VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

Da introdução

Trata-se de recurso extraordinário em que a recorrente, 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.

Segundo o Tribunal de origem, não é possível o creditamento, pois está sujeito ao regime do diferimento o ICMS relativo à saída do AEAC da usina para a distribuidora. Nos termos do voto condutor do acórdão recorrido, trata-se esse diferimento de mecanismo em que o "imposto passa a ser exigível de contribuinte que participa da cadeia produtiva em momento posterior à ocorrência do fato gerador", revelando, assim, substituição tributária para trás.

Ainda de acordo com esse voto, o imposto relativo ao álcool é quitado de maneira conjunta com aquele cobrado, na sistemática da substituição tributária para frente, em relação às subsequentes operações até o consumidor final, na forma do Convênio ICMS nº 80/97, cuja disciplina seria a mesma constante do Convênio ICMS nº 110/07.

Para fins de comparação, **vide** o teor dos dispositivos pertinentes desses diplomas:

Cláusula décima quarta do Convênio ICMS nº 105/92, na redação conferida pelo Convênio ICMS nº 80/97Cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS nº 110/07, na redação conferida pelo Convênio ICMS nº 136 /08

Cláusula décima quarta Acordam os Estados e o Distrito Federal em conceder o diferimento ou a suspensão do lançamento do imposto nas operações internas e interestaduais com álcool etílico anidro combustível para o momento em que ocorrer a saída da gasolina resultante da mistura com aquele produto, do estabelecimento distribuidor de combustíveis, como tal definido pelo Departamento Nacional de Combustíveis - DNC,

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/12/2022 00:00

devendo observar-se o que segue: **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 § 2°.I - O imposto diferido ou suspenso deverá ser pago de uma só vez englobadamente com o imposto retido por substituição tributária incidente sobre as subseqüentes operações até o consumidor final;§ 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 subseqüentes com gasolina ou óleo diesel até o consumidor final, observado o disposto no § 3°.

Para a recorrente, o entendimento do Tribunal de origem viola a não cumulatividade do imposto.

Verifica-se que o Tribunal Pleno, embora de perspectiva um pouco distinta, já tangenciou esse assunto no julgamento da ADI nº 4.171/DF, na qual esteve em jogo o Convênio ICMS nº 110/07.

Nessa ação direta se questionava, entre outros pontos, a invalidade das normas desse convênio (§§ 10 e 11 da Cláusula vigésima primeira, nas redações conferidas pelos Convênios ICMS nºs 101/08 e 136/08) que impunham às distribuidoras o estorno, mediante *recolhimento* , do crédito de ICMS relativo ao AEAC, questionamento esse realizado sob o argumento de que as distribuidoras, na realidade, sequer poderiam realizar tal creditamento, em razão (i) da existência do citado diferimento e (ii) da imunidade ao ICMS da operação interestadual de saída de gasolina C, o que determinaria a anulação dos créditos anteriores.

Ou seja, enquanto, no presente tema de repercussão geral, a distribuidora alega ter direito ao crédito do ICMS diferido relativo ao AEAC, naquela ação direta se sustentava o oposto, dizendo-se que, presente o diferimento em questão, as distribuidoras não tinham direito a tal crédito e, assim, não poderiam ser obrigadas a estorná-lo mediante recolhimento.

Qual foi a conclusão a que chegou a Corte no julgamento daquela ação direta? A de que as distribuidoras, realmente, não podem se creditar do ICMS relativo à aquisição do AEAC, imposto esse diferido para o momento em que ocorrer a saída da gasolina C.

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/12/2022 00:00

Vejamos melhor os argumentos levantados quando do julgamento da citada ação direta.

Do julgamento da ADI nº 4.171/DF

Como registrado na apreciação dessa ação direta, é complexo o regime de tributação da gasolina C, resultante da mistura do AEAC com a gasolina A.

Na essência, a tributação pelo ICMS do AEAC vendido pelas usinas ou destilarias para as distribuidoras está sujeita ao regime do diferimento em questão, que consiste, a bem da verdade, em substituição tributária para trás. **A priori** , caberia às distribuidoras, na posição de substituta, realizar diretamente o recolhimento desse tributo. Não obstante, como se verá, o recolhimento da exação perpassa por uma câmara de compensação no âmbito das refinarias de petróleo (as quais comercializam a gasolina A).

Por seu turno, a incidência do ICMS sobre a gasolina C está sujeita ao regime da substituição tributária progressiva.

Cumpre às refinarias administrar, com informações repassadas pelas distribuidoras, aquela câmara de compensação, a qual proporciona, a grosso modo, certa concentração do sistema de apuração da tributação da cadeia econômica. Essa câmara, como registrou a Ministra **Ellen Gracie** na ação direta em tela, "funciona com base e[m] repasses e deduções de imposto às Unidades Federadas".

Por ser esclarecedor, peço vênia para reproduzir o esquema elaborado pela Confederação Nacional do Comércio (CNC) constante da petição inicial da ação direta em alusão. Destaco que, nesse esquema, tem-se uma operação interestadual na comercialização da gasolina C:

O que importa deixar claro é que o **estado não cobra o ICMS quando da própria saída de AEAC das usinas ou destilarias para as distribuidoras.**

Atente-se, ainda nesse contexto, que as usinas, as destilarias bem como as refinarias nada pagam a título desse ICMS quando de tal saída do álcool em questão. Vale relembrar que o próprio ICMS relativo a essa operação é diferido para momento em que ocorrer a saída da gasolina C das distribuidoras, sendo "pago de uma só vez, *englobadamente* , com o

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/12/2022 00:00

imposto retido por substituição tributária" (grifo nosso) incidente sobre as subseqüentes operações.

Inexistindo a cobrança do tributo quando da própria saída do AEAC das usinas e destilarias, não há que se falar em possibilidade de as distribuidoras se creditarem de ICMS em razão da aquisição do AEAC, ainda que o imposto fique "destacado" na nota fiscal de venda do álcool.

Atente-se que a não cumulatividade em questão é técnica a qual busca afastar o efeito cascata da tributação. Inexistindo esse efeito, não há que se falar em crédito de ICMS com base na não cumulatividade.

Impossível, assim, se invocar o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, o qual, ao tratar da não cumulatividade, preceitua que deve ser compensado "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" (grifo nosso).

Como consignei acima, esse foi um dos fundamentos utilizados no exame da ADI nº 4.171/DF para se consignar a impossibilidade de as distribuidoras realizarem tal creditamento. **Vide** , em especial, trecho do voto-vista proferido pelo Ministro **Ricardo Lewandowski** :

> "Além disso, o aludido § 10 [da Cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS nº 110/07 – vide nota de rodapé nº 1] **sugere, em princípio, que haveria suposto creditamento, pelas distribuidoras, de valores recolhidos a título de ICMS na aquisição de AEAC** e de biodiesel B100, perante as usinas sucroalcooleiras e as destilarias, **circunstância essa que, como visto, não ocorre, uma vez que tais operações são realizadas sem o recolhimento do imposto devido, já que diferido o seu efetivo pagamento** .
>
> **Ora, se não há recolhimento anterior de ICMS, não há falar, pois, em seu creditamento , eis que inexiste apropriação de crédito escritural hipoteticamente representado pelo suposto ICMS incidente na operação anterior – pressuposto essencial à anulação de um crédito** . Acaso existente, aí sim, poder-se-ia falar no seu estorno.
>
> (...)
>
> Ora, **a refinaria de petróleo é que passa a ser responsável pelo repasse do tributo , mas não o paga no momento da saída do AEAC ou do B100 das usinas ou das destilarias, respectivamente. Ela o faz**

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/12/2022 00:00

posteriormente , em outra operação, por ocasião da saída de gasolina 'C' ou óleo diesel promovida pela distribuidora de combustíveis (caput da Cláusula Vigésima Primeira).

Assim, se, por ocasião da aquisição do AEAC ou do B100, a refinaria – e muito menos a distribuidora – nada paga a título de ICMS, não poderia se creditar por uma quantia que não pagou e que o Estado não recebeu " (grifo nosso).

O outro fundamento utilizado no julgamento da ADI nº 4.171/DF foi o de que, sendo a operação de saída interestadual de gasolina C imune ao imposto (art. 155, § 2º, X, a), os eventuais créditos de ICMS teriam de ser anulados em razão da incidência da regra do art. 155, § 2º, b, do texto constitucional, o qual determina que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

A respeito do assunto, confira-se trecho do voto proferido pela Ministra **Ellen Gracie** :

"Como se vê, o ICMS é, a princípio, todo ele exigido já na primeira operação, concentrando-se o recolhimento na refinaria. (...)

Importantíssimo, ainda, é considerar, nos termos das informações prestadas nos autos, que, tendo sido quase a totalidade do ICMS embutida na primeira operação, cabe à refinaria gerenciar verdadeira 'câmara de compensação', que 'funciona com base e repasses e deduções de imposto às Unidades Federadas, ao invés de débitos e créditos em contas gráficas' (fl. 227). (...)

A planilha dois, constante do item anterior, deixa claro que, na venda de álcool (e o mesmo acontece na venda de biodiesel) pela usina à distribuidora, o ICMS devido pela usina é diferido. Há, de qualquer modo, o destaque do ICMS, sendo a operação onerada pela incidência do imposto.

Fosse a tributação sujeita ao regime normal e não aos recolhimentos por meio da peculiar 'câmara de compensação', a distribuidora se creditaria do ICMS destacado na aquisição do álcool (AEAC) .

Já na operação subseqüente de venda da gasolina C aos postos em operação interestadual, temos a saída da mercadoria sem incidência de ICMS . (...)

Tal 'não incidência' constitucionalmente determinada (leia-se: imunidade), por sua vez, atrai a incidência de outro dispositivo constitucional, qual seja o art. 155, § 2º, II, b, que determina a anulação do crédito relativo à operação anterior: 'Art. 155... § 2º... II – a isenção

Plenário Virtual - minuto de voto - 02/12/2022 00:00

ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação: ... b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores' .

(...)

Note-se que é determinado o estorno, porém mediante 'recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido ou suspenso', nos termos do § 11 acima transcrito. Ou seja, temos a determinação de estorno do crédito, condizente com a saída de mercadoria sem incidência do ICMS, mas não mediante anulação escritural. O que se determina, isto sim, é o recolhimento de montante equivalente. Desse modo, em vez de ser determinado o estorno de um crédito, determina-se a realização de um recolhimento. Contabilmente, poderíamos ter resultado idêntico mediante mecanismo distinto, **não fosse o fato de que a distribuidora, em verdade, não se credita do ICMS diferido que onerou a operação de entrada** .

Conforme referido anteriormente, embora juridicamente caiba à distribuidora proceder ao pagamento do ICMS em razão do diferimento (**como modalidade de substituição para trás**), o que faz a distribuidora, na verdade, é informar a operação à refinaria para que esta, então, repasse o valor respectivo ao Estado de origem do AEAC ou do B100 adquiridos, em que situada a usina, deduzindo o respectivo montante, por conseqüência, do Estado ao qual originariamente havia sido repassado o valor total do ICMS relativo à substituição tributária para frente. **Não há, propriamente, pagamento direto pela distribuidora, tampouco ela procede a qualquer creditamento escritural do ICMS diferido, tendo em conta que a operação posterior de venda dos combustíveis gasolina tipo C e óleo diesel B5 aos postos em operação interestadual será imune e que simplesmente informa à refinaria para o repasse** ".

Corroborando o entendimento, **vide** as considerações lançadas pela CNC, admitida nos autos como **amicus curiae** : "as *Distribuidoras de combustíveis* não têm direito ao crédito de ICMS na aquisição do AEAC e do B100, **seja porque nessas operações o ICMS é pago diretamente à Refinaria (diferimento)** " (doc. eletrônico nº 23, p. 15), seja porque não incide o ICMS nas operações que destinem a outros estados combustíveis líquidos e gasosos derivados do petróleo.

Registre-se que, mesmo antes do julgamento da ADI nº 4.171/DF, o Supremo Tribunal Federal já vinha firmando compreensão em sentido convergente com aquele primeiro fundamento a que me referi mais acima. A propósito, essa compreensão advém desde quando vigia o ICM, antecessor do ICMS.

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/12/2020 00:00

Na mesma direção, vai o parecer da Procuradoria-Geral da República.

Dos outros precedentes da Corte

No final da década de 70, a Segunda Turma da Corte analisou interessante caso em que ficou bem clara a inexistência de ofensa à não cumulatividade ao se impossibilitar o substituto tributário de se creditar do ICMS sujeito ao regime da substituição tributária para trás.

Cito o julgamento do RE nº 88.675/SP, sessão de 4/9/79. Qual era o contexto desse caso? O ICM de certo estado incidente sobre a venda de papel usado e de aparas de papel (insumos) para estabelecimento industrial estava sujeito ao regime da substituição tributária para trás, devendo ser o tributo lançado e pago quando da saída do produto fabricado da indústria. Essa, por seu turno, defendia a possibilidade de se creditar do ICM quando da aquisição daqueles insumos.

O Relator, Ministro **Moreira Alves** , com apoio no parecer da Procuradoria-Geral da República, realçou que, na substituição tributária para trás, mesmo não havendo o tal creditamento desejado pelo substituto, inexistiria ofensa à não cumulatividade.

O exemplo mencionado no parecer foi bastante esclarecedor. Embora o ICM relativo aos insumos fosse cobrado de modo unificado com o ICM relativo ao produto industrializado, não havia nisso cumulatividade de incidência tributária. Uma parte do total do débito tributário quando da saída desse produto seria concernente àquele primeiro imposto diferido (incidente sobre os insumos); a outra seria atinente ao **valor agregado** pela segunda operação (a de saída do produto industrializado):

> "Uma simples operação aritmética evidencia que o dispositivo da lei paulista não importa em cumulatividade do tributo. Se o comprador adquire o papel usado por Cr$ 1.000,00 e irá vender o produto final por Cr$ 3.000,00, calculará os 15,5% do I.C.M. sobre este valor, ou sejam, Cr$ 465,00, quantia que recolherá ao Fisco e transferirá na operação seguinte, acrescida ao preço. Estará então, pagando o tributo sobre a matéria-prima – Cr$ 155,00 – em decorrência da substituição tributária, e Cr$ 310,00 de tributo sobre o valor agregado (Cr$ 2.000,00) não ocorrendo cumulatividade".

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/12/2020 00:00

Abro parêntese para esclarecer que, consoante a doutrina majoritária, a não cumulatividade do atual ICMS está direcionada a impedir a incidência de tributo sobre tributo.

Ainda naquele caso, destacando trecho do acórdão proferido pela instância **a quo** , o Ministro **Moreira Alves** consignou que, não tendo o estabelecimento vendedor dos papéis usados ou das aparas debitado o ICM, não teria direito a indústria adquirente a se creditar do imposto.

Vai na mesma direção o RE nº 91.848/SP, Primeira Turma, Relator o Ministro **Cunha Peixoto** , sessão de 12/2/80. O contexto era, basicamente, o mesmo: indústria adquirente de papéis usados ou aparas a qual pretendia ver reconhecido o direito de se creditar do ICM relativo às aquisições desses insumos, muito embora essa exação estivesse sujeita à substituição tributária para trás, sendo recolhida apenas quando da saída do produto industrializado.

Sua Excelência, mencionando o acórdão atacado por aquele apelo extremo, indicou que a cobrança unificada do ICM (isso é, a cobrança do imposto diferido, relativo à operação com os insumos, junto com a do imposto concernente à operação de saída do próprio produto fabricado) não importava em cumulação de incidência do tributo. Isso porque essa unificação de cobranças "não duplica a incidência de qualquer parcela, não sobrepõe (*cumula) parcelas sobre parcelas, mas apenas reúne, juntando-a umas às outras". Mais à frente, complementou o Relator: se o adquirente, "por ocasião da aquisição da mercadoria, nada paga, não pode se creditar por uma quantia que não pagou". Parafraseando Sua Excelência, **não há que se confundir cobranças unificadas de ICM com cobranças cumulativas de ICM. O mesmo se aplica ao ICMS.**

Outro caso que merece ser citado é o do AI nº 78.919/SP-AgR, em que a Primeira Turma chegou à mesma conclusão, tendo presente o diferimento do ICMS incidente sobre sucatas adquiridas por indústrias para o momento em que há a saída do produto resultante da industrialização das sucatas.

O Relator, Ministro **Thompson Flores** , apoiando-se nas razões constantes da decisão agravada, consignou que aquele imposto não havia sido recolhido pelo vendedor das sucatas. Também asseverou que "A lei fiscal, com o diferimento, prorroga, adia o recolhimento da parcela do imposto incidente sobre a sucata (…). Engloba e não cumula essa parcela com a outra resultante da industrialização da sucata".

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/12/2022 00:00

Também vale recordar a apreciação do RE nº 95.236/MG, sessão de 1º/12 /81, na qual a Primeira Turma igualmente concluiu que a técnica do diferimento do ICM respeita a não cumulatividade. Na ocasião, concluiu-se pela constitucionalidade, em face do art. 23, II, da Constituição Federal de 1969, de o pagamento do ICM sobre leite fresco, pasteurizado ou não, vendido por produtores rurais para indústrias de laticínios, ser diferido para o momento da saída do produto industrializado, sendo vedado a essas se creditarem daquele imposto.

Em voto-vista, o Ministro **Néri da Silveira** transcreveu as seguintes lições do Desembargador do TJSP Geraldo Arruda a respeito do diferimento do imposto de circulação de mercadorias (Contribuição para o estudo do diferimento do imposto de circulação de mercadorias. In: Revista do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, vol. 65, p. 13/19):

> "O legislador pode escolher o momento da incidência do ICM e a etapa (fase) das operações de circulação para efeito do lançamento e constituição do crédito tributário. Pode também o legislador atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário à terceiro pessoa, que se sub-roga na obrigação tributária (CTN, arts. 121, 128 e 142). (...)
>
> Há quem pretenda que a desautorização do crédito de imposto no caso de diferimento frustraria o surgimento, para terceiros, de crédito potencialmente dedutível nas operações futuras, incorrendo, destarte, em inconstitucionalidade.
>
> Mas há que se observar que a finalidade do crédito do imposto ou crédito fiscal, que se transmite através do destaque, é promover o abatimento do montante do imposto já cobrado em operação anterior (...)".

Na mesma direção: RE nº 97.283, Primeira Turma, Relator o Ministro **Rafael Mayer**, DJ de 22/10/82; RE nº 98.568/SP, Primeira Turma, Relator o Ministro **Oscar Corrêa** , DJ de 7/10/83; RE nºs 96.372/MG e 96.317/MG, Segunda Turma, ambos da relatoria do Ministro **Francisco Rezek** , DJ de 26/4 /85.

Da análise do caso concreto

Verifica-se que o Tribunal de origem concluiu não ser possível as distribuidoras se creditarem do ICMS relativo à venda a elas do AEAC pelas usinas e destilarias, tributo esse sujeito ao regime de diferimento (substituição tributária para trás).

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/12/2022 00:00

Esse entendimento está em consonância com a orientação do Supremo Tribunal Federal. É o caso, portanto, de se negar provimento ao recurso extraordinário.

Vale realçar, de outro giro, que **não se encontra em discussão** , **no caso concreto** , o direito de a distribuidora não se sujeitar ao estorno, **mediante recolhimento** , do crédito de ICMS relativo ao AEAC a que se refere a Cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS nº 110/07, estorno esse que foi reconhecido ser inconstitucional no julgamento da ADI nº 4.717/DF, com modulação dos efeitos da decisão.

Dispositivo

Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário. Proponho a fixação da seguinte tese para o Tema nº 694 de repercussão geral:

> "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".

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/12/2022 00:00