

O “frete de uniformização de preços de álcool” não é isenção fiscal



**Leonardo de Medeiros Fernandes e
Rodrigo Tomiello Silva**

Advogados da Petrobras Distribuidora S.A.



PALAVRAS-CHAVE: ICMS. Não-cumulatividade. FUPA. Isenção Fiscal. Benefício Financeiro. Distinção. Jurisprudência do STF. *Distinguishing*.

SUMÁRIO: Introdução. 1. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. 2. Isenções tributárias. 3. Isenções heterônomas. 4. Não-incidência. Conclusão. Referências.

Introdução

A jurisprudência no eg. Supremo Tribunal Federal (STF) é firme no sentido de que a redução da base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) corresponde à isenção parcial, permitindo o estorno do crédito tributário proporcional às operações realizadas.

Nesse sentido:

TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra “b”, da CF. Voto vencido. São constitucionais o art. 41, inc. IV, da Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, e o art. 32, incs. I e II, do Convênio ICMS nº 66/88.

(STF, Pleno, RE 174.478/SP, Relator Ministro Marco Aurélio, Relator para o Acórdão Ministro Cezar Peluso, j. 17/03/2005, DJ 30/09/2005)

As Fazendas Públicas Estaduais defendem a tese de que o subsídio ao álcool combustível, denominado “frete de uniformização de preços de álcool” (FUPA), seria uma espécie de *isenção parcial* porque reduziu a base de cálculo do ICMS. O STF acolheu essa tese em recente julgamento (RE-AgR 929.515).

Sucede que, na hipótese, é necessário invocar a técnica hermenêutica do *distiguishing* para demonstrar serem inaplicáveis os precedentes jurisprudenciais que embasaram esse julgado.

Com efeito, há precedentes do próprio

eg. STF¹ no sentido de que o benefício fiscal de redução da base de cálculo do tributo equivale à sua *isenção parcial* e, por isso, possível o estorno proporcional do crédito do ICMS, não havendo falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade. O caso do RE-AgR 929.515, entretanto, não se enquadra nesses julgados.

O litígio constitucional se traduz, portanto, na questão se os créditos de FUPA constituem ou não *isenção parcial* decorrente de redução da base de cálculo do tributo ou uma *não-incidência pura*. Caso não constituam benefício fiscal, dessarte, será *indevida* a exigência de estorno dos créditos em homenagem à norma constitucional da não-cumulatividade.

1. Princípio da não-cumulatividade do ICMS

Diferente das contribuições sociais PIS e COFINS, que tiveram a não-cumulatividade estabelecida posteriormente à sua criação, havendo base legal e não diretamente sorvida da Constituição; o ICMS está fundado na “não-cumulatividade”, como princípio próprio da disciplina constitucional sobre o tributo de competência estadual.

Assim, é possível afirmar que o mencionado tributo (ICMS) tem sua natureza calcada na “não-cumulatividade”. O imposto é assim desde seu nascimento. A tradição jurídica nacional sobre o ICMS sempre manteve a regra de créditos e débitos dessa exação como forma de sua apuração em homenagem aos tributos de valor agregado (IVA's) utilizados como prática fiscal ao redor do mundo.

A *não-cumulatividade* do ICMS é espécie de controle da capacidade contributiva aplicada nas operações que envolvam circulação de mercadorias.

1

Entre outros: STF, Segunda Turma, RE 559.671/RS AgR-ED, Relator Ministro Celso de Mello, j. 28/05/2013, DJe de 18/06/2013.

Isso quer dizer que, ao creditar o tributo pago na etapa antecedente pelo fornecedor/contribuinte, o comprador que irá somar sua atividade à aquisição e dar seguimento à cadeia produtiva com a subsequente venda deste produto (adquirido ou resultado da utilização desta mercadoria em processo de elaboração de uma nova mercadoria), este contribuinte do ICMS (comprador e revendedor ou comprador e industrializados beneficiador), somente recolherá aquilo que agregou de valor econômico na sua específica etapa da cadeia produtiva.

Em uma palavra: o crédito do tributo pago, na etapa anterior, serve de controle da capacidade contributiva daquele que agrega valor na cadeia produtiva, tributando somente o acréscimo no valor econômico decorrente de sua etapa, excluindo as etapas anteriores.

Essa “fórmula” não é nova no Direito Tributário, tampouco na Economia, que de há muito reflete sobre a incidência das etapas anteriores do *trabalho* na constituição do valor do produto que se pretende analisar.

Em tempo: Foucault lembra dos estudos da Economia Clássica para descobrir, revelar ou criar “formas” de explicar a formação do “valor” das coisas no mercado.²

Como este trabalho segue um paradigma filosófico após a *revolução copernicana*, promovida pela invasão da Filosofia pela linguagem, o trabalho do filósofo francês serve para iluminar o debate sobre a construção da ideia de “não-cumulatividade”.

Como se nota, não se parte de um “*grau zero de sentido*”,³ mas de uma tradição, in-

clusive econômica, de “descontar” do “valor” das coisas, o “custo” das etapas anteriores do processo produtivo.

Todo trabalho tem um resultado que, sob uma forma ou outra, é aplicado a um novo trabalho cujo custo ele define; e esse novo trabalho, por sua vez, entra na formação de um valor etc. Essa acumulação em série rompe pela primeira vez com as determinações recíprocas, as únicas que atuavam na análise clássica das riquezas.

[...] As “riquezas”, em vez de se distribuírem num quadro e de constituírem assim um sistema de equivalência, organizam-se e se acumulam numa cadeia temporal: todo valor se determina não segundo os instrumentos que permitem analisá-lo, mas segundo as condições de produção que o fizeram nascer; e, mais ainda, essas condições são determinadas por quantidade de trabalho aplicadas para produzi-las.⁴

O que a Constituição prevê para o ICMS é que sua incidência se dará na cadeia produtiva de forma proporcional ao valor agregado na etapa a que se refere.

A operação matemática, portanto, é método de apuração do crédito tributário e, para o caso da exação ICMS, constitui a sua essência que, uma vez afastada, descaracterizaria o próprio conceito desse tributo e, quiçá, estar-se-ia diante de um novo imposto – qualquer outra coisa que não o ICMS⁵ como

2 As expressões “formas” e “valor” estão entre aspas por marcar a separação metafísica entre sujeito e objeto – reconhecida pelo próprio FOUCAULT –, existente no período nas ciências às quais se refere. (FOUCAULT, Michel. *As palavras e as coisas*: uma arqueologia das ciências humanas. Trad. Salma Tannus Muchail. 10. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 24)

3 Grau zero de sentido é forma de Streck denunciar a concepção de que os intérpretes criam o sentido a partir de sua consciência, como se não existisse tradição ou se o ser do intérprete não estivesse desde sempre inserido no

mundo que interpreta, como se a existência fosse apartada da interpretação, ideia refém do esquema sujeito-objeto, refratário à revolução copernicana já citada neste trabalho. (STRECK, Lenio Luiz. *A iatrogenia e o Direito*: quando tudo vira grau zero. *Consultor Jurídico*, 25 abr. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-abr-25/senso-incomum-iatrogenia-direito-quando-tudo-vira-grau-zero>. Acesso em: 17 jan. 2019.)

4 FOUCAULT, Michel. *As palavras e as coisas*: uma arqueologia das ciências humanas. Trad. Salma Tannus Muchail. 10. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 24.

5 Não se ignora a existência, no passado (até 1965), da tributação em cascata do ICMS (antigo IVC), contudo, partindo da premissa de que a Constituição inaugura o or-

o que conhecemos.

Na percuciente síntese de Carvalho:⁶

Uma vez ocorrido o fato hipoteticamente previsto na regra-matriz do direito ao crédito – no caso, operação relativa à circulação de mercadoria –, surgirá, inexoravelmente, uma relação jurídica que tem como sujeito ativo o adquirente/destinatário de mercadorias, detentor do direito ao crédito do imposto, e como sujeito passivo o Estado. Tendo participado de operação sobre a qual incidiu imposto, advém para o adquirente o direito de, ao tornar-se alienante, valer-se de um crédito, cuja configuração dependeu também de um ato seu.

Longe de se defender um método das Ciências Naturais, pretendemos uma taxonomia conceitual estanque. É preciso, contudo, respeitar os limites semânticos do texto.

A interpretação como atribuição de sentido (*Sinnegebung*) na linha defendida pela crítica hermenêutica do Direito, capitaneada por Streck,⁷ não permite ao intérprete uma livre atribuição de sentidos, como se os textos pudessem se adaptar às contingências do sujeito, descolando completamente os significados hauridos da tradição em deferência ao solipsismo do hermeneuta que se arvora da “autoridade”⁸ para justificar o arbítrio.

denamento, trata-se o ICMS a partir de sua configuração constitucional.

6 CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2013, v. II, p. 132.

7 STRECK, Lenio L. *Hermenêutica Jurídica em crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. 11. ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

8 Autoridade, no sentido muito bem descrito por Clarissa Tassinari, com o qual é preciso concordar: “Pode-se perceber, portanto, uma tentativa de engrandecimento do papel da Suprema Corte a partir da ideia de que seus membros possuem a autoridade de traduzir, com certo descompromisso, a constituição para sociedade – e é por isso que o Direito vira aquilo que os tribunais dizem que é (numa releitura do realismo jurídico de Oliver Wendell Holmes, assunto já explorado no item 3.1). No Brasil, o intérprete autorizado representa justamente essa leitu-

“Se queres dizer algo sobre um texto, deixe que este te diga algo antes” (tradução livre de “*Wer einen Text verstehen will, ist vielmehr bereit, sich von ihm etwas zu sagen lassen*”). Esta frase de Gadamer expressa na obra “*Wahrheit und Methode*”, repetida como mestria por Streck,⁹ serve aqui justamente para impedir que uma interpretação do ICMS retire a sua característica distintiva, ou seja, aquilo que permite classificar, conceituar e, porque não, controlar sua incidência frente a norma de outorga de competência sabidamente constitucional.

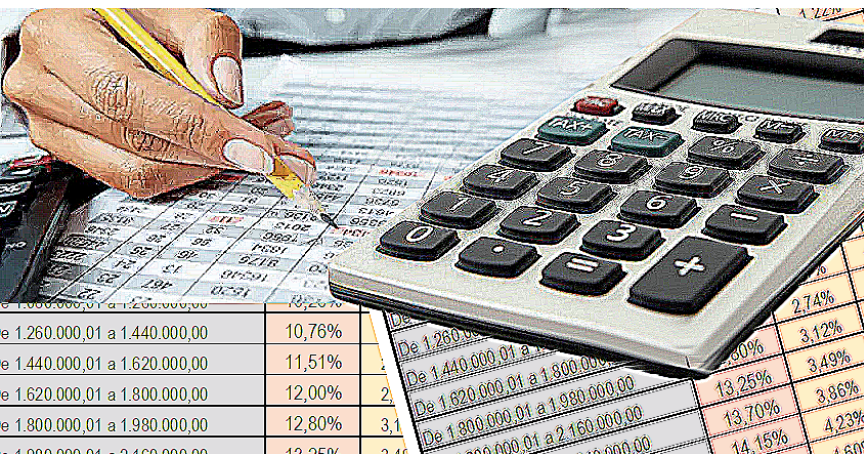
A “não-cumulatividade”, assim entendida, é princípio fundante do imposto em questão. A Constituição definiu o tributo nesse formato. A alteração, pela via infraconstitucional, subverte as garantias constitucionais lançadas como *limitações ao poder de tributar*.

Esse arcabouço normativo-constitucional é, dessarte, pura “liberdade pública”, “direito de primeira dimensão”, componente inseparável da comunidade de princípios que forma e conforma a comunidade política na esteira da doutrina Ronald Dworkin – corretamente lecionada por Streck e Morbach.¹⁰

ra que é feita do papel da Suprema Corte, o que é ainda pior, considerando as diferenças existentes entre as constituições brasileira e norte-americana”. (TASSINARI, Clarissa. *Ativismo judicial: uma análise da atuação do Judiciário nas experiências brasileira e norte-americana*. Dissertação (Mestrado) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Unisinos. Programa de Pós-Graduação em Direito, São Leopoldo, RS, 2012, p. 201)

9 Entre outros: STRECK, Lenio Luiz. Mantenho a tese: é inconstitucional reprimir a separação. *Consultor Jurídico*, 25 nov. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-nov-25/lenio-streck-mantenho-inconstitucional-reprimir-separacao>. Acesso em: 17 jan. 2019.

10 *Ibidem*. E Francisco Borges Motta em livro com mesmo nome: *Levando os direitos a sério: uma crítica hermenêutica ao protagonismo judicial*. 2 ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. Também: STRECK, Lenio Luiz; MORBACH, Gilberto. Olavo de Carvalho faz leitura absolutamente errada de Ronald Dworkin. *Consultor Jurídico*, 13 jan. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jan-13/opinioao-olavo-carvalho-faz-leitura-absolutamente-errada-dworkin>. Acesso em: 17 jan. 2019.



Os tributos se distinguem por sua hipótese de incidência (fato gerador *in abstracto*), segundo disciplina clássica do vigente Código Tributário Nacional (CTN/1966). Em que pese, atualmente, parecer que a destinação do produto da arrecadação deva fazer parte dessa definição, caso a definição precisa da natureza do tributo ainda seja considerada fundamental para as garantias do contribuinte e para a própria manutenção do federalismo – e parece que é exatamente pra isso que servem essas definições –, é importante que não se retire características que compõem a natureza do tributo e se pretenda continuar chamando pelo mesmo nome.

Os perigos de chamar pelo mesmo nome aquilo que deixou de ser, seja pela mudança da “coisa” em si, seja pelas circunstâncias ao redor, é apontada por Wittgenstein, que lembra bem o perigo da subversão dos “jogos de linguagem”:¹¹

O que os nomes da linguagem designam deve ser indestrutível: pois deve-se poder descrever a condição em que tudo o que é destrutível é destruído. E nessa descrição haverá palavras; e ao que elas correspondem não se pode, então,

destruir, pois, do contrário, as palavras não teriam significado. Não posso serrar o galho sobre o qual me sento.¹²

Cumprе ressaltar que a relação jurídico-tributária inaugurada pela prática do “verbo” (em grego “*typo*”, daí tipicidade) descrito na regra-matriz de incidência não tem como requisito ou condição de existência a operação financeira que é circunstância acidental no ICMS.

Em outras palavras, o tráfego jurídico pertinente ao ICMS é a transferência de domínio da mercadoria sendo desimportante se houve ou não o pagamento por essa transferência. Essa constatação é o que torna o sujeito passivo da obrigação tributária devedor do tributo ainda que ocorra a inadimplência por parte do adquirente. Isso tudo para dizer, com Carvalho que:

Em qualquer caso, com ou sem formalização da obrigação tributária, há o direito ao crédito (e o consequente direito à compensação pelo primado da não-cumulatividade), visto que o nascimento deste decorre de norma jurídica distinta da regra-matriz de incidência do ICMS; decorre da transmissão da titularidade da mercadoria e não da ocorrência de lançamentos de ICMS que são alheios ao adquirente.¹³

Numa palavra final: o ICMS é aquilo que a Constituição Republicana, em vigor, diz que é. Qualquer coisa diferente, ICMS não é. Esse ponto de partida é fundamental para a sequência do estudo.

11 Nesse sentido: MARRAFON, Marco Aurélio. Jogos de linguagem estabelecem limites ao intérprete do Direito. *Consultor Jurídico*, 29 set. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-set-29/constituicao-poder-jogos-linguagem-estabelecem-limites-inteprte-direito>. Acesso em: 17 jan. 2019.

12 WITTGENSTEIN, Ludwig Von. *Investigações filosóficas*. Trad. José Carlos Bruni. São Paulo: Nova Cultural, 1999, p. 48. Novamente Streck denuncia esse risco com esteio em Gadamer, como já referido. O risco de não conferir aos textos seus devidos limites semânticos.

13 CARVALHO; Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2015, p. 759.

2. Isenções tributárias

Nos termos da Constituição, a isenção tributária (*exemptio onis* = ação de retirar o ônus) é técnica de desoneração tributária instituída exclusivamente por *lei específica*, obedecidas as regras gerais de Direito Tributário encartadas em *lei complementar nacional* (art. 150, § 6º, c/c art. 155, § 2º, II, “b”, da CR/1988).

A isenção – assim como a anistia e a redução de base de cálculo – decorre do exercício da competência tributária e submete-se, sem exceção, ao princípio da reserva legal tributária, conforme dispõe o CTN/1966 (art. 176, *et seq.*).

Configura outorga expressa de *lei infraconstitucional*, faculdade do Poder Público competente, uma vez que se situa no plano da conveniência e oportunidade, avaliadas à luz das exigências da política fiscal. O CTN/1966 regula a isenção como hipótese de exclusão do crédito tributário e, por isso, dispensa apenas a obrigação principal sem tocar na obrigação acessória que deve ser cumprida pelo sujeito passivo (art. 175 do CTN/1966).

Nesse sentido, só se pode isentar o que esteja *a priori* tributado. A isenção pressupõe incidência. Ela opera, assim, no plano da competência tributária, ou seja, na isenção, ocorre a incidência, verifica-se o fato gerador, instaura-se a relação jurídico-tributária, nasce a obrigação tributária, mas, por força de *lei em sentido estrito*, o contribuinte é dispensado do pagamento da exação.

Trata-se de um impedimento ao lançamento do crédito tributário. Quer dizer que o ente federativo, competente para instituir o tributo, outorga, mediante *lei sua*, um benefício ao contribuinte no sentido de obstaculizar o ato final do processo de apuração do crédito tributário, excluindo-o, *retirando o ônus* (art. 175, I, do CTN/1966).

Não extingue o tributo, nem o reduz, nem modifica a sua estrutura, mas dispensa

o seu adimplemento.

Para o jurista Carvalho, a norma de isenção subtrai parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente, podendo suprimir a funcionalidade da regra-matriz de oito maneiras:

[...]

i) pela hipótese:

i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo;

i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento;

i.3) indo contra o critério espacial;

i.4) voltando-se para o critério temporal;

ii) pelo consequente atingindo:

ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo;

ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo;

ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e

ii.4) o critério quantitativo, pela alíquota.¹⁴

Somente lei em sentido estrito pode suprimir a funcionalidade da regra-matriz e, em atenção ao *princípio do paralelismo das formas*, portanto, somente *lei específica* daquele ente federativo poderá revogar a isenção tributária.

A *legalidade estrita* exigida não é somente um requisito formal para isenções. Trata-se de complemento à *disciplina orçamentária* que, igualmente, exige a edição de ato normativo primário para reger o orçamento público.

Corolário da soberania popular e da natureza democrática da tributação eternizada na frase *no taxation without presentation*.

As isenções – renúncias fiscais que são – devem estar descritas na *lei de diretrizes orçamentárias* e na *lei orçamentária anual* com sua justificativa, previsão de impacto e medidas compensatórias (art. 165, § 2º, da

14 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2015, p. 616-617.

CR/1988; arts. 4º, 5º e 14, todos da Lei Complementar nº 101/2000).

A *reserva legal*, portanto, serve como parâmetro de legitimidade da outorga de benefícios fiscais frente à necessidade de recursos para a consecução dos *fins estatais*.

2.1. Caso específico: FUPA

A categorização dos atos jurídicos serve para que não se trate institutos diferentes como similares e, assim, seja evitado o equívoco na aplicação das regras que disciplinam a convivência social em países de constitucionalismo democrático.

Por isso que se faz necessária a incursão no orçamento público e na contabilidade pública para descobrir a real natureza do programa de uniformização do preço do álcool e, por fim, atestar o valor do crédito de ICMS a que tem direito o sujeito passivo da obrigação tributária.

A Conta Álcool (orçamento da União) nunca foi benefício fiscal, mas sim um fundo constituído com produto da arrecadação de tributos (antes IOF e posteriormente FUP e FUPA) com destinação específica para equalização dos preços de combustíveis no território nacional.

Estudo da Câmara dos Deputados descreve bem o histórico do instituto e permite sua compreensão.

A regulação do mercado de etanol no Brasil pode ser dividida em quatro períodos:

1º) 1975-1979: nesse período, em que foi criado o Proálcool, a produção voltou-se principalmente para o etanol anidro, utilizado na mistura com a gasolina. A intenção do governo era reduzir o gasto de divisas com a importação de petróleo, o que acabou incentivando o surgimento de novas unidades industriais e determinando uma grande intervenção estatal com relação à produção, comercialização e fixação dos preços;

2º) 1980-1987: nesse período, a produção volta-se para o etanol hidratado², utili-

zado no abastecimento de veículos leves; ainda com forte regulamentação estatal; 3º) 1988-2002: período de crise na produção do etanol, determinada pelos altos custos de produção em relação à gasolina e pelo desinteresse do Estado em subsidiar a produção. Além disso, houve um direcionamento das usinas para a produção de açúcar, o que acabou levando ao desabastecimento do mercado consumidor e à descrença no etanol combustível na década de 1990; e 4º) 2002 até hoje: nesse período, surgiram inovações tecnológicas na indústria automobilística com o lançamento dos motores *flex fuel* e o aumento da preocupação com as questões ambientais que levam à busca de fontes alternativas renováveis.¹⁵

Ainda no Decreto-Lei nº 1.785/1980, foi criado o Fundo Especial de Reajuste e Estrutura de Preços de Combustíveis e Lubrificantes – FER, de natureza contábil, administrado pelo CNP. Essa conta álcool, oriunda do desdobramento do FER, apurava o custo financeiro dos estoques de álcool e a diferença entre o valor arrecadado por meio de FUPA e o valor pago as distribuidoras a título de ressarcimento de despesas de interiorização. Como visto, nunca se tratou de isenção fiscal, seja parcial ou não. Trata-se daquilo que o Direito Financeiro chama de “subvenção”. A arrecadação ingressa nos cofres públicos como receita e é entregue aos particulares que satisfaçam os critérios legais como modo de fomentar uma atividade desejada pelo Estado.

Por se tratar de recurso financeiro entregue ao particular para possibilitar a *efetivação de uma política pública*, essa ação passa ao largo de ser considerada exclusão do crédito tributário, na definição consagrada pela lei, pela doutrina e a própria jurisprudência dos Tribunais Superiores, especialmente do Guardião da Constituição, o eg. STF.

15 LIMA, Paulo César Ribeiro. *Preços dos combustíveis no Brasil*. Disponível em: http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/27120/preco_combustivel_lima.pdf?sequence=1. Acesso em: 25 dez. 2018.

Com efeito, negar o crédito da etapa antecedente do ICMS por considerar isenção parcial uma subvenção concedida pela União (ente distinto do ente tributante) desvirtua a natureza constitucional da não-cumulatividade. Mas não só.

A retirada do creditamento de ICMS, em termos práticos, faz com que o estado federado *esvazie a política pública* construída em âmbito nacional, violando diretamente o *federalismo cooperativo e de equilíbrio*, esta marca da Constituição de 1988 e que fundamenta todo o Estado de Direito Fiscal na feliz interpretação do eg. STF (ADO-25/DF, Informativo STF n. 849, 28 nov. a 2 dez. 2016).

3. Isenções heterônomas

A conclusão anterior permite ingressar em outro impeditivo para a correção da decisão do eg. STF no RE-AgR 929.515. A autonomia federada impede que os entes interfiram na arrecadação uns dos outros.

É que a Constituição proíbe a outorga de *isenções heterônomas*. Sendo assim, só o ente detentor de competência tributária para aquele tributo poderá isentar. Ou ainda: o poder de tributar envolve o poder de isentar.

Resta claro, portanto, que a política energética efetivada por meio do benefício financeiro FUPA não se trata de “isenção tributária”, mas de subvenção econômica nacional, em nada interferindo na relação jurídico-tributária entre estado-membro e contribuinte de ICMS.

Essa *norma* incide, exclusivamente, nas relações institucionais domésticas, que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno, em obséquio ao *pacto federativo*, princípio fundamental do Estado e da República¹⁶ (art. 151, III, c/c art. 1º, ambos

da CR/1988).

4. Não-incidência

A *não-incidência* é diferente da isenção, podendo ser verificada de duas maneiras: encartada na Constituição, é a *imunidade tributária (não-incidência qualificada)*; ou, a mais comum, quando simplesmente não há hipótese de incidência *tipificada* na lei, porque o legislador se omitiu ou preferiu se omitir (*não-incidência pura*).

Nesse caso, não existe a estrutura tributária, não há ocorrência do fato gerador, o tributo não existe. São eventos humanos não tributados que poderão vir a sê-lo algum dia.

No que tange ao ICMS, a *isenção* ou *não-incidência*, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes. O princípio da não-cumulatividade, expressamente previsto na Constituição, não permite o estorno de créditos pela Fazenda Pública nessas hipóteses (art. 155, § 2º, II, “a”, da CR/1988).

5. Frete de uniformização de preços de álcool (FUPA)

Situação bem diferente é o denominado FUPA, o qual foi *criado* pelo Conselho Nacional do Petróleo (CNP) pela Resolução nº 18, de 11 de dezembro de 1984,¹⁷ com base nas autorizações constantes dos Decretos nº 83.700, de 05 de julho de 1979, e nº 88.626, de 16 de agosto de 1983.

Após doze anos, o FUPA foi *extinto* pelo Ministério das Minas e Energia através da Portaria MME nº 114, de 29 de março de

¹⁶ Com efeito, a jurisprudência constitucional é no sentido de que esse princípio tributário *não incide* nas hipóteses de concessão de isenção no plano do Direito Tributário Internacional (STF, Segunda Turma, RE 543.943/PR AgR, Relator Ministro Celso de Mello, j. 30/11/2010,

DJe 14/02/2011). A toda evidência, o presente caso não trata disso.

¹⁷ Disponível em: <http://legislacao.anp.gov.br/?path=legislacao-federal/resolucoes/resolucnp/1984&item=rcnp-18--1984>. Acesso em: 24 set. 2018.



1996.¹⁸

A Agência Nacional do Petróleo (ANP) emitiu a Nota Técnica SEE nº 13, de março de 2001, intitulada “Combustíveis no Brasil: política de preço e estrutura tributária”,¹⁹ para explicar o objetivo da sistemática do FUPA à época.

Segundo o documento oficial da ANP, a *União* pretendeu cobrir os custos de transporte e despesas conexas de álcool etílico para fins energéticos, diferenças de preço desse produto, custos operacionais, de imobilização financeira de estoques e administrativos da Petrobras, relativos ao volume de álcool por ela comercializado.

A natureza não tributária desse componente do preço do setor sucroalcooleiro é

evidente. Explicamos melhor.

O FUPA foi instituído pela *União*, através de *ato infralegal* do antigo CNP, órgão autônomo subordinado diretamente ao Presidente da República (Decreto-lei nº 395/1938), consistindo em *benefício financeiro* incidente sobre o preço do *álcool etílico hidratado combustível* e compreendeu, entre outras, as seguintes parcelas específicas²⁰:

- a) custo de transporte e despesas conexas;
- b) diferença de preço do álcool etílico;
- c) custos operacionais, inclusive perda e armazenagem, os custos de imobilização financeira dos estoques e os custos de administração em valor equivalente a 2,0% do preço do álcool etílico adquirido pela Petrobras mediante autorização prévia do CNP, destinado ao mercado interno de consumo.

O referido subsídio do álcool etílico, vigente entre os anos de 1984 a 1996, concedido pelo governo federal, sob a rubrica FUPA, *não caracteriza* pois não-incidência (pura ou qualificada) nem isenção ou, muito menos redução da base de cálculo de modo que *não se pode excepcionar* o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, sem ofensas à CR/1988.

Na origem desse *benefício financeiro*, o governo federal concedeu-o aos produtores do álcool etílico (usinas e destilarias) com o objetivo de remunerá-los adequadamente e equalizar a política de precificação.

A operacionalização desse *subsídio* ocorria da seguinte maneira: os valores pecuniários eram repassados aos produtores pelas distribuidoras de combustíveis, no momento em que essas adquiriam daqueles o álcool etílico, que posteriormente comercializavam.

Em virtude exclusivamente desse programa do governo federal, portanto, os preços de compra do álcool etílico dos usineiros pelas

18 Disponível em: <http://legislacao.anp.gov.br/?path=legislacao-federal/portarias/portarias-mme/1996&item=pmme-114--1996>. Acesso em: 24 set. 2018.

19 ANP. *Combustíveis no Brasil: políticas de preço e estrutura tributária*. Brasília: 2001. Disponível em: www.anp.gov.br/wwwanp/?dw=1988. Acesso em: 24 set. 2018.

20 Resolução CNP nº 18/84, art. 1º.

distribuidoras, na prática, eram superiores aos preços praticados por elas em suas saídas subsequentes. Isso se deu também porque havia limitação de preços dos combustíveis, como ocorreu com o conhecido Decreto nº 342, de 13 de novembro de 1991.²¹

Pela sistemática do FUPA, o governo federal reembolsava as distribuidoras de combustíveis pelos valores repassados aos produtores, através de um fundo que não incluía qualquer parcela do ICMS. Compreendia, portanto, apenas a diferença entre os preços de compra e venda, sem computar o tributo, dado que havia o mencionado benefício financeiro.

Nessa medida, a revenda de mercadoria por preço inferior ao de aquisição não pode afastar o direito do contribuinte (distribuidora) ao crédito de ICMS para a compensação com o montante devido nas operações seguintes.

A toda evidência, não é porque o “preço de venda” é menor que o “preço de compra”, que a causa disso é a concessão de benefício fiscal.

No caso do RE-AgR 929.515, esse incentivo que o produtor do álcool etílico gozava, há época da autuação fiscal, não englobou qualquer parcela de impostos em seu mecanismo de concessão, repasse e restituição. Sequer interferiu na relação jurídica tributária que se estabelecia entre a Petrobras Distribuidora S.A. e o Estado do Mato Grosso do Sul, seja para evitar, reduzir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária.

A Empresa Estatal *observou estritamente os atos normativos da União* o que não representou subfaturamento dos preços. Isso porque, como explicado, na formação do preço de saída da usina, considerava-se a parcela referente ao benefício financeiro da sistemática FUPA: as distribuidoras devem

repassar aos produtores os valores do subsídio no preço de aquisição do álcool etílico.

Veja-se que a contabilização da subvenção na entidade que a recebe difere sobremaneira de como se daria em caso de isenção fiscal.

A subvenção, segundo a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.305/2010,²² é contabilizada como receita. Dentre os vários itens da Resolução destaca-se o 16:

16. É fundamental, pelo regime de competência, que a receita de subvenção governamental seja reconhecida em bases sistemáticas e racionais, ao longo do período necessário e confrontada com as despesas correspondentes. Assim o reconhecimento da receita de subvenção governamental no momento de seu recebimento somente é admitido nos casos em que não há base de alocação da subvenção ao longo dos períodos beneficiados.

Possível perceber que o valor entregue às distribuidoras, oriundo do FUPA, não é tratado como isenção tributária pelo orçamento público e pela contabilidade dessas sociedades empresárias pela singela razão de que não se trata sequer de algo parecido à isenção tributária.

A relação jurídico-tributária não é alterada pela subvenção; mantém-se incólume, inalterada. Os créditos de ICMS apurados nas etapas anteriores da cadeia não são alterados pela existência de um recurso destinado pelo governo federal aos produtores de álcool, o qual passa pelas distribuidoras como centralizadoras da efetivação da política pública.

Há o reconhecimento da receita da subvenção pelas distribuidoras para caracterizar o ingresso de divisas e identificar sua origem ao que imediatamente é promovida a escri-

21 “Art. 1º. A relação entre os preços máximos de venda do álcool hidratado para fins carburantes e o da gasolina automotiva de menor preço nas bases de distribuição será de 75%, excluídos impostos e fretes”.

22 Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2017/NBCTGo7\(R2\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2017/NBCTGo7(R2)).

turação da contrapartida na despesa com o repasse desses recursos ao destinatário.

Conclusão

Ao que tudo indica, portanto, essas parcelas *não são isenção tributária* nem configuram *não-incidência pura*, de modo que atrai o princípio constitucional da não-cumulatividade em favor da agravante.

Enquanto o FUPA 1) foi instituído por “portaria”, 2) de órgão federal, 3) na órbita das políticas de subsídio da União do *álcool etílico hidratado combustível*; a isenção tributária 1) é outorgada por “lei específica”, 2) da pessoa jurídica de direito público detentora da competência constitucional tributária, e 3) constitui causa de exclusão do crédito tributário.

Ademais, a incidência do ICMS ocorreu normalmente, *não há que se falar em não-incidência* (qualificada ou pura) porque 1) a hipótese de incidência não está proibida na Constituição, mas tipificada em *lei específica*; 2) ocorreu o fato gerador e 3) o ICMS existiu e foi recolhido regularmente pela ora agravante conforme a legislação tributária de regência e dos atos normativos federais.

O referido benefício financeiro de FUPA não se submete às normas da legislação tributária também porque:

a) não havia restituição de ICMS às

distribuidoras de combustíveis que, nessa sistemática, funcionavam como mera repassadoras dos recursos financeiros;

b) a base de cálculo adotada nas saídas corresponderam exatamente ao valor da operação praticada, não sendo aplicado sobre elas qualquer espécie de benefício fiscal (isenção ou não-incidência), única hipótese admitida pela CR/1988 para justificar estorno de créditos do ICMS.

Por fim, a natureza não tributária desse componente do preço do setor sucroalcooleiro é evidente, pela constatação de que:

a) podia ela ser positiva ou negativa, nos termos do artigo 2º da Resolução CNP nº 18, de 11 de dezembro de 1984, o que é inconcebível em um tributo;

b) sua natureza obrigatória decorria, pura e simplesmente, do regime de monopólio produtivo, do que resultava a impossibilidade de aquisição de álcool etílico sem que a referida parcela fizesse parte do custo respectivo, que era governamentalmente fixado.

Por todo o exposto, conclui-se que é juridicamente inviável o estorno de créditos – relacionados à sistemática – pela fazenda pública. As distribuidoras de combustíveis, a exemplo da Petrobras, portanto, têm direito à manutenção integral dos créditos tributários conforme o princípio da não-cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, I, da CR/1988).

Referências

- ANP. *Combustíveis no Brasil: políticas de preço e estrutura tributária*. Brasília: 2001. Disponível em: www.anp.gov.br/wwwanp/?dw=1988. Acesso em: 24 set. 2018.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positividade no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2013. v. II.
- CARVALHO; Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2015.
- FOUCAULT, Michel. *As palavras e as coisas: uma arqueologia das ciências humanas*. Trad. Salma Tannus Muchail. 10. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016.
- LIMA, Paulo César Ribeiro. *Preços dos combustíveis no Brasil*. Disponível em: http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema16/2015_24474_precos-combustiveis-brasil_paulo-cesar. Acesso em: 25 dez. 2018.
- MARRAFON, Marco Aurélio. *Jogos de linguagem estabelecem limites ao intérprete do Direito*. *Consultor Jurídico*, 29 set. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-set-29/constituicao-poder-jogos-linguagem-estabelecem-limites-interprete-direito>. Acesso em: 17 jan. 2019.
- MOTTA, Francisco Borges. *Levando os direitos a sério: uma crítica hermenêutica ao protagonismo judicial*. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- STRECK. Lenio L. *Hermenêutica jurídica em crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. 11. ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- STRECK, Lenio Luiz. *A iatrogenia e o Direito: quando tudo vira grau zero*. *Consultor Jurídico*, 25 abr. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-abr-25/senso-incomum-iatrogenia-direito-quando-tudo-vira-grau-zero>. Acesso em: 17 jan. 2019.
- STRECK, Lenio Luiz. *Mantenho a tese: é inconstitucional repristinar a separação*. *Consultor Jurídico*, 25 nov. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-nov-25/lenio-streck-mantenho-inconstitucional-repristinar-separacao>. Acesso em: 17 jan. 2019.
- STRECK, Lenio Luiz; MORBACH, Gilberto. *Olavo de Carvalho faz leitura absolutamente errada de Ronald Dworkin*. *Consultor Jurídico*, 13 jan. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jan-13/opinio-olavo-carvalho-faz-leitura-absolutamente-errada-dworkin>. Acesso em: 17 jan. 2019.
- TASSINARI, Clarissa. *Ativismo judicial: uma análise da atuação do Judiciário nas experiências brasileira e norte-americana*. Dissertação (Mestrado) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Unisinos. Programa de Pós-Graduação em Direito, São Leopoldo, RS, 2012.
- WITTGENSTEIN, Ludwig Von. *Investigações filosóficas*. Trad. José Carlos Bruni. São Paulo: Nova Cultural, 1999.