

Economic Analysis of Law Review

TRATAMENTO TRIBUTÁRIO, NO CAMPO DO ICMS, PARA GANHOS E QUEBRAS DECORRENTES DE OSCILAÇÃO DE TEMPERATURA EM OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS.

VALUE-ADDED TAX TREATMENT CONCERNING GAINS AND BREAKS ARISING FROM TEMPERATURE VARIATION IN FUEL OPERATIONS

Sérgio de Jesus Pereira¹
Centro Universitário Curitiba
UNICURITIBA

Mauricio Dalri Timm do Valle²
Universidade Católica de Brasília-UCB
Centro Universitário de Curitiba
UNICURITIBA

RESUMO

O presente artigo pretende investigar o fenômeno da oscilação de temperaturas que provoca sobras e quebras nas operações com combustíveis, para delimitar o adequado tratamento tributário que essas variações devem produzir, especialmente no campo de incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e de Comunicação (ICMS).. Nesse contexto, analisar a legislação de regência do ICMS se faz imprescindível para aferir as consequências de natureza tributária provocadas ora pelo aumento ora pela redução do volume, vale dizer, da quantidade de combustível comercializada. Essa análise tem por escopo responder a principal indagação suscitada por operadores do direito que atuam no segmento: as sobras e quebras ensejam direito à restituição ou implicam em obrigação de complementar pagamento do ICMS cobrado pelo regime da substituição tributária (ICMS-ST)?

Palavras-chave: ICMS-ST; Combustíveis; Temperaturas; Restituição; Complementação.

JEL: K34

ABSTRACT

This paper aims to investigate the phenomenon of oscillation in temperature - causing surplus and breaks in fuel operations, in order to settle the proper tax treatment that such variations may produce, especially in the field of the Value-Added Tax (ICMS in Brazil).. It is paramount to review, in this context, the VAT governing laws in order to assess the fiscal consequences caused whether by the rise whether by the fall in volume, that is, the amount of actually traded fuel. The scope of this analysis is to answer the main question made by law operators working in this area: do surpluses and breaks give right to restitution or do they imply a duty to complement the payment of the VAT collected through the system of tax substitution (ICMS-ST, in Brazil)?

Keywords: VAT-Tax Substitution System (ICMS-ST); Fuel; Temperatures; Restitution; Complement.

R: 29/04/17 **A:** 12/12/17 **P:** 30/12/17

¹ E-mail: sergio.pereira@ftishikawa.com.br

² E-mail: mauricio_do_valle@hotmail.com

1. Introdução

O advento da Constituição Federal de 1988 produziu relevantes alterações no sistema tributário brasileiro. No bojo dessas inovações, destaca-se a ampliação do campo de incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, outrora designado pela sigla ICM, que passou a gravar, dentre outras, as operações com combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, além das prestações de serviços de transporte e de Comunicações. Essa ampliação resultou na criação de um tributo completamente remodelado, adquirindo por isso nova designação - ICMS.

Nesse contexto, as operações mercantis com combustíveis assumem especial relevo em razão do potencial arrecadatório que representam, das peculiaridades que diferenciam esses produtos de outras mercadorias e, especialmente, por sua submissão ao regime da substituição tributária, que preconiza a cobrança antecipada do imposto incidente em toda a cadeia de circulação.

No extenso rol de controvérsias geradas pelo novo marco legislativo, o tratamento jurídico aplicável às variações de volume, positivas ou negativas, provocadas pela oscilação de temperatura, especialmente em razão do regime de substituição tributária, é matéria que suscita reflexão e justifica a análise que se pretende empreender.

A adequada compreensão da matéria passa pela identificação de precedentes jurisprudenciais, inclusive os produzidos por Colegiados Administrativos, para se aferir a aderência dessas decisões à luz do ordenamento jurídico e do vasto referencial teórico que nossos mais destacados doutrinadores lograram produzir acerca desse importante tributo de competência estadual.

Ao final dessa reflexão, espera-se reunir elementos que possam responder de forma satisfatória à indagação que permeia o objeto do presente estudo, especialmente se as sobras ou quebras observadas ensejam direito à restituição ou obrigação de complementação do imposto anteriormente cobrado pelo regime da substituição tributária.

2. A Moldura Constitucional do ICMS

A Constituição Federal estabeleceu, no inciso II do artigo 155, competir aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre “*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*”.

Lembremos que, para construir a norma de incidência do ICMS, há um bom ferramental disponível: a Regra-Matriz de Incidência Tributária, de PAULO DE BARROS CARVALHO. O próprio PAULO DE BARROS CARVALHO esclarece, no prefácio à terceira edição da sua obra “*Teoria da norma tributária*”, que o marco inicial da construção da teoria da regra-matriz de incidência tributária encontra lugar em sua primeira edição, datada de 1974, e que a exposição de sua feição completa se deu na primeira edição do seu “*Curso de direito tributário*”, publicado em 1985 (2002, p. 13 e 16). Em sua opinião, a regra-matriz de incidência tributária atende ao escopo

para o qual foi concebida: o “...isolamento da unidade de percussão da norma jurídica tributária...”. Trata-se, na visão daquele que a concebeu, de “...estrutura bem construída, mostrando-se apta para absorver os conteúdos semânticos dos produtos legislados e facilitando, dessa forma, a compreensão da mensagem deôntica...” que deles emerge (op. cit. p. 11).

De acordo com MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE (2016, p. 167) “A regra-matriz de incidência tributária é um ferramental para que se possam identificar todos os critérios informadores da norma geral e abstrata de conduta que prescreve a incidência do tributo”. A regra-matriz de incidência tributária é formada a partir da revelação de diversas proposições prescritivas que, não raras vezes, encontram-se esparsas por numerosos diplomas normativos. Na visão de PAULO DE BARROS CARVALHO (2015, p. 136), estrutura-se da seguinte forma: na hipótese da norma – também chamada de descritor, antecedente ou suposto – haverá a descrição hipotética de um evento portador de expressão econômica. Os critérios que a compõem são o material, espacial e temporal. No critério material haverá a descrição hipotética de um comportamento humano futuro. Essa a razão pela qual o verbo que forma o núcleo do critério material deve estar no tempo futuro ou, se redigido em tempo presente, seja relativo a ações futuras. Este comportamento humano será limitado por coordenadas de espaço, presentes no critério espacial, e de tempo, identificadas no critério temporal. O consequente normativo – também denominado de prescritor – prescreve os efeitos irradiados, caso aconteça o fato abstratamente descrito na hipótese. O prescritor será formado pelos critérios pessoal e quantitativo. Este formado pela base de cálculo e alíquota; aquele composto pelos sujeitos ativo e passivo (op. cit. p. 137).

Devemos, então, para construir a RMIT do ICMS, analisar os enunciados prescritivos constitucionais, em especial, aquele prescrito pelo artigo 155, II, de acordo com o qual “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: “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”.

2.2 As materialidades do ICMS

Percebemos, assim que tomamos contato com o prescrito pelo artigo 155, II, da Constituição Federal, que o ICMS é uma sigla que alberga várias materialidades. ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES afirma que as espécies de impostos congregadas sob a sigla ICMS serão tantas quantas forem as “...as materialidades de origem constitucional(critérios materiais) possíveis de serem construídas, aliadas às correspondentes bases de cálculo (facetas quantitativas dos qualitativos critérios materiais)” (2014, p. 48). São, na visão de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, cinco impostos diferentes: a) imposto sobre as operações mercantis, b) imposto sobre serviço de transporte interestadual e intermunicipal, c) imposto sobre serviços de comunicação, d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica, e e) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais (2015, p. 42-43). Entretanto, o próprio CARRAZZA afirma não ignorar que os impostos mencionados nos itens “d” e “e” podem ser “reconduzidos” ao imposto que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, conhecido como ICMS-Mercantil. Há, entretanto, outros entendimentos, como os de CLÉLIO CHIESA (1997, p. 73-74) e de CHRISTINE MENDONÇA (2005, p. 87), para os quais são quatro as materialidades possíveis do

ICMS. E, ainda, ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE (2001, p. 41), JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO (2004, p. 32) e LUIZ HENRIQUE HOHMANN (2013, p. 75-76), para quem são três as possíveis materialidades do ICMS.³ Lembremos, ainda, do interessante posicionamento de PEDRO GUILHERME ACCORSI LUNARDELLI, para o qual “...o perfil da regra deôntica do ICMS [...] não está atrelado à execução de operações com mercadorias ou prestações de serviços, mas sim exclusivamente à apuração de saldo devedor em determinado período” (2009, p. 20).

Aqui, examinaremos apenas as três possíveis materialidades do ICMS: o ICMS-Mercantil, o ICMS-Transportes e o ICMS-Comunicação. As duas últimas de maneira breve, e a primeira, mais detalhadamente. Isso porque, o que de fato ora interessa é o imposto que incide sobre a circulação de mercadorias.

2.2.1 O ICMS-Comunicação

O núcleo o da materialidade do ICMS-Comunicação é o *prestar serviço de comunicação*, que compreende um negócio jurídico de cujo objeto é uma “obrigação de fazer” (JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, 2000, p. 60-63). É evidente que se deve identificar o que se entende por *comunicação*. Afinal, o imposto incide sobre a prestação de serviços de comunicação. Encontramos um bom ponto de partida no anexo ao Código Brasileiro de Telecomunicações – Decreto n. 97.057, de 10 de novembro de 1988 – prescreve, em seu artigo 6º, 17º que para os efeitos do Regulamento Geral, dos Regulamentos Específicos e das Normas complementares, “comunicação” significa “*transferência unilateral ou bilateral de informação por meio de sinais convencionados*”. Mais recentemente, o artigo 60, § 1º, da Lei n. 9.472, de 16 de julho de 1997, definiu “telecomunicação”, nos seguintes termos: “*telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza*”. Além disso, o Anexo III desta Lei arrola uma série de serviços de comunicação.

CARRAZA (2015, p. 239-261), MELO (2000, p. 65) e ANDRÉ MENDES MOREIRA (2016, p. 90-92) são enfáticos ao afirmar que não basta a mera disponibilização do aparato que torna possível a comunicação. Percebemos que esta é apenas condição necessária. A condição suficiente para a incidência tributária é a instauração da relação comunicativa entre emissor e receptor a partir do serviço prestado por alguém em caráter negocial e oneroso. É, nos dizeres de MARCELO VIANA SALOMÃO, a “...concreta utilização desses equipamentos por terceiros” (2005, p. 753). PAULO DE BARROS CARVALHO é ainda mais claro. Segundo ele, somente haverá incidência do ICMS-Comunicação, por ele chamado de Imposto sobre Serviços de Comunicação – ISSC, nos casos em que “... o liame comunicacional é instalado mediante fornecimento, pelo contratado (prestador de serviço), dos meios e modos necessários à transmissão e consequente recepção de mensagens entre o contratante (emissor) e outra pessoa (receptor)...” (2013, p. 108).

³ É bem verdade que em estudo posterior, ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE dá a entender que seriam duas as materialidades do ICMS (2003, p. 281).

2.2.1 O ICMS-Transportes

Da leitura do inciso II do artigo 155 da Constituição Federal, percebemos que uma das condutas que enseja a tributação pelo ICMS é o *prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal*, tendo em vista competir aos Estados instituir imposto sobre “...*prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal*”. Para FLÁVIO GALVÃO, trata-se de “...*típica obrigação de fazer em que o prestador se oferece para realização de uma atividade de levar pessoas e coisas de um lugar a outro...*” (2010, O. 104-105).

CARRAZZA, com precisão, firma que a hipótese de incidência possível do ICMS-Transportes é “...*a circunstância de uma pessoa prestar, a terceiro, um serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, com conteúdo econômico, sob o regime de direito privado (em caráter negocial), mas não trabalhista*” (2015, p. 224). MARCELO VIANA SALOMÃO, de modo mais objetivo, afirma que a materialidade deste ICMS é “...*prestar serviços de transporte que ultrapassem os limites territoriais do Município e do Estado*” (2005, p. 748).

É claro que o ICMS-Transportes pode ser examinado sob muitos outros aspectos. Mas, para os contornos deste trabalho, a indicação da sua materialidade é o bastante.

2.2.3 O ICMS-Mercantil

Quanto à materialidade do ICMS-Mercantil, interessa-nos, principalmente, o excerto “*operações relativas à circulação de mercadorias*” do inciso II do artigo 155 da Constituição Federal. Podemos tomar de empréstimo as conclusões alcançadas por MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE e VINICIUS FELIPE CAIMI LEONART (2017, *passim*) de que o Texto Constitucional menciona três termos de suma importância: “operações”, “circulação” e “mercadoria”. Para o correto entendimento desta materialidade do ICMS, é necessário compreender o significado de cada um deles.

GERALDO ATALIBA (1966) afirma, ao analisar o critério material do ICMS, que parte fundamental para a compreensão da incidência do referido tributo se dá na concepção do termo “operação”. Embora a expressão “operação” tenha um sentido físico e econômico, ATALIBA e GIARDINO (1990) definem este termo como atos jurídicos relevantes, como por exemplo, a transmissão de um direito. Os referidos autores deixam bem evidente a importância da operação para a materialidade do ICMS:

[...] é a operação – e apenas esta – o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria são conseqüências e certos aspectos adjetivos da operação tributada. Prestam-se, tão só a qualificar – dentro do universo possível das operações mercantis realizáveis – aquelas que ficam sujeitas ao tributo, *ex vi* de uma eficaz qualificação legislativa.

Neste mesmo sentido, ALIOMAR BALEEIRO (2000), PAULO DE BARROS CARVALHO (1981, p. 161-187), ALCIDES JORGE COSTA (1978), MARCELO VIANA SALOMÃO (2001, p. 30-32) e RICARDO ANDERLE (2016, p. 107) também afirmam que o ICMS é um tributo sobre operação. Operação enquanto sinônimo de negócio jurídico (ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA, 2008, p. 103-104). Desta maneira, o ICMS incide sobre negócios jurídicos, que visam à circulação de mercadoria.

Faz-se necessário, neste momento, a definição do termo “circulação”. O vocábulo é polissêmico. ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA trata, por exemplo, da circulação física, da circulação econômica, da circulação comercial e da circulação jurídica (2008, p. 105-112). Interessa-nos, evidentemente, a circulação jurídica. Para GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO (1983, p. 111-112):

Circular significa, para o Direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por titularidade de uma mercadoria à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica). (...) não só a transferência da propriedade *stricto sensu* imposta circulação. Também a mera transferência de posse a título negocial produz 'circulação', quando implique transferir poderes jurídicos atípicos do domínio, conferindo ao transmitido disponibilidade jurídica sobre a mercadoria.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES (1971, p. 33-48) alerta que a circulação tratada pela norma de ICMS é a jurídica, não a econômica e nem a física. Portanto, se não houver a transferência de propriedade da mercadoria, não há incidência de ICMS, tanto que a mera remessa de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo proprietário não deve ser tributada. É importante lembrar, entretanto, que ALCIDES JORGE COSTA dá conta de que houve quem defendesse, à época da introdução do tributo no ordenamento jurídico, por meio da Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, que a mera movimentação física da mercadoria, com a sua saída do estabelecimento do contribuinte, seria suficiente para ensejar a incidência do à época, ICM (2009, p. 38).

Por fim, o legislador constituinte limita a incidência do imposto analisado somente às mercadorias. O Código Comercial, de 25 de junho de 1850, vigente à época da promulgação da Constituição Federal de 1988, traz no bojo do artigo 191 a seguinte consideração:

É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante.

Sobre esse tema, JOSÉ XAVIER CARVALHO DE MENDONÇA (1963, p. 28-29) leciona:

Tudo que pode ser objeto de comércio, vendido ou locado, é mercadoria. Mercadoria é a coisa comercial por excelência, na frase de Vidari. Nesse sentido fala-se de mercar, isto é, comprar e vender, especular, e de mercancia, significando mercadoria.

A palavra mercadoria não tem no Cód. Comercial sentido definido. Ora, é empregada a antítese a coisas móveis, dinheiro, papéis de crédito, efeitos e valores (1), ora compreende qualquer objeto que, tendo valor de troca, pode entrar na circulação comercial (2).

No amplo sentido, a fórmula mercadoria abrange não somente as coisas materiais, corpóreas, inclusive a moeda, o papel-moeda e os títulos ou documentos, nos quais se

incorporam os créditos, que destarte, são considerados objetos de valor, como as coisas imateriais, entre elas os direitos, os créditos, os riscos, etc.

No sentido restrito, porém, aquela palavra limita-se ao conceito da coisa material, corpórea. É nessa acepção que a Constituição Federal (3) e leis comerciais (4) e fiscais (5) de ordinário a empregam.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA (1963, p. 28-29) também entende que mercadorias são bens corpóreos móveis que possuem destinação comercial, ou seja, tutelados pelo regime jurídico comercial e que possuem destinação da venda ou revenda para obtenção de lucro.

Podemos afirmar que para classificar um bem como mercadoria deve ser considerada sua destinação, não suas características físicas e jurídicas.⁴ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO (2012, p.16), ao referir-se à concepção tradicional da doutrina, afirma que mercadoria “...*é bem corpóreo da atividade empresarial para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, (...) como é o caso do ativo permanente*”. ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA define mercadoria como “...*bem corpóreo, móvel ou semovente, objeto de circulação comercial, destinando-se, por via de consequência, à venda ou locação com o propósito de lucro*” (2008, p. 116). SIMONE RODRIGUES COSTA BARRETO (2015, p. 160-167), entretanto, apresenta uma proposta de mutação constitucional do conceito de mercadoria, sugerindo que bens incorpóreos também sejam considerados mercadoria para fins de tributação pelo ICMS.

Portanto, concluímos que o critério material do ICMS sobre circulação mercantil se concentra nas expressões “operação”, “circulação” e “mercadoria”. Assim, o ICMS incide sobre negócios jurídicos que visem à transferência jurídica de propriedade de um bem corpóreo com finalidade comercial.

2.3 O regime da substituição tributária

A mesma Carta Política de 1988 que ampliou substancialmente a base de incidência do ICMS, expressamente, estabeleceu a possibilidade de instituição do regime de substituição tributária (Art. 155, § 2º, XII, “b”), a ser disciplinado por meio de lei complementar. O tema da substituição tributária é extremamente complexo. Parece-nos, entretanto, que RICARDO SIQUEIRA DE CARVALHO (2017) conseguiu bem sistematizá-lo.

Posteriormente, a Emenda Constitucional (EC) nº 03, de 17 de março de 1993, adicionou o § 7º ao Artigo 150, com a seguinte dicção:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer

⁴ “Não se presta o vocábulo para designar, nas províncias do direito, senão coisa móvel, corpórea, que está no comércio. A natureza mercantil do produto não está absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não se enquadra nesse conceito, porém, aquela mantida em meu bolso e destinada a meu uso pessoal. Observe-se que não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributo de mercadoria” – CARVALHO (2009, p. 730).

posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Seguindo o desiderato do legislador constituinte, editou-se a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, apelidada “*Lei Kandir*”, que esmiuçou o tema por meio das disposições insertas nos artigos 5º a 10. Por sua relevância econômica, a cadeia de circulação dos combustíveis figurou entre as primeiras a ser alcançada por esse regime de arrecadação.

Na lição de RENATO LOPES BECHO (2000, p. 135) trata-se de “*uma nova modalidade de responsabilidade (segundo as palavras do legislador): a responsabilidade por fato futuro*”.

Para o alcançar os objetivos delineados no preâmbulo do presente estudo, adota-se como premissa que o regime de substituição tributária, largamente utilizado no sistema tributário brasileiro, constitui realidade incontornável, ainda que doutrinadores de escol, como ROQUE ANTONIO CARRAZA (2003, p. 229-251), suscitem a inconstitucionalidade desse sistema de arrecadação.

Nesse compasso, seguimos a proposição de MARÇAL JUSTEN FILHO (2000, p. 266), que sugere tratar do tema sem adentrar à análise semântica dos vocábulos utilizados pelo legislador para disciplinar o regime. Diz ele:

Ainda que possamos manter as expressões “substituição” e “substituto”, isso não nos induz a conceber que o fenômeno enfocado tenha necessariamente a ver com as referências semânticas vulgarmente associadas as ditas palavras. Mais ainda, nem mesmo as referências semânticas técnico-jurídicas para “substituição” e “substituto” tem qualquer influência obrigatória sobre os conceitos de que se trata.

À luz desse cenário, parece-nos que há duas espécies de sujeitos passivos, que são justamente os mencionados nos incisos do Parágrafo Único do artigo 121 do Código Tributário Nacional (CTN), quais sejam, os “contribuintes” e os “responsáveis”. A figura do substituto não é enquadrada por nós como espécie autônoma de sujeito passivo. Nos casos de substituição tributária, estaremos diante de um sujeito desempenhando, ao menos, dois papéis. O primeiro, o próprio de “contribuinte” e, o segundo, próprio de “agente de arrecadação”, a fim de auxiliar o Estado na fiscalização e na arrecadação tributárias.

3. A cadeia de circulação dos combustíveis no Brasil

A produção e distribuição de combustíveis no Brasil é atividade complexa, que envolve diversos agentes econômicos. Em razão da relevância desse setor na economia nacional, embora não seja prática comum, o legislador brasileiro cuidou de disciplinar minuciosamente as diversas atividades desenvolvidas no segmento, por meio da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, apelidada “*Lei do Petróleo*”.

Nesse Diploma Legal conceitua-se a cadeia produtiva como “*sistema de produção de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos e seus derivados, incluindo a distribuição, a revenda e a estocagem, bem como o seu consumo*” (art. 6º XXVII).

O mesmo marco regulatório menciona que a Indústria de Biocombustível compreende o “conjunto de atividades econômicas relacionadas com produção, importação, exportação, transferência, transporte, armazenagem, comercialização, distribuição, avaliação de conformidade e certificação de qualidade de biocombustíveis”. (art. 6º, XXVIII).

Todavia, para o objeto do presente estudo importa demarcar as etapas da circulação dos combustíveis que ensejam a incidência do ICMS, notadamente aquelas em que a correção de volumes pode influenciar na determinação dos elementos quantitativos do imposto.

Como já se anotou, a mera circulação de mercadorias não é suficiente para desencadear a incidência do imposto estadual. Há necessidade que essa circulação produza consequências jurídicas, vale dizer, que se verifique “a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato, nominado ou inominado. Movimentação com mudança de patrimônio” (MELO, 2004, p. 14).

Nesse cenário, observando-se os limites estabelecidos no escopo da presente análise, as atividades de extração, refino, transporte, armazenagem e certificação de qualidade não constituem objeto de análise.

Igualmente, não se enquadram no objeto do estudo as operações de importação e exportação. A primeira porque antecede a entrada do produto no mercado interno; e, a segunda, porque está fora do campo de incidência do ICMS, em face da imunidade assentada no Texto Constitucional (art. 155, §2º, X, “a”).

Portanto, para efeito de incidência do ICMS, a cadeia de circulação dos combustíveis não se distancia do modelo clássico, composto por três elos principais: o industrial; o atacadista; e o varejista.

A operação inaugural que impulsiona os produtos na direção do consumidor é realizada pela refinaria de petróleo (ou suas bases); no caso dos derivados de petróleo; e pelas indústrias de biocombustíveis, conhecidas como usinas ou destilarias, para os combustíveis renováveis, especialmente o etanol hidratado e anidro.

Na etapa intermediária da cadeia situam-se as distribuidoras que exercem a “atividade de comercialização por atacado com a rede varejista ou com grandes consumidores de combustíveis, lubrificantes, asfaltos e gás liquefeito envasado, exercida por empresas especializadas, na forma das leis e regulamentos aplicáveis” (art. 6º, XX da Lei 9.478/97).

A Agência Nacional do Petróleo (ANP), por meio de informação veiculada em sua página na internet, atesta que “a distribuição de combustíveis é fundamental para a garantia do abastecimento nacional. Mais de 300 agentes econômicos autorizados pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) atuam nos segmentos de combustíveis líquidos, GLP, asfalto, combustíveis de aviação e solventes”.

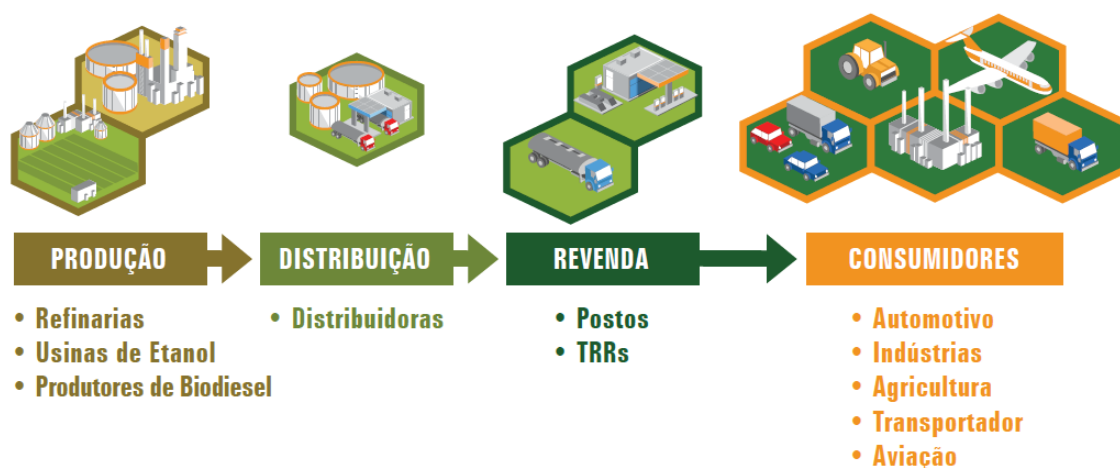
E, finalmente, os postos de serviços ou revendedores atuam na venda a varejo de combustíveis, abastecendo o consumidor final, pessoa física ou jurídica (art. 6º XXI). Segundo o

mesmo informe veiculado pela ANP, “a revenda de combustíveis no Brasil é um mercado extenso, com aproximadamente 99.000 agentes regulados, responsáveis pela venda a varejo de combustíveis automotivos, de aviação e GLP”.

O segmento de venda a varejo contempla ainda outro agente econômico, denominado Transportador Revendedor Retalhista (TRR), que opera no abastecimento de pequenos consumidores, notadamente pessoas jurídicas cuja demanda não comporta suprimento direto das distribuidoras (art. 17, da Resolução ANP nº 08/2007).⁵

A Figura 1, veiculada no Anuário “COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES & LOJAS DE CONVENIÊNCIA 2014”, produzido e editado pelo SINDICOM (Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e de Lubrificantes) ilustra o percurso trilhado pelos combustíveis automotivos, derivados de petróleo e biocombustíveis (etanol anidro e etanol hidratado), da indústria até o consumidor final.

Figura 1: Cadeia de circulação de combustíveis



Fonte: SINDICOM (Anuário 2014)

De acordo com a mesma publicação, desta feita na edição veiculada em 2016, a cadeia de distribuição de combustíveis movimentou 130,3 bilhões de litros. Expurgando-se os montantes relativos a produtos que não integram o objeto deste estudo (GNV, QAV e óleos combustíveis) restam 116,2 bilhões de litros.

⁵ Art. 17. O TRR somente poderá revender:

i) combustível a retalho com entrega em ponto de abastecimento localizado no domicílio do consumidor;
ii) combustível a retalho para abastecimento direto de máquinas e veículos de consumidor que possuam restrição de locomoção, dificuldades operacionais ou que estejam em locais de difícil deslocamento;
iii) óleo lubrificante acabado e graxa envasados; e
iv) combustível a retalho para abastecimento de embarcações marítimas ou fluviais, observada a legislação de segurança e ambiental aplicável Parágrafo único. No caso de entrega de combustíveis em ponto de abastecimento, o TRR é responsável por abastecer somente instalação que atenda à legislação aplicável da ANP e do órgão ambiental. (Redação dada ao artigo pela Resolução ANP nº 25, de 15.08.2007, DOU 22.08.2007).

Com essa movimentação, relatam AFONSO e ALMEIDA (2011), os “*combustíveis geram 15,1% do ICMS nacional, o equivalente a 1,09% do PIB*”. É um percentual considerável.

Esses dados são suficientes para evidenciar a relevância econômica do setor e realçar a importância do estudo. Isso porque, qualquer fração desse gigantesco volume que possa ser convertida em perda ou ganho representará cifra igualmente superlativa do ponto de vista financeiro.

3.1 O método adotado para a correção de volumes

Remonta ao ano de 1959 a adoção da temperatura de 20°C (vinte graus centígrados) como referencial para correção de volumes de combustíveis, prescrita pelo então denominado Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio (MTIC), por meio da Portaria nº 27, de 19 de fevereiro de 1959.⁶

Posteriormente, coube ao extinto Conselho Nacional do Petróleo (CNP) - antecessor da ANP - editar a Resolução nº 06, de 25 de junho de 1970, e estabelecer outros parâmetros para a correção de volumes.⁷ Das notas explicativas que acompanham as tabelas de correção aprovadas pela aludida norma regulamentadora, colhem-se fragmentos indispensáveis à perfeita compreensão do método.⁸

⁶ O Ministro de Estado dos Negócios do Trabalho, Indústria e Comércio, tendo em vista os estudos procedidos pelo Instituto Nacional de Tecnologia e pelo Conselho Nacional de Petróleo e nos termos do art. 34 do regulamento do sistema legal de unidade de medir, a que se refere o Decreto n.º 4.257, de 16 de junho de 1939, resolve:

Art. 1º Fica adotada, como nova temperatura de referência para a medição do petróleo e seus derivados, a 20°C (vinte graus centígrados).

Art. 2º A nova temperatura a que se refere o artigo anterior terá vigência a partir de primeiro de março do ano corrente.

Fernando Nóbrega

⁷ O CONSELHO NACIONAL DO PETRÓLEO, no uso das atribuições que lhe conferem o artigo 10. do Decreto-lei nº 538, de 7 de julho de 1938. e o artigo 3º, da Lei nº 2.004, de 3 de outubro de 1953, e considerando que o C.N.P., em sua 979.ª Sessão Ordinária, realizada a 30 de abril de 1958. estabeleceu coeficientes de correção de preços dos derivados de petróleo, para as vendas que se realizarem à temperatura superior a 20º C, de forma a impedir que o consumidor de tais produtos pagasse mais que o devido; considerando que, pela Portaria nº. 27, de 19 de abril de 1959, o MINISTÉRIO DA INDÚSTRIA E DO COMÉRCIO adotou a temperatura de referência de 20º C, para medição de derivados do petróleo; considerando a necessidade de atualizar as tabelas de correção de densidade e volume utilizadas naquela medição; considerando os estudos que, sobre a matéria, foram efetuados pela PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS, em colaboração com o INSTITUTO NACIONAL DE PESOS E MEDIDAS; considerando que, em consequência, a PETROBRÁS elaborou novas tabelas de correção; considerando a conveniência de serem adotadas pelo CNP as referidas tabelas, RESOLVE: Art. 1.º. Ficam aprovadas, para uso na comercialização dos derivados do petróleo, as tabelas anexas de correção, para 20.ºC, da densidade e do volume daqueles produtos. Art. 2.º. Esta Resolução entrará em vigor a 1º. de setembro de 1970, revogadas as disposições em contrário. Grafia conforme o original.

⁸ O CONSELHO NACIONAL DE PETRÓLEO e o INSTITUTO NACIONAL DE PESOS E MEDIDAS, ao publicarem as presentes tabelas, colocam à disposição da indústria do petróleo no País um completo e preciso instrumento de trabalho para as correções das densidades e dos volumes dos produtos de petróleo para a temperatura de referência de 20°C, necessárias aos cálculos de quantidades.

Apresentando estreita coerência com as tabelas internacionais elas abrangem toda a gama de produtos nas faixas de temperatura observadas por ocasião das medições que se realizam desde os campos de produção de petróleo até a distribuição dos derivados para consumo.

O didático teor dos exemplos formulados nas notas explicativas aponta que o volume do combustível se expande, quando a temperatura ambiente ultrapassa a marca de 20°C, e se contrai, quando o termômetro registra temperaturas inferiores a 20°C.

Matéria veiculada pelo portal NOVACANA.COM, especializado em assuntos relacionados ao etanol, esclarece:

A densidade dos compostos muda conforme a temperatura, pois essa variação influi em seu volume. Ou seja, a mesma quantidade de material pode ocupar menos ou mais espaço em função da quantidade de calor. Por isso, ocorre às vezes de caminhões que carregam combustíveis sofrerem variações na quantidade de litros que estão carregando, embora a quantidade de matéria que eles transportam continue a mesma.

Nesse contexto, não obstante a clareza e precisão dos exemplos reproduzidos no texto da Resolução nº 06/70, para que se possa dimensionar o alcance dessas variações, formulamos o quadro a seguir que ilustra alguns cenários, tomando-se como parâmetro a gasolina automotiva:

Elaboradas pela Petróleo Brasileiro S.A. (PETROBRÁS) e calculadas através de computador eletrônico da Refinaria Presidente Bernardes, em Cubatão – São Paulo, foram elas impressas por processo fotolitográfico, com o conseqüente afastamento da possibilidade de introdução de quaisquer erros de cálculo ou de impressão.

EXEMPLO

A densidade de um produto é de 0,7852 a 26°C. Qual será sua densidade a 20°C?

Procura-se o valor 0,785 na coluna da tabela “Densidade Observada” e se nota que na coluna “Temperatura Observada” correspondente a 26°C, a densidade equivalente a 20°C é de..... 0,7893

Observa-se da mesma maneira que, para uma densidade de 0,786, o valor correspondente a 20°C é de.....0,7903

Como um aumento de 0,0010 na densidade a 26°C acarreta um aumento de 0,0010 na densidade a 20°C, um aumento de 0,785 a 0,7852 aumenta a densidade a 20°C em $0,2 \times 0,0010$, ou seja, em.....0,0002.

Portanto, a densidade a 20°C equivalente à densidade 0,7852 a 26°C é de $0,7893 + 0,0002$, ou seja, de0,7895

EXEMPLO 2

Qual é o volume a 20°C de 86,424 litros medidos a 12,5° de um produto cuja densidade a 20°C é de 0,6257?

Aproxima-se a densidade para 0,626, que é o valor mais próximo de algarismo par na terceira casa decimal, e, entrando na tabela com este valor nota-se que, para a temperatura de 12,5°C, o Fator de Correção de Volume para 20°C é de.....1,012

Portanto, os 86,424 litros a 12,5°C ocupam um Volume a 20°C de $86,424 \times 1,012$, ou..... 87,461 l.

Grafia conforme o original.

Tabela 1: Exemplo de apuração de quebras e ganhos

CORREÇÃO DE VOLUMES PARA TEMPERATURA DE 20°C - GASOLINA AUTOMOTIVA					
1	2	3	4	5	6
VOLUME MOVIMENTADO	TEMPERATURA AMBIENTE (°C)	FATOR DE CORREÇÃO	VOLUME CORRIGIDO PARA 20°C (1 * 3)	VARIAÇÃO (Litros) (1 - 4)	VARIAÇÃO (%) (5 / 1)
1.000.000	50	0,9677	967.700	32.300	3,23%
	45	0,9731	973.100	26.900	2,69%
	40	0,9785	978.500	21.500	2,69%
	35	0,9839	983.900	16.100	1,61%
	30	0,9893	989.300	10.700	1,07%
	25	0,9946	994.600	5.400	0,54%
	20	1,0000	1.000.000	-	-
	15	1,0053	1.005.300	(5.300)	-0,53%
	10	1,0117	1.011.700	(11.700)	-1,17%
	5	1,0160	1.016.000	(16.000)	-1,60%
	0	1,0214	1.021.400	(21.400)	-2,14%

Fonte: Formulação própria, com base nas tabelas da Resolução CNP nº 06/70

Os valores estampados na singela ilustração indicam que, no intervalo compreendido pelas temperaturas de 0°C a 50°C, a movimentação de apenas um milhão de litros de gasolina automotiva pode gerar quebra de 21.400 ou ganho de até 32.300 litros. Em valores relativos a quebra pode representar até -2,14%, enquanto o ganho potencial seria de 3,23% do volume movimentado.

Tomando-se em conta a logística de suprimento adotada no país, especialmente nas bases primárias, abastecidas por meio de dutos ligados diretamente às refinarias, constitui prática regular que o fornecimento seja processado com temperaturas até superiores a 50°C, quando se realiza o bombeamento logo após a finalização do processo de refino.

É precisamente por essa razão que na etapa inicial da cadeia, a comercialização opera-se com base na quantidade apurada na temperatura de referência (20°C), enquanto nas operações subsequentes considera-se a quantidade medida na temperatura ambiente.

São essas diferenças - ganhos ou quebras - que provocam tanta controvérsia em relação à incidência do ICMS e ensejam a necessidade de se aprofundar a reflexão visando a demarcar a aderência das normas jurídicas à realidade vivenciada pelos agentes econômicos que operam no setor de combustíveis.

4. A controvérsia jurídica acerca das variações volumétricas

A controvérsia jurídica em torno das variações de volume independe do resultado provocado pela oscilação de temperaturas.

Quando há ganho de volume, os entes tributantes lavram suas autuações sob o pressuposto de que distribuidoras e revendedores adquiriram combustíveis sem cobertura de nota fiscal, porque as saídas revelam quantidades superiores às entradas regularmente registradas.

Por outro lado, as quebras apuradas no balanço de movimentação, igualmente, ensejam a adoção de medidas fiscais. Nesta hipótese, alega-se a realização de operações de saídas tributadas, sem a emissão de nota fiscal, ainda que se reconheça a cobrança antecipada do imposto pelo regime da substituição tributária.

A situação é, no mínimo, inusitada. No entanto, como relata FABIO SILVA ALVES (2013), *“alguns Estados têm tentado “legalizar” essa suposta hipótese de incidência do ICMS.”* O autor menciona, dentre outros, o exemplo do Estado do Amazonas, que inseriu em sua legislação local (Lei nº 2.657/96) disposições nesse sentido.⁹ Com a mesma pretensão, o Estado de Goiás veiculou o Parecer Normativo nº 2 SAT, de 17 de maio de 2005.¹⁰

Ocorre, todavia, que o próprio regime da substituição tributária é operado em diferentes modalidades, de acordo com o produto envolvido. No caso dos derivados de petróleo (gasolina automotiva e óleo diesel), o sujeito passivo da obrigação tributária é a refinaria ou suas bases, enquanto a distribuidora de combustíveis assume esse encargo nas operações com o etanol hidratado, adquirido das usinas produtoras de biocombustíveis.

Existe ainda uma terceira regra, aplicável às operações com etanol anidro e biodiesel, produtos utilizados na composição da mistura que resulta na gasolina “C” e óleo Diesel, respectivamente, produtos estes disponibilizados para comercialização ao consumidor final pelos revendedores varejistas. Esses biocombustíveis são comercializados pelas usinas produtoras

⁹ Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: [...] 4º Presume-se a ocorrência de operação ou prestação tributável sem pagamento do imposto devido quando: [...] VI - constatado ganho superior a 0,6% (seis décimos por cento) no volume do estoque físico de combustíveis, hipótese em que será considerada entrada de mercadoria desacompanhada de documento fiscal; VII - constatada perda superior a 0,6% (seis décimos por cento) no volume do estoque físico de combustíveis, hipótese em que será considerada saída de mercadoria desacompanhada de documento fiscal;

¹⁰ É sabido que distribuidoras adquirem combustíveis destinados a comercialização, na unidade de medida litro ou metro cúbico, a uma temperatura de 20° C (vinte graus centígrados). Trata-se de procedimento padrão nos faturamentos das destilarias e refinarias, com fundamento no artigo 1º da Portaria MTIC nº 27, de 19 de fevereiro de 1959, do Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio, segundo o qual fica adotada, como nova temperatura de referência para a medição do petróleo e seus derivados 20° C (vinte graus centígrados).

No mesmo sentido, a Resolução 6/70, de 25 de junho de 1970, do Conselho Nacional de Petróleo, vinculado ao Ministério das Minas e Energia, em seu artigo 1º, aprova tabelas de coeficientes para correção da densidade e do volume dos derivados de petróleo para 20° C.

Na saída da mercadoria, seja por venda ou transferência do combustível, é utilizada a unidade de medida litro, na temperatura ambiente, variável de acordo com as condições climáticas de cada região.

Sendo a temperatura ambiente superior a 20° C (vinte graus centígrados), o volume do combustível que foi adquirido a esta temperatura tende a aumentar, ensejando um ganho de volume em decorrência da diferença de temperatura.

A saída do volume acrescido, consubstancia, sem dúvida alguma, fato econômico, juridicamente relevante para o direito tributário e por isso digno de ser reconhecido como fato gerador do ICMS.

Não podemos deixar de considerar que podem ocorrer também perdas por evaporação nos tanques de armazenagem, bem como em decorrência de manuseio nos transbordos. Nesta situação, ressaltamos que o imposto retido constitui crédito, nos termos do artigo 45, VII, Anexo VIII, do Decreto nº 4.852/97.

Destarte, verifica-se que o argumento segundo o qual falta previsão na legislação tributária para tributação da saída de combustível acrescido é completamente desprovido de fundamento lógico e jurídico, visto que a saída em questão é fato gerador do ICMS, nos termos do artigo 13, I, da Lei 11.651/91.

sob o manto do diferimento ou suspensão do ICMS, que será exigido da refinaria ou de suas bases, juntamente com o tributo devido pelas saídas de gasolina automotiva e óleo diesel.

Oportuno mencionar que normas regulamentares editadas pela ANP consideram aceitáveis as variações de até 2% na composição da mistura de gasolina automotiva (Resolução ANP nº 30/2015), bem como as quebras de estoque não superiores a 0,6% dos volumes movimentados (Portaria DNC nº 26/1992) pelos postos revendedores.¹¹

Nota-se, portanto, a multiplicidade de situações que podem afetar o montante do imposto devido a partir dos ganhos ou quebras de volume, o que constitui o cerne da controvérsia jurídica em torno da matéria.

Esse cenário dificulta sobremaneira a definição do enquadramento de cada uma das situações, haja vista que os próprios entes detentores da competência para cobrar o tributo divergem sobre a interpretação e alcance do sistema jurídico (enquanto conjunto de enunciados prescritivos) aplicável, especialmente em relação à necessária compatibilidade das normas de natureza estritamente tributária, editadas por eles próprios, com aquelas de natureza operacional e administrativa, emanadas da ANP.

5. Análise dos dados e interpretação dos resultados

5.1. Os precedentes de colegiados administrativos

Diante da narrativa construída até o tópico anterior, já se pode aquilatar a dimensão do conflito jurídico que permeia as relações entre fisco e contribuintes acerca do tratamento tributário que se deve dispensar às variações de volume apuradas em razão de oscilação na temperatura dos combustíveis.

Nesse passo, indispensável fazer-se breve incursão aos precedentes administrativos e judiciais sobre o tema, com vistas a avançar na busca pela consecução dos objetivos do presente estudo.

Inicia-se pelo Acórdão nº 007/2012, proferido pelo Conselho de Recursos Fiscais (CRF) da Paraíba, cuja ementa apresenta o seguinte teor:

RECURSO VOLUNTÁRIO. DESPROVIMENTO. ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE COMBUSTÍVEIS. ICMS-ST INCIDENTE SOBRE DIFERENÇA VOLUMÉTRICA. CABIMENTO. EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA. DESCABIMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA.

A falta de recolhimento do ICMS-ST pelo contribuinte legalmente responsável por tal ato, acarreta, "ipso facto", o lançamento de ofício do imposto. A constatação de diferença nas vendas de combustíveis apurada através de Levantamento Quantitativo, justifica a cobrança do imposto, independentemente da origem do estoque.

¹¹ Art. 5º. Independentemente de notificação do DNC, **quando for constatada perda do estoque físico de combustível superior a 0,6%** (seis décimos por cento) caberá ao PR proceder à apuração das causas e, se detectado vazamento para o meio ambiente, providenciar o reparo do(s) equipamento(s) correspondente(s). (Grifou-se).

Observa-se que o colegiado paraibano confirma a procedência da autuação, para exigir imposto incidente sobre o que se denomina “*diferença volumétrica*”. Impressiona, no entanto, a argumentação colacionada pelo julgador para reconhecer a legalidade da exigência. Em seu arrazoado, o relator do acórdão aduz argumentos que nos parecem, inclusive, contraditórios.¹²

O excerto reproduzido em nota de rodapé evidencia que o julgador conhece a matéria e se diz ciente que “*a simples variação volumétrica observada no transporte ou armazenamento não configura hipótese de incidência do ICMS-ST*”, no entanto, considera que o fenômeno natural produz ganhos consideráveis para as distribuidoras, “*verdadeira multiplicação dos pães*” que enseja ganho financeiro apto a deflagrar a exigência adicional de ICMS-ST.

Ora, a obtenção de ganhos financeiros não consta do rol de fatos jurídicos alcançados pela incidência do ICMS. E, ainda que se pudesse admitir tal hipótese, cogitada apenas para argumentar, a adoção do regime de substituição tributária pressupõe a cobrança antecipada do imposto incidente em toda a cadeia de circulação. E, a base de cálculo dessa exação, obtida a

¹² Destarte a simples dilatação volumétrica do combustível, durante o transporte ou armazenamento, não configura hipótese de incidência do ICMS ST pelas entradas, por não restar configurado a tradição de mercadorias, ou mesmo ganho financeiro, que constitua fato gerador do ICMS. Trata-se, simplesmente, da mesma matéria, em novo estado natural, a despeito de eventuais perdas que possam ocorrer por manuseio ou evaporação, com possibilidade, inclusive, de ser convertida ao volume original, apenas, aplicando na fórmula, acima apresentada, os valores da temperatura de medição e o coeficiente de expansão volumétrica da substância.

Por outro lado, como já vimos, na alienação dos produtos pelas distribuidoras, a legislação reguladora da atividade de distribuição de combustíveis determina que as refinarias realizem suas vendas de combustíveis, para as distribuidoras, utilizando como unidade o volume medido a 20 °C.

Contudo, o mesmo procedimento não é adotado pelas distribuidoras de combustíveis, na alienação desses produtos para seus clientes. Nesses casos, se utiliza o volume medido à temperatura ambiente.

Neste diapasão, fica notório que a utilização inadequada do volume como unidade de medição nas diversas fases da atividade de distribuição de combustíveis, venda, revenda, transporte e estocagem, acarretam distorções, em face de que essas substâncias sofrem alterações consideráveis no seu volume quando submetidos a diferentes condições de temperatura e pressão.

Seguindo o raciocínio, estamos cientes que a sistemática da substituição tributária antecipa o pagamento do imposto referente às etapas subsequentes encerrando a fase tributária. Com isso, ficam os atores liberados para praticarem preços diferenciados nas diversas etapas de comercialização.

No entanto, está claro que as distribuidoras, ao realizarem vendas de combustíveis, oferecem aos seus clientes, pelo mesmo preço praticado, um produto contendo menor potencial energético por unidade de volume, se locupletando, assim, desse volume comercializado a maior, em razão de auferirem ganhos financeiros nessas operações.

Dessa forma, acontece uma verdadeira multiplicação dos pães, se verificando a incidência do ICMS, não pela prática de preço de venda superior ao que serviu de base de cálculo para o ICMS - Substituição Tributária, mas por se configurar a incidência do ICMS na tradição desse volume comercializado a maior e ter, a distribuidora, auferido lucros nessas operações. Irrelevante, neste caso, dentro do princípio da objetividade do fato gerador, consoante dispositivo inserido no artigo 188 (sic) do CTN, a natureza do objeto que lhe deu causa.

C.T.N.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; (g.n)”.

Correto o procedimento fiscal, já que agir de outra forma seria compactuar com uma forma de enriquecimento sem causa.

partir de presunções (MVA ou PMPF), deve ser calibrada de forma a contemplar minimamente a realidade econômica revelada por essas operações.

Na mesma esteira, a alusão que se faz às disposições do Artigo 118 do CTN também soa desprovida de razão, pois o dispositivo invocado não autoriza que o mesmo fato já gravado pela incidência do imposto seja objeto de nova exação, apenas porque o resultado obtido pelo contribuinte revelou-se diferente daquele presumido com amparo nos parâmetros delineados no regime da substituição tributária. Vale dizer, não importa se a oscilação na temperatura produz ganho ou perda financeira, pois a fixação da base de cálculo a partir de presunção já contempla ambas hipóteses.

Não se trata, portanto, de negar a ocorrência de fato tributável, e sim de reconhecer que o imposto incidente sobre esses fatos foi antecipadamente exigido pelo regime da substituição tributária.

O mesmo litígio, apreciado pelos integrantes do Tribunal Administrativo-Tributário do Estado de Pernambuco (TATE-PE), recebeu deslinde diametralmente oposto.¹³

¹³ RECURSO ORDINÁRIO REFERENTE AO ACÓRDÃO DA 5ª TJ Nº0182/2013(09) AUTO DE INFRAÇÃO SF Nº2013.000005363385-82. TATE 00.711/13-6. AUTUADA: SETTA COMBUSTÍVEIS S/A. CACEPE: 0263574-70. ADVOGADOS: PATRÍCIA HERÁCLIO, OAB/PE Nº 21.146, PAULO JÚLIO MELLO, OAB/PE Nº30.833 E OUTROS. RELATOR: JULGADOR MARCONI DE QUEIROZ CAMPOS. ACÓRDÃO PLENO Nº0075/2014(12).

EMENTA:

1. ICMS. 2. DENÚNCIA DE FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS-ST DE GASOLINA, COM BASE NA DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA POR AUMENTO DE TEMPERATURA. 3. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE COMBUSTÍVEL É PROGRESSIVA. 4. O FATO GERADOR DO ICMS E A RESPECTIVA BASE DE CÁLCULO, EM REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NÃO SE REVESTEM DE CARÁTER DE PROVISORIEDADE, DEVEM SER CONSIDERADOS DEFINITIVOS. 5. CONHECIMENTO DO RECURSO ORDINÁRIO INTERPOSTO PELO AUTUADO E DADO PROVIMENTO PARA CONSIDERAR IMPROCEDENTE A DENÚNCIA.

Na substituição tributária relativa às operações com combustíveis é com liberação, ou seja, nas saídas subseqüentes fica dispensado qualquer outro pagamento do imposto. É o que a doutrina tem chamado substituição tributária progressiva em que ocorre a definitividade do tributo recolhido pelo substituto tributário. Assim, tem-se que o ICMS-ST é retido e recolhido, por substituição tributária progressiva, por toda a cadeia de circulação, até o consumidor final, uma forma de tributação única no início da cadeia até o seu fim. Ou seja, no momento da aquisição do combustível pela autuada na refinaria ou central petroquímica a uma temperatura de 20° C por toda a cadeia, até o consumidor final. Foi este o momento que o legislador definiu para a ocorrência do fato gerador, transferindo-se todos os fatos geradores presumidos ocorridos na cadeia de circulação, fictamente, para um mesmo momento, ou seja, no início da cadeia. O legislador tinha plena ciência das características físico-químicas dos combustíveis e seus derivados e mesmo assim, optou pela cobrança do ICMS através da substituição tributária com desoneração. O aspecto temporal do fato gerador presumido é a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo. Admitir o contrário, valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação. O ganho de combustível decorrente na variação de temperatura ambiente não se encontra entre as situações de incidência do ICMS previstas no art. 2º da Lei Complementar 87/96 (art. 1º da Lei 11.408/96) e nem sequer se configura uma circulação de mercadoria (a dilatação volumétrica de combustível ou o ganho de volume não é decorrente de transferência de titularidade e sim da variação de temperatura ambiente). O

Da leitura do excerto, percebe-se que o colegiado administrativo pernambucano percorreu a mesma trilha, todavia, escorado em sólidos fundamentos jurídicos, concluiu de forma diversa. Merece destaque a opção exercida pelo legislador com a adoção do regime da substituição tributária e a clara definição do momento em que deve ser exigido o imposto (critério temporal), no início da cadeia de circulação.

Admitir interpretação diversa, anota o julgador, implicaria o “*retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação*”.

E, para arrematar este ponto, colaciona-se decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Paraná (CCRF-PR), cujo teor corrobora a inviabilidade de cobrança adicional de ICMS, desde que a variação apurada não exceda a 0,72% do volume movimentado.¹⁴ Bem mais econômico na fundamentação, o julgador paranaense limita-se a afastar a exigência, reconhecendo que pequenas variações são consideradas normais pelos órgãos reguladores da atividade.

Precedentes da mesma natureza são encontrados nos acervos de outras unidades da federação, como Santa Catarina, Ceará e Goiás. Não obstante, acreditamos que os exemplos trazidos a lume ilustram com propriedade a natureza e extensão do conflito.

5.2 As decisões judiciais sobre a matéria

A quantidade de decisões proferidas por colegiados administrativos autoriza supor-se que a matéria, igualmente, tenha sido submetida ao desate na esfera judicial. De fato, até as Cortes Superiores já foram provocadas a se debruçar sobre o tema, todavia, por razões de natureza processual, as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), bem como pelo Supremo Tribunal Federal (STF) não chegaram a analisar em profundidade o mérito da lide.

contribuinte substituído é responsável pelo ICMS ST apenas na hipótese em que este não tiver sido retido sobre a efetiva saída do produto do estabelecimento do substituto e como restou claro a quantidade correspondente ao ganho de estoque não saiu da refinaria. O Pleno do TATE, no exame e julgamento do processo acima identificado, ACORDA, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Ordinário interposto pelo autuado e dar provimento para julgar improcedente a denúncia. (dj. 16.04.14).

¹⁴ Acórdão: 355/2002 3ª CÂMARA

ICMS - FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. INFRAÇÃO NÃO CONFIGURADA.

Correta a decisão monocrática ao cancelar o feito fiscal, acatando as explicações e provas trazidas aos autos, as quais demonstraram que as diferenças encontradas nas operações com óleo diesel tem pertinência à diversidade entre a densidade e o volume corrigidos para a temperatura técnica de 20°C e a temperatura ambiente de recebimento do produto na base de distribuição, e, ainda, a quebra técnica efetivamente ocorrida no manuseio e transporte. Ademais, o contribuinte demonstrou que a diferença percentual encontrada pelo fisco se mostra próxima à explicitada por órgãos técnicos do setor como quebra técnica.

RECURSO OBRIGATÓRIO NÃO PROVIDO POR UNANIMIDADE. (DOE 6326 de 30/09/2002)

No âmbito do STJ, sob a relatoria do saudoso Ministro TEORI ZAVASKI, o apelo recursal interposto pelo Estado de Goiás não logrou ser processado.¹⁵

No STF, coube ao Ministro DIAS TOFFOLI relatar o Agravo Regimental que também não analisou o mérito da questão.¹⁶

A alegada impossibilidade de se apreciar o mérito da controvérsia não impediu que o Ministro Relator, de certa forma, referendasse as decisões proferidas pelas instâncias de primeiro e segundo graus, que atestaram a inexistência de fato gerador apto a ensejar exigência de imposto em face da simples alteração volumétrica decorrente de oscilação na temperatura. É o que se depreende dos seguintes recortes do voto condutor:

Ademais, verifico que as instâncias de origem se apoiaram na legislação infraconstitucional para concluir que a cobrança complementar do ICMS, com base no aumento do volume do combustível em razão da variação de temperatura, não possui respaldo legal.

“Na espécie, como se trata de substituição tributária, o pagamento do imposto feito pelo substituto tributário é definitivo, sendo descabido após o lançamento do ICMS, qualquer reajuste no valor recolhido pelo substituto, conforme vedação expressa contida no art. 49 da Lei n. 11.651/91 (Código Tributário Estadual), não havendo lei que autorize tal conduta por parte da Administração Pública.

[...]

Sendo assim, ficando caracterizada a ilegalidade do recolhimento complementar do ICMS feito pelo apelante, com base no aumento de volume do combustível em razão da variação de temperatura, comercializado pela apelada, correta a sentença impugnada em determinar a suspensão da referida cobrança”.

[...]

Ora, a própria recorrente reconhece que o Estado de Goiás passou a considerar fatos geradores do ICMS as diferenças de volume de combustível obtidos pela variação de temperatura, com base em Parecer Normativo emitido na Secretaria de Fazenda (n. 2/2005 – SAT, DOE 10/6/01).

Considerando que a Corte Constitucional efetivamente não decidiu o mérito da pretensão, por óbvio, não se pode afirmar que se tivesse feito chancelaria este ou aquele entendimento.

¹⁵ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. INCIDÊNCIA SOBRE O ACRÉSCIMO NO VOLUME DE COMBUSTÍVEL EM DECORRÊNCIA DO AUMENTO DA SUA TEMPERATURA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. INTERPRETAÇÃO DE DIREITO LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 280/STF. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(AgRg no AResp nº 42.247. Relator (a): Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Turma, julgado em 21-06-2012, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-107 DIVULG 26-6-2012 PUBLIC 27-06-2012).

¹⁶ Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Tributário. ICMS. Aumento do volume de combustível em razão da variação de temperatura. Revolvimento de legislação infraconstitucional. Ofensa reflexa.

1. A afronta aos princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, dos limites da coisa julgada e da prestação jurisdicional, quando depende, para ser reconhecida como tal, da análise de normas infraconstitucionais, configura apenas ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal, cujo exame é inviável em sede extraordinária. 2. Para acolher a pretensão recursal e superar o entendimento do Tribunal a quo, seria necessário revolver a legislação infraconstitucional. Eventual ofensa ao texto constitucional seria meramente reflexa. 3. Agravo regimental não provido. (ARE 710199 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 09/04/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-107 DIVULG 03-06-2014 PUBLIC 04-06-2014).

Não obstante, o fato de se negar processamento ao Recurso Extraordinário, em decisão monocrática, implica reconhecer que os argumentos aduzidos pelo Estado de Goiás restaram derruídos.

A partir desse breve panorama jurisprudencial é possível adiantar que a controvérsia está distante de registrar seu epílogo, especialmente em face da dificuldade de se obter dos tribunais superiores decisões com efeito *erga omnes*, pela via dos instrumentos criados para uniformizar a jurisprudência. (Repercussão Geral, Súmula Vinculante ou Recurso Repetitivo).

5.3 A ação direta de inconstitucionalidade (adi) nº 1851-AL

Ainda que o obstáculo processual apontado no tópico anterior perdure, tratando-se de precedentes judiciais, não se pode considerar exaurida a análise do tema proposto sem antes tecer breves considerações acerca da decisão proferida pelo STF, nos autos da ADI nº 1851-AL, por meio da qual restou assentada a constitucionalidade das disposições contidas na Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13/97.

O aludido ato normativo foi editado por Estados e Distrito Federal, no âmbito do CONFAZ, sob o pressuposto de harmonizar procedimentos relacionados ao regime de substituição tributária, além de prevenir a guerra fiscal, apresenta a seguinte dicção:

CONVÊNIO

Cláusula primeira A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.

Cláusula segunda Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

Cláusula terceira Este Convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

A decisão proferida pelo STF, após intenso debate, recebeu a seguinte redação:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto

temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.

(ADI 1851, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060)

A atenta leitura do ato normativo bem como do acórdão proferido pelo STF, sob a relatoria do Ministro ILMAR GALVÃO, possibilita aferir que em momento algum se tratou de guerra fiscal, tanto que esta nociva prática continua a ser empreendida por diversas Unidades da Federação (UF). De fato, o que se pretendeu foi evitar a restituição de quantias cobradas em excesso, com base no regime da substituição tributária, tornando definitivos os valores estimados como base de cálculo para exigência do tributo.

Diante desse contexto, imperioso se faz avaliar se a decisão assentada nos autos da ADI nº 1851-AL guarda relação com a matéria objeto do presente estudo.

O regime da substituição tributária autoriza a cobrança antecipada do ICMS, para fatos geradores que supostamente devem se materializar em momento futuro. No caso dos combustíveis, relembre-se, utiliza-se o PMPF, cuja tabela é aprovada pela Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPE), órgão colegiado de assessoramento do CONFAZ, que a torna pública por meio de ato praticado por seu Secretário-Executivo.

Nessa toada, a base de cálculo do imposto exigível, em razão do fato gerador presumido, será identificada a partir da seguinte equação:

$\text{Quantidade} * \text{PMPF} = \text{Base de Cálculo Presumida}$
--

Ocorre que, quando o fato gerador presumido se concretiza, verifica-se que a realidade não corresponde à presunção, isto é, o valor tomado como base de cálculo para apuração e recolhimento antecipado do imposto pode revelar-se superior ou inferior ao que seria gravado pela exação tributária, se tal operação estivesse fora do alcance do regime da substituição tributária, conforme ilustra o quadro a seguir:

Tabela 2: Simulação da base de cálculo do ICMS-ST (Presumida x Real)

QUANTIDADE (L)	PMPF (R\$)	BASE DE CÁLCULO (R\$)
1	2	3 = (1*2)
BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA		
1000	3,00	3.000,00
BASE DE CÁLCULO REAL - PMPF DIFERENTE DO PRESUMIDO		
1000	2,85	2.850,00
1000	3,15	3.150,00
BASE DE CÁLCULO REAL - QUANTIDADE DIFERENTE DA PRESUMIDA		
950	3,00	2.850,00
1050	3,00	3.150,00
BASE DE CÁLCULO REAL - PMPF E QUANTIDADE DIFERENTES DOS PRESUMIDOS		
950	2,85	2.707,50
950	3,15	2.992,50
1050	2,85	2.992,50
1050	3,15	3.307,50

Fonte: Elaboração própria, com dados hipotéticos

Dessa singela ilustração deflui incontornável conclusão de que a diferença - positiva ou negativa - identificada no critério quantitativo da operação pode resultar da alteração de apenas um ou de ambos os fatores apontados na equação anteriormente referida (quantidade e preço).

Nesse contexto, não há como defender-se que o critério adotado pelo STF, no julgamento da ADI nº 1851-AL, possa ser diferente para as alterações provocadas pela correção de volumes. Ambas as situações versam sobre os mesmos produtos (combustíveis), mesmo tributo (ICMS), mesmo regime jurídico (substituição tributária) e mesmo critério quantitativo (base de cálculo).

Portanto, ao menos em relação às variações positivas de volume (ganho), exigir recolhimento suplementar de ICMS representa negar as disposições do Convênio ICMS nº 13/97, além de constituir afronta à autoridade da coisa julgada material.

Todavia, no caso de variação negativa de volume (quebra), a discussão pode seguir trilha diversa, porque configura hipótese de não realização do fato gerador presumido, ensejando aos contribuintes substituídos reivindicarem a restituição do imposto correspondente a esse fato jurídico tributário que não se materializou. Em verdade, se apurada a quebra pela distribuidora, que representa o elo intermediário da cadeia de circulação, são dois fatos presumidos que não se concretizam: (i) da própria distribuidora; e (ii) do varejista (posto revendedor ou TRR).

Esse entendimento está igualmente assentado no acórdão da ADI nº 1851-AL, entretanto, por certo, a Suprema Corte será provocada a analisar com mais vagar essa peculiaridade das operações com combustíveis.

Estados e Distrito Federal, por sua vez, discordarão dessa interpretação, sob o argumento de que reconhecer direito à restituição, em caso de variações negativas, implica adotar

pesos e medidas diferentes para a mesma situação. Ocorre, todavia, que em relação à cobrança antecipada do imposto, os entes tributantes estabeleceram que o montante apurado a partir de critérios presuntivos é o quanto lhes basta. Trata-se de opção exercida em nome da economia e simplificação das atividades de fiscalização e arrecadação.

A variação negativa do volume adquirido pelo contribuinte substituído representa hipótese de perecimento parcial, que impedirá a consumação do fato gerador presumido em relação à quantidade perdida, atraindo aplicação de outros enunciados prescritivos que disciplinam o ICMS.

A hipótese de perecimento, total ou parcial, encontra-se disciplinada nas disposições do Artigo 21, IV da LC 87/96, de acordo com o qual “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: [...] IV - vier a **perecer**, deteriorar-se ou extraviar-se” (Grifou-se).

Como se infere desse dispositivo legal, o estorno de crédito eventualmente apropriado constitui o único ônus do adquirente, haja vista que a operação anterior efetivamente se materializou. Todavia, as demais etapas da cadeia de circulação restam prejudicadas pelo perecimento parcial da mercadoria, vale dizer, esses fatos geradores presumidos não se concretizarão, ensejando por isso, o direito à restituição do imposto exigido antecipadamente.

Ademais, como já se disse em outro ponto, ao definirem MVA ou PMPF adotados na formação da base de cálculo presumida, os entes federados contemplam eventuais distorções de preços praticados no varejo, etapa final da cadeia de circulação.

Não bastasse, a tabela de PMPF é revisada constantemente, pela COTEPE, minimizando a possibilidade de se registrar base de cálculo real seja inferior ao valor presumido. Nos primeiros nove meses de 2016 foram editados dezoito Atos COTEPE/PMPF, indicando atualização quinzenal da mencionada tabela.

A confirmação do direito a essa restituição, portanto, prestigia o princípio da capacidade contributiva, que veda a cobrança de tributo onde não há riqueza nova. Na abalizada lição de LUCIANO AMARO (2001, p.136): “o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água”.

Este é o caso, precisamente, pois se a mercadoria adquirida pereceu, ainda que parcialmente, por óbvio, não poderá ser comercializada. Não se trata, portanto, de mero ajuste na base de cálculo, mas de absoluta inexistência de manifestação de riqueza suscetível de ser alcançada pela tributação.

Sobre esse ponto, o insigne professor MARCO AURÉLIO GRECO (2001, p. 32), com precisão cirúrgica, anota:

Antecipa-se o imposto devido; **não se antecipa para arrecadar mais do que o devido**. Portanto, a devolução é de rigor sempre que o fato não se realizar ou, realizando-

se, não se der na dimensão originalmente prevista. O excesso tem a natureza de uma cobrança indevida, e a Constituição não está legitimando o indébito. (Grifou-se).

Ora, tomando-se como exemplo a hipotética situação retratada na Tabela 2, se a distribuidora adquire 1000 litros e revende apenas 950, certamente não logrará obter a mesma riqueza.

Conclui-se, portanto, que a decisão proferida pelo STF, nos autos da ADI nº 1851-AL, guarda estreita sintonia com a matéria objeto deste estudo, notadamente em relação aos ganhos resultantes da correção de volume.

Em relação às variações negativas (quebras), a decisão do STF ressalva ser devida a restituição do imposto antecipado sob a égide do regime de substituição tributária, na hipótese em que o fato gerador presumido não se realiza.

Não bastasse, especificamente em relação às quebras, o direito à restituição do imposto que, a posteriori, revela-se indevido, encontra lastro em outros fundamentos não contemplados no voto condutor do acórdão emanado da Suprema Corte.

5.4. A solução proposta para o conflito à luz do regramento infraconstitucional do ICMS

O ICMS é o tributo de competência estadual que produz o maior volume de recursos carreados aos cofres públicos de Estados e Distrito Federal. A ampliação de seu campo de incidência, com a inclusão das operações com combustíveis, a partir do advento da Constituição Federal de 1988, representou significativo incremento nessa arrecadação.

Diante da relevância econômica do segmento e das peculiaridades das operações, já examinadas, o legislador brasileiro regulamentou minuciosamente as normas contidas no Texto Fundamental.

A LC nº 87/96, cumpriu a função preconizada pelo constituinte, estabelecendo os contornos infraconstitucionais do tributo. Entretanto, em face da complexidade do regime da substituição tributária, matérias de relevo acabam sendo disciplinadas por atos do Poder Executivo, que se utiliza de instrumentos mais ágeis como a edição de decretos.

A necessidade de regular a cobrança do tributo de maneira minimamente uniforme em todo o território nacional, no entanto, induz Estados e Distrito Federal a se utilizarem, exaustivamente, da prerrogativa de celebrarem acordos, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), especialmente para dispor sobre substituição tributária (Artigo 9º da LC nº 87/96).

Atualmente, o Convênio ICMS nº 110/2007, que registra diversas alterações posteriores, é a principal norma regulamentadora do ICMS incidente sobre operações com combustíveis e suas respectivas obrigações ditas acessórias. Em vigor desde 01 de janeiro de 2008, o referido ato normativo recebeu alterações de redação, promovidas com a finalidade de tratar especificamente do tema abordado neste artigo, por meio do Convênio ICMS nº 61/2015, que determinou a criação do Fator de Correção de Volumes (FCV), a partir do seguinte enunciado prescritivo:

CONVÊNIO ICMS 61, DE 27 DE JULHO DE 2015

Publicado no DOU de 30.07.15, pelo Despacho 143/15.

Altera o Convênio ICMS 110/07, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e com outros produtos.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 244ª reunião extraordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 27 de julho de 2015, tendo em vista o disposto nos arts. 6º ao 10 da Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, e nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Cláusula primeira O caput da cláusula nona do Convênio ICMS 110/07, de 28 de setembro de 2007, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Cláusula nona Em substituição aos percentuais de margem de valor agregado de que trata a cláusula oitava, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a adotar, nas operações promovidas pelo sujeito passivo por substituição tributária, relativamente às saídas subseqüentes com combustíveis líquidos e gasosos derivados ou não de petróleo, a margem de valor agregado obtida mediante aplicação da seguinte fórmula, a cada operação: $MVA = \{ [PMPF \times (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) \times (1 - IM)] / FCV - 1 \} \times 100$, considerando-se.”.

Cláusula segunda Ficam acrescentados os seguintes dispositivos ao caput da cláusula nona do Convênio 110/07:

I - o item VII:

“VII - FCV: fator de correção do volume.”;

II - o § 5º:

“§ 5º O fator de correção do volume (FCV) será divulgado em ato COTEPE e corresponde a correção dos volumes, utilizados para a composição da base de cálculo do ICMS, dos combustíveis líquidos e derivados de petróleo faturados a 20°C pelo produtor nacional de combustíveis ou por suas bases, pelos importadores ou pelos formuladores, para a comercialização à temperatura ambiente definida em cada unidade federada.”;

III - o § 6º:

“§ 6º O fator de correção do volume (FCV) será calculado anualmente, com base na tabela de densidade divulgada pela ANP, nas temperaturas médias anuais das unidades federadas divulgada pelo Instituto Nacional de Meteorologia (INMET) e na tabela de conversão de volume aprovada pela Resolução CNP 06/70.”;

IV - o § 7º:

“§ 7º Em relação ao disposto no caput, aplica-se aos Estados do Mato Grosso e do Mato Grosso do Sul a seguinte fórmula: $MVA = \{ [PMPF \times (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) \times (1 - IM)] - 1 \} \times 100$.”.

Cláusula terceira Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

Depreende-se do enunciado que o legislador pretendeu contemplar os efeitos da correção de volumes na formação da base de cálculo utilizada para cobrança do ICMS por substituição tributária, de tal forma que a eventual variação, positiva ou negativa, não represente redução do imposto a ser arrecadado antecipadamente.

Nota-se, de partida, que a edição do Convênio ICMS nº 61/2015 representa importante marco regulatório para os operadores do sistema, na medida em que se reconhece a existência do problema e se propõe determinada solução.

À primeira vista, sob o prisma estritamente operacional, observa-se que a solução proposta atende ao interesse meramente arrecadatório dos entes tributantes, todavia, necessário aferir se a medida adotada e o instrumento utilizado estão alinhados com as disposições legais e constitucionais que disciplinam a matéria.

Isso porque, lembre-se, no regime da substituição tributária, a base de cálculo do imposto é identificada a partir de fatores presumidos, seja pela adoção de Margens de Valor Agregado (MVA) ou pelo denominado Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF). Em ambas as hipóteses, portanto, a base de cálculo do ICMS não reflete o real valor da operação a ser gravada pela incidência do imposto, por mais refinado que possa ser o critério de presunção.

Nesse contexto, simplesmente adicionar o FCV à equação significa tornar ainda mais complexa a tarefa de identificação da base de cálculo e do imposto devido, amplificando o seu já elevado grau de incerteza.

Até a edição do Convênio ICMS nº 61/2015, presumia-se apenas o PMPF. Doravante, passa-se a presumir também a quantidade. É por assim dizer, a presunção da presunção.

Além disso, ainda que a definição do FCV esteja lastreada em estudos realizados pelo Instituto Nacional de Meteorologia (INMET), o fator corrige apenas o volume medido na primeira etapa da circulação. Desconsidera-se, no entanto, que as variações afetam de maneira mais intensa os postos revendedores, responsáveis pela última operação mercantil da cadeia.

Os postos revendedores armazenam seus produtos em tanques subterrâneos (art. 22, XIII da Resolução ANP nº 41/2013) e, nessas condições, invariavelmente, registram-se temperaturas inferiores a 20°C, o que provoca a redução do volume (quebras) em relação às quantidades medida no carregamento. Não é por outra razão que a agência reguladora reconhece como aceitáveis as perdas de até 0,6% (art. 5º da Portaria DNC nº 26/1992).

Desperta atenção ainda o fato de os Estados do Mato Grosso e Mato Grosso do Sul não adotarem o FCV, indicando que esses entes federados continuarão a exigir dos contribuintes substituídos, por outros meios, a complementação de recolhimento do ICMS-ST.

Quanto ao instrumento utilizado para estabelecer a nova fórmula, considerando o mandamento constitucional (art. 155, II, § 2º, XII, “b”) a base de cálculo deve ser disciplinada por lei complementar. No exercício dessa competência, o legislador infraconstitucional traçou os contornos do regime de substituição tributária e autorizou sua adoção mediante celebração de acordos entre os Estados interessados (art. 9º da LC nº 87/96).

Nesse contexto, não se vislumbra óbices de natureza legal para a celebração do Convênio ICMS nº 61/2015, ressalvada a crítica em relação ao seu conteúdo que, ao nosso sentir, colide com os postulados inspiradores do regime da substituição tributária, invocados pelo STF no julgamento da ADI nº 1851-AL.

Encontrou-se, ademais, uma fórmula para cobrar diferenças por supostos ganhos de volume. Todavia, além de impreciso, o novo fator não estabelece tratamento isonômico para permitir recuperação do imposto cobrado em relação às quebras.

Em última análise, as unidades da federação que adotaram essa inovação não mais poderão reclamar complementação de recolhimento em razão de eventuais ganhos de volume.

Os contribuintes, por seu turno, porque não dispõem de mecanismos para pleitear a restituição do tributo que se tornou indevido, em razão de eventuais quebras, devem continuar batendo às portas do Poder Judiciário. Contudo, doravante, podem suscitar um novo argumento, pois se o advento do Convênio ICMS nº 61/2015 representa o reconhecimento de que os ganhos devem ser alcançados pela incidência do imposto, a recíproca também é verdadeira, isto é, as quebras devem ensejar a restituição do tributo que se tornou indevido.

Diversamente do que ocorreu no julgamento da ADI nº 1851-AL, desta feita, Estados e Distrito Federal não mais poderão alegar que não cabe restituição porque o fato gerador se concretizou apenas por valor menor. Se é possível aferir, presumidamente, a ocorrência de ganhos, com mais razão, poder-se-á medir eventuais quebras.

Negar esse direito aos contribuintes implica afrontar valores fundamentais insertos em nossa Carta Magna, especialmente os postulados da isonomia e da capacidade contributiva.

6. Considerações Finais

Concluída a apresentação dos resultados obtidos na presente pesquisa, emergem relevantes conclusões acerca do tema central.

Verificou-se que a ampliação do campo de incidência do ICMS, operada com o advento da Constituição Federal de 1988, representou significativa remodelação do imposto incidente sobre a circulação de mercadorias.

Nesse contexto, submeter à incidência dessa nova exação a circulação de combustíveis derivados de petróleo e biocombustíveis, concomitantemente, com a adoção do regime de substituição tributária, ensejou a necessidade de edição de regramento próprio, em face das peculiaridades dessas operações.

A relevância do tema restou evidenciada em seus aspectos jurídicos, econômicos e sociais, na medida em que a controvérsia se faz presente em diversas unidades da federação e cujos reflexos afetam segmento de grande relevância na economia nacional.

As alterações de volume desses combustíveis (ganhos ou quebras), provocadas pela oscilação das temperaturas observadas nas diversas etapas da cadeia de circulação, embora se trate de fenômeno natural, suscitaram controvérsia jurídica, em razão da indevida exigência de ICMS sobre as variações positivas (ganhos) e até mesmo em relação às variações negativas (quebras).

A detida análise da Regra-matriz de incidência do ICMS evidencia que em ambas as hipóteses a exigência adicional de ICMS é indevida, especialmente em face da adoção do regime de substituição tributária, que pressupõe a cobrança antecipada do imposto como forma de simplificar as atividades de fiscalização e arrecadação.

Todavia, em relação às quebras apuradas pelos agentes econômicos que atuam no segmento, o tratamento há de ser diverso. Nesse particular, a restituição parcial do imposto anteriormente cobrado se impõe, em face da não ocorrência do fato impositivo presumido que não se

materializa em decorrência do perecimento do combustível adquirido para comercialização, fruto da contração de volume.

A análise dos precedentes jurisprudenciais revela que a controvérsia está distante da pacificação, especialmente porque as Cortes Superiores (STJ e STF) não apreciaram a matéria com a necessária profundidade, em razão das restrições de ordem processual que inviabilizam incursão ao contexto fático probatório.

Não se pode olvidar, todavia, que a decisão proferida pelo STF nos autos da ADI nº1851-AL assentou que a adoção do regime de substituição tributária torna definitivo o fato gerador antes presumido, ressaltando a hipótese de restituição de imposto, quando esse fato não se concretizar.

Recentemente, quando a presente pesquisa já se aproximava de seu epílogo, a mesma Corte Constitucional reformulou parcialmente o entendimento outrora assentado. A sutil alteração na orientação do STF ocorreu por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849, cujo inteiro teor da decisão pende de publicação, mas assentou que deve ser restituído o imposto sempre que o fato gerador presumido não se realizar; ou, se realizar em menor dimensão, exatamente na linha do que nos parece ser o espírito preconizado no Texto Constitucional.

Naquela oportunidade concluiu-se o julgamento da ADI nº 2675-PE e ADI nº 2777-SP que versam sobre a mesma matéria e, por isso, mereceram idêntico deslinde.

Finalmente, o advento do Convênio ICMS nº 61/2015, que criou o Fator de Correção de Volumes (FCV), não representa solução adequada para o problema, pois a técnica adotada apenas amplia a faixa de presunção da base de cálculo, critério quantitativo cuja precisa identificação constitui condição essencial para apuração do imposto efetivamente devido.

O que se fez com a adoção do FCV foi adicionar à equação que identifica a base de cálculo um novo fator de mensuração presumida. É, por assim dizer, a presunção da presunção.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, J. R.; ALMEIDA, V. *Tributação do Petróleo e Federalismo Brasileiro: a Histórica Oscilação na Divisão da Receita*. Direito Público, América do Norte, 2013.
- ALVES, Fabio Silva. *As novas tentativas dos Estados de legalização da cobrança de ICMS nos casos de "perdas e ganhos*. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/61r9/as-novas-tentativas-dos-estados-de-legalizacao-da-cobranca-de-icms-nos-casos-de-perdas-e-ganhos-fabio-silva-alves>> Acesso em 22 set. 2016.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. São Paulo: Noeses, 2016.
- ANDRADE, André Renato Miranda. A regra-matriz de incidência do ICMS e a inexistência de imunidade no serviço de transporte de energia elétrica, in: *Direito tributário atual*. Curitiba: Juruá, 2003, p. 267-296.

- _____. ICMS: constituição, direito comparado, regra-matriz de incidência. *Dissertação* (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas. Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2001.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.
- _____. ICMS - Incorporação ao ativo – Empresa que loca, oferece em ‘leasing’ seus produtos – Descabimento do ICMS. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, vol. 52, abr./jun. 1990.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição constitucional do ICM (Operações, circulação e saída). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 25-26, p. 111-112, 1983.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do conceito constitucional de mercadorias*. São Paulo: Noeses, 2015.
- BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.
- BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos autônomos. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v.103, p. 33-48, mar. 1971.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- _____. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARVALHO, Ricardo Siqueira de. Substituição tributária: estrutura e função. *Dissertação* (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas. Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2017.
- COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS, ISS*. São Paulo: Dialética, 2009.
- _____. *ICMS na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS Mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1985.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- _____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- _____. *Direito tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 10. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2015
- _____. ICMS-Comunicação: tributação do comércio eletrônico audiovisual. In: *Derivação e positivação no direito tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2013, p. 99-123.
- _____. *Regra Matriz do ICM*. Tese apresentada para a obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC, São Paulo, 1981.
- _____. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- CHIESA, Clélio. *ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997.
- GALVÃO, Flávio. *ICMS sobre transportes*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: antecipação do fato gerador*. Malheiros: São Paulo, 2001.
- HOHMANN, Luiz Henrique Guimarães. *ICMS sobre importação: regra-matriz*. Curitiba: Juruá, 2013.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, 1986.

- LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A não-cumulatividade do ICMS – uma aplicação da teoria sobre as regras do Direito e as regras dos jogos*. São Paulo, Quartier Latin, 2009.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Imposto Sobre Serviço de Comunicação*. São Paulo: Dialética, 2000.
- MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)*, 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- MENDONÇA, Christine. *A não-cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1963.
- MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS sobre a prestação de serviços. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.741-768.
- SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS importação: proposta de reclassificação e suas aplicações*. São Paulo: Noeses, 2014.
- SIQUEIRA, Wagner da Cunha. Utilização de misturas de óleo diesel e óleo de soja reutilizado em um trator agrícola de pneus. *Dissertação* (Mestrado em Direito). Universidade Federal de Viçosa, Viçosa.
- VALLE. Mauricio Dalri Timm do. *Princípios Constitucionais e Regras-matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*. São Paulo: Noeses, 2016.
- VALLE. Mauricio Dalri Timm do; LEONART, Vinicius Felipe. *Sobre a incidência do ISS e do ICS sobre Streaming*, Inédito.