

A COBRANÇA DO ICMS SOBRE QUEBRA E RETENÇÃO TÉCNICA DE GRÃOS NA EXPORTAÇÃO

Alessandra Okuma¹

1. Introdução

Sabemos que o Brasil é o maior exportador mundial de grãos de soja e milho e que essas commodities são, em sua esmagadora maioria, destinadas à exportação.

As operações de exportação são **imunes** à incidência do imposto sobre a circulação de mercadorias, nos termos do art. 155, §2º, X, 'a' da Constituição Federal.

Por questões geográficas e de infraestrutura, no Brasil, durante a cadeia logística de exportação, há perda e quebra de grãos e esse fenômeno natural e inevitável tem repercussão tributária aos produtores e exportadores. Vejamos:

2. As Perdas e Retenções Técnicas de Grãos Destinados à Exportação

Após a colheita, a soja passa por secagem, armazenamento, acondicionamento, transporte, distribuição e exportação. Nessa cadeia logística há perdas de grãos, isto é, a quantidade de soja que sai do estabelecimento produtor não é igual àquela efetivamente exportada.

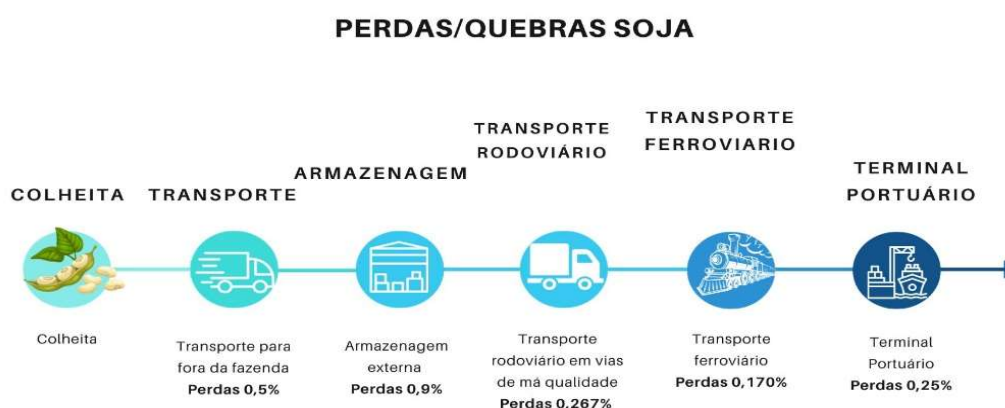
Por suas proporções continentais, no Brasil, o caminho dos grãos do produtor ao porto de exportação costuma ser longo. Por exemplo, do maior Município produtor de soja, Sorriso – MT até o Porto de Santos, temos mais de dois mil quilômetros de distância. Nesse trajeto, a soja sai do produtor, é transportada por caminhões durante todo trajeto, ou há o transbordo para a rodoferrovia em Rondonópolis. As rodovias não são todas pavimentadas e muitas delas estão em más condições.

¹ Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, professora do IBDT, da ABDF e da APET, sócia de Okuma Law.

Outra possibilidade é o uso de transporte rodoviário e hidroviário, pelos rios Tapajós e Amazonas. Os grãos saem do Mato Grosso e são transportados por caminhões pela BR- 230 até Mirituba, onde existem estações de transbordo de cargas. Essas estações, que recebem a soja dos caminhões e despejam nas barcaças que seguem pelo rio Tapajós até Santarém. No Porto de Santarém inicia-se a exportação por navegação marítima de longo curso.

Durante toda a cadeia logística há perda de grãos, pela armazenagem, pela má qualidade de rodovias e pelo transbordo.

Um estudo do Grupo de Pesquisa e Extensão em Logística Agroindustrial da Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz ESALQ-LOG², coordenado pelo Thiago Guilherme Pera, em 2018, apontou que os índices de perda físicas podem atingir **2,316%** dos grãos. Em 2020 as perdas foram estimadas em **1,58 milhão** de toneladas de soja e **1,34 milhão** de toneladas de milho, segundo levantamento do pesquisador³.



Fontes: ESALQ-LOG (2018).

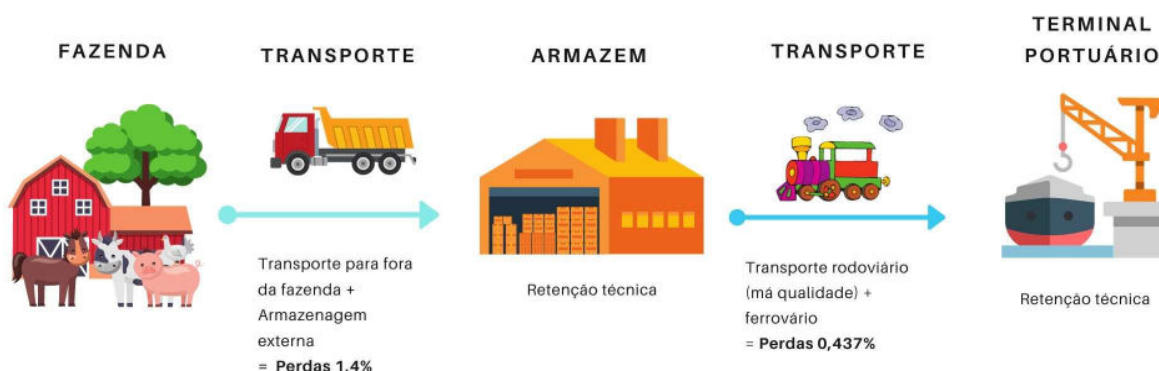
Além das perdas físicas, há percentuais de *retenção técnica* pelos terminais de transporte das commodities ou sobretaxa de armazenagem. Por força de disposição contratual, os armazéns ou terminais têm direito a reter um percentual dos grãos enviados

² <https://esalqlog.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/2017/SILA15/7%20-%20THIAGO%20P%20C3%89RA%20-%20Perdas%20na%20log%20C3%ADstica%20de%20gran%20A9is%20s%20C3%B3lidos.pdf>

³ <https://www.udop.com.br/noticia/2021/04/15/perda-de-graos-segue-expressiva-no-brasil.html>

pelo produtor ou exportador, justamente para fazer frente às potenciais perdas que ocorrem na armazenagem por insetos, fungos, roedores e outros.

PERDAS/RETENÇÕES TÉCNICAS



Em 2021, no artigo “O custo do desperdício na logística do agronegócio no Brasil”, os pesquisadores da ESALQ-LOG José Vicente Caixeta Filho e Thiago Guilherme Péra apresentaram uma estimativa das perdas conforme o tempo de armazenagem⁴. Confira-se:

Tabela 1 – Indicadores de perdas de pós-colheita para produtos selecionados (% da quantidade inicial)

PRODUTO	TEMPO DE ARMAZENAGEM (MESES)	INDICADOR DE PERDA DE PÓS-COLHEITA (%)			
		ESTRADA VICINAL	ARMAZENAGEM	RODOVIA	PERDA TOTAL
Milho	um	0,500%	0,299%	0,131%	0,929%
Milho	dois	0,500%	0,597%	0,131%	1,228%
Milho	três	0,500%	0,896%	0,130%	1,526%
Soja	um	0,500%	0,299%	0,131%	0,929%
Soja	dois	0,500%	0,597%	0,131%	1,228%
Soja	três	0,500%	0,896%	0,130%	1,526%

Com base nos índices de 2021 acima, temos, portanto, que a *média* do percentual de perda de grãos de soja seria 1,227%.

⁴ CONAB - COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO. Perdas em transporte e armazenagem de grãos: panorama atual e perspectivas. Brasília, DF: Conab, 2021. 197 p. Organizadores: MACHADO JÚNIOR, Paulo Cláudio; REIS NETO, Stelito Assis dos.

Passaremos, então, à análise das consequências tributárias das quebras/perdas de grãos na cadeia de exportação.

3. A Cobrança do ICMS pelo Estado do Mato Grosso

A Constituição Federal, em seu art. 155, II, outorgou aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir imposto sobre a circulação de mercadorias - ICMS. Contudo, garantiu a imunidade às mercadorias destinadas à exportação.

Para aplicação da imunidade constitucional do art. 155, §2º, X, 'a' da Constituição Federal, os Estados que exigem a comprovação da exportação dos grãos, com a identificação das Declaração Única de Exportação – DUE, nos termos das cláusulas 6ª e 7ª-A do Convenio ICMS 84/2009, a saber:

“Cláusula sexta: O estabelecimento remetente ficará obrigado ao recolhimento do imposto devido, inclusive o relativo à prestação de serviço de transporte quando for o caso, monetariamente atualizado, sujeitando-se aos acréscimos legais, inclusive multa, segundo a respectiva legislação estadual, em qualquer dos seguintes casos em que não se efetivar a exportação:

I - no prazo de **180 (cento e oitenta) dias**, contado da data da saída da mercadoria do seu estabelecimento;

(...)

Cláusula sétima-A : Nas operações de que trata este convênio, **o exportador deve informar na Declaração Única de Exportação - DU-E**, nos campos específicos:

I - a chave de acesso da(s) nota(s) fiscal(is) eletrônica(s) ou os dados relativos à Nota Fiscal Formulário correspondentes à remessa com fim específico de exportação;

II - a quantidade na unidade de medida tributável do item efetivamente exportado.”

Nesse contexto, por não conseguirem comprovar que *cem por cento* dos grãos que saíram de seu estabelecimento foram efetivamente exportados, em muitos Estados os produtores **são cobrados do ICMS** sobre as perdas e quebras técnicas inevitáveis durante a cadeia logística de grãos.

O Estado do Mato Grosso, o principal produtor de soja no Brasil, tem uma legislação rígida quanto às quebras de grãos. Exige o ICMS sobre a soja transportada a

granel quando há uma diferença superior a **0,1% da quantidade total transportada por mês**.

Confira-se o artigo 352 do Decreto nº 2.212/2014, Regulamento do ICMS (“RICMS”), verbis:

“Art. 352. Na hipótese do inciso II do caput do artigo 350, fica **dispensada** a emissão de documento fiscal para complementação da **diferença positiva de grãos transportados a granel**, verificada entre a quantidade consignada no documento fiscal que acobertou a respectiva operação e a efetivamente entregue no estabelecimento do destinatário ou, quando admitido na legislação, em local por ele indicado, desde que, **cumulativamente**:

– a diferença verificada em relação a cada operação **não seja superior a 1% (um por cento)** da quantidade de cada espécie de mercadoria, discriminada no documento fiscal correspondente;

– o total da diferença obtido em cada **mês-calendário**, em relação a cada espécie de mercadoria, por remetente, não seja superior a **0,1% (um décimo por cento) do total das quantidades**, por espécie e por remetente, consignadas nos documentos fiscais que acobertaram as respectivas operações de remessa, no referido mês-calendário.

Parágrafo único: **Não serão, igualmente, consideradas como diferença, as variações negativas de grãos transportados a granel, respeitadas as mesmas condições e limites fixados no caput deste artigo e nos respectivos incisos;**”

A emissão de nota-fiscal complementar somente é dispensada quando a diferença na quantidade dos grãos transportados a granel é, *cumulativamente*, (a) inferior a 1% a cada operação e (b) inferior a 0,1% da quantidade total do mês. Obedecidas ambas as condições, fica afastada a cobrança de ICMS.

E, por força do parágrafo único acima, a variação negativa dos grãos transportados a granel será desconsiderada, se *cumulativamente*, for inferior a 1% a cada operação e a 0,1% da quantidade total do mês.

Ou seja, diferenças superiores a **0,1% da quantidade total de grãos transportados a granel no mês** serão consideradas para fins de cobrança do ICMS. E, nessas circunstâncias, em decorrência da perda/quebra inerente e natural na logística de exportação de grãos, o exportador não poderá comprovar a exportação do total da soja e estará sujeito à cobrança do ICMS *como se tivesse feito uma venda interna*.

Não são raros os autos de infração lavrados contra produtores e exportadores de soja para cobrança do ICMS pela Secretaria da Fazenda do Estado do

Mato Grosso, justamente pela diferença entre a quantidade de soja que consta nota-fiscal de remessa para exportação e aquela registrada na Declaração Única de Exportação – DUE. Embora sejam imateriais e inferiores ao percentual de quebra dos grãos durante a cadeia logística, diferenças superiores a 0,1% não são toleradas e ensejam a cobrança de imposto.

Por outro lado, a legislação federal prevê a tolerância de diferenças quantitativas de até 1% (um por cento) na importação de mercadorias a granel não implicarão exigência de imposto de importação (art. 72, §3 do Regulamento Aduaneiro), de IPI (art. 237, §3 do Regulamento Aduaneiro), nem de PIS e COFINS (art. 3º, §§ 2º, II e 3º da Lei 10.865/2004).

A tolerância de variação de 1% no peso das mercadorias transportadas a granel é foi inclusive objeto da Súmula 186 do Supremo Tribunal Federal, que preconiza: *“Não infringe a lei a tolerância da quebra de 1% no transporte por estrada de ferro, prevista no regulamento de transportes.”*

Muitos Estados admitem a existência das quebras e retenções técnicas de grãos transportados a granel, destinados à exportação. e dispensam a emissão de nota-fiscal complementar e a consequente cobrança do ICMS.

O percentual de quebra/retenção técnica admitido pelo Estado do Mato Grosso, **de 0,1% (um décimo por cento)** é inferior àquele da legislação federal (1%) e ao percentual de **2,316%** às perdas físicas atestado pelo laudo da ESALQ-LOG.

Isso significa que muitos os produtores de soja do Estado do Mato Grosso serão cobrados do ICMS na **exportação de grãos**, em consequência da perda inerente e inevitável na cadeia logística e na **ausência** de uma “operação de circulação de mercadoria”, que é o fato gerador desse imposto.

4. A Regra Matriz de Incidência do ICMS

A Constituição Federal, em seu art. 155, II, outorgou aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir imposto sobre a circulação de mercadorias - ICMS.

Como sabemos, a regra-matriz do imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços – ICMS tem como *critério material* o fato “circular mercadorias”. E circulação pressupõe a transferência de titularidade de uma determinada mercadoria mediante uma operação, um ato comercial ou civil, como apontou a clássica doutrina de Geraldo Ataliba:

“A sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a ele referentes evidencia prontamente que toda a ênfase deve ser posta no termo 'operação' mais do que no termo 'circulação'. A incidência é sobre operações e não sobre o fenômeno da circulação.

O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta”.⁵

Mercadoria é a coisa objeto do comércio, o bem tangível cuja propriedade é transferida. E a circulação é a operação comercial ou o ato de direito privado que o transfere. O fato jurídico tributário circular mercadorias, é um negócio jurídico, um fato econômico que seja presuntivo de riqueza, como bem denominou Alfredo Augusto Becker⁶. Essa lição foi encampada por Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho, que concluíram:

“... *operação, circulação e mercadorias* são conceitos profundamente interligados e complementares, que não podem ser analisados em separado, sem que o intérprete se dê conta de suas profundas interrelações. Não interessa para delimitação da hipótese de incidência tributária nem a operação que seja inábil à transferência do domínio (como locação, comodato, arrendamento mercantil, consignação mercantil etc.); nem tampouco o contrato de compra e venda em si, isoladamente, que embora perfeito, não transfere o domínio quer no Direito Civil, quer no Direito Comercial, sem a tradição; assim, a **circulação de mercadoria é conceito complementar importante porque representa a tradição da coisa, execução de um contrato translativo, movimentação que faz a transferência do domínio e configura circulação jurídica, marcada pelo ‘animus’ de alterar a titularidade**”.⁷

Ao analisar o critério material da regra-matriz de incidência do ICMS, na Ação Direta de Constitucionalidade – ADC 49, o Supremo Tribunal Federal – STF consolidou seu entendimento de que o mero deslocamento físico, sem a transferência de titularidade, não configura o fato gerador do ICMS:

⁵ *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, 1ª ed., São Paulo, Ed. RT, 1966, p. 246.

⁶ BECKER, ALFREDO AUGUSTO. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Editora Lejus, 1998.

⁷ “A Hipótese de Incidência do ICMS: Irrelevância dos Contratos de Compra e Venda, sem Tradição ou Entrega das Mercadorias”, *in* *Direito Tributário Aplicado – Estudos e Pareceres*, Livraria Del Rey, Belo Horizonte, 1997, p. 168 (os grifos estão no original).

“DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIEDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE”.

1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação esta que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara tributária. Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei n. 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC.

2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes.

3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final. 4. Ação declaratória julgada improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996.” (STF, ADC 49, Tribunal Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, j. 19.04.2021, DJ 04.05.2021)

O Superior Tribunal de Justiça também já tinha pacificado seu entendimento na Sumula 166: "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte". E reafirmado suas conclusões sede de recurso repetitivo, no REsp 1.125.133/SP, cuja ementa segue transcrita:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ. DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA”.

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS,

porquanto, **para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.** (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783. Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008)

2. "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ).

3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) Documento: 11739381 - EMENTA / ACORDÃO - Site certificado - DJe: 10/09/2010 Página 1 de 3 Superior Tribunal de Justiça 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;"

4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe **efetivo ato de mercancia**, para o qual concorrem **a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.**

5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. (...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37)

6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em

Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, *porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio*. (Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994)

7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.” (STJ, REsp 1.125.133/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 10.09.2010 - grifamos)

Importante observar aqui que, além da transferência de titularidade, o Superior Tribunal de Justiça destacou a necessidade de um **efetivo ato de mercancia**, que tenha **finalidade de obtenção de lucro**.

Os conceitos de direito privado utilizados para definir as competências tributárias não podem ser alterados, como determina artigo 110 do Código Tributário Nacional:

"Art. 110 – A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas leis orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias." (grifos nossos)

O conceito de “operação de circulação de mercadorias”, que é fato gerador do ICMS, não pode ser distorcido por leis estaduais, para admitir a cobrança de imposto sobre a quebra de grãos durante o transporte com destino à exportação.

O Poder de tributar dos Estados está limitado à existência de uma operação de circulação de mercadorias. E, por isso, ao analisar variações volumétricas de combustíveis, o C. Superior Tribunal de Justiça afastou cobranças de diferenças do ICMS decorrentes da quebra por evaporação e da dilatação:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ICMS. INCIDÊNCIA. CANA-DE-AÇÚCAR. DIFERIMENTO. QUEBRA POR EVAPORAÇÃO. PRECEDENTES. SUMULA 83 DO STJ.

1. **A quebra por evaporação do produto não tem o condão de repercutir na incidência do ICMS a ser recolhido**, nem mesmo de afetar o diferimento, pois o tributo deve recair sobre a quantidade de cana-de-açúcar que ingressou na usina, sem levar em consideração o álcool produzido.
2. "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida" Súmula n. 83 do STJ.
3. Recurso conhecido pela alínea "a" do permissivo constitucional e não provido." (STJ, RESP 135.699-SP, Rel. João Otávio de Noronha, j. 07.12.2004, DJ 21.03.2005, p. 299).

“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. (...)

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.” (STJ, REsp 1.122.126-RS, Rel. Benedito Gonçalves, j. 22.06.2010, DJe 01.07.2010)

“PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015. NÃO OCORRÊNCIA. ICMS. COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO DE TEMPERATURA DE CARREGAMENTO E DESCARREGAMENTO. DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA DE COMBUSTÍVEL. FENÔMENO FÍSICO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR TRIBUTÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE A DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA. PREJUDICADA A ANÁLISE DA DECADÊNCIA”.

1. Afasta-se a alegada violação do artigo 1.022 do CPC/2015, porquanto o acórdão recorrido manifestou-se de maneira clara e fundamentada a respeito das questões relevantes para a solução da controvérsia.

2. A entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica.

3. A fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.

4. Na hipótese, se o volume de combustível se dilatou ou se retraiu, não há se falar em estorno ou cobrança a maior do ICMS, uma vez que, na hipótese, não há que se qualificar juridicamente um fenômeno da física, por escapar da hipótese de incidência tributária do imposto.

Nesse sentido: "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" (REsp 1.122.126/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/6/2010, DJe 1/7/2010).

5. Não há novo fato gerador ocorrido com a variação volumétrica de combustíveis líquidos, uma vez que não se está diante de uma nova entrada ou saída intermediária não considerada para o cálculo do imposto antecipado, mas de mera expansão física de uma mercadoria volátil por natureza.

6. Recurso especial não provido. (STJ, REsp 1.884.431-PB, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 08.09.2020 e DJe 11.09.2020)

Como vimos, a dilatação dos combustíveis é fenômeno natural e não implica incidência do ICMS como decidiu o C. Superior Tribunal de Justiça. A perda e a retenção técnica de grãos também são inerentes e inevitáveis na cadeia logística da exportação. Por isso, as premissas que nortearam as decisões do STJ levam à conclusão

de que os Estados devem prever uma **margem de tolerância adequada ao percentual de quebra e a retenção técnica de grãos durante a cadeia logística na exportação.**

As perdas e quebras técnicas de soja durante a cadeia de exportação não são atos de mercancia e não implicam a transferência de titularidade das mercadorias. Desta forma, o percentual de tolerância de 1% de perdas durante a cadeia logística previsto nas leis federais deve ser o parâmetro para as leis estaduais, para que os exportadores não sofram a cobrança ilegal e inconstitucional de ICMS.