

RECURSO ESPECIAL Nº 1.122.126 - RS (2009/0023228-2)

RELATOR : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**
RECORRENTE : SINDICATO DO COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES NO RIO GRANDE DO SUL
ADVOGADO : THIAGO JARD TOBIAS E SILVA BEZERRA E OUTRO(S)
RECORRIDO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR : MARIA BEATRIZ DE OLIVEIRA E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator): Trata-se de recurso especial interposto pelo Sindicato do Comércio Varejista de Combustíveis e Lubrificantes no Rio Grande do Sul, com fulcro no art. 105, inciso III, alínea *a*, da Constituição da República contra acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, assim ementado (fls. 410-411):

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. COMERCIALIZAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. CREDITAMENTO DA DIFERENÇA ENTRE O PREÇO DE VENDA E O DA PAUTA FISCAL. EVAPORAÇÃO NATURAL DE PARTE DO COMBUSTÍVEL. DESCABIMENTO. ÁLCOOL ANIDRO. COMPENSAÇÃO. FRETE.

1. Tratando-se de pedido formulado em sede de mandado de segurança, a declaração do direito à compensação se restringe aos créditos havidos a partir da impetração. Daí, sem consistência o argumento decadência defendido pela autoridade coatora.

2. A recuperação do imposto pago previamente, sob o regime de substituição tributária, tendo como base de cálculo o *preço presumido*, só é possível quando o fato gerador da operação subsequente ou presumida não acontece. Quando o fato gerador acontece, ainda que por preço menor que o presumido, não há direito de recuperar a diferença do imposto por diferença de preço entre o estimado e o efetivo. Exegese do § 7º do art. 150 da CF. **VOTO VENCIDO DO RELATOR.**

3. Na substituição tributária o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço, na forma do art. 8º, II, c, da LC nº 87/96, integra a base de cálculo do imposto.

4. Sendo o álcool anidro um dos componentes da gasolina, ao fim comercializada pelos Postos de Gasolina, o imposto dele decorrente, ainda que se reconheça ser de responsabilidade das usinas/destilarias e ao abrigo diferimento, deve ser suportado pelos associados da impetrante, devendo ser quitado de uma só vez englobadamente com o imposto retido por substituição tributária, na forma da cláusula terceira dos Convênios ICMS nº 80/97 e 105/92.

5. Inviável o creditamento pela volatilização do combustível, sendo esta o risco do negócio. A evaporação do combustível, em transações que tais, faz parte e compõe a negociação, sendo, portanto, indevida qualquer compensação nesse sentido.

6. O direito ora declarado abrange o período da impetração em diante, em face do entendimento jurisprudencial de que o mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais para o período anterior à sua propositura. Admissibilidade, portanto, do

Superior Tribunal de Justiça

creditamento de tais valores, ficando tal procedimento, contudo, sujeito ao crivo fiscalizatório do Estado, o qual poderá aferir a veracidade dos valores discutidos posteriormente.

7. Apelação desprovida, por maioria.

Rejeitados os aclaratórios (fl. 457).

O recorrente aponta violação dos arts. 1º da Lei 1.533/51; 13, § 1º, II, *b*, da LC 87/96; 128 do CTN; 10 da LC 87/96; e 150, § 7º, da CF. Para tanto, alega, em síntese, que: a) o mandado de segurança é via adequada para obter o creditamento tributário, nos termos da Súmula 213/STJ, ainda que os créditos postulados sejam anteriores à impetração; b) não é possível a inclusão na base de cálculo do ICMS o frete que não é cobrado em separado, porquanto seu custo já integra o preço do produto; c) é ilegítima a cobrança dos associados do recorrente da totalidade do imposto incidente sobre o álcool anidro por ocasião em que esse produto é misturado à gasolina na distribuidora; d) o combustível que se perde com a evaporação não pode ser tributado, porquanto corresponde à hipótese de fato gerador presumido não realizado; e) em razão da natureza do provimento mandamental, não é necessária a prova da evaporação; e f) é possível o creditamento nos casos em que a mercadoria for vendida com preço inferior ao da pauta fiscal.

Contrarrazões às fls. 450-452.

Juízo positivo de admissibilidade do recurso especial à fl. 471.

A recorrente interpôs agravo de instrumento da decisão que inadmitiu o recurso extraordinário (fl. 466).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.122.126 - RS (2009/0023228-2)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. ICMS. COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E DIFERIMENTO. PEDIDO DECLARATÓRIO DO DIREITO AO CREDITAMENTO. SÚMULA 213/STJ. APONTADAS IRREGULARIDADES NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST. PEDIDO DE EXCLUSÃO DO VALOR DO FRETE COM BASE NO ART. 13, § 1º, INCISO II, B, DA LC 87/96. DISPOSITIVO LEGAL NÃO PREQUESTIONADO. SÚMULA 211/STJ. VENDA INFERIOR AO VALOR DA PAUTA FISCAL. DEVOLUÇÃO DESCABIDA. ADI 1.851/AL. CREDITAMENTO EM DECORRÊNCIA DA EVAPORAÇÃO DA GASOLINA. IMPOSSIBILIDADE. FENÔMENO NATURAL. RISCO INERENTE AO NEGÓCIO. INEXIGIBILIDADE DO PAGAMENTO DO TRIBUTO INCIDENTE SOBRE O ÁLCOOL ANIDRO POR DIFERIMENTO. OFENSA AO ART. 128 DO CTN E CREDITAMENTO DO ICMS INCIDENTE NA CADEIA DE PRODUÇÃO DO ÁLCOOL (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE). FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ.

1. Hipótese em que o recorrente, Sindicato do Comércio Varejista de Combustíveis e Lubrificantes no Rio Grande do Sul, impetrou mandado de segurança coletivo a fim de assegurar aos seus filiados o creditamento de ICMS decorrente de supostas irregularidades levadas a efeito pela Administração tributária no concernente à base de cálculo desse imposto nas operações envolvendo o comércio de combustíveis.

2. A Primeira Seção decidiu que "o creditamento na escrituração fiscal constitui espécie de compensação tributária, motivo pelo qual há de ser facultada a via do *mandamus* para obtenção desse provimento de cunho declaratório, em conformidade com o que dispõe a Súmula 213/STJ, 'o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária'" (EREsp 727.260/SP, de minha relatoria, DJ 23/3/2009). A declaração eventualmente obtida no provimento mandamental possibilita, também, o aproveitamento de créditos anteriores ao ajuizamento da impetração, desde que não atingidos pela prescrição.

3. Não é possível conhecer das razões recursais relativas à exclusão do frete da base de cálculo e à legitimidade da forma de recolhimento diferido do ICMS incidente sobre o álcool anidro, uma vez que os artigos de lei nela invocados, quais sejam, os arts. 13, § 1º, inciso II, b, da LC 87/96, e 128 do CTN, a despeito da oposição de embargos de declaração, não foram devidamente prequestionados junto à instância de origem. Da mesma forma, o pedido de creditamento do ICMS incidente no processo de fabricação do álcool não foi apreciado pelo Tribunal de origem. Incide, no ponto, o óbice da Súmula 211/STJ.

4. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, pelo que se depreende dos recentes precedentes a seguir colacionados, seguindo o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI 1.851/AL, no qual se reconheceu a constitucionalidade das disposições do Convênio 13/97, não ampara o pleito de creditamento de ICMS em face de vendas ocorridas com preço inferior ao presumido na pauta fiscal. Precedentes: AgRg no REsp 930.900/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 7/5/2010; AR 3.147/GO, Rel. Ministro

Superior Tribunal de Justiça

Herman Benjamin, Primeira Seção, DJe 16/4/2010; RMS 24.374/MG, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 26/2/2010; EDcl no RMS 22.725/PE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 19/2/2009.

5. Não procede o reclamo de creditamento de ICMS em razão da evaporação do combustível, pois a sua volatilização constitui elemento intrínseco desse comércio, a ser, portanto, considerado pelos seus agentes para fins de composição do preço final do produto. Esse fenômeno natural e previsível difere, em muito, das situações em que a venda não ocorre em razão de circunstâncias inesperadas e alheias à vontade do substituído. Ademais, o STJ, analisando questão análoga, concernente à entrada de cana-de-açúcar na usina para produção de álcool, já se pronunciou no sentido de que a quebra decorrente da evaporação é irrelevante para fins de tributação do ICMS. Precedentes: EDcl no RMS 12.779/GO, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ 31/3/2003; REsp 152.258/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, DJ 29/5/2000.

6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido em parte.

VOTO

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator): Conforme relatado, extrai-se dos autos que o recorrente, Sindicato do Comércio Varejista de Combustíveis e Lubrificantes no Rio Grande do Sul, impetrou mandado de segurança a fim de assegurar aos seus filiados o creditamento de ICMS decorrentes de supostas irregularidades levadas a efeito pela Administração tributária no concernente à base de cálculo desse imposto nas operações envolvendo o comércio de combustíveis.

Inicialmente, cabe enfrentar a questão relativa à adequação da via mandamental para a obtenção da pretensão deduzida na exordial.

A Primeira Seção já decidiu que "o creditamento na escrituração fiscal constitui espécie de compensação tributária, motivo pelo qual há de ser facultada a via do *mandamus* para obtenção desse provimento de cunho declaratório, em conformidade com o que dispõe a Súmula 213/STJ, 'o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária'" (EREsp 727.260/SP, de minha relatoria, DJ 23/3/2009).

Além disso, tenho que a declaração eventualmente obtida no provimento mandamental possibilita, também, o aproveitamento de créditos anteriores ao ajuizamento da impetração, desde que não atingidos pela prescrição. Digo isso porque, em recente julgamento, prolatado já sob o rito dos processos repetitivos (art. 543-C do CPC), a Primeira Seção decidiu que, "tratando-se de

Superior Tribunal de Justiça

impetração que se limita, com base na súmula 213/STJ, a ver reconhecido o direito de compensar (que tem como pressuposto um ato da autoridade de negar a compensabilidade), mas sem fazer juízo específico sobre os elementos concretos da própria compensação, a prova exigida é a da 'condição de credora tributária' (REsp 1.111.164/BA, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 25/5/2009). A exigência de prévia demonstração da condição de credor tributário por parte do impetrante, penso eu, pressupõe, logicamente, a existência de créditos anteriores ao ajuizamento da demanda.

Entretanto, quanto ao mérito das questões tributárias ventiladas, melhor sorte não assiste ao sindicato recorrente.

No que tange à inclusão do frete na base de cálculo, consignou o acórdão recorrido (fls. 425-426):

Relativamente à inclusão do frete na base de cálculo do imposto, este, por força da regra inserta no art. 8º da LC nº 87/96, em especial o inciso II, "b", compõe a base de cálculo do imposto.

[...]

Ou seja, nas hipóteses de substituição tributária, a legislação expressamente determina a inclusão do valor do frete na base de cálculo do imposto, justamente porque, assim como outros elementos, compõe ele o custo da mercadoria suportado pelo contribuinte substituído, e que evidentemente é transferido, embutido no preço pelo qual vem a comercializá-la, integrando, dessa forma, o valor da operação de circulação por ela promovida.

Em face disso, o art. 123 do RICMS e art. 34 da Lei nº 8.820/89 que preceituam que a base de cálculo para incidência do ICMS na substituição tributária na saída da mercadoria será o valor da venda do bem ao consumidor, mais o valor do frete e do Imposto de Produtos Industrializados.

O recorrente, baseando-se no que dispõe o art. 13, § 1º, inciso II, *b*, da LC 87/96, sustenta que "a inclusão do frete na base de cálculo do ICMS está condicionada à responsabilidade pelo respectivo encargo" e, por isso, não é possível, *in casu*, incluir o frete na base de cálculo do ICMS/ST, "simplesmente porque não há frete, considerando que os caminhões são próprios, ou, mesmo não sendo próprios, o custo é suportado pelo substituído" (fl. 423).

Observa-se que essa pretensão recursal não ultrapassa a barreira da admissibilidade, na medida em que o conteúdo normativo do artigo de lei invocado (art. 13, § 1º, inciso II, *b*, da LC 87/96), bem como a tese de que "a inclusão do frete na base de cálculo do ICMS está condicionada à responsabilidade pelo respectivo encargo", a despeito da oposição de embargos de declaração, não foram devidamente prequestionadas junto à instância de origem, o que atrai o óbice da Súmula

211/STJ.

Além disso, tendo em vista que a Corte *a quo* não se pronunciou a esse respeito, mostra-se inviável na instância especial verificar quem é o responsável, *in concreto*, pela realização do frete, porquanto tal providência exige o reexame do conjunto fático-probatório, o que é vedado pelo óbice da Súmula 7/STJ.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, pelo que se depreende dos recentes precedentes a seguir colacionados, seguindo o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI 1.851/AL, no qual se reconheceu a constitucionalidade das disposições do Convênio 13/97, não ampara o pleito de creditamento de ICMS em face de vendas ocorridas com preço inferior ao presumido na pauta fiscal. Frise-se que o Estado do Rio Grande do Sul é signatário do referido convênio.

A esse respeito:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ICMS-ST. RESTITUIÇÃO. ESTADO DE SANTA CATARINA. INAPLICABILIDADE DA ORIENTAÇÃO ADOTADA NA ADI N. 1.851-4/AL. ESTADO NÃO SIGNATÁRIO DO CONVÊNIO ICMS N. 13/97. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA ANÁLISE DE EVENTUAIS PECULIARIDADES DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL.

1. O art. 150, § 7º, da Constituição da República dispõe que a imediata e preferencial restituição da quantia paga em razão da sistemática da substituição tributária somente ocorrerá quando não se realize o fato gerador presumido. O Convênio ICMS n. 13/97 dispõe em sua cláusula segunda que "não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996".

2. O Supremo Tribunal Federal já declarou a constitucionalidade da sistemática trazida pelo referido convênio, sendo que o Superior Tribunal de Justiça, na aplicação da orientação do STF na ADI 1.851-4/AL, entendeu que o referido precedente não se aplica aos Estados não signatários do Convênio 13/97, como é o caso do Estado de Santa Catarina. Dessa forma, correto o decisum que reformou o acórdão recorrido para conformá-lo à jurisprudência desta Corte, e, por outro lado, determinou o retorno dos autos à origem para que o Tribunal a quo verifique eventuais peculiaridades da legislação estadual sobre a forma de devolução das quantias pagas a maior, visto que o Superior Tribunal de Justiça não se presta à análise de legislação local (Lei Estadual n. 10.297/96).

3. Agravo regimental não provido (AgRg no REsp 930.900/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 20/4/2010, DJe 7/5/2010).

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO "PARA FRENTE". ART. 150, § 7º, DA CF. ART. 10 DA LC 87/1996. OPERAÇÃO EM VALOR MENOR QUE O PRESUMIDO. RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO INCIDENTE SOBRE A DIFERENÇA. IMPOSSIBILIDADE. ADIN 1.851/AL.

1. Hipótese em que a decisão rescindenda foi proferida após o julgamento da Adin 1.851-4/AL.
2. O STF, ao apreciar a sistemática da substituição tributária "para frente" (art. 150, § 7º, da CF), admitiu a restituição do ICMS apenas no caso de não-ocorrência do fato gerador presumido.
3. O STJ adota esse entendimento ao analisar matéria infraconstitucional correspondente (arts. 6º e 10 da LC 87/1996), com relação aos Estados signatários do Convênio ICMS 13/1997, apreciado pelo STF ao julgar a Adin 1.851-4/AL.
4. Ação Rescisória procedente (AR 3.147/GO, Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 24/3/2010, DJe 16/4/2010).

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS A MAIOR. IMPOSSIBILIDADE. DECISÃO DO STF (ADIN Nº 1.851-4/AL). EFICÁCIA ERGA OMNES E EFEITO VINCULANTE.

1. A discussão travada no mandamus refere-se à possibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS, no âmbito do regime de substituição tributária progressiva, quando o valor presumido da mercadoria é maior que o valor efetivamente praticado na operação saída da mesma.
2. No julgamento da ADIn nº 1.851-4/AL, entendeu-se, à luz do comando contido no § 7º do artigo 150 da Constituição da República, que o contribuinte tem direito à restituição dos valores recolhidos em regime de substituição tributária progressiva apenas quando o fato gerador não se realizar, afastada a possibilidade de compensação de eventuais excessos ou faltas, em razão do valor real da operação substituída.
3. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido (RMS 24.374/MG, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 18/2/2010, DJe 26/2/2010).

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. OMISSÃO. OCORRÊNCIA. EFEITOS INFRINGENTES. CABIMENTO.

1. Os requisitos de admissibilidade e o procedimento do recurso ordinário em mandado de segurança observam as regras atinentes à apelação, devolvendo em profundidade, portanto, o conhecimento da matéria impugnada, ainda que não resolvida pelo Juízo a quo, nos termos dos §§ 1º e 2º, do artigo 515, do CPC.
2. A fortiori, por força do princípio iura novit curia, admite-se a inovação argumentativa do recorrente que, em sede de embargos de declaração, insurge-se contra o fundamento exarado tão somente no acórdão ora embargado, que pugna pela constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, em virtude do disposto no § 7º, do artigo 150, da Constituição Federal de 1988, tendo em vista o entendimento assente pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADIn 1.851/AL, que concluiu que apenas nos casos de não realização do fato imponible presumido é que se permite a repetição dos valores recolhidos, sem relevância o fato de ter sido o tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído.
3. Deveras, a Primeira Seção do STJ, quando do julgamento do EREsp 773.213/SP, firmou orientação no sentido da inaplicabilidade da utilização da ADIn 1.851-4/AL ao

Superior Tribunal de Justiça

Estado de São Paulo, que não é signatário do Convênio 13/97 (Rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 25.10.2006, DJ 20.11.2006).

4. No Estado de Pernambuco (não signatário do Convênio 13/97), o artigo 19, da Lei 11.408/96 (objeto da ADIN 2.675 ainda pendente de julgamento), assegura a restituição do ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária, nas hipóteses em que a base de cálculo da operação for inferior à presumida.

5. Destarte, revela-se aplicável, in casu, a jurisprudência do STJ que admitia que o contribuinte do ICMS, sujeito ao regime de substituição tributária para frente, se compensasse, em sua escrita fiscal, dos valores pagos a maior, nas hipóteses em que a base de cálculo real tivesse sido inferior àquela arbitrada (Precedentes do STJ: EDcl no REsp 406.879/SP, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 19.09.2006, DJ 25.10.2006; AgRg no AgRg no REsp 536.724/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 06.04.2006, DJ 24.04.2006; e REsp 258.497/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 15.04.2004, DJ 28.06.2004).

6. Embargos de declaração acolhidos, emprestando-se-lhes efeitos infringentes, para dar provimento ao recurso ordinário da empresa (EDcl no RMS 22.725/PE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 16/12/2008, DJe 19/2/2009).

Também se mostra insubsistente o reclamo de creditamento de ICMS em razão da evaporação do combustível.

No mesmo sentido do pensamento registrado no acórdão *a quo*, entendo que a volatilização do combustível constitui elemento intrínseco desse comércio, a ser, portanto, considerado pelos seus agentes para fins de composição do preço final do produto. Esse fenômeno natural e previsível difere, em muito, das situações em que a venda não ocorre em razão de circunstâncias inesperadas e alheias à vontade do substituído.

Por outro prisma, deve-se levar em consideração que os riscos inerentes a essa atividade, entre eles a perda relativa à evaporação, devem ser suportados exclusivamente por aqueles que a exploram economicamente, não podendo serem oponíveis ao fisco para fins de não recolhimento de tributo.

Ademais, o STJ, analisando questão análoga, concernente à entrada de cana-de-açúcar na usina para produção de álcool, já se pronunciou no sentido de que a quebra decorrente da evaporação é irrelevante para fins de tributação do ICMS:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NA DECISÃO IMPUGNADA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. EVAPORAÇÃO DO PRODUTO. IRRELEVÂNCIA NA INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES.

[...]

4. Para se evitar quaisquer outras indagações que possam advir, encontra-se pacífico nesta Corte de Justiça que a evaporação do produto não repercute na incidência do ICMS a ser recolhido nem no diferimento, visto que o recolhimento deve ser feito sobre a quantidade de cana-de-açúcar que entrou na usina, sem consideração com o álcool produzido.

[...] (EDcl no RMS 12.779/GO, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 11/3/2003, DJ 31/3/2003).

TRIBUTÁRIO - ICMS - INCIDÊNCIA - CANA-DE-AÇÚCAR EM CAULE - ÁLCOOL CARBURANTE - DIFERIMENTO - QUEBRA POR EVAPORAÇÃO - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA - PRECEDENTES.

- É legítima a cobrança do ICMS incidente sobre a quantidade de cana-de-açúcar que entrou na usina açucareira, a ser utilizada na fabricação de álcool carburante (combustível líquido), porque o imposto incide sobre o produto a ser industrializado.

- A quebra por evaporação não repercute na incidência do tributo a ser recolhido, nem no diferimento.

- Recurso não conhecido (REsp 152.258/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 28/3/2000, DJ 29/5/2000).

Por fim, resta analisar o pedido relativo à inexigibilidade do recolhimento do ICMS incidente sobre o álcool anidro para os associados do recorrente. Acerca desse tema, assim deliberou o Tribunal gaúcho (fl. 429):

Sustenta o impetrante, a impropriedade do recolhimento do imposto incidente sobre o álcool anidro, cujo pagamento restou diferido para o momento em que refinaria retém o ICMS incidente sobre o combustível adquirido. Na sua ótica o pagamento é indevido, devendo ele ser arcado pelas Usinas e ou destilarias. Não é assim, contudo.

Conforme já adiantei a figura do "diferimento" é espécie de substituição tributária. Em vez de se antecipar o pagamento do imposto, é ele transferido para uma etapa posterior. No caso, a gasolina adquirida e comercializada pelos Postos de Combustíveis resulta de uma mistura de gasolina do tipo A com um percentual de álcool anidro. Ambos, portanto, insumo do produto adquirido pelos postos de gasolina! E o fato de a primeira sujeitar-se à substituição tributária propriamente dita e o segundo esta ao abrigo do diferimento (substituição tributária antecedente), não implica na dispensa do pagamento do ICMS. O imposto decorrente do álcool anidro há de ser quitado de um só vez englobadamente com o imposto retido por substituição tributária incidente sobre as subseqüentes operações até o consumidor final, na forma da cláusula terceira do Convênio ICMS nº 80/97, que acrescentou a cláusula décima quarta ao Convênio ICMS 105/92, respondendo por ele os associados da impetrante, porquanto a mercadoria adquirida (gasolina do tipo C) sujeita-se ao regime da substituição tributária.

O recorrente assevera que, nesse ponto, o acórdão recorrido violou o art. 128 do CTN, pois (fl. 424):

No caso em apreço, diversamente, a usina/destilaria e a refinaria percorrem trilhas paralelas de negócios, sendo a distribuidora o único ponto de intersecção entre

Superior Tribunal de Justiça

as duas. Ou seja, a distribuidora tem vinculação com uma e com outra, mas as duas não realizam qualquer relação entre si, não podendo admitir que a refinaria recolha o ICMS devido pela usina/destilaria.

Alega, ainda, que "a outra irregularidade dessa forma 'anômala' de recolhimento é ignorar o direito do contribuinte de creditar-se do ICMS incidente nas operações anteriores", pois o "álcool é produto 'carregado' de ICMS, devendo aqueles que arcam com o aludido imposto creditar-se desses valores", sob pena de "total afronta ao princípio da não-cumulatividade" (fl. 427).

Ponderados esses elementos, verifica-se que não é possível conhecer das alegações ventiladas pelo recorrente, pois: a) a suposta violação do art. 128 do CTN, não obstante a oposição de aclaratórios, não foi prequestionada junto ao tribunal de origem (Súmula 211/STJ); b) as alegações do recorrente que tentam induzir à conclusão de que as refinarias estariam recolhendo ICMS devido pelas usinas em face da produção do álcool, destoam das operações comerciais delineadas pelo Tribunal de origem (Súmula 284/STF); e c) o pedido de creditamento do ICMS incidente no processo de fabricação do álcool, além de não ter sido apreciado pelo Tribunal de origem (Súmula 211/STJ), foi elaborado com base em fundamentação eminentemente constitucional (princípio da não cumulatividade), cujo conhecimento, na instância excepcional, é reservado ao Supremo Tribunal Federal.

Ante o exposto, **conheço parcialmente do recurso especial e, nessa extensão, dou-lhe parcial provimento** somente para reconhecer que eventual provimento mandamental de mérito que venha a assegurar o direito ao creditamento (Súmula 213/STJ) pode abranger créditos anteriores à impetração, desde que não alcançados pela prescrição. É como voto.