Corte já consolidou entendimento quanto à inaplicabilidade do art. 166 do CTN quando trata a questão jurídica de aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes do princípio da não-cumulatividade. A propósito, citam-se os seguintes julgados: AgRg no REsp. 1.178.563/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 15/3/2011; AgRg no Ag 1.022.174/SP, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 19/3/2009" (AgInt nos EDcl nos EDcl no AREsp 471.109/SP, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 3/12/2020, DJe 15.12.2020).

Portanto, diante da jurisprudência da Seção de direito público do Superior Tribunal de Justiça, na situação específica do aproveitamento de créditos de ICMS, afasta-se a aplicação do art. 166 do CTN.

No que diz respeito à sucumbência, mantenho os mesmos termos da sentença de primeiro grau, cujos valores devem ser suportados exclusivamente pela Fazenda do Distrito Federal, diante do provimento integral do recurso especial do contribuinte.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial.

É como voto.