

DESMISTIFICAÇÃO DO “ESTORNO DE CRÉDITO” DO ICMS CORRESPONDENTE ÀS PARCELAS DE ETANOL ANIDRO E BIODIESEL B-100 QUE INTEGRAM OS PRODUTOS GASOLINA C E ÓLEO DIESEL B, RESPECTIVAMENTE, NOS CASOS DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, OBJETO DA ADIN N. 4.171. O DINHEIRO ESTÁ SAINDO DO “COFRE” ERRADO! NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO PARA SE PRESERVAR A JUSTIÇA FISCAL!

Libório Gonçalo Vieira de Sá

1. Foco da discussão

Tramita no Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF), desde o dia 13/11/2008, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) n. 4.171, proposta pela Confederação Nacional do Comércio – CNC, na qual se discute a “in”constitucionalidade de dispositivo do Convênio ICMS n. 110/2007, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária –CONFAZ.

O foco da discussão é o “estorno de crédito” do ICMS inerente à parcela de biocombustível (Etanol Anidro¹ ou Biodiesel B-100) adicionada a combustível mineral (derivado do petróleo: Gasolina A ou Óleo Diesel A), de cujo processo de mistura resulta a Gasolina C e o Óleo Diesel B² (comercializados nas bombas dos postos de combustíveis), respectivamente, quando estes produtos são objeto de operações interestaduais, cujo ônus do tributo vem sendo suportado pelas Distribuidoras de com-

1. O mesmo que Álcool Etílico Anidro Combustível – AEAC.

2. Atual nomenclatura dos antigos Biodiesel B-2; B-3; B-4 e B-5.

bustíveis, desde 1º de julho de 2008, relativamente à parcela do Etanol Anidro, e desde 1º de janeiro de 2009, relativamente ao Biodiesel B-100.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), em sessão realizada em 03/08/2011, proferiu a decisão seguinte:

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora), julgando procedente a ação direta, com eficácia diferida por 6 meses após a publicação do acórdão, e os votos dos Senhores Ministros Luiz Fux e Cármen Lúcia, julgando-a improcedente, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Impedido o Senhor Ministro Dias Toffoli. Ausente o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. Falou pela requerente o Dr. Carlos Roberto Siqueira Campos. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 03.08.2011. (ATA N. 20, de 03/08/2011. DJE n. 158, divulgado em 17/08/2011)

Os autos foram devolvidos pelo Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, em 16/09/2011, e, desde 27/03/2012, encontra-se concluso à Senhora Ministra Rosa Weber, a qual substituiu a Senhora Ministra Relatora Ellen Gracie, encontrando-se o feito na pendência de inclusão em pauta.

Na sessão de julgamento de 03/08/2011, cujo vídeo encontra-se disponível na internet (www.youtube.com/watch?v=4KpIXVMcd8s), ficou evidenciada a complexidade da matéria, o que aqui se pretende aclarar.

No caso em questão, a Confederação proponente, em linhas gerais, defende a tese de que está havendo a “exigência de um novo tributo – sem lei – e que esse tributo é cumulativo, gravando novamente a mesma capacidade contributiva”, verdadeira bitributação!

Os Estados, por outro lado, advogam a tese de que, ainda que “ficticiamente”, as Distribuidoras de combustíveis se creditam do ICMS sobre as aquisições dos biocombustíveis Etanol Anidro e Biodiesel B-100, créditos esses que devem ser “estornados” pelo fato de tais produtos (*i*) serem transmudados para derivados de petróleo, quando são misturados à Gasolina A e ao Óleo Diesel A, para formarem a Gasolina C e o Óleo

Diesel B (comercializados pelos postos de combustíveis), e *(ii)* serem imunes ao ICMS nas subsequentes operações interestaduais, nos termos do art. 155, § 2º, X, “b”, da CRFB/1988.

2. Aspectos legislativos e o “x” da questão

Para elucidar a questão impõe destacar algumas características dos produtos envolvidos, bem como as previsões legislativas acerca das sistêmicas de tributação que os norteiam, destacando-se, também, alguns aspectos operacionais do tributo.

Gasolina A e Óleo Diesel A são combustíveis minerais (derivados do petróleo), relativamente aos quais, no que concerne ao ICMS, o legislador Constituinte adotou a técnica de tributação no destino, o que está consagrado nos seguintes dispositivos da Carta Magna:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3 de 1993, DOU de 18.03.1993)

[...]

X - não incidirá:

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

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

h) **definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese**

em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Alínea acrescentada pela Emenda Constitucional n. 33, de 11.12.2001, DOU 12.12.2001 [...])

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; (g.n.)

Tem-se, portanto, que o ICMS incidente sobre Gasolina e Óleo Diesel é devido “integralmente” ao Estado onde ocorre o consumo, ou seja, é devido ao Estado de Destino, e dúvida não sobeja quanto a isso. A forma como o tributo é operacionalizado será esclarecida mais adiante.

Já no que concerne ao Etanol Anidro e ao Biodiesel B-100 (biocombustíveis de origem agrícola), a Carta Máxima adotou a técnica de repartição tributária, segundo a qual o Estado de origem tem direito à parcela do ICMS correspondente à alíquota interestadual³, ficando o Estado de destino com a parcela correspondente à diferença entre a alíquota interna deste (UF de destino) e a alíquota interestadual, consoante a inteligência do art. 155, § 4º, II, a saber:

Art. 155. [...]

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

[...]

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Es-

3. “Resolução n. 22, de 1989 do Senado Federal

Artigo 1º - A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo Único - Nas operações e prestações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.” (grifou-se)

dados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias; (grifou-se)

Quando os produtos Gasolina A e Óleo Diesel A (100% derivados de petróleo), e Etanol Anidro ou Biodiesel B-100 (100% não derivados de petróleo) são destinados – de forma individualizada – para outros Estados da Federação, as previsões constitucionais acima transcritas se materializam sem nenhum transtorno, ou seja, o Estado de destino fica com 100% do ICMS da Gasolina A e do Óleo Diesel A, ao passo que, o ICMS incidente sobre o Etanol Anidro e Biodiesel B-100 é repartido entre os Estados (de origem e de destino), na proporção acima exposta.

2.1 O “x” da questão

O imbróglio surge quando se mistura Gasolina A (75%) com Etanol Anidro (25%), para obtenção da Gasolina C, e se mistura o Óleo Diesel A (95%) com o Biodiesel B-100 (5%), para obtenção do Óleo Diesel B, que são os produtos comercializados pelos postos revendedores, por intermédio de bombas medidoras.

A questão toma corpo porque o processo de mistura não desnatura a condição de derivado de petróleo da Gasolina e do Óleo Diesel, ou seja, a Gasolina C e o Óleo Diesel B, para todos os fins, são considerados derivados de petróleo, dada a preponderância dos derivados de petróleo (Gasolina A e Óleo Diesel A) no processo de mistura, em percentual superior a 70%⁴, implicando dizer que o Etanol Anidro e o Biodiesel B-100, que compõem a Gasolina C e o Óleo Diesel B, respectivamente, transmudam suas naturezas de biocombustível (de origem agrícola) para derivado de petróleo, residindo nesse ponto um dos argumentos levantados pelo Fisco (CONFAZ) para justificar o estorno de crédito do ICMS.

4. Convênio ICMS n. 110, Cláusula primeira, incisos VI, X e XI.

Assim, os Estados sustentam que, em sendo a Gasolina C e o Óleo Diesel B derivados de petróleo, cujo ICMS pertence integralmente ao Estado onde ocorre o consumo (Estado de destino), e em não havendo incidência do ICMS nas operações interestaduais com tais produtos (art. 155, § 2º, X, “b”), deve-se “estornar” (anular) o crédito decorrente das entradas de Etanol Anidro e Biodiesel B-100, por força do disposto na alínea “b”, do inciso II, do § 2º, do art. 155 da Carta Política, crédito esse que, regra geral, é devido em razão do princípio constitucional da não cumulatividade disposto no art. 155, II, § 2º, I, a saber:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir **impostos sobre:**

II - operações relativas à circulação de mercadorias [...];

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3 de 1993, DOU de 18.03.1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a **anulação do crédito relativo às operações anteriores;** (grifou-se)

3. Da impossibilidade material do estorno e do acerto parcial do voto da ex-Ministra Relatora Ellen Gracie

Poder-se-ia até dar razão ao Fisco acaso o ICMS fosse operacionalizado mediante a sistemática normal de tributação, segundo a qual cada contribuinte realiza escrituração fiscal de créditos e débitos em conta gráfica, e, por conseguinte, procede com o recolhimento do tributo nas hipóteses de os débitos serem superiores aos créditos. Todavia, não é isso

que ocorre no segmento de comercialização dos combustíveis automotivos, haja vista que os Estados e o DF elegeram as refinarias de petróleo e as centrais petroquímicas como contribuintes substitutos de toda a cadeia⁵ de circulação dos combustíveis automotivos, inclusive do Etanol Anidro e do Biodiesel B-100⁶, cujas cargas tributárias são cobradas antecipadamente por esses contribuintes substitutos quando do fornecimento da Gasolina A e do Óleo Diesel A, respectivamente.

Assim, de logo, impõe-se louvar o acerto da já saudosa eminente Ministra Relatora, Senhora Ellen Gracie, ao julgar procedente a ADIn 4.171, exceto no que concerne à modulação do efeito da decisão, que difere a eficácia da decisão para 06 (seis) meses após a publicação do acórdão, eis que, por questão de justiça, tal decisão deveria ser proferida com efeito *ex tunc*, justo porque a conta do famigerado “estorno de crédito” instituído pelo Convênio ICMS n. 110/2007, com a redação que lhe fora dada pelos Convênios ICMS n. 101 e 136, ambos de 2008, está sendo paga injustamente pelos Distribuidores de combustíveis, quando na verdade deveria ser deduzida do Estado de destino, com amparo no art. 155, § 4º, II.

3.1 Da injusta modulação temporal dos efeitos da decisão

Tem-se, assim, que o desacerto da referida decisão reside na injusta modulação temporal dos seus efeitos, uma vez que não se vislumbra no

5. Produtores à Distribuidores à Revendedores (Postos) à Consumidores

6. **“Convênio ICMS n. 110/2007. [...] Cláusula vigésima primeira** Os Estados e o Distrito Federal concederão diferimento ou suspensão do lançamento do imposto nas operações internas ou interestaduais com AEAC ou com B100, quando destinados a distribuidora de combustíveis, para o momento em que ocorrer a saída da gasolina resultante da mistura com AEAC ou a saída do óleo diesel resultante da mistura com B100, promovida pela distribuidora de combustíveis, observado o disposto no § 2º.

§ 1º **O imposto diferido ou suspenso deverá ser pago de uma só vez, englobadamente, com o imposto retido por substituição tributária incidente sobre as operações subsequentes com gasolina ou óleo diesel até o consumidor final**, observado o disposto no § 3º.” (grifou-se)

caso sob análise razões plausíveis para tal medida; **a uma porque** a referida cobrança nunca existiu até a edição do Convênio ICMS n. 110/2007, e não existia porque os Estados sempre tiveram a consciência de que operações interestaduais ocorrem em mão dupla, e que retirando as raras exceções, como sói ocorrer com o Estado de Rondônia (precursor do “estorno de crédito”⁷), as cargas de ICMS nessas operações praticamente se equivalem. **A duas porque** o dinheiro para cobrir a exação negativa sofrida pelo Estado intermediário da cadeia de circulação dos biocombustíveis está, como visto, com os Estados de destino (Estados consumidores), ao passo que a cobrança do famigerado “estorno de crédito do ICMS” constitui bitributação, como bem enfatizou a Confederação proponente, razão pela qual as Distribuidoras devem ser reparadas mediante a restituição dos valores indevidamente pagos nos últimos 05 (cinco) anos.

3.2 O dinheiro está saindo do “cofre” errado

Dúvidas não sobejam, portanto, que no caso sob análise, os Estados consumidores da Gasolina C e do Óleo Diesel B, oriundos de outros Estados, efetivamente estão ficando com 100% da carga tributária dos biocombustíveis (Etanol Anidro e Biodiesel B-100) que os compõem, quando a vontade do legislador constituinte, como visto, é que tal carga seja repartida entre os Estados de origem (fornecedor) e de destino (consumidor), restando claro que o dinheiro está saindo injustamente dos “cofres” das Distribuidoras, em vez dos “cofres” dos Estados de destino, o que será adiante demonstrado, restando, ainda, a esperança de que o voto revisor venha a ser proferido nesse sentido e que prevaleça ao final.

7. Ressalte-se, todavia, que a intenção do Estado de Rondônia era de que o valor referente ao “estorno” fosse abatido (deduzido) do Estado de destino (como aqui se defende), exatamente por entender que o Estado de destino está recebendo 100% do ICMS do biocombustível adicionado ao combustível derivado de petróleo, o que, no entanto, não foi aceito pelo Estado de São Paulo e outros (informação obtida durante conversa do signatário com a Gerência de Combustíveis da SEFIN/RO, à época da publicação do Convênio ICMS n. 110/2007).

4. Da irrazoabilidade do voto do Ministro Luiz Fux

Antes de se demonstrar operacionalmente o que aqui se afirma, convém, com a devida vênia, rechaçar o voto proferido pelo Eminentíssimo Senhor Ministro Luiz Fux, o qual fora acompanhado pela também Eminentíssima Senhora Cármen Lúcia, no qual – equivocadamente – entendeu-se que as Distribuidoras realizam crédito de ICMS e que, portanto, o estorno é devido. Assistindo ao vídeo tem-se a impressão de que o referido Ministro desconhece a sistemática de operacionalização e tributação dos combustíveis automotivos, e isto fica evidente quando por ocasião dos debates, a Senhora Ministra Relatora, dirigindo-se ao Senhor Ministro Luiz Fux, assim se manifesta: “talvez eu tivesse sido mais feliz em convencer Vossa Excelência se tivesse feito a leitura do meu voto, que é longo [...]”

A irrazoabilidade do voto do Ministro Luiz Fux torna-se evidente diante da impossibilidade material do estorno, haja vista que, em sendo o estorno a “ação de estornar crédito ou débito indevidamente lançado em conta-corrente, livro-caixa etc.”⁸, e que, ao contrário do que fez crer o Ministro, crédito não existiu, e não existe, não se pode cogitar de estorno, eis que as Distribuidoras foram alijadas da relação obrigacional Fisco x Contribuinte⁹, em virtude de os Estados e o DF terem eleito as

8. (Dicionário eletrônico Houaiss da língua portuguesa 1.0)

9. A propósito da questão, convém trazer à baila as lições do renomado Tributarista Ricardo Lobo Torres (*in* Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1999, páginas 221 a 223):

“... o *responsável* é a pessoa que, não participando diretamente da situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, embora a ela esta vinculada, realiza o pressuposto legal da própria responsabilidade ou o seu fato gerador (*Haftungstatbestand*). O responsável, ao contrário do contribuinte, tem a responsabilidade (*Haftung*) exclusiva, solidária ou subsidiária, sem ter o débito (*Schuld*). O CTN oferece a seguinte definição do responsável no art. 128: “Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade

refinarias (e suas unidades) e as centrais petroquímicas como contribuintes substitutos exclusivos do ICMS sobre os combustíveis automotivos, inclusive sobre os biocombustíveis, e isso, ao que se assiste no vídeo da sessão plenária de 03/08/2011, foi muito bem compreendido pelo Eminentíssimo Ministro Senhor Marco Aurélio, por ocasião dos debates.

Não obstante, não se pode perder de vista que o Egrégio STF, ao julgar a ADIn n. 1.851, firmou entendimento no sentido de que a substituição tributária adotada pelos Estados e DF é definitiva, não se admitindo, portanto, restituição ou complementação, exceto no caso da não realização do fato gerador presumido (art. 150, § 7º da CRFB/1988).

5. Das conclusões prévias e dos aspectos operacionais

Vistos todos esses aspectos, em que restou elucidado que o legislador constituinte determinou que 100% do ICMS incidente sobre os combustíveis derivados de petróleo pertencem ao Estado onde ocorre o consumo, e que o ICMS incidente sobre os combustíveis não derivados de petróleo (caso do Etanol Anidro e do Biodiesel B-100) deve ser repartido entre os Estados produtores e consumidores, restando evidenciado, ainda, que as

do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

E prossegue o mestre: “**Substituto é aquele que, em virtude de determinação legal, fica em lugar do contribuinte, assumindo a responsabilidade pela obrigação tributária.** O conceito de substituição se subsume na definição do art. 128 do CTN: a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte.

A distinção principal entre as duas figuras da sujeição passiva é que o contribuinte realiza o fato gerador da obrigação tributária, enquanto o substituto realiza o fato gerador da substituição prevista em lei. [...]

O substituto legal tributário tem não só a responsabilidade pela obrigação principal, como também pelas acessórias, incumbindo-lhe praticar todos os deveres instrumentais no interesse do Fisco. Assume com exclusividade a responsabilidade do contribuinte, que deixa de participar da relação tributária. Se o substituto não recolher o tributo, nenhuma responsabilidade terá o contribuinte substituído,...” (grifos nossos)

distribuidoras de combustíveis automotivos foram alijadas da relação obrigacional Fisco x Contribuinte, no que concerne à comercialização desses combustíveis, eis que a responsabilidade pelo recolhimento do tributo foi atribuída de forma exclusiva às refinarias de petróleo e às centrais petroquímicas, inclusive no que concerne ao Etanol Anidro e ao Biodiesel B-100, cuja cobrança ocorre por ocasião do fornecimento da Gasolina A e Óleo Diesel A, respectivamente, momento em que a base de cálculo do ICMS é inflada¹⁰ na proporção legal do percentual de biocombustível que se mistura ao combustível derivado de petróleo, demonstra-se a seguir a sistemática operacional do ICMS, tomando como exemplo apenas a Gasolina x Etanol Anidro e realidade atual dos Estados da Região Nordeste:

10. “**Convênio ICMS n. 110/2007.** [...] **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 subsequentes com combustíveis líquidos e gasosos derivados ou não de petróleo, a margem de valor agregado obtida mediante aplicação da seguinte fórmula, a cada operação: $MVA = \{[PMPF \times (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) \times (1 - IM)] - 1\} \times 100$, considerando-se:

I - MVA: margem de valor agregado expressa em percentual;

II - **PMPF: preço médio ponderado a consumidor final do combustível considerado, com ICMS incluso, praticado em cada unidade federada, apurado nos termos da cláusula quarta do Convênio ICMS 70/97, de 25 de julho de 1997;**

III - ALIQ: percentual correspondente à alíquota efetiva aplicável à operação praticada pelo sujeito passivo por substituição tributária, salvo na operação interestadual com produto contemplado com a não incidência prevista no art. 155, § 2º, X, “b”, da Constituição Federal, hipótese em que assumirá o valor zero;

IV - VFI: valor da aquisição pelo sujeito passivo por substituição tributária, sem ICMS;

V - FSE: valor constituído pela soma do frete sem ICMS, seguro, tributos, exceto o ICMS relativo à operação própria, contribuições e demais encargos transferíveis ou cobrados do destinatário;

VI - IM: índice de mistura do álcool etílico anidro combustível na gasolina C, ou do biodiesel B100 na mistura com o óleo diesel, salvo quando se tratar de outro combustível, hipótese em que assumirá o valor zero.” (g.n.)

Obs.: Para simplificar o cálculo troque-se a equação acima pelas seguintes: (i) Gasolina A: $PMPF / 0,75(\#)$; Óleo Diesel A: $PMPF / 0,95(\#)$.

(#) = $100 - (\text{percentual legal de mistura do biocombustível}) / 100$. $(100 - 25) / 100 = 0,75$. $(100 - 5) / 100 = 0,95$.

Primeiro Exemplo:

Unidade da Refinaria (PE) vende Gasolina A para Distribuidora (PE):

Cálculo do ICMS referente um litro do produto:

| | |
|---|----------------------|
| Valor da operação (valor da gasolina A): | R\$ 2,2079 |
| Alíquota do ICMS do produto em PE: | 27% |
| ICMS Normal da operação: | R\$ 0,5961 (= A x B) |
| D. Base de cálculo da substituição tributária: | R\$ 3,82267 (*) |
| (*) = PMPF de PE ¹¹ , R\$ 2,8670 / 0,75 = R\$ 3,82267 o mesmo que MVA = {[PMPF x (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) x (1 - IM)] - 1} x 100 | |
| E. Alíquota do ICMS do produto em PE: | 27% |
| F. Carga total do ICMS/PE (Gasolina + Etanol): | R\$ 1,0321 (= D x E) |
| G. Valor do ICMS por substituição tributária: | R\$ 0,4360 (= F - C) |
| H. Total da NF da Unidade da Refinaria: | R\$ 2,6439 (=A + G) |

Admitida a hipótese de que o Etanol Anidro tenha sido produzido em PE, a demonstração acima representa o retrato fiel do ICMS arrecadado pelo referido Estado nessa data (02/12/2013).

Porém, em se admitindo a hipótese de o Etanol Anidro utilizado em PE ter sido oriundo da PB, impõe-se nesse caso a partição da carga tributária do Anidro, como determinado pela CRFB (art. 155, ° 4º, II), cujo instrumento utilizado para tal finalidade é o Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis – SCANC – CTB¹², sistema esse que representa uma espécie de Câmara de Compensação entre os Estados da Federação para fins de repasse de ICMS decorrentes de operações interestaduais entre eles.

Nessa hipótese é gerado o Anexo IV do SCANC-CTB, no qual são relacionadas todas as operações de venda do Etanol Anidro da PB

11. Ato COTEPE/PMPF n. 22, de 21 de novembro de 2013.

12. Nos termos do Ato COTEPE 20/2002 c/c Convênios ICMS 110/2007 e 54/2002. Trata-se de uma espécie de Câmara de Compensação de ICMS entre os Estados, em decorrência de operações interestaduais

para PE, e é quantificado o valor do ICMS devido ao Estado da PB sobre tal operação (*in casu*, sob a alíquota interestadual de 12%). Por conseguinte, o referido Anexo IV, gera – automaticamente – o Anexo V, o qual é enviado eletronicamente para a Unidade da Refinaria em PE, informando o valor de ICMS devido ao Estado da PB pelo fornecimento do Etanol Anidro ao Estado de PE, cujo valor é deduzido do ICMS calculado inicialmente pela Unidade da Refinaria em favor do Estado de PE (vide exemplo acima), restando evidenciado, neste caso, que PB ficará com 12% do ICMS incidente no Etanol Anidro, cabendo a PE a parcela resultante da diferença entre a sua alíquota interna (27%) (-) a alíquota interestadual (12%), ou seja, nessa situação PE ficará com 15% do ICMS incidente na referida operação.

Segundo Exemplo:

Distribuidora (PE) vende Gasolina C para Posto Revendedor (AL), cujo anidro que compõe o referido produto foi oriundo da PB:

Neste caso são gerados os seguintes Anexos pelo Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis – SCANC – CTB:

a) Anexo II – Relacionando todas as operações de vendas realizadas pela Distribuidora de PE para Posto de AL;

b) Anexo III – Quantificando o valor devido ao Estado de AL, em decorrência das operações relacionados no Anexo II, e fazendo o confronto de tal valor com o valor originalmente calculado de forma presumida, pela Unidade da Refinaria em favor de PE, apurando-se eventual necessidade de complementação de valor do ICMS em favor de AL ou o ressarcimento em favor do contribuinte (PE), em virtude de o fato gerador presumido, inicialmente previsto pela Unidade da Refinaria em favor de PE, não ter se materializado, já que o consumo ocorreu no Estado de AL.

Como dito, o imbróglgio surge exatamente neste ponto. A alegação dos Estados é que nesse exemplo o Estado de PE está sofrendo exação negativa, o que de fato ocorre, pois ao repassar toda a carga tributária da Gasolina C, sob o entendimento de que tal produto é derivado de petróleo,

e que, portanto, o ICMS é devido ao Estado de consumo (de destino) repasse-se, também, toda a carga do Etanol Anidro que está contida na Gasolina C, quando pela vontade do legislador constituinte em tal situação deve-se preservar, em favor de PE, os 12% que, a rigor, incidiria normalmente numa operação interestadual envolvendo o citado produto.

Para melhor visualizar essa questão, impõe-se percorrer a cadeia de circulação do Etanol Anidro (dissociado da Gasolina C), dentro de uma sistemática normal de tributação, a saber: Produtor (PB) à Distribuidor (PE) à Distribuidor (AL).

Nesse caso PB ficaria com 12% (proveniente da operação interestadual), PE se creditaria de 12% (em decorrência da entrada) e se debitaria dos mesmos 12% em decorrência da saída para AL (ou seja, PE ficaria com 0%), e AL se creditaria de 12% (em decorrência da entrada) e se debitaria de 27% em decorrência da saída interna (ou seja, AL ficaria com 15% do ICMS), isto é, a carga tributária restaria repartida entre o Estado produtor (PB) e o Estado consumidor (AL), atendendo-se, assim, aos desígnios da Carta Magna.

Oportuno frisar que o referido exemplo é bastante comum, e quando isso ocorre os Estados de destino geram os mencionados **Anexos IV e V**, pelo Sistema SCANC-CTB, identificando o ICMS devido sobre o Etanol Anidro ao Estado remetente e retirando tal valor do Estado de destino, justamente pelo fato de tal Estado sempre receber 100% do ICMS inerente ao Etanol Anidro, quer comprando a Gasolina A internamente, como demonstrado no primeiro exemplo; quer recebendo a Gasolina C de outro Estado, como demonstrado no segundo exemplo, cabendo frisar, também, que todos os repasses de ICMS entre os Estados são feitos tão somente pelas refinarias e suas unidades ou pelas centrais petroquímicas, conforme o caso, exatamente pelo fato desses contribuintes, como dito antes, estarem revestidos da condição de substituto tributário de toda a cadeia de circulação dos combustíveis automotivos.

6. Da necessidade de interpretação conforme a Constituição para se preservar a justiça fiscal

Com efeito, a conta do famigerado “estorno de crédito” está sendo cobrada injustamente das Distribuidoras, quando na verdade – e por justiça fiscal, deveria estar sendo deduzida dos Estados consumidores pelos mesmos mecanismos do Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis – SCANC – CTB, posto que são esses Estados que estão ficando com 100% do ICMS incidente sobre os biocombustíveis adicionados aos derivados de petróleo em operações interestaduais, sem conquanto, terem-nos produzido, quando nos termos da Carta Magna deveria ficar apenas com parte do referido imposto.

Essa, aliás, e como visto, é a nítida vontade do legislador constituinte, razão pela qual se impõe que o Egrégio STF proceda com a interpretação conforme a Constituição, pois, afinal, o abastecimento de combustíveis constitui atividade de utilidade pública e relevante interesse nacional, e não pode o mero argumento de que ao ser misturado com derivado de petróleo os biocombustíveis passam a ter a mesma natureza desse (derivado de petróleo), para destruir o desejo do Constituinte de ver o valor do ICMS incidente sobre os combustíveis não derivados de petróleo repartido entre Estados produtores e consumidores.

7. O dever moral e ético do CONFAZ

Por outro lado, urge que o CONFAZ deixe de lado a ganância fiscal e, em defesa da ética e da moral, altere o texto do Convênio ICMS n. 110/2007, de sorte que o valor que está sendo cobrado de forma ilegal e injusta das Distribuidoras, sob o equivocado rótulo de “estorno de crédito”, correspondente às parcelas de Etanol Anidro e Biodiesel B-100 que integram os produtos Gasolina C e Óleo Diesel B, respectivamente, nas operações interestaduais, passe a ser deduzido do Estado de destino, por intermédio do comentado Sistema SCANC-CTB (espécie de Câmara

de Compensação do ICMS entre os Estados), sob o título de “ICMS correspondente à parcela de biocombustível adicionada – por imposição legal – a derivado de petróleo em operação interestadual”.

8. Comentários finais

Como se nota, o caso é sério e merece a máxima atenção por parte dos Eminentes Ministros da Suprema Corte, cabendo ressaltar que, se a decisão proferida pela ex-Ministra Relatora Senhora Ellen Gracie vier a ser mantida nas bases em que fora exarada, o que, diga-se de passagem, afetará a todos os Contribuintes, dada a força *erga omnes* da decisão, estar-se-á transferindo para as Distribuidoras de combustíveis injusta e inconstitucional carga tributária, quando, à evidência, o dinheiro pretendido a título de “estorno de crédito”, sabidamente, encontra-se nos “cofres” dos Estados de destino (Estados consumidores), e nesse caso, os Contribuintes que, porventura, não tenham recolhido, ou não estejam depositando judicialmente o famigerado “estorno de crédito”, amargarão enorme passivo tributário, o mesmo ocorrendo se vier a prevalecer o voto divergente, o que, acredita-se, não venha a ocorrer.

O justo seria se a inconstitucionalidade fosse reconhecida com o efeito *ex tunc*, e que as Distribuidoras fossem ressarcidas relativamente aos valores pagos indevidamente, e os Estados, por sua vez, ajustassem as contas entre si, mediante a apuração do que efetivamente deveria – e deve – ser deduzido de um e de outro.

Finalmente, **roga-se a Deus que ilumine as mentes dos nossos Eminentes Ministros da Egrégia Suprema Corte, e que, ao final, a Justiça prevaleça!**

É a minha opinião S.M.J.