Plenário Virtual - minuta de voto - 17/03/2023

VOTO-VISTA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS). TRIBUTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. DIREITO AO CREDITAMENTO. DIFERIMENTO OU SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA TRÁS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. REALIDADE EMPÍRICA DA CADEIA ECONÔMICA.

1. No tocante ao relacionamento entre o princípio da não cumulatividade no ICMS e o diferimento do recolhimento do imposto no âmbito da aquisição de mercadorias em regime plurifásico, tem-se que referido princípio denota uma técnica específica de tributação na qual se busca expurgar o imposto pago nas operações antecedentes em uma cadeia plurifásica, evitando-se o fenômeno denominado de tributação em cascata. Já a substituição tributária para trás representa uma técnica pela qual o ICMS incide, porém a exigibilidade do tributo se protrai no tempo, de maneira a somente se fazer valer em uma operação subsequente dentro da cadeia econômica plurifásica. Assim, há muito a jurisprudência do STF tem reconhecido que, havendo diferimento, inexiste cumulatividade fiscal suportada pelo contribuinte substituído, pois nada é recolhido na venda de uma mercadoria.

2. De acordo com a jurisprudência do STF, nas aquisições de mercadorias, sob o regime de diferimento ou de substituição tributária para trás, inexiste para o contribuinte adquirente direito ao

crédito do ICMS, porquanto a exigibilidade deste somente ocorre na operação subsequente. Assim, nos termos do art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição de 1988, o direito ao crédito fiscal apenas exsurgirá no momento em que o substituto recolher o ICMS diferido na fase posterior da cadeia econômica.

3. Na cadeia produtiva de distribuição e comercialização de gasolina, embora conste a previsão do diferimento no Convênio ICMS nº 110, de 2007, no que diz respeito às operações de saída do importador ou do produtor do etanol anidro ou do biodiesel para as distribuidoras, o instituto não se concretiza empiricamente. Isso porque a refinaria de petróleo é responsável pelo recolhimento do ICMS derivado da operação de aquisição do biocombustível, o que pode ocorrer, inclusive, antes da saída do etanol anidro carburante ou do biodiesel da usina ou da destilaria para a distribuidora. Portanto, o fenômeno tributário que ocorre nessa operação de saída não se trata de substituição tributária para trás, mas, sim, de exigência antecipada de imposto, via substituição tributária progressiva, em relação a toda a cadeia econômica de distribuição concentrada na figura da refinaria ou do importador.

4. Quanto ao direito ao creditamento, uma vez que o imposto da operação de aquisição dos biocombustíveis é recolhido antecipadamente, há legítima pretensão ao crédito diante da cumulatividade fiscal. Como ocorre a exigência antecipada do ICMS nas operações de aquisição de EAC e B100, para obstar o efeito cumulativo da tributação, é imperativo admitir-se o direito ao crédito das distribuidoras. Além disso, o creditamento independe da indicação do lançamento no documento fiscal, dado que a Corte entende que "*é constitucional a inclusão do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na sua própria base de cálculo*" (Tema nº 214 do ementário da Repercussão Geral). Assim, o destaque em nota fiscal funcionaliza-se eminentemente para o controle

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/03/2023

pelo Fisco dos contribuintes de pulverizada cadeia econômica, e não denota uma condição *sine qua non* ao crédito, nos termos do art. 13, § 1º, inc. I, da Lei Complementar nº 87, de 1996.

5. No caso dos autos, o acórdão recorrido incorreu em *error in judicando* por duas razões. Primeira, aplicou a regra geral do não creditamento de ICMS na aquisição de mercadorias sujeitas ao diferimento à situação específica da distribuição e comercialização da gasolina tipo C. Segunda, o fato de inexistir destaque de ICMS nas notas fiscais de aquisição de biocombustíveis junto às suas produtoras revela-se variável inapta a infirmar a constatação factual de que se observa o recolhimento antecipado do imposto, via substituição tributária progressiva, por terceira pessoa responsável, refinaria ou importador.

6. Em sede de recurso extraordinário, em regra, não é incumbência do STF discutir a implementação dos créditos decorrentes da sucumbência no mérito, pois a " *interpretação da legislação que define a prescrição, a correção monetária, os juros, o direito à compensação e a fixação exata do montante a que o contribuinte tem direito em cada caso concreto possuem nítido caráter infraconstitucional ou dependem do exame de provas. Questões que deverão ser dirimidas pelas instâncias ordinárias* " (RE nº 701.259-AgR/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, j. 24/09/2013, p. 11/10 /2013).

7. Tese de julgamento ao Tema nº 694 do repertório da Repercussão Geral:

"I - Nas aquisições de mercadorias, sob o regime de diferimento ou de substituição tributária para trás, inexiste para o contribuinte adquirente direito ao crédito do ICMS, porquanto a exigibilidade deste somente ocorre na operação subsequente e inexiste cumulatividade fiscal na espécie.

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/03/2023

II - Na cadeia econômica de distribuição de combustíveis, sob regime plurifásico com substituição tributária, há direito ao creditamento de ICMS em favor da distribuidora, decorrente de operações de saída do etanol anidro combustível ou do biodiesel das usinas ou destilarias, independentemente de indicação do lançamento na escrituração fiscal, pois todo o ICMS devido é recolhido antecipadamente, mediante substituição tributária para frente, pela refinaria de petróleo ou pelo importador."

8. No caso concreto, recurso extraordinário provido, em parte.

O SENHOR MINISTRO ANDRÉ MENDONÇA:

1. Trata-se de recurso extraordinário, submetido ao rito da repercussão geral, interposto por Total Distribuidora Ltda. em face de acórdão prolatado pela 1ª Turma Julgadora da 4ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, cuja ementa reproduzo:

"TRIBUTÁRIO. ICMS. REMESSA OFICIAL E DUPLO APELO. AÇÃO DECLARATÓRIA. DIFERIMENTO NO PAGAMENTO DO IMPOSTO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PRIMEIRO DISSOCIADAS APELO. RAZÕES DA MATÉRIA DECIDIDA. NÃO CONHECIMENTO. I – Não merece conhecimento o apelo intentado pelo ente estatal cujas razões estejam dissociadas dos fundamentos que embasaram o *decisum* impugnado. II – Não é inepta a inicial que atende os requisitos exigidos no artigo 282 do CPC, quando os fatos são narrados de forma inteligível, donde se extrai a exposição da causa, os fundamentos do pedido e a causa de pedir, possibilitando à parte contrária responder amplamente o pedido. III – Consoante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o regime de diferimento do ICMS, quanto ao recolhimento do imposto, não gera direito a crédito nem ofende o princípio da não-cumulatividade. IV – Primeiro apelo não conhecido. Remessa conhecida e provida, segundo apelo prejudicado."

(e-doc. 10, p. 57-58).

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/03/2023

2. No recurso extraordinário (e-doc. 10, p. 85-95), movido com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional, a recorrente alega ofensa ao princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, inc. II, da Constituição da República.

3. Sustenta que teve seu direito ao creditamento, na qualidade de distribuidora de combustíveis, indevidamente vedado em razão de as saídas do álcool anidro combustível das usinas e destilarias vocacionadas a integrarem a gasolina C estarem submetidas a diferimento. Contudo, a partir do texto constitucional, as únicas exceções ao creditamento consistem na isenção e não incidência, de modo que referido direito deveria lhe ser concedido pelo Fisco.

4. Defende, portanto, que o entendimento do acórdão recorrido afronta o princípio da não cumulatividade, pois não há vedação ao creditamento quando a operação for submetida ao regime de diferimento, que se traduz apenas na postergação do pagamento.

5. Não foram apresentadas contrarrazões.

6. A Presidência do Tribunal de Justiça negou seguimento ao recurso extraordinário, por reputar inexistente o prequestionamento explícito da matéria (e-doc. 11, p. 23-24).

7. Em face dessa decisão, a recorrente moveu "*agravo de instrumento*", reafirmando suas teses jurídicas e indicando a ocorrência de prequestionamento na espécie (e-doc. 11, p. 59-65).

8. Remetidos os autos a esta Corte, o eminente Ministro Luiz Fux negou provimento ao agravo no recurso extraordinário (e-doc. 14).

9. Em sede de agravo regimental, Sua Excelência retratou-se para fins de dar provimento ao agravo e reautuá-lo como recurso extraordinário, a fim de submeter a matéria ao regime da repercussão geral (e-doc. 17).

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/08/2023

10. Em 21/11/2013, o Pretório Excelso, por unanimidade, reconheceu a existência de preliminar de repercussão geral, em acórdão assim ementado:

> "RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA COM DIFERIMENTO. DIREITO A CREDITAMENTO DO TRIBUTO. VEDAÇÃO. HIPÓTESE DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA TRÁS. ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ADI 4.171. **REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA** ."
>
> (e-doc. 19, p. 1).

11. Encaminhados os autos ao *Parquet* , houve manifestação pelo não provimento do recurso extraordinário, nos seguintes termos:

> " **Recurso Extraordinário. Distribuidora de combustíveis. Aquisição de álcool etílico anidro combustível junto às usinas produtoras. ICMS sujeito ao regime de diferimento. Aproveitamento de crédito. Impossibilidade. Alegada ofensa ao princípio da não cumulatividade que não se positiva. Precedentes." (e-doc. 21, p. 1).**

12. Quanto ao restante dos expedientes processuais, sufrago o exauriente relatório proferido pelo eminente Ministro Dias Toffoli, Relator atual deste feito.

13. Em Sessão Virtual deste Plenário realizada entre 2 e 12 de dezembro de 2022, o eminente Relator apresentou voto condutor no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário e propor a seguinte tese de julgamento:

> " ***O diferimento do ICMS relativo à saída do álcool etílico anidro combustível (AEAC) das usinas ou destilarias para o momento da saída da gasolina C das distribuidoras (Convênios ICMS nº 80/97 e 110 /07) não gera o direito de crédito do imposto para as distribuidoras.*** "

14. Em fundamentação, evocou as razões de decidir da ADI nº 4.171/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Red. do Acórdão Min. Ricardo Lewandowski, j. 20/05 /2015, p. 21/08/2015, em que o Pleno assentou a inconstitucionalidade da

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/03/2023

Cláusula vigésima primeira, §§ 10 e 11, do Convênio ICMS nº 110, de 2007, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária. Desse precedente, o eminente Ministro Dias Toffoli extraiu que não há qualquer cobrança de ICMS das usinas e destilarias quando da saída do álcool anidro combustível para as distribuidoras, por conseguinte inexistindo cobrança de tributo não há que se falar em cumulatividade fiscal.

15. Igualmente, da ação direta supracitada, Sua Excelência depreendeu que não procede o direito ao creditamento de distribuidoras de combustíveis na aquisição do etanol anidro e do biodiesel. Isso porque " *nessas operações o ICMS é pago diretamente à Refinaria (diferimento)* ", bem como " *não incide o ICMS nas operações que destinem a outros estados combustíveis líquidos e gasosos derivados do petróleo* ". A esse propósito, o e. Ministro Dias Toffoli reconstruiu instigante retrospecto jurisprudencial a respeito do tema, remontando a casos julgados desde o final da década de 1970.

16. Aplicando seu entendimento ao caso concreto, o e. Ministro Relator argumentou que a compreensão decisória do Tribunal de origem no sentido de que é inviável às distribuidoras pretenderem creditar-se do ICMS relativo à venda do etanol anidro a elas pelas usinas e destilarias não destoa da jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal. Com efeito, em sua visão, seria o caso de negar provimento ao recurso extraordinário.

17. Ainda na mencionada Sessão Virtual, a e. Ministra Cármen Lúcia acompanhou o Relator.

18. Em seguida, pedi vista dos autos para melhor estudo da matéria, principalmente em razão da distribuição, por prevenção, a mim da ADI nº 7.259/DF, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens e Serviços e Turismo em face do Convênio ICMS nº 110, de 2007, também relacionada à tributação por ICMS do etanol anidro e do biodiesel e, por consequência, ao precedente estabelecido na mencionada ADI nº 4.171/DF.

Passo a votar.

19. Após detida análise dos autos, envolvendo complexa questão atinente à cadeia produtiva de combustíveis e respectiva incidência do

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/03/2023

ICMS, **expresso apresento divergência, em parte, ao raciocínio formulado pelo e. Ministro Dias Toffoli** . Isso porque considero que a argumentação de Sua Excelência guarda perfeita consonância ao longevo repertório jurisprudencial desta Corte acerca do relacionamento entre o princípio da não cumulatividade e a técnica do diferimento. Porém, especificamente no que diz respeito à realidade empírica da distribuição e da comercialização da gasolina C e do diesel, a regra geral não é aplicável, porque a operação de aquisição dos biocombustíveis em tela não se sujeita à técnica do diferimento, dado que a substituição tributária progressiva lhe precede.

20. Posto esse panorama, divido a fundamentação deste voto em três eixos.

20-A. O primeiro relaciona-se ao título mais geral do Tema nº 694 do ementário da Repercussão Geral, isto é, a " *possibilidade de creditamento de ICMS em operação de aquisição de matéria-prima gravada pela técnica do diferimento*".

20-B. O segundo cinge-se ao direito de creditamento das distribuidoras de combustíveis no que toca ao etanol anidro e ao biodiesel. Ou melhor, nas palavras do eminente Relator, a situação específica em que a " *distribuidora de combustíveis pretende ver reconhecido o direito de se creditar do ICMS concernente ao álcool etílico anidro combustível (AEAC) adquirido de usinas, o qual é misturado à gasolina A, adquirida de refinarias, para gerar a gasolina C por ela comercializada*".

20-C. O terceiro refere-se à aplicação dos entendimentos firmados nos eixos anteriores ao caso dos autos, resolvendo o mérito do recurso extraordinário em comento.

I — Inexistência do direito ao creditamento na aquisição de mercadorias com tratamento tributário de diferimento (substituição tributária para trás)

21. **Neste tópico, há da parte deste Vistor perfeita sintonia com o que defendido pelo eminente Ministro Dias Toffoli quanto à inexistência de**

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/03/2023

direito ao crédito . Para melhor compreender a controvérsia, convém transcrever o conjunto de normas dispostas no art. 155, § 2º, incs. I e II, da Constituição da República:

> "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:
>
> 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;"

22. Decerto, no tocante ao conteúdo jurídico da não cumulatividade, cuida-se de uma técnica específica de tributação na qual se busca expurgar o imposto pago nas operações antecedentes em uma cadeia plurifásica, evitando-se o fenômeno denominado de tributação em cascata **.** Nas didáticas palavras do e. Ministro Roberto Barroso, no julgamento do RE nº 723.651-RG/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 04/02/2016, p. 05 /08/2016, paradigma do Tema nº 643 do ementário da Repercussão Geral, " *o contribuinte suporta o valor do tributo no preço, apropria-se daquele montante na sua contabilidade e compensa o crédito apurado com o valor devido na saída. A não-cumulatividade faz parte de uma dinâmica de apuração que pretende fazer com que a tributação incida somente sobre o valor agregado em cada operação"* . Sendo assim, o art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, prevê que é dado ao contribuinte creditar-se do montante do ICMS efetivamente cobrado nas operações anteriores.

23. Por sua vez, a substituição tributária para trás representa técnica pela qual o ICMS incide, porém a exigibilidade do tributo se protrai no tempo, de maneira a somente se fazer valer em uma operação subsequente dentro da cadeia econômica plurifásica. Nessa senda, torna-se possível o

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/08/2023

questionamento sobre a incidência da não cumulatividade nessas hipóteses e respectivos efeitos no direito ao creditamento.

24. No ponto, há uma significativa divergência entre a doutrina tributarista majoritária e a remansosa jurisprudência deste STF. A primeira acredita que a terminologia correta é montante *devido* , e não *cobrado* . Afinal, havendo incidência na substituição tributária regressiva e, por consequência, inexigibilidade do crédito ao contribuinte substituído por decisão legislativa, o imposto é devido e gera crédito apenas na operação subsequente. Noutro giro, como bem demonstrado pelo i. Ministro Relator, a segunda pauta-se no argumento de que inexiste cumulatividade fiscal nessa hipótese, isto é, quando nada é recolhido na venda de uma mercadoria. Dito de outra forma, " *a saída da produção dos agravantes não é tributada pelo ICMS, pois sua incidência é diferida para a próxima etapa do ciclo econômico. Se nada é recolhido na venda da mercadoria, não há que se falar em efeito cumulativo* " (ementa do RE nº 325.623-AgR/MT, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, j. 14/03/2006, p. 07/12/2006).

25. Em suma, de acordo com a jurisprudência do STF, **nas aquisições de mercadorias, sob o regime de diferimento ou de substituição tributária para trás, inexiste para o contribuinte adquirente direito ao crédito do ICMS, porquanto a exigibilidade deste somente ocorre na operação subsequente** . Assim, nos termos do art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, o direito ao crédito fiscal apenas exsurgirá no momento em que o substituto recolher o ICMS diferido na fase posterior da cadeia econômica.

II — Direito ao creditamento de empresa atacadista distribuidora de combustíveis derivado da aquisição de etanol anidro combustível a ser misturado com a gasolina A

26. A divergência que ora se instaura em relação ao pronunciamento judicial do Relator limita-se à leitura jurídica da cadeia econômica de distribuição e comercialização da gasolina. **Isso porque, embora no Convênio ICMS nº 110, de 2007, conste o instituto do diferimento do ICMS no que diz respeito às operações de saída do importador ou do produtor do etanol anidro ou do biodiesel para as distribuidoras, a meu sentir, não se concretiza, empiricamente, esse instituto, com a substituição tributária regressiva que lhe é típica** .

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/03/2023

27. Por brevidade, recorro à didática explanação de Antônio Alcoforado em comentário específico sobre o corrente tema da repercussão geral:

> "Convém assinalar que há previsão, no Convênio ICMS 110/2007 e nas legislações dos Estados-Membros e do DF, da suspensão ou do diferimento do ICMS incidente nas operações de saída do importador ou do produtor do EAC ou do B100 para as distribuidoras de combustíveis. Todavia, quando se analisa a fenomenologia da tributação dos combustíveis, percebe-se que a operação de aquisição de biocombustíveis não se sujeita ao diferimento, mas a substituição tributária para frente.
>
> É salutar lembrar que ocorre o diferimento, com substituição tributária para trás, quando a lei atribui ao adquirente de um determinado produto ou serviço a responsabilidade pelo pagamento do tributo devido na operação anterior ou operações anteriores. Todavia, a refinaria de petróleo não adquire EAC ou B100 das usinas ou destilarias ou do importador do biocombustível.
>
> O diferimento, com substituição para trás, caracteriza-se pelo adiamento da exigência do tributo para a fase seguinte da cadeia econômica; mas essa relação não ocorre entre a refinaria de petróleo e o produtor de biocombustível. As usinas ou as destilarias relacionam-se economicamente principalmente com distribuidora de combustíveis, que adquirem delas o EAC ou o B100.
>
> **A refinaria de petróleo, por sua vez, que é responsável pelo recolhimento do ICMS sobre a operação com o biocombustível, relaciona-se economicamente com a distribuidora de combustível - e não com o produtor ou o importador do EAC ou do B100. A retenção do ICMS do biocombustível pela refinaria pode ocorrer, inclusive, antes da saída do EAC ou do B100 da usina ou da destilaria para a distribuidora.**
>
> Portanto, o importador ou a refinaria de petróleo, além de recolherem o ICMS da operação própria (com diesel A ou gasolina A), ficam responsáveis pela retenção e recolhimento, antecipadamente, do imposto incidente sobre as operações subsequentes com gasolina C e diesel B, bem como sobre o ICMS dos biocombustíveis inseridos nas suas composições. Por conseguinte, as operações com EAC e B00 não estão sob a égide do diferimento ou da suspensão, mas sob o regime de substituição tributária para frente.
>
> **Dessa forma, resta estabelecida a premissa: o fenômeno tributário que ocorre na operação de saída do importador ou produtor do EAC ou do B100 para a distribuidora de petróleo não se trata de suspensão**

Plenário Virtual - minuta de voto - 7/03/2023

ou de substituição tributária para trás. Ao contrário, o imposto é exigido antecipadamente, por meio da substituição tributária para frente, prevista no § 7º do art. 150 da CR/1988"

(ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. **Polêmicas nos Regimes de Tributação do ICMS Aplicáveis às Operações com Combustíveis: substituição tributária e incidência monofásica** . Mimeo. Grifos nossos).

28. Trocando em miúdos, considero ser uma impropriedade técnica caracterizar empiricamente as operações de aquisição de etanol anidro carburante e biodiesel pela distribuidora de petróleo como um diferimento de ICMS. Na verdade, o imposto é recolhido antecipadamente, mediante substituição tributária para frente, no que diz respeito a toda a cadeia econômica de distribuição, ou seja, desde a refinaria até o consumidor final do combustível. Em outro estudo, veja-se o que argumentado pelo citado jurista:

"Ou seja, conforme exemplo da figura acima, quando a distribuidora (BA), adquire gasolina 'A' da refinaria de petróleo (RJ), esta fica responsável pelo recolhimento: (a) do ICMS próprio, que lhe é devido na condição de contribuinte da operação de venda de gasolina 'A' para a distribuidora; (b) do ICMS, na condição de substituta tributária, em relação à saída da gasolina 'C' da distribuidora e dos postos revendedores de combustíveis; e (c) do ICMS incidente sobre a quantidade de etanol anidro carburante a ser adicionado à gasolina 'A', no percentual fixado pela ANP.

Em outras palavras, nas operações com combustíveis derivados de petróleo, em que há substituição tributária para frente, todo o ICMS devido é recolhido antecipadamente pelo contribuinte substituto (refinaria de petróleo ou importador), inclusive o ICMS supostamente 'diferido' da operação em que a distribuidora de combustíveis adquire das usinas o EAC para misturar à gasolina 'A', bem como o imposto da futura venda da gasolina 'C' (mistura da gasolina pura 'A' com EAC).

Dessa forma, pela sistemática tributária criada para o setor de combustíveis, o ICMS incidente sobre as aquisições de EAC ou B100, ao contrário de diferido, é exigido antecipadamente pelo regime de substituição tributária para frente."

(ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. **Análise da fenomenologia da não cumulatividade do ICMS nas operações relativas à circulação de combustíveis derivados de petróleo** . MACEDO, Alberto *et al.* **Direito Tributário e os novos Horizontes do Processo** . São Paulo: Noeses, 2015, p. 122-123; grifos nossos).

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/03/2023

29. Por conseguinte, a meu sentir, revela-se inadequada frente à normatividade dos fatos a previsão de diferimento constante na cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS nº 110, de 2007. Dito de forma direta, **a despeito de a refinaria de petróleo não adquirir os referidos biocombustíveis, a ela se imputa a responsabilidade, via substituição tributária para frente, pelo recolhimento do imposto estadual nas aquisições deles pela distribuidora atacadista** .

30. Por evidente, à luz desse fenômeno, cabe à comunidade jurídica em um azo futuro promover reflexão quanto aos limites da capacidade colaborativa da refinaria, uma vez que essa não mantém relações comerciais com as produtoras de EAC e B100, assim como o art. 128 do Código Tributário Nacional prevê que a responsabilidade tributária pressupõe que a terceira pessoa esteja " *vinculada ao fato erador da respectiva obrigação* ". Nessa linha, recentemente, esta Corte enfrentou o tema no âmbito da cadeia de energia elétrica no julgamento da ADI nº 4.281/SP, Rel. Min. Rosa Weber, Red. do Acórdão Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 13/10/2020, p. 18/12 /2020. Contudo, não é disso que se cuida a presente demanda, descabendo tratar da matéria, em homenagem ao princípio da adstrição ao pedido.

31. Igualmente, em *obiter dictum* , cabe exortar que os Estados e o Distrito Federal deem efetividade ao art. 155, §§ 2º, inc. XII, al. "h", 4º e 5º, da Constituição da República, e ao art. 2º, inc. I, da Lei Complementar nº 192, de 2022, também relativamente à gasolina. Apesar da premência da matéria, não se cuida disso na presente assentada. De toda maneira, como se debate na ADI nº 7.164/DF, de minha relatoria, penso que a complexidade da cadeia de distribuição de combustíveis e a litigiosidade fiscal que dela emana seriam muito menores sob a regência da monofasia com alíquotas uniformes, tal como decidido pelo Congresso Nacional.

32. De toda forma, no que se refere ao ICMS, substituição tributária incidente na atualidade sobre a gasolina em seara plurifásica, em consonância com o Convênio ICMS nº 110, de 2007, **a única conclusão possível é pelo direito ao crédito em favor da distribuidora** . Afinal, o imposto da operação de aquisição dos biocombustíveis é recolhido antecipadamente, via substituição tributária progressiva. Assim, até do ponto de vista aritmético, o creditamento se faz plausível.

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/03/2023

33. Ainda, **vale perceber que essa inferência independe de existir no bojo do documento fiscal o indicativo de lançamento** , diante do que assentado por esta Corte no Tema nº 214 do repertório da Repercussão Geral, cujo paradigma é o RE nº 582.461-RG/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 18/05/2011, p. 18/08/2011. Como é sabido por todos, tendo em conta que " *é constitucional a inclusão do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na sua própria base de cálculo* ", o mencionado destaque em nota funcionaliza-se eminentemente para o controle pelo Fisco dos contribuintes, e não denota uma condição *sine qua non* ao crédito, nos termos do art. 13, § 1º, inc. I, da Lei Complementar nº 87, de 1996.

34. Em conclusão, ouso divergir do e. Ministro Relator no tópico em comento, uma vez que, com máxima vênia, firmo convicção no sentido de que, **na cadeia econômica de distribuição e comercialização de combustíveis, há exigência antecipada do ICMS nas operações de aquisição de EAC e B100. Logo, em minha perspectiva, para obstar o efeito cumulativo da tributação é imperativo admitir-se o direito ao crédito das distribuidoras** .

III — Análise do caso concreto

35. Nos moldes do que perfectibilizado pelo eminete Ministro Dias Toffoli, aplico os entendimentos fixados anteriormente neste voto ao caso dos autos. Depreendo da leitura atenta do feito que a parte ora recorrente exerce a atividade de distribuição e comercialização de gasolina C, resultante da mistura entre a gasolina A e o etanol anidro carburante, na proporção fixada pela ANP. Assim, busca creditar-se do ICMS incluso no preço na venda da gasolina C, o que lhe é sistematicamente negado pela Administração Tributária do Estado de Goiás, sob o fundamento de existir vedação imposta pela legislação estadual.

36. No acórdão recorrido, referido expediente do Fisco é chancelado pelo Tribunal de Justiça goiano sob os seguintes fundamentos:

> "Nos autos presentes, é possível verificar tanto nos documentos juntados pela autora à exemplo das fs. 148 e 153, quanto na afirmação à f. 601 (laudo pericial) que nas notas fiscais de aquisição de álcool

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/03/2023

anidro junto às refinarias **não há destaque de ICMS** . Portanto, **não pode a recorrente creditar-se na operação submetida ao diferimento, porque não há crédito sem débito do tributo** .

Na hipótese de imposto diferido, o recolhimento será devido quando da incidência do ICMS sobre a operação de saída da mercadoria ou produto adquirido ou recebido com diferimento. O contribuinte não se debitará em separado pelo imposto diferido nas operações anteriores e nem se creditará destes valores, pois lhe é vedado abater o respectivo valor do crédito. A aquisição com o ICMS diferido não enseja direito a crédito, pois na operação anterior não houve cobrança do imposto e portanto não há que se falar em crédito.

O ICMS está preso ao princípio da não-cumulatividade. Se na operação anterior houve débito na posterior haverá crédito. No diferimento não há débito na operação anterior, porque este é adiado para a operação seguinte. Por isso, quem adquire com diferimento, não detém crédito. O entendimento guarda consonância com o posicionamento desta Corte e dos Tribunais Superiores.

(...)

De tal sorte, tenho que a autora não tem direito ao aludido creditamento." (e-doc. 10, p. 52-56, grifos no original).

37. Sendo assim, a meu sentir, **o acórdão do Tribunal *a quo* incorreu em *error in judicando* , ao aplicar a regra geral do não creditamento de ICMS na aquisição de mercadorias sujeitas à técnica do diferimento à situação específica da distribuição e comercialização da gasolina tipo C** . Do mesmo modo, como defendido acima, a premissa de raciocínio segundo a qual o fato de inexistir destaque de ICMS nas notas fiscais de aquisição de EAC junto às suas produtoras revela-se variável inapta a infirmar a constatação factual de que se observa o recolhimento antecipado do imposto, via substituição tributária progressiva, por terceira pessoa responsável, refinaria ou importador.

38. Noutro giro, a sentença do Juízo de primeira instância reconheceu o direito ao crédito por parte da distribuidora com espeque em laudo pericial e provas documentais, como se vê:

"Segundo essa tabela, senão fosse o regime do diferimento, a distribuidora deveria pagar apenas R$ 5,00 de ICMS, resultante da diferença entre o valor devido de suas operações para o da operação anterior, que lhe seria contabilizado como crédito. Em razão do

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/03/2023

diferimento, acabou pagando R$ 30,00, por não ter se creditado dos R$ 25,00, que deveriam ter sidos (sic) pagos pela usina, e só não o foram em face da suspensão.

O perito concordou com esses argumentos (...) para chegar a essa conclusão o perito respondeu a quesitos versando sobre questões jurídicas, destacando-se não constar das notas fiscais de venda de álcool anidro o valor do ICMS destacado, assim como teceu considerações ainda sobre outros aspectos da legislação tributária estadual.

Não cabe ao perito interpretar a legislação estadual, senão apenas, a partir de parâmetros judicialmente fixados, calcular o montante de eventual crédito tributário. A autora deveria ter demonstrado de forma cabal [o] recolhimento a maior de ICMS sobre álcool anidro, e o fez (...) com isso, o regime sujeito ao diferimento poderá implicar futuramente na compensação, desde que se comprove a efetiva [saída] do produto do estabelecimento distribuidor. A despeito de não se tratar de matéria sujeita à avaliação pericial, é certo que a documentação que acompanhou o laudo, formada por extratos do livro de registro de apuração do ICMS demonstra claramente a saída da mercadoria, assim como as dezenas de notas fiscais da autora para seus clientes também comprovam a saída da gasolina C.

Somam-se a isso as notas fiscais da usina fornecedora de álcool anidro, como a de fls. 572, sem destaque do ICMS, demonstrando não ter sido recolhido naquela operação e, portanto, não ter sido creditado a favor da autora.

Em resumo, a autora comprovou ter adquirido álcool anidro diretamente da usina para, ao lado da gasolina A adquirida da refinaria, formar a gasolina C objeto de sua comercialização, assim como provou não ter se creditado do ICMS do primeiro produto em face do regime do diferimento para momento posterior." (e-doc. 9, p. 12).

39. Cotejando o contido nos autos e a orientação judicial que se pretende aqui prevalecer, **é o caso de dar parcial provimento ao recurso extraordinário** . Noutras palavras, não é cabível acolher a pretensão recursal de rediscutir a forma de implementação dos créditos tributários no patrimônio da parte ora recorrente, uma vez que a matéria não ostenta estatura constitucional para ser conhecida em apelo extremo e poderá ser dirimida pelo juízo de execução. A esse propósito, vale rememorar que a jurisprudência do STF é remansosa no sentido de que a " *interpretação da legislação que define a prescrição, a correção monetária, os juros, o direito à compensação e a fixação exata do montante a que o contribuinte tem direito em cada caso concreto possuem nítido caráter infraconstitucional ou*

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/03/2023

dependem do exame de provas. Questões que deverão ser dirimidas pelas instâncias ordinárias " (RE nº 701.259-AgR/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, j. 24/09/2013, p. 11/10/2013).

IV — Dispositivo

40. Ante o exposto, divergindo, ainda que apenas em parte, do eminente Relator, **dou provimento, em parte, ao recurso extraordinário, unicamente com a finalidade de reformar o acórdão recorrido** (e-doc. 10, p. 39-58) **, de modo a restabelecer a sentença da 3ª Vara da Fazenda Pública Estadual da Comarca de Goiânia/GO** (e-doc. 9, p. 10-13, 33-34 e 77). **Logo , não há o que prover na espécie quanto ao pedido recursal sucessivo, pois não guarda consonância com a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal a pretensão de nova remessa ao Tribunal de origem para apreciação de questões prejudicadas** .

41. **Custas e honorários *ex lege* , a ser avaliado no juízo de execução** .

42. **Enfim, proponho a fixação da seguinte tese de julgamento ao Tema nº 694 do repertório da Repercussão Geral, em tópicos** :

> **I - Nas aquisições de mercadorias, sob o regime de diferimento ou de substituição tributária para trás, inexiste para o contribuinte adquirente direito ao crédito do ICMS, porquanto a exigibilidade deste somente ocorre na operação subsequente e inexiste cumulatividade fiscal na espécie.**
>
> **II - Na cadeia econômica de distribuição de combustíveis, sob regime plurifásico com substituição tributária, há direito ao creditamento de ICMS em favor da distribuidora, decorrente de operações de saída do etanol anidro combustível ou do biodiesel das usinas ou destilarias, independentemente de indicação do lançamento na escrituração fiscal, pois todo o ICMS devido é recolhido antecipadamente, mediante substituição tributária para frente, pela refinaria de petróleo ou pelo importador.**

É como voto.

Ministro **ANDRÉ MENDONÇA**

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/03/2023

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/03/2023