

**INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA - INSPER**  
**LLM – Direito Tributário**

**Ricardo Fiore Pedrosa da Fonseca**

**ANÁLISE QUANTO A INCIDÊNCIA DO ICMS NAS VARIAÇÕES  
VOLUMÉTRICAS DOS COMBUSTÍVEIS CAUSADAS PELO AUMENTO DE  
TEMPERATURA**

**São Paulo**  
**2019**

Ricardo Fiore Pedrosa da Fonseca

**ANÁLISE QUANTO A INCIDÊNCIA DO ICMS NAS VARIAÇÕES  
VOLUMÉTRICAS DOS COMBUSTÍVEIS CAUSADAS PELO AUMENTO DE  
TEMPERATURA**

Artigo apresentado ao Programa de LLM em Direito Tributário do Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, para obtenção do grau de especialista em Direito Tributário, sob a orientação do professor Régis Fernando de Ribeiro Braga.

**São Paulo**

**2019**

FONSECA, Ricardo Fiore Pedrosa da.

Análise quanto a Incidência do ICMS nas Variações Volumétricas dos Combustíveis Causadas pelo Aumento de Temperatura / Ricardo Fiore Pedrosa da Fonseca; Orientador: Régis Fernando de Ribeiro Braga; São Paulo: Insper, 2019.

Trabalho de Conclusão de Curso (LLM – Legal Law Master) Programa de Pós-Graduação. Área de Concentração: Direito Tributário. Instituto de Ensino e Pesquisa – INSPER.

1. Direito Tributário. 2. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços. 3. Combustível. 4. Substituição Tributária.

**RICARDO FIORE PEDROSA DA FONSECA**

**ANÁLISE QUANTO A INCIDÊNCIA DO ICMS NAS VARIAÇÕES  
VOLUMÉTRICAS DOS COMBUSTÍVEIS CAUSADAS PELO AUMENTO DE  
TEMPERATURA**

Artigo apresentado ao Programa de LLM em Direito Tributário do Insuper Instituto de Ensino e Pesquisa, para obtenção do grau de especialista em Direito Tributário, sob a orientação do professor Régis Fernando de Ribeiro Braga.

**DATA DE APROVAÇÃO:**

**BANCA EXAMINADORA:**

---

**NOME COMPLETO**

**TITULAÇÃO**

**INSTITUIÇÃO**

---

**NOME COMPLETO**

**TITULAÇÃO**

**INSTITUIÇÃO**

---

**NOME COMPLETO**

**TITULAÇÃO**

**INSTITUIÇÃO**

## RESUMO

FONSECA, Ricardo Fiore Pedrosa da. Análise quanto a Incidência do ICMS nas Variações Volumétricas dos Combustíveis Causadas pelo Aumento de Temperatura.

O presente trabalho tem por objeto o estudo da incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas variações volumétricas dos combustíveis causadas pela oscilação de temperatura a que se submetem os combustíveis adquiridos e revendidos pelas distribuidoras de combustíveis.

Desta forma, foi analisado o que se entende por fato gerador e, mais especificamente, sobre a própria materialidade desse fato gerador, passando, ainda, pelo estudo da acepção jurídica da expressão “*operações relativas à circulação de mercadorias*”, especialmente se o aumento de volume da mercadoria ocasionado enquanto o combustível tenha permanecido sob a titularidade de quem a estocava, no caso, a distribuidora de combustíveis, preenche a regra-matriz de incidência do ICMS.

**Palavras-Chave:** Direito Tributário; Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços; Combustível; Substituição Tributária.

## **ABSTRACT**

FONSECA, Ricardo Fiore Pedrosa da. Analysis of the Sales Tax imposed on the Volumetric Variations of Fuels caused by a Rise in Temperature.

This paper seeks to address the possibility of imposing a sales tax on the volumetric variations of fuels caused by a rise in temperature to which the fuels are submitted on the moment they are acquired and later sold by the fuel distributors.

For this, we have analyzed all aspects that are necessary for the imposition of the sales tax and, in particular, if the increase in the fuel volume caused while it remained under the ownership of the distributor fulfills such requirements

**Keywords:** Tax Law; Sales Tax; Fuel; Tax Substitution.

## Sumário

|   |           |
|---|-----------|
| <b>INTRODUÇÃO</b> .....   | <b>8</b>  |
| <b>1. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS</b> ...                              | <b>11</b> |
| 1.1 Aspecto Material .....  | 11        |
| 1.2 Aspecto Temporal.....   | 14        |
| 1.3 Sujeito Passivo .....   | 16        |
| <b>2. DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA</b> .....  | <b>19</b> |
| 2.1 Previsão Constitucional .....   | 19        |
| 2.2 Reflexos da ADI 1.851/AL e do RE 593.849/MG .....   | 25        |
| <b>3. DO GANHO DE VOLUME DE COMBUSTÍVEL OCACIONADO PELA<br/>VARIAÇÃO DE TEMPERATURA</b> ..... | <b>30</b> |
| 3.1 Tratamento Contábil .....   | 30        |
| 3.2 Tratamento Fiscal .....   | 31        |
| <b>CONCLUSÃO</b> .....  | <b>36</b> |
| <b>REFERÊNCIAS</b> .....  | <b>38</b> |

## INTRODUÇÃO

O setor de distribuição de combustíveis vem reiteradamente sendo penalizado com cobranças do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS por parte das Secretarias da Fazenda em todo o País e, especialmente, no Norte, Nordeste e Centro-Oeste, sobre as variações volumétricas dos combustíveis causadas pela oscilação de temperatura a que se submetem enquanto permanecem sobre a titularidade das distribuidoras.

Este tema, embora não seja novo na esfera judicial, ainda desperta forte divergência no âmbito dos Tribunais de Justiça, com discussões acirradas entre a Procuradoria Estadual e as distribuidoras de combustíveis, com argumentos interessantes e razoáveis para ambos os lados.

Contextualizando, devido à sua natureza volátil, o aumento ou diminuição de temperatura é capaz de alterar o volume de combustível disponível no estoque da distribuidora de combustíveis, de modo que, a depender do aumento da temperatura, ocasionado por um armazenamento do combustível à temperatura ambiente, podem ocorrer dois fenômenos distintos, quais sejam: I) a dilatação, que é um ganho de temperatura insuficiente a causar a evaporação do combustível, representando, portanto, em aumento do volume da mercadoria, favorável ao distribuidor; ou II) evaporação, que representa um ganho de temperatura a ponto de causar uma perda de parte da produção, em prejuízo do distribuidor, que não possui meios para recuperá-la.

Logo, como o Ministério da Fazenda estabeleceu, por meio da Portaria nº 18/1993, que a venda de combustível realizada pela refinaria de petróleo precisa ser efetuada à temperatura de 20 graus Celsius, enquanto que a armazenagem e posterior revenda pelas distribuidoras de combustíveis deve ser realizada à temperatura ambiente, a mudança de temperatura comumente ocasiona uma dilatação do volume do combustível, que se caracteriza como um ganho de temperatura insuficiente a causar a evaporação do combustível, o que acarreta em um aumento do volume da mercadoria, pois houve uma transformação do estado físico da mercadoria, enquadrado pelas distribuidoras de combustíveis como mero ajuste de inventário.



Este ajuste de inventário, contudo, é objeto de autuação pelas Receitas Estaduais em todo o País por ausência de recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, por entenderem que esse volume excedente representa entrada de mercadoria sem a respectiva emissão de documento fiscal e configura fato jurídico tributável pelo mencionado imposto estadual.

Assim, o fato gerador estaria aperfeiçoado não no momento do ganho do volume decorrente da variação de temperatura, mas sim quando a distribuidora de combustíveis realizasse a venda desse volume excedente para o posto de combustível, sendo caracterizado como uma nova operação tributável, cujo imposto não teria sido recolhido pela refinaria de petróleo, que ostenta a condição de substituta tributária nesta relação jurídica tributária.

A Fiscalização, então, alega que o aspecto temporal do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços estaria aperfeiçoado, não no momento da estocagem do combustível, mas sim com a saída do combustível do armazém da distribuidora de combustíveis, o que configuraria hipótese de incidência do referido imposto estadual, pois haveria uma circulação de mercadorias não alcançada pelo regime de substituição tributária, haja vista que se trataria de uma nova operação, relacionado a um volume excedente que não teria sido objeto de recolhimento antecipado pela substituta tributária, que, especificamente no setor de comercialização de combustíveis, é a refinaria de petróleo.

Desta forma, o escopo do presente trabalho envolverá a análise do que se entende por fato gerador e, mais especificamente, sobre a própria materialidade desse fato gerador, passando, ainda, pelo estudo da acepção jurídica da expressão “*operações relativas à circulação de mercadorias*”, especialmente se o aumento de volume da mercadoria ocasionado enquanto o combustível tenha permanecido sob a titularidade de quem a estocava, no caso, a distribuidora de combustíveis, preenche a regra-matriz de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. .

Em conclusão ao trabalho, buscarei discorrer e defender a inexistência da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços no que se refere especificamente ao aumento de volume do combustível ocasionado pelo aumento de temperatura, por se tratar de um

fenômeno eminentemente da natureza que não preenche os requisitos constitucionais e infraconstitucionais para enquadrá-lo como fato tributável do referido imposto estadual.

# 1 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

## 1.1. Aspecto Material

A regra-matriz de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS está prevista no artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988, que dispõe o seguinte:

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

No âmbito da legislação infraconstitucional, pertinente transcrever o teor do artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996, que define o fato gerador do ICMS:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

Coube à doutrina, a quem normalmente compete a elaboração das definições e delimitação do alcance dos institutos jurídicos, a delimitação do sentido da expressão “*operações relativas à circulação de mercadorias*”, com vistas à correta apreensão da materialidade do fato gerador do mencionado imposto de competência estadual.

Roque Antônio Carrazza definiu o aspecto material do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços da seguinte forma:

Este tributo, como vemos, só pode incidir sobre a *realização* de operações relativas à circulação de mercadorias (circulação jurídico-comercial). A lei que veicular sua *hipótese de incidência* somente será válida se descrever uma operação jurídica relativa à circulação de mercadorias.

Saliente-se que, para fins de tributação por meio de ICMS, os conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadorias” se interligam e complementam, de modo que se os três não se apresentam, no caso concreto, não há falar, sequer em tese, em incidência do gravame.

É bom também esclarecermos, desde logo, que tal “operação relativa à circulação de mercadorias” só pode ser *jurídica* (e não meramente *física*), o que, evidentemente, pressupõe a transferência, de uma pessoa a outra e pelos meios adequados, da titularidade de uma mercadoria – vale dizer, dos poderes de disponibilidade sobre ela. Sem esta mudança de titularidade não há falar em tributação válida por meio de ICMS.<sup>1</sup>

Complementando a lição doutrinária acima transcrita, esclarece Geraldo Ataliba:

Vê-se, portanto, que “circulação”, tal como constitucionalmente estabelecido (art. 155, I, ‘b’), há de ser jurídica, vale dizer, aquela na qual ocorre a efetiva transmissão dos direitos de disposição sobre mercadoria, de forma tal que o transmitido passe a ter poderes de disposição sobre a coisa (mercadoria).<sup>2</sup>

Assim, parece acertada a conclusão de José Eduardo Soares de Melo e de Luiz Francisco Lippo, quando afirmam que “o que efetivamente importa é a locução ‘realização de operações’. Esta define a completude do núcleo do aspecto material da hipótese de incidência que envolve a circulação de mercadorias.”<sup>3</sup>

Cabe destacar que a hipótese de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços está intrinsecamente atrelada a efetiva transferência de titularidade da mercadoria, não bastando, assim, o mero deslocamento corpóreo, mas sim a transferência jurídica em decorrência de uma operação mercantil. Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, a expressão circulação “é 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.”<sup>4</sup>

Ainda sobre esse ponto, merece destaque as observações pertinentes de Francisco Luiz Pitta Marinho:

O ICM não incide nem sobre uma circulação física, nem sobre uma circulação econômica. Ele incide sobre operações (dados jurídicos) sobre a circulação de mercadorias. O que existe, portanto, é uma circulação jurídica, porque o direito, ao receber noções de ciências pré-

---

<sup>1</sup> Roque Antonio Carrazza, ICMS, 17ª Edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 45.

<sup>2</sup> Geraldo Ataliba, ICMS – incorporação ao ativo – empresa que loca, oferece em leasing seus produtos – no sentido do descabimento do ICMS, Revista de Direito Tributário, vol. 52, p. 74.

<sup>3</sup> José Eduardo Soares de Melo; Luiz Francisco Lippo, A Não-cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS E COFINS), 2ª Edição, São Paulo: Dialética, 2004, p. 36.

<sup>4</sup> Paulo de Barros Carvalho, Regra Matriz do ICM, Tese apresentada para a obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC-SP, 1981, p. 74.

jurídicas (economia, ciência das finanças, etc.) pode recebe-los sem alterá-los, deformá-los ou contrariá-los, Em qualquer dos casos juridiciza-os. É um erro, em face disto, querer interpretar o direito pela realidade subjacente, porque esta é uma ciência de formas, um sistema lógico.<sup>5</sup>

Além disso, não é qualquer negócio jurídico que irá atrair o fato imponible do mencionado imposto estadual, mas tão somente o ato material ou negócio que seja referente à circulação de bem, seja ele corpóreo ou incorpóreo, que possua natureza mercantil, ou seja, “como bem econômico que alguém, com o propósito deliberado de lucro, produz para vender ou compra para revender”<sup>6</sup>.

Sobre o conceito de mercadoria, define Hugo de Brito Machado:

Mercadorias são coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si, e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias.<sup>7</sup>

Ainda sobre o significado de mercadoria, merece destaque as considerações de José Souto Maior Borges:

Mercadoria é o bem móvel que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria, é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde essa característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria.<sup>8</sup>

Dessa forma, é possível concluir que a regra-matriz do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços está atrelada a presença concomitante (i) da prática de negócio jurídico mercantil, (ii) efetiva circulação jurídica da mercadoria, por meio da transferência da posse ou da propriedade, e (iii) da presença de bem que esteja revestido de mercancia.

---

<sup>5</sup> Francisco Luiz Pitta Marinho. ICM – Hipótese de Incidência. São Paulo: Revista de Direito Tributário, 1983, p.109

<sup>6</sup> Aliomar Baleeiro, ICM sobre importação de bens de capital para uso do importador, RF vol. 250, p.143.

<sup>7</sup> Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 34ª Edição, São Paulo: Malheiros Editores,, 2013, p 377.

<sup>8</sup> José Souto Maior Borges. Questões Tributárias. 1ª Ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 85

## 1.2. Aspecto Temporal

A cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços não depende apenas da ocorrência da operação de circulação de mercadoria, que é o aspecto material da obrigação tributária. Para que surja para o Estado o direito ao tributo e a permissão para a cobrança, necessário que estejam concretamente presentes os demais aspectos da obrigação tributária, com destaque para o aspecto temporal, que definirá em que momento o imposto poderá ser cobrado.

O aspecto temporal se refere ao momento da ocorrência do fato gerador, ou seja, o instante em que nasce a obrigação tributária, como ensina Paulo de Barros Carvalho:

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária, como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra o devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de uma certa prestação pecuniária.<sup>9</sup>

Sobre a importância do marco temporal na incidência do ICMS, leciona com precisão Geraldo Ataliba:

A mais importante função do aspecto temporal diz respeito à indicação – necessariamente contida na hipótese de incidência – do momento em que se reputa ocorrido o fato imponible (e, pois, nascida a obrigação tributária). Define-se o aspecto temporal da h.i. como a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible.<sup>10</sup>

Cabe ao legislador a competência para determinar o momento em que deve ser considerado como aperfeiçoado o aspecto temporal do imposto que se encontra previsto constitucionalmente. Assim, podemos recorrer ao disposto na Lei Complementar nº 87/1996:

---

<sup>9</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Hipótese de Incidência Tributária*, São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 87.

<sup>10</sup> Geraldo Ataliba. *Hipótese de Incidência Tributária*, São Paulo: Malheiros, 2013, p. 94.

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:  
I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Veja-se que, segundo a legislação destacada acima, comumente denominada de Lei Kandir, a “saída” é o momento eleito como apto a atrair o fato gerador do ICMS, ou seja, deve ser considerado como consumado o fato imponível quando ocorre a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.

Alcides Jorge Costa, ao tratar do conceito de circulação de mercadoria, sustenta que a “saída da mercadoria é apenas o aspecto temporal do fato gerador do ICM e não o fato gerador em si. Poderíamos também chamar a saída de fato de exteriorização, pois é ela que exterioriza o fato gerador em relação ao sujeito ativo.”<sup>11</sup>

Assim, a definição da “saída” como marco temporal não deve ser analisado isoladamente, sendo necessário, para a ocorrência do fato gerador, que esteja igualmente presente o critério material e especial. Sobre essa questão, mostra-se pertinente as considerações de Geraldo Ataliba:

O vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo nasce, por força de lei, da ocorrência do fato imponível. A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso.<sup>12</sup>

Em resumo, resta claro que a cobrança do imposto não depende apenas da ocorrência da operação de circulação de mercadoria, que corresponde ao aspecto material da obrigação tributária, sendo necessário, para que surja para o Estado o direito ao tributo e a permissão para a cobrança, que estejam concretamente presentes os demais aspectos da obrigação tributária, com destaque para o aspecto temporal, que define em que momento o imposto poderá ser cobrado.

---

<sup>11</sup> Alcides Jorge Costa, ICM na Constituição e na Lei Complementar, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 79.

<sup>12</sup> Geraldo Ataliba, Hipótese de incidência tributária, 4ª Edição, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, pp. 64/65

### 1.3. Sujeito Passivo

O critério subjetivo da norma identifica os sujeitos integrantes do polo passivo e do polo ativo da obrigação tributária. Nele, identifica-se quem deverá ser pago e quem deverá pagar o tributo, estabelecendo a correspondente relação jurídica.

Luciano Amaro, ao tratar da responsabilidade do sujeito passivo, afirma que:

A identificação do sujeito passivo da obrigação principal (gênero) depende apenas de verificar quem é a pessoa que, à vista da lei, tem o dever legal de efetuar o pagamento da obrigação, não importando indagar qual o tipo de relação que ela possui com o fato gerador.<sup>13</sup>

Nesse contexto, o sujeito passivo é designado por contribuinte quando participa, ele próprio, da hipótese de incidência da norma tributária, enquanto que o responsável, apesar de não participar pessoal e diretamente do fato gerador do imposto, tem com ele algum vínculo econômico que permite ao legislador imputar-lhe o ônus legal de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo.

Sobre a matéria, esclarece Rubens Gomes de Sousa:

Entretanto, pode acontecer que em certos casos o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se então a sujeição passiva indireta. A sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: transferência e substituição; por sua vez a transferência comporta três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade.<sup>14</sup>

No mesmo sentido, reforçam Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo:

Por conveniência da Administração Tributária, a responsabilidade pelo

---

<sup>13</sup> Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha, 1973, p. 55.

<sup>14</sup> Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª Edição, São Paulo: Editora Saraiva, 1998, p. 280.



pagamento do tributo pode ser atribuída a outra pessoa que, sem estar pessoal ou diretamente relacionada ao fato gerador da obrigação tributária, assume, por imposição legal, a responsabilidade pelo pagamento do tributo. Tem-se, então, a figura do responsável, prevista no art. 121, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Também por conveniência da Administração Tributária, o contribuinte pode ser substituído por outra pessoa a qual a lei atribui o dever de pagar o tributo. Embora o Código Tributário Nacional não tenha feito referência à figura do substituto tributário, ou contribuinte substituto, essa figura terminou sendo introduzida em nosso Direito, a partir de permissivo que a pressão fazendária terminou por fazer encartar na Constituição.<sup>15</sup>

Adotando ponto de vista similar, leciona Roque Antônio Carrazza:

A responsabilidade tributária admite duas modalidades: responsabilidade por transferência e responsabilidade por substituição. Na responsabilidade por substituição o dever de pagar o tributo já nasce, por expressa determinação legal, na pessoa do sujeito passivo indireto.

Já, na responsabilidade por transferência, o dever de pagar o tributo, tendo nascido na pessoa do contribuinte, desloca-se, pela ocorrência de um fato novo, prestigiado pela lei, à pessoa do sujeito passivo indireto. Admite três modalidades: solidariedade, sucessão e responsabilidade legal.<sup>16</sup>

No caso específico do ICMS, o rol de contribuintes está previsto na Lei Complementar nº 87/1996:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

O sujeito passivo da relação poderá ser a pessoa que efetivamente praticou o negócio jurídico ou pessoa diversa que tenha vínculo com o fato

---

<sup>15</sup> Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo. ICMS. Substituição Tributária. Limites da Solidariedade. Revista Dialética de Direito Tributário, 2011, p. 120-121.

<sup>16</sup> Roque Antônio Carrazza. ICMS. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 53

gerador, caracterizado como sujeição passiva indireta. Esta imputação de responsabilidade, no caso do ICMS, poderá ser tanto por meio de transferência quanto através de substituição, que será objeto de maior explanação no tópico a seguir.

## 2. DO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

### 2.1. Previsão Constitucional

O regime da substituição é uma modalidade de responsabilidade tributária, no qual o responsável, classificado como substituto, mesmo não tendo praticado o ato apto a atrair a incidência do fato gerador, é posto pela norma como o real sujeito passivo da obrigação, com a consequente responsabilidade de não apenas recolher o crédito tributário que porventura seja devido, mas também cumprir com as obrigações acessórias correlatas.

Alfredo Becker esclarece que “existe substituto legal tributário toda vez que o legislador escolher para sujeito da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese é signo presuntivo: o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo que é o substituto legal tributário.”<sup>17</sup>

Na mesma linha, reforça com precisão Marco Aurélio Greco:

A Lei Complementar 87, de 1996, contempla um modelo com perfil definido e efeitos nítidos. A parte final do dispositivo, quando prevê expressamente que o contribuinte escolhido pela lei (o terceiro a que se refere o art. 128 do CTN) “assumirá a condição de substituto”, está significando que, embora se trate de dívida alheia, o contribuinte passará a ser o único responsável perante o Fisco pelo débito em questão. Com efeito, “assumir” significa “1. tomar sobre si ou para si; avocar; 2. chamar a si, assumir a responsabilidade de; ficar responsável por; 3. entrar no exercício de”, termo explícito que implica estar o terceiro investido dessa condição.

Nesta hipótese, a responsabilidade, que era do contribuinte originário (no caso deste estudo, aquele que irá realizar a operação subsequente), para ser do contribuinte substituto. A lei como que “troca”, “substitui”, um contribuinte (da operação subsequente) por outro contribuinte (da etapa antecedente).<sup>18</sup>

Esse instituto surgiu da necessidade de trazer maior praticidade à fiscalização tributária, o que não foi bem recebido por uma parcela considerável de doutrinadores, como bem discorre Misabel Derzi:

---

<sup>17</sup> Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo: Editora Saraiva, 1963, p. 502

<sup>18</sup> Marco Aurélio Greco. *Substituição Tributária*. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2001, pp. 99/100.

Para tornar a norma exequível, cômoda e viável, a serviço da praticidade, a lei ou o regulamento muitas vezes se utiliza de abstrações generalizantes fechadas (presunções, ficções, enumerações taxativas, somatórios e quantificações) denominadas por alguns autores de tipificações. A principal razão dessa acentuada expressão da praticidade reside no fato de que o Direito Tributário enseja aplicação em massa de suas normas, a cargo da Administração *ex officio* e de forma contínua ou fiscalização em massa da aplicação dessas normas (nas hipóteses de tributos lançados por homologação).

19

Walter Gaspar, por outro lado, entende de modo diferente, enxergando o lado benéfico do regime de substituição tributária:

O regime de substituição tributária simplificou a arrecadação, sendo muito mais rápido e seguro para o fisco, vez que a exigibilidade é aplicada a apenas uma pessoa, o substituto. Além disso, com a incidência única do ICMS em uma operação, os demais contribuintes ficam livres de qualquer responsabilidade pelo recolhimento do Tributo.<sup>20</sup>

A imputação de responsabilidade por meio da substituição tributária poderá ser progressiva ou regressiva. No caso específico da substituição tributária regressiva, o responsável pelo recolhimento é o último contribuinte da cadeia, que fica responsável pelo recolhimento do tributo decorrente de fatos geradores já aperfeiçoados, como leciona José Eduardo Soares de Melo:

Na substituição regressiva a lei atribui a responsabilidade ao adquirente de uma determinada mercadoria, por razões de comodidade, praticidade ou pela circunstância de o real contribuinte não manter organização adequada de seus negócios.<sup>21</sup>

Já no regime da substituição tributária progressiva, os fatos geradores ainda não aperfeiçoados são antecipados pela presunção de sua manifestação e, para isso, é escolhido um substituto tributário que se responsabiliza pelo recolhimento do imposto incidente em toda a cadeia de comercialização da

---

<sup>19</sup> Misabel Abreu Machado Derzi. A Praticidade e o Papel Institucional do Poder Judiciário. A Separação de Poderes em Jogo. A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. São Paulo: Dialética, 2004, p. 261

<sup>20</sup> Walter Gaspar. ICMS Comentado, 2ª Edição, Rio de Janeiro: Líber Júrís, 1990.

<sup>21</sup> José Eduardo Soares de Melo, ICMS: Teoria e Prática, 4ª Edição, São Paulo: Dialética, 2000, pp. 144/145

mercadoria. Este é o regime aplicável no setor de comercialização de combustíveis, no qual a refinaria de petróleo é elencada como a substituta tributária, enquanto as distribuidoras de combustíveis e os postos revendedores são classificados como substituídos, o que significa que a refinaria utiliza uma base presumida e recolhe antecipadamente o ICMS incidente sobre toda a cadeia econômica.

Assim, em razão dessa antecipação do fato gerador presumido, o substituído não credita o imposto sobre a entrada da mercadoria sujeita à substituição tributária, mas também não lança débito quando há a respectiva saída, posto que o imposto sobre toda a cadeia já foi antecipadamente recolhido pelo chamado substituto tributário.

Trata-se de uma opção legislativa, que elencou como tributável o momento preliminar da manifestação de um fenômeno econômico, com o objetivo de exigir o recolhimento do crédito tributário, que, tradicionalmente, somente seria possível depois da ocorrência do fato impositivo. É nesse sentido que ensina Sérgio Gonini Benício:

A responsabilidade do substituto, nessa situação, abarca tributos que nem sequer foram ainda gerados, em razão da não concretização dos fatos impositivos. Em outras palavras, a substituição tributária progressiva se estrema das demais figuras subjetivas passivas em razão de o substituto ter que recolher valores atinentes a toda a incidência tributária do ICMS, ao longo da cadeia circulatória, não obstante ainda não tenham sequer ocorrido os respectivos fatos geradores. (...)

A presunção da ocorrência dos fatos geradores vindouros, assim, enseja a adoção de mecanismos que buscam compelir o substituto a pagar, em nome de terceiros colocados em etapa posterior na cadeia circulatória, impostos devidos por estes em virtude da (apenas) provável realização da respectiva situação impositiva. Em outras palavras, a responsabilidade por substituição progressiva, calcada na conveniência fiscal, inova a sistemática jurídica ao introduzir no ordenamento a possibilidade de cobrança de tributos cujo fato gerador nem sequer ainda se materializou.<sup>22</sup>

Andrei Pitten Velloso esclarece a substituição tributária progressiva da seguinte forma:

Trata-se de uma técnica impositiva que atribui ao contribuinte situado

---

<sup>22</sup> Sérgio Gonini Benício, ICMS: apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária, São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 136

em etapa antecedente da cadeia econômica (denominado “substituto”) a responsabilidade de recolher antecipadamente o tributo que seria devido por operação futura, apurando-o com base num valor estimado, pois a operação levada em consideração (a ser praticada pelo “substituído”) ainda não ocorreu.<sup>23</sup>

A substituição tributária, nesse contexto, surgiu da necessidade de conferir maior praticidade, economia e eficiência na atividade fiscalizatória, reduzindo o custo operacional da máquina estatal e, conseqüentemente, diminuindo a evasão fiscal. Sobre a matéria, pontua Roque Antônio Carrazza:

No mais das vezes, os tributos são cobrados de pessoas que realizem seus fatos imponíveis, isto é, dos próprios contribuintes. Não raro, porém, por razões de expediência administrativa, vêm arrecadados, pelo menos num primeiro momento, dos responsáveis tributários, vale dizer de terceiras pessoas juridicamente relacionadas com os contribuintes. O legislador utiliza-se deste expediente para evitar a sonegação e facilitar a ação fiscalizatória do Estado.<sup>24</sup>

Conforme destacado pela doutrina majoritária, a responsabilidade, nesse caso, é exclusiva do substituto tributário com o respectivo ente fazendário, não havendo que se falar, assim, em responsabilidade subsidiária do substituído no caso de eventual inadimplemento. Nesse sentido, argumenta Sacha Calmon:

O terceiro erro consiste em atribuir responsabilidade subsidiária ao substituído, em caso de não pagamento do tributo pelo substituto. Apesar de ser pacífica a noção de que não se estabelece nenhuma relação jurídica entre o substituído e o Estado, contraditoriamente se afirma que o substituído responde em caso de não cumprimento da obrigação tributária por parte do substituto, o mais pasmante é que a legislação do ICM na totalidade, talvez, dos Estados, vem estatuinto esta responsabilidade do substituído, o que é impraticável e injusto, pois ele já sofreu a repercussão do tributo. Ora, ao instituir o substituto tributário, a lei há de excluir o substituído de qualquer responsabilidade. Assim, é inconcebível a responsabilidade subsidiária do substituído no esquema doutrinário da categoria de substituição tributária.<sup>25</sup>

Na mesma linha, mostram-se irretocáveis as considerações de Marco Aurélio Greco:

---

<sup>23</sup> Andrei Pitten Velloso. Constituição Tributária Interpretada. 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 346.

<sup>24</sup> Roque Antônio Carrazza, ICMS, 14ª Edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 97.

<sup>25</sup> Sacha Calmon Navarro Coelho. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 613.

A norma em questão não faz qualquer ressalva quanto à permanência da responsabilidade do contribuinte originário. Nenhuma linha há nesse sentido. Portanto, a atribuição de responsabilidade contemplada no caput do art. 6º é uma atribuição plena, com *exclusão* da responsabilidade do substituído pelo débito. Se a lei estadual pretender criar uma responsabilidade supletiva do substituído ter-se-á uma regra que foge do modelo consagrado na Lei Complementar 87, de 1996, com ele conflitando.

A Lei Complementar 87 de 1996, assumiu uma posição perante esta duplicidade de possibilidades; posição rigorosa, cientificamente justificável, e atribuindo ao legislador estadual alta responsabilidade ao instituir concretamente a figura, pois, ao fazê-lo, estará abrindo mão da possibilidade de se voltar contra o substituído caso haja algum percalço relativamente ao substituído.<sup>26</sup>

Esse mesmo entendimento é defendido com rigor por parte de Paulo de Barros Carvalho:

A responsabilidade tributária por substituição ocorre quando um terceiro, na condição de sujeito passivo por especificação da lei, ostenta a integral responsabilidade pelo quantum devido a título de tributo. Enquanto nas outras hipóteses permanece a responsabilidade supletiva do contribuinte, aqui o substituto absorve totalmente o *debitum*, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costumam chamar de 'obrigações acessórias'. Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado.<sup>27</sup>

Por fim, dada a importância do tema em comento, mostram-se de extrema relevância as considerações de Alfredo Augusto Becker:

Todo o problema referente à natureza das relações jurídicas entre substituto e substituído resolve-se pelas três conclusões adiante indicadas. O fundamento científico-jurídico sobre o qual estão baseadas as três conclusões foi exposto quando se demonstrou que a valorização dos interesses em conflito e o critério de preferência que inspiraram a solução legislativa (regra jurídica) participam da objetividade da regra jurídica e não podem ser reexaminados, nem suavizados pelo intérprete sob o pretexto de uma melhor adequação à realidade econômico-social.

---

<sup>26</sup> Marco Aurélio Greco. *Substituição Tributária*. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p 100.

<sup>27</sup> Paulo de Barros Carvalho. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 158/177

As três referidas conclusões são as seguintes:

Primeira conclusão: Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte.<sup>28</sup>

Feitos esses esclarecimentos, destaque-se que, apesar de já se encontrar previsto no ordenamento jurídico pátrio, em um primeiro momento pela redação original do artigo 58 do Código Tributário Nacional e, posteriormente, por meio da Lei Complementar n° 48/1983, somente em 1993 a substituição tributária foi definitivamente contemplada na Carta Magna, com a edição da Emenda Constitucional n° 03, que introduziu, no artigo 150 da Constituição Federal de 1988, o parágrafo 7°, abaixo transcrito:

§7° 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 posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Anis Kfourir Jr. definiu esta mudança da seguinte forma:

No que tange ao seu fundamento, a Constituição Federal de 1988 não previa tal mecanismo, sendo que o §7° do art. 150 da CF inseriu uma nova figura de responsável, não prevista expressamente no Código Tributário Nacional, a saber, a do substituto tributário.<sup>29</sup>

Sobre a introdução do parágrafo 7° ao artigo 150 da Carta Magna, esclarece, ainda, o Professor Ives Gandra da Silva Martins:

O §7° introduzido no artigo 150 pela E.C 3/93 fala, inclusive, em “fato gerador presumido” e presumido, sequer entre os léxicos, pode ser considerado “fictício”. Presume-se fato existente embora desconhecido, mas não se presume fato inexistente. Pode-se criar uma ficção sobre o fato inexistente, que nunca será presumido pelo simples fato de inexistir. E a E.C n° 3, embora fazendo clara menção ao fato gerador presumido, explica que o fato gerador presumido, de rigor, não é presumido, mas fictício, pois não existe e, se nunca vier a existir, a imposição tributária se transformará em empréstimo compulsório e deverá ser devolvida, imediata e preferencialmente, a quantia

---

<sup>28</sup> Alfredo Augusto Becker. Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007, pp. 581/586 e 595/601

<sup>29</sup> Anis Kfourir Jr. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 203



confiscada, ao sujeito passivo escolhido para suportá-la.<sup>30</sup>

Ao tempo da publicação da Emenda Constitucional nº 03/1993, que introduziu o parágrafo acima mencionado, muito se discutiu sobre a abrangência das hipóteses que autorizam a restituição do ICMS-Substituição Tributária pelo substituído tributário, se caso seria restrito à hipótese de venda não consumada ou se também seria aplicável no caso da venda ser realizada por valor menor do que aquele que serviu como base de retenção do aludido imposto estadual;

Alguns Estados, ao serem questionados, se posicionaram no sentido de que o recolhimento do ICMS-ST se torna definitivo na medida em que há a venda ao consumidor final, independente do seu valor, não sendo cabível, assim, restituição e tampouco complemento. Este entendimento acabou sendo sedimentado por meio do Convênio ICMS nº 13/1997, o que forçou os contribuintes a recorrerem, em última instância, ao Supremo Tribunal Federal, que dirimiu a questão por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL e, tempos depois, pelo Recurso Extraordinário nº 593.849/MG.

## **2.2. Reflexos da ADI 1.851/AL e do RE 593.849/MG**

Diante do mencionado Convênio ICMS nº 13/97, houve o ajuizamento da ADI nº 1.851/AL, que buscava afastar o entendimento restritivo às hipóteses de restituição. O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a questão, entendeu pela constitucionalidade do convênio e, portanto, da definitividade do ICMS-ST lá disciplinada, razão pela qual os contribuintes somente teriam direito a restituição do imposto pago caso não tivesse ocorrido a venda ao consumidor final, conforme ementa transcrita a seguir:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6º E 7º DO ART. 498 DO DEC. Nº 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1º DO DEC. Nº 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7º 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

---

<sup>30</sup> Ives Gandra da Silva Martins. Substituição Tributária sem Fato Gerador Real – Imposição Confiscatória – Lei Complementar 87/96 – Inconstitucionalidade. Revista Dialética de Direito Tributário, pp. 79/80

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. 2º, INC. 2º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC nº 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7º, 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.<sup>31</sup>

Segundo o definido pelo Pretório Excelso, a substituição tributária parte da premissa de uma ficção para se realizar a antecipação do imposto, de forma que não teria coesão lógica buscar ressarcimento e tampouco complemento do imposto com base na base de cálculo efetivamente praticada, posto que inviabilizaria a própria *ratio* do instituto da substituição tributária. Sobre esse ponto, merece destaque trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão:

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.

Em 19 de outubro de 2016, o Supremo Tribunal Federal modificou seu posicionamento no julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, momento no qual os Ministros sedimentaram, por maioria, que o fato gerador do

---

<sup>31</sup> Brasil, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL, Plenário, Min(a). Ilmar Galvão. Data de Julgamento: 08/05/2002

ICMS-ST não seria definitivo, mas sim presumido, de modo que a restituição do imposto, à luz do artigo 150, §7º da Constituição Federal de 1988, também seria possível quando a venda fosse realizada em montante inferior à base de cálculo presumida do referido imposto estadual.

O fundamento fulcral que prevaleceu foi no sentido de que a eficiência fiscal não poderia se sobrepor à vedação ao confisco, e que a simplificação da arrecadação não poderia deixar em segundo plano os direitos e as garantias dos contribuintes, tendo sido defendido, ainda, que a venda por valor inferior seria uma espécie de não-realização no âmbito quantitativo do que se presumiu.

O acórdão da Suprema Corte, contudo, não reformou integralmente o entendimento previamente fixado na ADI nº 1.851/AL, tendo ocorrido tão somente uma superação parcial (*overriding*), o que, segundo Daniel Mitidiero, significa que:

Há reescrita quando a corte redefine o âmbito de incidência do precedente. O precedente é normalmente reescrito com o fim de restringir o seu âmbito de aplicação. A partir da reescrita algo que não foi considerado na decisão anterior é sopesado e aí o seu alcance é comprimido.<sup>32</sup>

Seguindo a mesma linha, mostram-se pertinentes as considerações de Celso Albuquerque Silva:

Na teoria, o *overriding* nada mais seria do que um caso de uma revogação parcial de uma doutrina precedente geral, em virtude de uma norma especial superveniente que afastaria de forma limitada, através de uma distinção consistente o âmbito da aplicação da doutrina vinculante. (...). Na prática, porém, quando a corte revoga parcialmente uma doutrina precedente, frequentemente lida com os mesmos tipos de situações que estavam envolvidas nos precedentes.<sup>33</sup>

Ocorre que, ao analisar o novo entendimento fixado, diversos Estados inferiram que a Suprema Corte autorizou não apenas o direito de o contribuinte pleitear a restituição do imposto pago a maior, mas também o direito de os Estados cobrarem a diferença do imposto pago a menor.

---

<sup>32</sup> Daniel Mitidiero, Cortes Superiores e Cortes Supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 108.

<sup>33</sup> Celso de Albuquerque Silva. Do Efeito Vinculante: Sua Legitimação e Aplicação. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, pp. 346/348.

Por outro lado, os contribuintes entendem que não haveria embasamento para se exigir a complementação do ICMS-ST, posto que, como não houve uma revogação, mas sim uma restrição do alcance da ADI nº 1.851/AL, seria plausível concluir que o posicionamento ali consignado ainda seria válido ao Fisco, de forma que, enquanto o regime de substituição tributária seria uma presunção na ótica do contribuinte, permitindo a devolução do tributo, para os Estados a substituição tributária seria definitiva.

Em outras palavras, como o RE nº 593.849/MG envolveu essencialmente a interpretação da disposição do artigo 150, §7º da Constituição Federal de 1988, que disciplina tão somente a restituição do valor pago a maior ao contribuinte, o entendimento consignado pelo Supremo Tribunal Federal seria no sentido de que a substituição tributária teria duas características, quais sejam, a permissão de cobrança antecipada do imposto e a possibilidade de restituição na hipótese de não ocorrência do fato gerador, até mesmo na esfera quantitativa.

Sendo assim, nas outras situações, predomina o caráter definitivo do referido instituto, sob pena de inviabilizar o próprio regime da substituição tributária, por meio da compensação de eventuais excessos ou faltas, o que, ao final, culminaria com o retorno a apuração mensal do tributo. Na mesma linha, discorre com precisão Teori Zavascki:

Se provisório fosse, ele exigiria a indispensabilidade da verificação de todas as operações individualmente, seja para retribuir o que fosse pago a mais, seja para permitir ao fisco exigir diferenças por recolhimento a menor. Em outras palavras: seria voltar ao sistema tradicional, negando qualquer consequência prática ao instituto da substituição tributária progressiva, que tem assento constitucional.<sup>34</sup>

A meu ver, o posicionamento dos contribuintes é o que está em melhor sintonia com o definido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 593.849/MG, ante a constatação de que em momento algum os Ministros autorizaram expressamente a possibilidade de se exigir a complementação do ICMS-ST em desfavor do substituído, tendo consignado exclusivamente que, à luz do artigo 150, §7º da Constituição Federal de 1988, o contribuinte teria direito à restituição do imposto pago a maior.

---

<sup>34</sup> Brasil, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, Plenário, Min(a). Edson Fachin. Data de Julgamento: 19/10/2016

A superação apenas parcial do ADI nº 1.851/AL reforça esta tese, o que se coaduna com o fato de que o mencionado artigo da Carta Magna disciplina tão somente o direito à restituição, inexistindo permissivo de complementação do Fisco quanto ao imposto eventualmente pago a menor.

### **3. DO GANHO DE VOLUME DE COMBUSTÍVEL OCASIONADO PELA VARIÇÃO DE TEMPERATURA**

#### **3.1. Tratamento Contábil**

Quimicamente falando, algumas substâncias são mais voláteis do que outras, o que significa que o volume de uma mercadoria pode se alterar com a variação do ambiente no qual se encontram, aumentando ou diminuindo o montante armazenado.

Assim, devido à sua natureza volátil, o aumento ou diminuição de temperatura é capaz de alterar o volume de combustível disponível no estoque da empresa. A depender da variação/aumento da temperatura, podem ocorrer dois fenômenos distintos, quais sejam: I) a dilatação, que é um ganho de temperatura insuficiente a causar a evaporação do combustível, representando, portanto, em aumento do volume da mercadoria, favorável ao distribuidor; ou II) evaporação, que representa um ganho de temperatura a ponto de causar uma perda de parte da produção, em prejuízo do distribuidor, que não possui meios para recuperá-la.

Essa oscilação de temperatura decorre, principalmente, pelo fato de que, conforme exigência da Portaria nº 18/1993, editada pelo Ministério da Fazenda, o registro das entradas dos combustíveis nos livros contábeis das distribuidoras, nas operações de compra com a refinaria de petróleo, é feita com base no volume medido a vinte graus celsius, ao passo que, quando a saída destas mesmas mercadorias, o volume é aferido à temperatura ambiente, cuja média geralmente é superior, ocasião em que já sofreu dilatação volumétrica em função do aumento de temperatura:

1. Os preços de venda do produtor são tabelados e, quando por unidade de volume, serão praticados considerada a temperatura de 20°C.
2. Os preços de venda das Distribuidoras e os fretes são considerados à temperatura ambiente na base de distribuição de entrega do produto. Estes preços, a margem de revenda e o frete de entrega têm valores máximos

Dessa forma, enquanto, no momento do registro da entrada dos combustíveis adquiridos dos produtores pelas distribuidoras, a medição

volumétrica é realizada a vinte graus celsius, considera-se a temperatura ambiente para fins de emissão de nota de saída pelas distribuidoras. É a própria legislação regulatória, portanto, que determina que as distribuidoras de combustíveis contabilizem suas entradas e saídas com temperaturas distintas.

Contabilmente, as distribuidoras de combustíveis classificam essa diferença de combustível como “Ajuste de Inventário”, que são os valores correspondentes às alterações volumétricas causadas pela oscilação de temperatura a que está sujeito o combustível.

Diante dessa constatação, resta analisar se esse fenômeno da natureza, decorrente especialmente de obrigação regulamentar, registrado na contabilidade das distribuidoras de combustíveis como “Ajuste de Inventário”, configura ou não fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

### **3.2. Tratamento Fiscal**

Conforme destacado anteriormente, os Estados entendem que o volume excedente, contabilizado pelas distribuidoras de combustíveis como ajuste de inventário, é tributável pelo ICMS, pois corresponderia a um volume que não teria sido computado na base de cálculo presumida da refinaria de petróleo, possuindo a natureza de uma nova relação jurídica tributável, que não estaria coberta pelo manto da substituição tributária.

O aspecto temporal do mencionado imposto estadual, conforme previsão do artigo 155, II da Constituição Federal de 1988, estaria aperfeiçoado com a saída do combustível do tanque de armazenagem da distribuidora, preenchendo, assim, o necessário requisito normativo atinente a circulação da mercadoria.

Além disso, defendem que, com base no novo entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, a base de cálculo do ICMS-ST praticada pelo substituto tributário não seria definitiva, mas sim presumida, sendo possível a exigência do complemento do ICMS-ST em desfavor do substituído no caso da base de cálculo efetiva ser maior do que a presumida, tal qual ocorre quando há a dilatação do combustível.

Acontece que, como todo o processo de ganho de volume se desenvolve enquanto o combustível está sob a titularidade da distribuidora de combustíveis,

existe uma insurgência por parte dos contribuintes no sentido de que esse aumento não configura operação e tampouco circulação de mercadorias, posto que não há mudança de titularidade no momento da efetiva dilatação do combustível.

Segundo as distribuidoras, as simples transformações no estado físico de uma substância enquanto armazenada, mesmo que acarretem em ganho ou perda no volume, não criam um novo produto nem tampouco fazem ocorrer a transferência de titularidade, requisitos estes necessários para a caracterização da circulação econômica de mercadorias ou serviços a ensejar a incidência do ICMS, nos termos do já mencionado artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988 e do artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996.

Argumentam, ainda, que, sendo a substituição tributária uma técnica de tributação que impede novas incidências do tributo na cadeia além do substituto tributário, não possui o contribuinte substituído, que, no caso, é a distribuidora de combustíveis, qualquer relação jurídica de natureza tributária com o Estado, o que a torna parte ilegítima para cobrança de eventual tributo não recolhido ou recolhido a menor na cadeia.

Ou seja, utilizando o raciocínio acima mencionado, as distribuidoras de combustíveis, os postos de combustíveis e qualquer outro agente que figure na cadeia de comercialização de combustíveis ficariam desonerados do recolhimento do imposto.

Por outro lado, defendem que a Suprema Corte não teria autorizado a exigência do ICMS-ST complementar, posto que a decisão contida no RE nº 593.849/MG teria interpretado exclusivamente o artigo 150, §7º da Constituição Federal de 1988, que disciplina tão somente a restituição do valor pago a maior ao contribuinte, inexistindo qualquer previsão constitucional de complementação na hipótese de recolhimento efetivo a menor na substituição tributária.

Em resumo, os argumentos utilizados pelos contribuintes parecem acertados, posto que a alteração de temperatura é capaz de alterar o volume do combustível estocado, sem que essa alteração represente compra e venda do produto, sujeita à incidência do ICMS, ou seja, há o aumento ou diminuição do volume das mercadorias sem que de fato ocorra uma operação apta a atrair a incidência do aludido imposto estadual.



Dado que a acepção jurídica da expressão “*operações relativas à circulação de mercadorias*”, para efeitos de incidência do ICMS, requer a mudança de titularidade da mercadoria, conclui-se que a situação assinalada não pode configurar fato gerador daquele imposto, tendo em vista que esta sempre permaneceu sob a titularidade de quem a estocava, no caso, a distribuidora, como bem exemplificado na seguinte ementa do Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba:

AGRAVO INTERNO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA EM RAZÃO DO AUMENTO DA TEMPERATURA. COBRANÇA COMPLEMENTAR. IMPOSSIBILIDADE. MERCADORIA VOLÁTIL. DEFINITIVIDADE DA ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO PELA REFINARIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRECEDENTES DESTA CORTE DE JUSTIÇA. EXEGESE DO ART. 557, CAPUT, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. MANUTENÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA. DESPROVIMENTO DO RECURSO REGIMENTAL.

- O recolhimento antecipado do ICMS foi implementado de maneira definitiva pela Carta Magna, uma vez que as variações do preço derradeiro estimado, utilizado como base de cálculo presumida, não pode servir como parâmetro para uma cobrança adicional ou mesmo abatimento, conforme o caso.

- A alegação do Estado da Paraíba de que o aumento volumétrico dos combustíveis e derivados de petróleo, implicaria em nova incidência do imposto, não merece prosperar, haja vista que inexistente no que se falar em novo fato gerador ocorrido com a variação do volume de combustíveis líquidos, pois não se verifica uma nova operação tributável, mas sim uma mera expansão natural de uma mercadoria volátil por sua natureza.

- A expansão volumétrica de combustíveis líquidos decorrente de aumento de temperatura não configura novo fato gerador alheio à antecipação de recolhimento da refinaria, porquanto não se está diante de uma nova operação tributável, é dizer, de nova entrada ou saída intermediária não considerada para o cálculo do imposto antecipado, mas de variação natural de uma mercadoria volátil por natureza.<sup>35</sup>

Se não há circulação de mercadoria, fica claro que tais fatos não configuram fato gerador do imposto cobrado. Para tanto, mostra-se pertinente discorrer sobre o que se entende por fato gerador, nas palavras de Luciano Amaro:

Vamo-nos ocupar agora do fato gerador da obrigação de pagar tributo (que o Código Tributário Nacional, como vimos, insere na conceituação genérica de “obrigação principal”, compreensiva também do dever de pagar penalidade pecuniária). Ou seja, o fato gerador do tributo.

<sup>35</sup> Brasil, Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba. Processo nº 2011868-59.2014.8.15.0000, Primeira Câmara Cível, Des(a). José Ricardo Porto. Data de Julgamento: 10/02/2015

O fato gerador do tributo é uma situação material descrita pelo legislador: adquirir renda, prestar serviços, importar mercadorias estrangeiras etc. Por isso, diz-se que adquirir renda é fato gerador do imposto de renda (locução elíptica para expressar o fato gerador da obrigação de pagar imposto de renda).

O fato gerador sói ser definido pela referência a uma ação ou situação (como a aquisição de renda, a importação de mercadorias, o fato de ser proprietário, etc.), que se identifica como núcleo ou materialidade do fato gerador.<sup>36</sup>

À vista do exposto, é possível conceituar o fato gerador como a situação material (ação ou omissão), definida em lei, que faz nascer a obrigação de pagar tributo. Daí se extrai a seguinte constatação, de suma importância para o deslinde da presente questão: sem a ocorrência do fato gerador, não há que se falar na existência da obrigação de pagar tributo, pois não há o necessário aspecto material da relação obrigacional tributária.

Para combater tal fundamento, poder-se-ia tomar como pressuposto e foco o lucro final obtido pela distribuidora de combustíveis. Em outras palavras, poder-se-ia entender que, ao comercializar combustível em volume superior ao que ingressou em seu estabelecimento, a distribuidora estaria sendo agraciada por um lucro que escapou da incidência do ICMS antecipado pela refinaria de petróleo.

Este desvio de perspectiva, todavia, padece de respaldo jurídico e técnico, visto que desnatura o fato gerador do tributo objeto de cobrança – ICMS -, que é a saída de uma mercadoria, e não o lucro auferido, sobre o qual incide outra espécie de imposto, qual seja, o imposto de renda.

Como visto, a mercadoria é a mesma, mas em um estado físico diferente, não havendo que se falar, portanto, em configuração do fato gerador do ICMS. Se algum imposto poderia incidir diante desse mero fato da natureza, este seria exclusivamente o imposto de renda.

Assim, as simples transformações no estado físico de uma substância, mesmo que acarretem ganho ou perda no volume, não criam um produto nem tampouco fazem ocorrer a transferência de titularidade, requisitos necessários para a caracterização da circulação econômica de mercadorias ou serviços, isto é, do fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

---

<sup>36</sup> Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª Edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2004, pp. 254/255

O aumento de volume decorrente da variação de temperatura representa, portanto, mera alteração do estado físico da mercadoria, não significando, pois, operação de circulação de mercadoria.

## CONCLUSÃO

Concluindo este trabalho, pode-se notar que o enquadramento jurídico e respectiva incidência tributária do aumento de volume do combustível causado por fatos naturais ainda gera forte controvérsia e continua proporcionando debates ferrenhos na esfera judicial, cuja discussão se arrasta por aproximadamente vinte anos sem um entendimento claro e uniforme por parte dos Tribunais de Justiça de todo o País, ocasionando grande insegurança para as distribuidoras de combustíveis, que reiteradamente sofrem autuações sobre esse tema.

Conforme foi abordado, existem inúmeros argumentos plausíveis por parte das Receitas Estaduais para justificar a cobrança do ICMS-ST em desfavor das distribuidoras, seja através da interpretação conferida ao RE nº 593.849/MG ou seja por meio do preenchimento do aspecto temporal do referido imposto estadual no momento da saída do combustível em volume superior ao que ingressou em seu estabelecimento.

Por outro lado, como já mencionado em capítulo específico, entendo que merece acolhida o posicionamento dos contribuintes ao considerarem que a diferença de volume de combustível verificada não preenche o aspecto material do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, pois não configura operação e tampouco circulação de mercadorias, ante a inexistência de mudança de titularidade no momento da efetiva dilatação do combustível.

Além disso, tendo o Supremo Tribunal Federal mantido parcialmente os efeitos da ADI nº 1.851/AL, entendo que continua sendo vedada a cobrança de eventual recolhimento a menor de ICMS-ST em desfavor do substituído, haja vista que a substituição tributária permanece sendo uma técnica de tributação que impede novas incidências do tributo na cadeia além do substituto tributário, conforme interpretação do artigo 150, §7º da Constituição Federal de 1988, que permite tão somente a restituição do valor pago a maior ao contribuinte.

Portanto, tomando como base as disposições contidas no Código Tributário Nacional, na Lei Complementar nº 87/1996 e, principalmente, na Constituição Federal de 1988, o volume excedente de combustível registrado, fruto da exigência regulatória de aquisição do combustível a vinte graus celsius e posterior venda com base na temperatura ambiente, definitivamente não

representa hipótese de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, posto que as simples transformações no estado físico de uma substância não criam um produto nem tampouco fazem ocorrer a transferência de titularidade.

**BIBLIOGRAFIA**

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Brasileiro**. 2ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 1998.

ATALIBA, Geraldo. **ICMS – incorporação ao ativo – empresa que loca, oferece em leasing seus produtos – no sentido do descabimento do ICMS**. Revista de Direito Tributário, Volume 52.

\_\_\_\_\_. **Hipótese de incidência tributária**. 4ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

\_\_\_\_\_. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **ICM sobre importação de bens de capital para uso do importador**. Rio de Janeiro: Revista Forense, Volume 250.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 1963.

\_\_\_\_\_. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2007.

BENÍCIO, Sérgio Gonini. **ICMS: apontamos teóricos e práticos sobre a substituição tributária**. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

BORGES, José Souto Maior. **Questões Tributárias**. 1ª Edição. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores, 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

\_\_\_\_\_. **Regra Matriz do ICM**. Tese apresentada para a obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC-SP. 1981.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Praticidade e o Papel Institucional do Poder Judiciário. A Separação de Poderes em Jogo. A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual**. São Paulo: Dialética, 2004.

GASPAR, Walter. **ICMS Comentado**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Líber Júrís, 1990.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária**. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2001.

KFOURI JR., Anis. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

\_\_\_\_\_; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **ICMS. Substituição Tributária. Limites da Solidariedade**. Revista Dialética de Direito Tributário, 2011.

MARINHO, Francisco Luiz Pitta. **ICM – Hipótese de Incidência**. São Paulo: Revista de Direito Tributário, 1983.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Substituição Tributária sem Fato Gerador Real – Imposição Confiscatória – Lei Complementar 87/96 – Inconstitucionalidade**. Revista Dialética de Direito Tributário.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 4ª Edição. São Paulo: Dialética, 2000.

\_\_\_\_\_; LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2004.

MITIDIERO, Daniel. **Cortes Superiores e Cortes Supremas: Do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

SILVA, Celso de Albuquerque. **Do Efeito Vinculante: Sua Legitimação e Aplicação**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha, 1973.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 2ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.



## LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, 5 out. 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 30.07.2019

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 87 de 1996. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/lcp/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp87.htm). Acesso em: 30.07.2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172 de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em: 30.07.2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 593.849/MG. Relator: Ministro Edson Fachin, Data do Julgamento: 10.02.2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Data do Julgamento: 08.05.2002.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba. Processo nº 2011868-59.2014.8.15.0000. Relator: Desembargador José Ricardo Porto, Data de Julgamento: 10.02.2015.