

Embargos à execução fiscal - Decadência - Inocorrência - Operações interestaduais de combustíveis derivados de petróleo - Mercadoria - Não incidência do ICMS - Art. 155, § 2º, X, b, da CR - Estorno do crédito - Prestação de serviço de transporte interestadual - Tributação autônoma - ICMS pago - Creditamento pelo tomador - Impossibilidade - Arts. 19 e 20 da LC 87/96 - Responsável pelo recolhimento - Aplicabilidade do art. 33 do Convênio 66/88 - Efeitos suspensos desde 18.12.1992 pela ADIM 715-7 - Destinatário da mercadoria - Consumidor final - Irrelevância - Cálculo do estorno - Metodologia não prevista no RICMS /96 - Método mais benéfico ao contribuinte - Possibilidade - Dilatação do combustível - Controle do volume em razão da temperatura - Responsabilidade do contribuinte - Apuração de crédito - Inocorrência - Recomposição da conta gráfica - Impossibilidade

Ementa: Apelação cível. Embargos à execução fiscal. Decadência. Inocorrência. Operações interestaduais de combustíveis derivados de petróleo. Mercadoria. Não incidência do ICMS. Art. 155, § 2º, X, b, da CR. Estorno do crédito. Prestação de serviço de transporte interestadual. Tributação autônoma. ICMS pago. Creditamento pelo tomador. Impossibilidade. Arts. 19 e 20 da LC 87/96. Responsável pelo recolhimento. Aplicabilidade do art. 33 do Convênio 66/88. Efeitos suspensos desde 18.12.1992 pela ADIM 715-7. Destinatário da mercadoria. Consumidor final. Irrelevância. Cálculo do estorno. Metodologia não prevista no RICMS/96. Método mais benéfico ao contribuinte. Possibilidade. Dilatação do combustível. Controle do volume em razão da temperatura. Responsabilidade do contribuinte. Apuração de crédito. Inocorrência. Recomposição da conta gráfica. Impossibilidade.

- Não há falar em decadência do direito da Fazenda quando o crédito tributário for constituído com prazo inferior aos cinco anos previstos no art. 173 do CTN.

- Segundo disposição do art. 155, § 2º, X, b, da CR, não incide ICMS sobre as operações destinadas a outros Estados, de petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

- Conforme disposição do art. 155, § 2º, II, a e b, da CR, quando houver isenção ou não incidência, fica impossibilitada a compensação, sendo anulados os créditos atinentes às operações que antecederam àquela sobre a qual não há incidência ou operação isenta.

- Nas hipóteses da não incidência prevista no art. 155, § 2º, X, b, da CR, o sujeito passivo do ICMS fica obrigado, nos termos do art. 21, I, da LC 87/96, a proceder ao estorno do imposto que tiver creditado.

- A liminar concedida pelo STF na ADIN 715-7 suspendeu os efeitos do art. 33 do Convênio desde 18.12.1992, ficando impossibilitado o aproveitamento do crédito nas saídas interestaduais de petróleo e seus derivados.

- A saída de mercadorias derivadas do petróleo não pode, em nenhuma hipótese, ser confundida com o serviço de transporte interestadual das respectivas mercadorias, possuindo tributação autônoma, cujo crédito poderá ser aproveitado pelo contribuinte de direito.

- Em havendo recolhimento do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte pelo próprio tomador, somente o prestador do serviço poderá creditar-se do respectivo pagamento.

- É irrelevante se o destinatário da mercadoria é contribuinte ou consumidor final, pois a regra da imunidade se aplica no momento do fato gerador, o qual ocorre no instante em que a mercadoria tem saída do estabelecimento do remetente.

- Quando a prova pericial é contundente em afirmar que os métodos utilizados pela Fazenda estadual são mais benéficos ao contribuinte, deve ser mantida a metodologia adotada, ainda que não prevista no regulamento específico.

- É obrigação do contribuinte no momento da compra do combustível e durante a sua estocagem até o momento da venda proceder à quantificação dos volumes dentro do padrão de temperatura de 20°C utilizando as tabelas de conversão de densidade e volume.

- Em havendo execução fiscal onde apurada diferença de valores (para mais ou para menos), a autoridade administrativa fica incumbida de realizar a recomposição da conta gráfica.

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.03.003586-2/001 -
Comarca de Betim - Apelante: Shell Brasil Ltda. - Apelada:
Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais - Relatora:
DES.ª SELMA MARQUES**

Acórdão

Vistos etc., acorda, em Turma, a 6ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, na conformidade da ata dos julgamentos, à unanimidade, em NEGAR PROVIMENTO.

Belo Horizonte, 5 de novembro de 2013. - *Selma Marques* - Relatora.

Notas taquigráficas

DES.ª SELMA MARQUES - Cuida-se de recurso de apelação interposto por Shell Brasil Ltda. contra a r. sentença de f. 889/894, integrada pela decisão de f. 912/913, que julgou improcedentes os embargos por ela opostos contra a execução fiscal movida pelo Estado de Minas Gerais.

Inconformada, apela a embargante às f. 923/980, aduzindo inicialmente a decadência do direito da Fazenda constituir os créditos relativos aos meses de janeiro a agosto de 1996, haja vista que a embargante “apenas tomou ciência do auto de infração em 24 de setembro de 2001, depois de decorridos 5 anos da ocorrência dos fatos geradores ocorridos naqueles meses”.

No mérito, argumenta:

é legítimo o aproveitamento dos créditos de ICMS nas operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, no período anterior à edição da LC 87/96, em face da previsão expressa do art. 33 do Convênio 66/88.

Argumenta ainda ser

legítima a manutenção dos créditos de ICMS nas operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, em observância à norma constitucional da tributação do ICMS no destino para os casos de combustíveis derivados de petróleo (art. 155, § 2º, I, da CF).

Sustenta a legitimidade da

manutenção dos créditos relativos aos serviços de transportes, tendo em vista que o serviço de transporte é tributado pelo ICMS normalmente e é autônomo em relação à venda da mercadoria, não havendo que se falar, assim, em prestação não tributada que justifique o estorno dos créditos e não sendo absolutamente o caso de aplicação do art. 155, § 2º, II, da CF.

Afirma:

ainda que fosse devido o estorno efetuado pelo Fisco (o que se admite apenas para argumentar), os critérios utilizados pela apelada para o cálculo do estorno nos Embargos à Execução nº 0027.03.003586-2 e 0027.04.044657-0 violaram a legislação, uma vez que a Fiscalização (i) considerou no cálculo do estorno operações de vendas interes-

taduais a consumidores finais, olvidando que essas operações são tributadas normalmente pelo ICMS; (ii) utilizou para cálculo do estorno metodologia não prevista na legislação estadual; (iii) desconsiderou que, para efeitos do cálculo do estorno, a dilatação dos combustíveis provoca uma diferença entre as quantidades adquiridas (entradas) e as vendidas (saída), sendo que a redução dos valores estornados decorrentes da constatação das perícias realizadas implica a existência de saldo credor pelo estabelecimento de Betim suficiente para realizar a transferência objeto dos presentes autos, e, conseqüentemente, a insubsistência da presente exigência fiscal.

Argumenta:

os critérios utilizados pela apelada para o cálculo do estorno são ilegais (conforme apurado pela perícia realizada nos autos e sobre a qual se omitiu a r. sentença), requerendo-se, portanto, seja determinada a anulação do lançamento por iliquidez da CDA ou, quando menos, seja determinada a redução do valor do estorno nos termos dos subitens A, B, C, D e E do item 3.3 da presente apelação.

Por fim, pugna pela recomposição da conta gráfica do ICMS em relação a período anterior (ano de 1995).

Devidamente intimado, o embargado apresentou contrarrazões às f. 1.092/1.106 aduzindo, inicialmente, que

há diversidade de objetos, o que dificulta a conexão. [...] O objeto da presente ação é o aproveitamento dos créditos no estabelecimento da apelante, em determinado período, créditos esses de valores inferiores àqueles estornados em caráter geral. Em um estabelecimento, deu-se o estorno de determinados créditos, em outro, deu-se o estorno de outros créditos. Apesar de a origem do estorno ser a mesma, em cada PTA o estorno se refere a um estabelecimento e a um determinado período, o que afasta a continência.

Aduz, quanto à alegada decadência dos meses de janeiro a agosto de 1996, que a embargante se esqueceu de que os créditos do ano de 1996 são atinentes aos meses de agosto, setembro, novembro e dezembro, de modo que, prevalecendo a tese da recorrente (art. 150, § 4º, do CTN), a decadência somente alcançaria o mês de agosto daquele ano.

No mérito, sustenta que, embora a apelante divida a questão em dois momentos distintos - antes e depois da LC 87/96, no caso específico, não existem créditos anteriores à LC 87/96. Acrescenta que

o Estado não admite a manutenção dos créditos aproveitados pela apelante quando da aquisição dos combustíveis, uma vez que nas vendas (saídas interestaduais) do combustível não há incidência do ICMS. Efetua-se, assim, o estorno dos créditos.

Aduz que,

se a própria CF no mesmo art. 155, § 2º, inciso II, b, determina a anulação do crédito relativo às operações que indica, certamente a evocação genérica da não cumulatividade não socorre a apelante.

Presentes os requisitos legais, conheço do recurso.
Da conexão.

Em sede de contrarrazões, o apelado sustenta a inocorrência da conexão, uma vez que os créditos são de períodos distintos, embora a origem do estorno se tenha dado em um mesmo PTA.

Pois bem.

Muito embora os autos não revelem a hipótese processual de conexão, existe prejudicialidade entre as demandas, pois, embora o creditamento do ICMS tenha ocorrido em um determinado estabelecimento, o crédito resultante foi transferido para outros estabelecimentos em momento posterior. Confira-se:

O mérito dos Embargos à Execução nºs 1.0027.03.003586 e 1.0027.04.044657 é o estorno de créditos de ICMS apurados pelo estabelecimento da Shell em Betim, nos períodos compreendidos, respectivamente, entre agosto/96 a agosto/2000 e entre janeiro/2001 a abril/2002.

Esses créditos de ICMS apurados pelo estabelecimento da Shell em Betim foram transferidos para os estabelecimentos da Shell situados em Belo Horizonte e Lagoa Santa, sendo o mérito dos Embargos à Execução nºs 1.0027.06.094459-5 e 0027.07.138002-9 a validade das referidas transferências.

Nos Embargos à Execução nº 1.0027.09.185516-6, a executada defende-se das alegações da exequente nos autos da Execução Fiscal nº 1.0027.09.177803-8, onde a Fazenda estadual cobra créditos de ICMS que supostamente teriam deixado de ser recolhidos em razão da manutenção indevida de saldo credor na conta gráfica do estabelecimento, já que a executada deveria ter respeitado a recomposição da conta gráfica do período anterior, efetuada pelo Fisco quando da lavratura do Auto de Infração nº 01.450545.48, em que foram estornados créditos de ICMS relativos ao período de janeiro/2001 a abril/2002.

Assim, deve haver julgamento concomitante.
Da decadência.

Ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho que

O crédito tributário nasce com a ocorrência do fato gerador. Salvo os casos em que o contribuinte, sem interferência do Estado, ele próprio, recolhe o tributo, o direito de crédito da Fazenda Pública, para aperfeiçoar-se e tornar-se exigível, depende do ato jurídico de lançamento. Se este não é praticado a tempo (preclusão), ocorre a decadência daquele direito. (destaquei) (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 742).

Em se tratando de ICMS, tem-se o lançamento por homologação, ficando o sujeito passivo obrigado a antecipar o pagamento do tributo.

Dispõe o art. 173 do CTN, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Na hipótese dos autos, os fatos geradores ocorreram nos meses de agosto, setembro, novembro e dezembro de 1996, de modo que o início do prazo decadencial de cinco anos iniciou-se no primeiro dia do exercício seguinte, isto é, em 1º.01.1997.

Assim, os cinco anos previstos na lei tributária iriam se completar em 1º.01.2002, mas a Fazenda Pública estadual procedeu à lavratura do auto de infração referente a esses créditos em setembro de 2001, de modo que não há falar em decadência do direito do Fisco em constituir o crédito tributário.

Assim, rejeito a prejudicial.

Do mérito.

1) *Da manutenção dos créditos de ICMS nas operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, em observância à norma constitucional de tributação do ICMS no destino para os casos de combustíveis derivados de petróleo e em virtude da previsão constitucional de não cumulatividade do ICMS.*

Os presentes embargos, opostos contra a Execução Fiscal nº 0027.03.000238-3, discutem o estorno de créditos de ICMS apurados pelo estabelecimento da Shell Brasil Ltda. em Betim, no período compreendido entre agosto de 1996 a agosto de 2000, conforme se extrai da CDA de f. 04 dos autos apensos.

Aludido estorno é cobrado pela Fazenda estadual ao argumento de que os créditos adquiridos com a compra de combustível não podem ser mantidos quando a operação seguinte não seja tributada.

Pois bem. O ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, I, da CR, é um imposto não cumulativo, sendo compensado o que for devido em cada operação referente à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o valor cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Entretanto, conforme disposição do art. 155, § 2º, II, a e b, da CR, quando for caso de isenção ou não incidência, fica impossibilitada a compensação, sendo anulados os créditos atinentes às operações que antecederam aquela sobre a qual não há incidência ou operação isenta.

Dispõe o referido artigo, *in verbis*:

Art. 155. [...]

§ 2º [...]

II - a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
 b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; [...].

No caso específico dos autos, tem-se a revenda interestadual de combustível derivado de petróleo de estabelecimento da Shell Brasil Ltda. situado no Estado de Minas Gerais para outros Estados da Federação.

Desse modo, certo que, conforme previsão constitucional, no Estado de Minas Gerais a operação não será tributada pelo ICMS, por tratar-se de não incidência prevista no art. 155, § 2º, X, b, da CR que assim dispõe:

Art. 155. [...]

X - não incidirá:

[...]

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

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho:

O art. 155, X, b, traduz imunidade (não-incidência por determinação constitucional = imunidade). A regra é compreensível, à luz do interesse nacional em favor do mercado comum brasileiro e do barateamento do custo desses insumos, vitais não só à produção e mercadorias, como à vida do povo em geral. O dispositivo é auto-aplicável (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 314).

Destaque-se, segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, que a referida imunidade somente ocorre no Estado de saída da mercadoria - combustível derivado de petróleo -, mas a sua entrada no Estado destinatário pode ser perfeitamente tributada, entendimento criado a partir da realidade de que os Estados produtores já recebem *royalty*.

A embargante argumenta que a possibilidade de tributação no Estado de entrada da mercadoria fere o princípio da não cumulatividade do ICMS. Nesse ponto, rebate o embargado dizendo que a previsão constitucional é genérica, enquanto a previsão de não incidência aqui discutida é específica, não podendo

confrontar um dispositivo específico da Carta Magna com outro genérico e querer que prevaleça o genérico. Há de prevalecer o específico, eis que os dois integram a CF, que, ao detalhar, quis resolver de forma contundente a questão (f. 1.485).

Sobre a relação do princípio da não cumulatividade do ICMS e a não incidência prevista no art. 155, § 2º, X, b, da CR, ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho:

A verdade é que não é possível praticar o princípio da não cumulatividade contra o princípio da imunidade nas operações interestaduais. Um perturba o outro. A não cumulatividade supõe uma série de operações tributáveis, um *continuum*. A imunidade interestadual quebra, em vários pontos e etapas esta continuidade em sistemas integrados como o são os de energia elétrica e do petróleo (COÊLHO, Sacha

Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 314).

Assim, tem-se que as revendas interestaduais de combustíveis derivados de petróleo ficam submetidas à regra constitucional específica, isto é, somente serão tributados no Estado de destino.

Diante disso, temos: se a revenda interestadual do combustível derivado de petróleo não é tributada no Estado de saída ante a norma do art. 155, § 2º, X, b, da CR, a não incidência não pode resultar crédito para fins de compensação, pois, nos termos do art. 155, § 2º, II, da CR, a não incidência acarreta a anulação dos créditos relativos às operações anteriores.

Na hipótese dos autos, a embargante revendeu combustível para outros Estados da Federação e, embora essas operações não tenham sido tributadas pelo Estado de Minas Gerais, a contribuinte creditou aludidas operações imunes, o que é expressamente vedado pela Carta Magna.

Ocorre que, nas situações em que exista a referida imunidade, o sujeito passivo do ICMS fica obrigado, nos termos do art. 21, I, da LC 87/96, a proceder ao estorno do imposto que tiver creditado. Dispõe o referido artigo, *in verbis*:

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta.

Com isso, entendo que os estornos atinentes à revenda de combustível derivado de petróleo são mesmo devidos, não assistindo razão à embargante, nessa parte.

2) *Do aproveitamento dos créditos de ICMS nas operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, no período anterior à edição da LC 87/96, em face da previsão expressa do art. 33 do Convênio 66/88.*

Como destacado no ponto acima, atualmente os créditos decorrentes das operações de vendas interestaduais de combustível derivado de petróleo não podem ser aproveitados, uma vez tratar-se de operação imune na linguagem de Sacha Calmon Navarro Coêlho (art. 155, § 2º, X, b, da CR).

Antes da edição da LC 87/96, o art. 33 do Convênio 66/88 permitia o creditamento, ainda que das operações imunes. O texto do referido artigo era no seguinte sentido: "Art. 33. Não se exigirá a anulação do crédito relativo às entradas que corresponderem às operações de que trata o inciso II do art. 3º".

O art. 3º, II, citado pelo art. 33 do Convênio 66/88 possuía a seguinte redação:

Art. 3º O imposto não incide sobre operação:

[...]

II - que destine a outro Estado petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

Como já destacado, os presentes Embargos à Execução (1.0027.03.003586-2) discutem o estorno de créditos de ICMS apurados pelo estabelecimento da Shell em Betim, no período de agosto/1996 a agosto/2000.

Sabendo que a LC 87 entrou em vigor em 1º de novembro de 1996, certo que o período compreendido entre agosto a outubro de 1996 seria acobertado pela regra do aludido art. 33 do Convênio 66/88.

No entanto, cabe lembrar que, em 18.12.1992, o STF concedeu a medida liminar nos autos da ADIN 715-7, suspendendo os efeitos do multirreferido art. 33, não sendo mais possível o aproveitamento do crédito nas saídas interestaduais de petróleo e seus derivados.

A suspensão dos efeitos do art. 33 do Convênio 66/88 manteve-se até a edição da LC 87/96, pois a ADIN 715-7 nem sequer havia sido julgada no momento de entrada em vigor da norma complementar, tanto que o Supremo Tribunal Federal entendeu pela prejudicialidade do seu julgamento, já que a nova lei regulava toda a matéria, sendo expressa quanto à não incidência de ICMS nas operações destinadas a outro Estado, de petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados.

A apelante insiste na tese de que os efeitos da liminar, concedida na ADIN 715-7/DF, seriam *ex tunc*, o que, em última análise, significa dizer que a suspensão do art. 33 do Convênio 66/88 nunca teria existido, restituindo as partes ao *statu quo ante*.

Em que pesem as alegações da apelante, entendo que os efeitos da medida liminar se operam *ex nunc*, de modo que, muito embora a ADIN tenha perdido o objeto, certo que, durante a vigência da liminar o art. 33 do Convênio 66/88, havia sido afastado do ordenamento jurídico, não podendo acobertar a não incidência do ICMS nas operações que destinassem petróleo ou derivados a outro Estado da Federação.

Ensina Alexandre Moraes que

a eficácia da liminar nas ações diretas de inconstitucionalidade, que suspende a vigência da lei ou do ato normativo arguido como inconstitucional, opera com efeitos *ex nunc*, ou seja, não retroativos, portanto, a partir do momento em que o Supremo Tribunal a defere, sendo incabível a realização de ato com base na norma suspensa (MOARES, Alexandre. *Direito constitucional*. 9.ed., São Paulo: Atlas, 2001, p. 594).

Nesse sentido, este eg. Tribunal de Justiça:

Ementa: Constitucional e tributário. Embargos à execução fiscal. ICMS. Operações envolvendo petróleo, combustíveis líquidos e gasosos. Operações interestaduais. Imunidade constitucional. Pretensão do embargante de aproveitar créditos do ICMS incidente sobre operações anteriores. Liminar proferida em ADIN. Validade dos seus efeitos mesmo não havendo o julgamento do seu mérito. ICMS incidente sobre o transporte de mercadorias. Não abrangência da regra da imunidade. Creditamento. Ausência de prova do desembolso do tributo. Ação incidental de embargos. Natureza constitutiva, e não condenatória. Honorários advocatícios. Fixação segundo apreciação equitativa do juiz. Inteligência do art. 33 do

Convênio 66/1988, art. 155, § 2º, da Constituição Federal e art. 20, § 4º, do CPC. A pretensão no sentido do aproveitamento de créditos do ICMS incidente sobre operações precedentes àquela abrangida pela imunidade tributária não procede, pois a norma permissiva teve seus efeitos suspensos por liminar deferida em ADIN, cujo mérito não foi apreciado, em razão da entrada em vigor de lei revogando a anterior. [...] (destaquei) (TJMG - AC 1.0027.96.005339-8/003 - Relator Des.Dorival Guimarães Pereira - j. em 02.02.2006).

O Des. Lamberto Sant Anna, em julgamento do recurso de Apelação nº 1.0433.01.037144-4/001, entendeu que:

[...] Destarte, antes mesmo do julgamento da ADIN 715-7, sobreveio a LC 87/96, regulando toda a matéria e ab-rogando o Convênio ICMS 66/88, tendo, então, o STF julgado a ADIN prejudicada. Mas, tal fato é irrelevante. A análise salutar envolve o respeito e cumprimento às decisões obrigatórias proferidas pelo Poder Judiciário, que, enquanto não cassadas ou reformadas, têm a aptidão de produzir os judiciosos efeitos contidos no seu comando dispositivo que, *in casu*, acolheu o pedido liminar de suspensão da eficácia do art. 33 do Convênio ICMS 66/88.

Observe ainda que, nada obstante o pedido da ADIN 715 tenha sido julgado prejudicado, por perda do objeto, não se pode admitir qualquer confronto jurisprudencial ou analógico com outra demanda que teve o seu mérito analisado, conforme pretendido pela recorrente, sendo certo concluir que aos fatos geradores, posteriores a 18.12.92, que sejam objeto da autuação do débito exequendo, não era aplicável o art. 33 do Convênio 66/88.

No mesmo sentido, o eminente Des. Edilson Fernandes, quando do julgamento da Apelação nº 1.0079.99.015846-5/001:

Então, a partir do momento em que o STF deferiu a liminar (DJU de 18/12/92), era incabível a realização de qualquer ato com base na norma suspensa. Conclui-se, portanto, que, nos exercícios de 1993 e 1994, no qual a apelante foi autuada, ela tinha a obrigação de anular os créditos relativos às operações de entrada do produto revendido em outro Estado da Federação, seguindo a regra disposta no já aludido art. 155, § 2º, II, da CR/88. Em outras palavras, à época dos fatos, a apelante não poderia manter a creditação como feita.

Desse modo, entendo que os efeitos da medida liminar concedida nos autos da ADIN persistem até a edição da Lei Complementar nº 87/96, até mesmo porque a nova legislação revogou o art. 33 do Convênio 66/88, que se encontrava com os efeitos suspensos.

Ademais disso, destaque-se o disposto no art. 142, § 2º, do Decreto estadual 32.535/91, vigente à época:

Art. 142. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido³ 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, por este Estado ou por outra unidade da Federação.

[...]

§ 2º Salvo determinação em contrário deste Regulamento, não poderá ser utilizado como crédito o valor pago pela operação ou prestação, quando:

1) a operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou outra dela resultante, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência; [...].

Assim, aos fatos geradores surgidos após 18.12.1992 não se aplica o art. 33 do Convênio 66/88, não havendo falar em creditamento do ICMS no período compreendido entre agosto a outubro de 1996.

3) *Da manutenção dos créditos relativos ao serviço de transporte, tendo em vista que ele é tributado pelo ICMS normalmente e é autônomo em relação à venda da mercadoria, não havendo que se falar, assim, em prestação não tributada que justifique o estorno dos créditos e não sendo absolutamente o caso de aplicação do art. 155, § 2º, II, da CR.*

Argumenta a apelante que não pode o Fisco estadual exigir o estorno dos créditos atinentes à operação de transporte de combustíveis derivados de petróleo a outros Estados, pois aludida prestação de serviço não é abarcada pela imunidade do art. 155, § 2º, X, b, da CR.

Inicialmente, destaque-se que a saída de mercadorias derivadas do petróleo - atividade-fim -, não pode, em nenhuma hipótese, ser confundida com o serviço de transporte interestadual dessa mercadoria.

Ora, a imunidade prevista no art. 155, § 2º, X, b, da CR atinge apenas a mercadoria de natureza determinada, não alcançando a prestação de serviço de transporte desse produto, que é uma transação autônoma, regularmente tributada pelos envolvidos afins, razão por que deve ser assegurado o direito de creditamento do imposto incidente sobre a operação de frete.

Nesse sentido, os arts. 19 e 20 da Lei Complementar 87/96:

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. [...]. (destaquei).

Na hipótese dos autos, resta claro que a embarcante realizou o transporte das mercadorias com o regular pagamento do ICMS, pois, em resposta dada pelo perito ao segundo quesito da embarcante na perícia acostada aos autos (f. 244), afirma o expert:

Segundo quesito

Os serviços de transporte tomados pela embarcante, objeto da autuação no tocante à pretensão de estorno dos créditos, foram tributados pelo ICMS?

Resposta:

Afirmativo.

Conforme verificação e análise dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas - CTCRs, objeto da autuação fiscal, a perícia constatou que os mesmos foram tributados pelo ICMS.

Diante disso, resta incontroverso que a embarcante é a tomadora dos serviços de transporte; que pagou por eles e que as respectivas operações foram tributadas pelo ICMS, ou seja, aqui não há incidência da regra de imunidade prevista pelo art. 155, § 2º, X, b, da CR.

Quanto à não incidência do art. 155, § 2º, X, da CR sobre a prestação de serviço de transporte interestadual, já decidiu o eminente Des. Edilson Fernandes:

Ao certo que a imunidade tributária prevista no art. 155, § 2º, X, al. b, da CR/88 - que exclui da incidência do ICMS as operações que destinem a outros Estados combustíveis líquidos e gasosos derivados do petróleo - não é extensiva, como, *in casu*, às prestações de serviço de transporte interestadual. Na verdade, existe distinção entre as duas hipóteses de incidência do ICMS, qual seja a relativa às operações de circulação de mercadorias e a referente às prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 155, II, da CR/88).

Portanto, a apelante se ampara em premissa falsa ao pretender imunidade do ICMS nas prestações de serviços de transporte interestadual como se fizesse parte de toda a operação de destinação do produto para outro Estado da Federação, o que não tem procedência. As 'operações' envolvem a circulação de mercadorias, ao passo que as 'prestações' envolvem os serviços de transporte e de comunicação, de sorte que, sendo diversas e autônomas as hipóteses de incidência tributária, a imunidade de uma não implica na da outra. Portanto, devido o ICMS pela prestação do serviço de transporte, cabe verificar quem possui a responsabilidade pelo seu recolhimento (TJMG - AC nº 1.0079.99.015846-5/001 - Relator Des. Edilson Fernandes - j. em 31.08.2004).

Muito embora comprovado nos autos que a embarcante foi a tomadora do serviço de transporte, bem como foi ela - a embarcante - quem recolheu o ICMS devido sobre a operação, deve ser esclarecido quem é o responsável pelo pagamento do referido tributo e do valor faz uso como custo operacional.

Ora, a transportadora que prestou o serviço de transporte de mercadoria é o contribuinte de direito do ICMS, ou seja, é ela a responsável pelo recolhimento do tributo.

Na hipótese em exame, restou demonstrado que o ICMS foi pago pela tomadora do serviço - Shell Brasil Ltda. - e não pela transportadora, havendo a chamada substituição tributária para frente.

O valor do ICMS pago pela embarcante ingressou no seu balanço com o indicativo custo, não havendo falar, pois, em creditamento pela Shell Brasil Ltda. do ICMS.

Ora, quem poderá creditar o ICMS efetivamente pago é a própria transportadora que em uma substituição tributária para frente foi substituída pela embargante.

Com isso, sem razão a embargante.

4) Ainda que fosse devido o estorno efetuado pelo Fisco, os critérios utilizados pela apelada para o cálculo nestes Embargos à Execução (nº 1. 0027.03.003586), bem como naqueles de nº 1.0027.04.044657-0 violaram a legislação uma vez que:

(i) Considerou no cálculo do estorno operações de vendas interestaduais a consumidores finais, olvidando que essas operações são tributadas normalmente pelo ICMS.

Embora do exame dos autos se verifique que realmente não houve pelo Fisco a diferenciação dos receptores das mercadorias das operações de vendas interestaduais, fato é que aludida distinção não se faz necessária.

Isso porque o benefício fiscal objeto da presente ação não foi instituído em prol do consumidor da mercadoria, mas sim do Estado federativo que recebe o referido produto.

Ademais disso, a própria Constituição da República não fez distinção entre as operações interestaduais de petróleo e seus derivados destinadas a contribuinte do ICMS ou a consumidor final.

Nesse sentido o Supremo Tribunal Federal:

Assim sendo, obviamente, na hipótese de contribuinte ou consumidor vir a receber o produto sem a retenção prévia do ICMS, será ele responsável por todo o tributo devido ao Estado de seu domicílio. (STF - RE 198088/SP - São Paulo - Recurso extraordinário - Relator Ministro Ilmar Galvão - j. em 17.05.2000).

No mesmo sentido este eg. Tribunal de Justiça:

Ementa: Direito tributário. ICMS. Substituição tributária. Derivados de petróleo. Preço de venda ao consumidor final. - Segundo entendimento do STF, a imunidade ou hipótese de não incidência contemplada na alínea b do inciso X do § 2º do art. 155 da CF restringe-se ao Estado de origem, não alcançando o Estado de destino da mercadoria, no qual são tributadas todas as operações que compõem o ciclo econômico por que passam os produtos, independentemente de se tratar de consumidor final ou intermediário (RE 227.466-AgR - Relator Ministro Sepúlveda Pertence; RE 272.127-AgR - Relatora Ministra Ellen Gracie; e RE 201.703 - Relator Ministro Moreira Alves). É legítima a exigência antecipada do ICMS sobre derivados de petróleo, pelo regime da substituição tributária, já reconhecido pelo colendo Supremo Tribunal Federal como amparado pela Constituição Federal (TJMG - AC nº 1.0287.04.016961-0/001 - Relator Des. Wander Marotta - j. em 29.04.2008).

Assim, pouco importa se o destinatário da mercadoria é contribuinte ou consumidor final, a regra da imunidade se aplica no momento do fato gerador, e esse ocorre no instante em que a mercadoria tem saída do estabelecimento do remetente.

Com essas considerações, rejeito a arguição.

(ii) Utilizou para cálculo do estorno metodologia não prevista na legislação estadual.

Alega a embargante que a metodologia utilizada pelo Fisco lhe foi prejudicial e nesse sentido destacou alguns quesitos do exame pericial, argumentando que deveria ser utilizado o método previsto no art. 72 do RICMS/96.

Dispõe o referido artigo, *in verbis*:

Art. 72. Tendo havido mais de uma aquisição ou recebimento e sendo impossível estabelecer correspondência entre estes e a mercadoria cujo crédito deva ser estornado, o montante a estornar será calculado pela aplicação da alíquota vigente à data do estorno sobre o valor da aquisição ou recebimento mais recente.

Pois bem.

Vejamos a resposta do perito ao terceiro quesito da embargante na perícia acostada aos autos dos Embargos à Execução nº 1.0027.04.044657-0 (f. 510/511), conexos a estes autos:

3) qual foi o método utilizado pelas Autoridades Fiscais para calcular o montante do estorno dos créditos de ICMS da embargante? Tal método corresponde exatamente àquele previsto no art. 72 do RICMS/96? Favor justificar.

Resposta:

[...]

No entendimento deste Perito, como está demonstrado acima, o Fisco utilizou, ao longo do seu levantamento, tanto o critério previsto no art. 72 do RICMS/96 quanto o do custo médio.

Observe-se que o perito afirma que o Fisco se utilizou de método previsto no art. 72 do RICMS/96, ao mesmo tempo em que fez uso do método denominado custo médio.

Quando da leitura do quesito terceiro da embargante nos autos nº 1.0027.03.003586-2 (f. 244/245), também conexos, extrai-se que o Fisco não utilizou nenhum dos métodos descritos no art. 154, § 2º, do Regulamento de ICMS de Minas Gerais/91.

Assim, evidente na hipótese que o Fisco se utilizou de método não previsto no regulamento específico, entretanto, é de se ver pela consulta às perícias realizadas que a utilização do método denominado custo médio ao mesmo tempo é fator benéfico para a apelante, senão vejamos.

Em resposta ao quesito sétimo do embargado na perícia dos autos dos Embargos à Execução nº 1.0027.04.044657-0 (f. 520), disse o perito:

7) Quería o d. Perito informar, baseado nos quesitos 8 e 9, com as respectivas respostas (f. 225/226 dos Autos 027.06.094459-5), se, caso o Fisco utilizasse o método previsto no art. 72 do Dec. 38.104/96, no lugar do método utilizado no PTA 01.138789-20, este apuraria valor total a estornar superior e, portanto, mais prejudicial à embargante.

Resposta:

Afirmativo. Com a substituição do método utilizado no PTA 01.138789-20 (custo médio), pelo método do art. 72 do Dec. nº 38.104/96, (custo mais recente): '[...] do estorno sobre o valor da aquisição ou recebimento mais recente',

seria apurado um valor a estornar superior ao apurado pelo Fisco, portanto, mais prejudicial à embargante.

Nestes autos (Embargos à Execução nº 1.0027.03.003586-2/001), as respostas conferidas pelo *expert* aos quesitos oitavo e nono da embargada (f. 257/258) demonstram que, muito embora o Fisco não se tenha valido apenas do método previsto no art. 72 do RICMS/96, utilizando-se também do método onde considerada a média do ICMS aproveitado por unidade adquirida no respectivo período de apuração, ao final os valores apurados são benéficos à apelante.

Desse modo, muito embora a embargante tenha obtido sucesso na comprovação de uso pelo Fisco de métodos não previstos no regulamento específico do ICMS, fato é que a prova pericial é contundente em afirmar que os métodos utilizados pela Fazenda estadual são mais benéficos à recorrente.

Assim, não prosperam os argumentos da embargante nessa parte.

(iii) *Desconsiderou que, para efeitos do cálculo do estorno, a dilatação dos combustíveis provoca uma diferença entre as quantidades adquiridas (entradas) e as vendidas (saídas).*

Como é sabido, a hipersensibilidade dos combustíveis às temperaturas ambientes provoca uma dilatação volumétrica e este *plus* em volume de combustível é anulado pela Resolução 06 do Conselho Nacional do Petróleo, que determina sejam observadas, na comercialização dos derivados do petróleo, as tabelas de correção.

O referido órgão nacional determina que as distribuidoras no momento da compra do combustível e durante a sua estocagem até o momento da venda procedam à quantificação dos volumes dos combustíveis dentro do padrão de temperatura de 20°C utilizando as tabelas de conversão de densidade e volume.

Em não havendo esse controle de quantificação do volume de combustível em razão da variação da temperatura, não é possível apurar a diferença de volumes nos momentos de saída e de entrada.

Na hipótese específica dos autos, a apelante argumenta que o Fisco não levou em consideração a dilatação térmica dos combustíveis no caso de saídas a temperaturas acima de 20°C, o que poderia ter reduzido o crédito tributário em aproximadamente 1%.

Conforme perícia nestes autos (Embargos à Execução nº 1.0027.03.003586-2/001), observa-se que a embargante não emitia notas fiscais com a especificação de temperatura dos combustíveis na sua saída, de modo que resta impossibilitada a consideração pelo Fisco da referida possibilidade de dilatação volumétrica.

Vejam a resposta do *expert* ao quesito décimo segundo da embargada na perícia realizada nestes autos (Embargos à Execução nº 1.0027.03.003586-2/001) - f. 259:

Décimo segundo quesito

É possível precisar a qual temperatura cada aquisição de combustíveis foi feita e a qual temperatura cada saída de combustíveis foi realizada?

Resposta:

Negativo.

Com exceção das notas fiscais que a embargada emite para os aeroportos, as notas fiscais de saída não trazem especificados sobre qual temperatura ocorreram as saídas dos combustíveis.

Daí se extrai que, em não havendo a informação pela própria embargante das temperaturas de saída dos combustíveis, evidente que o Fisco não possuía informações suficientes para considerar a possível dilatação volumétrica.

Assim, também quanto a este argumento, sem razão a apelante.

5) *O juiz de primeiro grau foi omissivo quanto à perícia realizada nos autos, ferindo os arts. 131 e 458, II, do CPC.*

Alega a apelante que o Juiz rejeitou o laudo pericial, mas deixou de fazê-lo expressamente.

Ora, o texto do art. 436 do CPC é claro no sentido de que o julgador não fica adstrito ao laudo pericial, sendo a perícia apenas mais um fator que pode contribuir no seu convencimento.

Dispõe o aludido artigo, *in verbis*: “Art. 436. O juiz não está adstrito ao laudo pericial, podendo formar a sua convicção com outros elementos ou fatos provados nos autos”.

Assim, sem razão a recorrente, não prosperando o argumento de que o ato sentencial fere os arts. 131 e 458, II, do CPC, uma vez que o convencimento do Magistrado primeiro foi devida e suficientemente fundamentado.

6) *Da recomposição da conta gráfica.*

A hipótese dos autos é de imposto sujeito a lançamento por homologação (ICMS) e para apuração do imposto devido, a autoridade administrativa deve confrontar os débitos e os créditos de um mesmo sujeito passivo através da chamada conta gráfica.

Em havendo execução fiscal onde apurada diferença de valores (para mais ou para menos), a autoridade administrativa fica incumbida de realizar a recomposição da conta gráfica.

No caso concreto, discute-se o estorno de créditos do ICMS apurados pelo estabelecimento da Shell em Betim no período compreendido entre agosto/1996 a agosto/2000 e entre janeiro/2001 a abril/2002, conforme se extrai das respectivas CDAs dos autos apensos.

Como restou destacado acima, o Fisco estadual exige o estorno de créditos aproveitados em razão da prestação do serviço de transporte interestadual de combustível, o que é possível, haja vista que, muito embora a referida prestação tenha sido devidamente tributada, quem faz jus ao seu creditamento é a transportadora, e não a tomadora do serviço.

Assim, o estorno é devido e foi apontado na conta gráfica da embargante como um “débito” do sujeito passivo.

Cumpre destacar que o procedimento de recomposição da conta gráfica não trata de compensação, nos moldes do art. 170 do CTN, o qual depende de requerimento do contribuinte. O confronto de débitos e créditos de um determinado sujeito passivo deve ser realizado de ofício pelo próprio Fisco.

Diante disso, em não havendo apuração de crédito em favor da embargante, esta não faz jus à reformulação da conta gráfica, porquanto a possibilidade de creditação quanto ao serviço de transporte interestadual, repito, cabe apenas à prestadora do referido serviço.

Dispositivo.

Mediante tais fundamentos, nego provimento ao recurso, mantendo a decisão de primeiro grau, pelos fundamentos ali elencados, acrescidos dos subsídios da presente decisão.

Custas recursais, pela apelante.

É como voto.

Votaram de acordo com a Relatora os DESEMBARGADORES SANDRA FONSECA e CORRÊA JUNIOR.

Súmula - NEGAR PROVIMENTO.

...