



Copyright 2005, Instituto Brasileiro de Petróleo e Gás - IBP

Este Trabalho Técnico Científico foi preparado para apresentação no 3º Congresso Brasileiro de P&D em Petróleo e Gás, a ser realizado no período de 2 a 5 de outubro de 2005, em Salvador. Este Trabalho Técnico Científico foi selecionado e/ou revisado pela Comissão Científica, para apresentação no Evento. O conteúdo do Trabalho, como apresentado, não foi revisado pelo IBP. Os organizadores não irão traduzir ou corrigir os textos recebidos. O material conforme, apresentado, não necessariamente reflete as opiniões do Instituto Brasileiro de Petróleo e Gás, Sócios e Representantes. É de conhecimento e aprovação do(s) autor(es) que este Trabalho será publicado nos Anais do 3º Congresso Brasileiro de P&D em Petróleo e Gás

DA UNIÃO AO PARTICULAR: TRIBUTAÇÃO DO ICMS SOBRE O GÁS NATURAL?

Rafael Silva Paes Pires Galvão¹, Orientador: Otacílio dos Santos Silveira Neto²

¹ Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN, Rua Jerônimo de Albuquerque, n.º 3546, Candelária, CEP n.º 59064-650, Natal/RN, petroleogas@hotmail.com

² Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN, Avenida Senador Salgado Filho, s/n, Lagoa Nova, CEP n.º 59072-970, Natal/RN, ossn@terra.com.br

Resumo – A expansão da indústria gasífera em nosso País nos tempos hodiernos aliada ao permissivo Constitucional para a iniciativa privada atuar no setor enseja o estabelecimento de regras precisas para a devida consolidação do mercado. Se por um lado o Estado retrai sua atuação direta, permitindo que particulares participem da atividade, por outro amplia a tributação sobre o segmento, auferindo maiores receitas. Ocorre que, para cumprir tal objetivo, os entes federados devem circunscrever-se a regras precisas, albergadas pela Constituição Federal; exigência esta nem sempre cumprida. Neste desiderato, o presente trabalho visa questionar a constitucionalidade de se tributar a produção do gás natural por meio do ICMS. Demonstra-se, portanto, que a Constituição da República Federativa do Brasil deve irradiar o ordenamento jurídico, afastando-se leis ordinárias (Lei Noel) que lhe sejam contrárias. Isto posto, perpassando pelos diversos fundamentos jurídicos afeitos à temática bem como pelo cotejo do ICMS, o estudo destina-se, através de suas conclusões, servir de base para a defesa em Juízo dos contribuintes indevidamente cobrados.

Palavras-Chave: ICMS; Gás Natural; Direito Tributário; Produção; Lei Noel.

Abstract – The expansion of the gasifery industry in our country in the actual days, allied to the constitutional authorization for the private initiative acting in this sector provides the stablishment of precise rules to the consequent market consolidation. If by one side the State retract its direct action, allowing that particulars participate on the activity, by other side it amplifies the taxation on the segment, getting bigger incomes. So that, to perform this objective, each one of the political entities task circumscribe to precises rules, disposed in Federal Constitution; requirement nor always fulfilled. In this direction, the present research intends to question the constitutionality of taxing the production of the natural gas by means of the ICMS. It is demonstrated, therefore, that the Constitution of the Federative Republic of Brazil must radiate the legal system, moving away ordinary rules (Noel Law) which go against it. Thus, walking for the several legal basis related to the matter, as well as for study of the Commodities and Services Circulation Tax (ICMS), this work is destined, by means of its conclusions, to base the defense in justice of the contributors improperly taxed.

Keywords: ICMS; Natural Gas; Tax Law; Production; Noel Law.

1. Introdução

A República Federativa do Brasil foi desenhada segundo os ideais do poder constituinte originário para cumprir objetivos¹ os mais profundos e complexos. A norma programática esculpida no artigo 3º de nossa Carta Maior é o ponto de partida para se ter uma Nação que permita aos seus integrantes a consecução de suas legítimas metas; se os poderes da União conseguirem cumprir o preconizado, estaremos diante de um novo Brasil.

Como toda norma programática, o artigo 3º não é destituído de eficácia. Ao contrário, qualquer conduta do poder público que importe em contrariar a busca de tais desideratos padecerá do vício de inconstitucionalidade, devendo ser prontamente rechaçada.

Apesar do proclamado, as normas são promulgadas para se efetivarem. Para tanto, exige-se a adoção de medidas práticas aproximando-se, assim, cada vez mais da sociedade imaginada; tais atos, entretanto, impõem o dispêndio de capital para se concretizarem. Mesmo que o papel do Estado se modifique, abandonando-se o proclamado *Welfare State*, para um agente normativo e regulador da atividade econômica (art. 174), este ainda não poderá prescindir da arrecadação de receitas, razão pela qual os tributos tomam um papel de destaque nos debates jurídicos hodiernos. Formado está o conflito de interesses entre o Estado *versus* o contribuinte pela equânime tributação.

A afirmação na Lei Fundamental de que a propriedade do petróleo e do gás natural pertence à União (art. 176), e que o monopólio sobre as principais atividades da indústria petrolífera e gasífera (art. 177) são de sua titularidade, reforça a soberania nacional, razão pela qual, neste particular, andara bem o legislador constituinte originário. Apesar do regime afirmado, em tais dispositivos não se impôs o óbice a Emendas Constitucionais (art. 60, §4º). Neste sentido, o poder constituinte derivado entendeu por bem, em 09 de novembro de 1995, modificar as normas estatuídas para acrescentar o parágrafo primeiro ao artigo 177, facultando à União contratar empresas estatais ou privadas para executar as atividades que lhe são de direito, desde que observados os requisitos especificados na legislação ordinária (EC nº 9/95).

Assim, a Lei nº 9.478/97 (comumente denominada de Lei do Petróleo) dispõem que a concessão das atividades de exploração e produção implica ao concessionário a propriedade dos bens produzidos, nesta análise, o gás natural.²

Sendo o ICMS uma das principais fontes de arrecadação dos Estados da Federação, existe uma forte tendência para que se considere a aquisição do gás natural, pelos terceiros interessados (atualmente os concessionários), fato gerador do Imposto. Resta a indagação se tal exação, caso realizada, encontra respaldo no sistema jurídico vigente.

Pelo exposto, por não existir ainda um consolidado posicionamento sobre a temática, o presente trabalho ganha relevo.

Neste sentido, visa-se analisar a incidência do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, quando ocorra a transferência da propriedade do gás natural da União para o terceiro contratado. Para tanto, necessária as considerações travadas, para se poder atingir uma resposta conclusiva ao problema suscitado.

2. A hierarquia do sistema jurídico

Hans Kelsen, pronunciando-se sobre o caráter dinâmico que o sistema jurídico detém firmou a repercutida lição da estrutura escalonada da ordem jurídica, lecionando que “uma norma somente é válida porque e na medida em que foi produzida por uma determinada maneira, isto é, pela maneira determinada por uma outra norma (...)”. (KELSEN, 1974, p. 309).

Diante da doutrina de que o ordenamento é escalonado (analogicamente à uma pirâmide) até se atingir a norma fundamental hipotética, verifica-se na Constituição as normas e princípios que alicerçam e norteiam o sistema jurídico. Neste sentido, diante de um Estado Democrático de Direito instituído pela nossa Lei Maior, normas que lhe sejam contrárias, mesmo que implicitamente, hão de ser afastadas, por padecerem do vício da inconstitucionalidade.

Diante da relevância da temática, o legislador constituinte originário entendeu por bem inserir no corpo da Constituição Federal o Sistema Tributário Nacional, arts. 145 e ss., impondo aos entes políticos a obrigatoriedade de observarem a moldura constitucional estabelecida. Sobre a temática, preciosa a lição de Roque Antônio Carraza, abaixo:

¹ Diante da relevância, oportuno a transcrição: “art. 3º *Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.*”

² Com o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIN nº 3273, declarou-se a constitucionalidade do artigo 26 da Lei do Petróleo, garantindo ao concessionário a propriedade do gás natural extraído do subsolo.

O Código Magno, ao conferir, às pessoas políticas, competências tributárias, teve o cuidado de gizar-lhes todos os contornos. Em razão disto, o legislador ordinário federal, ao descrever os vários aspectos da norma jurídica instituidora (ou majoradora) de cada tributo, deve observar os parâmetros constitucionais que disciplinam o exercício de sua competência tributária. (CARAAZZA, 2004, p. 30)

Por todo o exposto, a correta compreensão do ICMS há de ser pautada na exegese do texto constitucional; normas que lhe sejam contrárias, mesmo que implicitamente, padecem do vício de inconstitucionalidade, devendo ser retiradas do ordenamento. não pode o referido tributo, de caráter constitucional reafirme-se, ser compreendido sob a égide das leis ordinárias, muitas das vezes inconstitucionais.

3. ICMS's na Constituição Federal

Da análise do preconizado na Constituição Federal, poder-se-á concluir pela incidência, ou não, do ICMS quando haja a transferência de propriedade do gás natural da União para o particular.

Assim, para que ocorra o fato gerador do imposto referente a circulação de mercadorias, faz-se necessário a observância e compreensão, mesmo que a título inicial (posto a interpretação gramatical, em regra, ser o primeiro passo a ser dado pelo exegeta³), das expressões apostas no texto maior. Preconiza o artigo 155, inciso II da Constituição que compete aos Estados instituir impostos sobre “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”. Mesmo que abertas as portas para o legislador estadual especificar a materialidade do imposto, não poderá este abster-se de observar o disposto na Constituição da República.

Neste sentido, afirma-se que a transmissão de um bem, por si só não basta para o nascimento da obrigação tributária em comento. Mister que o móvel seja uma mercadoria, posta no ciclo econômico-produtivo que se inicia no produtor e finda-se no consumidor final. Neste desiderato, não se pode considerar o gás natural, quando extraído dos reservatórios, neste momento em particular, como um bem afeto à mercancia, posto que o ente central, quando transfere a propriedade do energético, não tem tal desiderato.

Não é a natureza “intrínseca” do bem que o qualifica como mercadoria, mas sim a destinação, os fins, que lhe sejam apostos. Preciosa nesse sentido a lição de Hugo de Brito Machado, aduzida a seguir:

“Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para a venda.” (MACHADO, 2004, p. 351)

Se a União aliena ao concessionário o gás natural com o fito de lhe remunerar pela prestação do serviço ou simplesmente doá-lo não se vislumbra em tal prática “atos de mercancia” desta para com o particular; ao contrário, entende-se que o ente central visa cumprir a política energética delineada pelo Conselho Nacional de Política Energética – CNPE, não havendo, portanto, exploração direta da atividade econômica pelo ente político (CF/88, art. 173).

Ademais, só pode ser sujeito passivo da obrigação tributária aquele que age com habitualidade, exigência imprescindível para a caracterização da mercancia. Assim, embora haja a circulação jurídica do gás natural, não se reveste o ato da condição imprescindível para se caracterizar o fato impositivo. É de se afirmar que, presente num dos pólos da relação jurídica a União, e de outro o concessionário, a transferência efetuada por aquela não tem o intuito precípua de auferir lucros, mas sim de prover os objetivos do País.

O douto Marco Aurélio Greco, referindo-se sobre a não incidência do ICMS sobre a extração de petróleo embasa o posicionamento ora firmado quando expõe que inexistente natureza mercantil na operação. Diante da valiosa lição, mister colacioná-la:

“A extração de petróleo não é operação relativa à sua circulação. A extração é atividade material e não negócio jurídico. Não implica transferência de propriedade ou posse do petróleo. O petróleo é adquirido originariamente pelo concessionário; não há transmissão

³ Tércio Sampaio Ferraz Júnior pronunciando-se sobre a interpretação gramatical, e seu papel para a decidibilidade dos conflitos assevera que: “No fundo, pois, a chamada interpretação gramatical tem na análise léxica apenas um instrumento para mostrar e demonstrar o problema, não para resolvê-lo. A letra da norma, assim, é apenas o ponto de partida do hermenêuta” (FERRAZ JÚNIOR, 2003, p.287).

de propriedade do petróleo entre a União e o Concessionário. Portanto, não há circulação jurídica de mercadoria.

A extração não encaminha o petróleo em direção ao consumo. Para haver encaminhamento ao consumo é indispensável que exista o respectivo objeto. A extração não é a primeira etapa do ciclo econômico. Ela “dá vida” ao objeto que só em momento posterior (quando for promovida sua saída) é que poderá se falar em encaminhamento em direção ao consumo, mesmo assim nem sempre sujeito à tributação pelo ICMS. Bem produzido no estabelecimento do contribuinte é produto que só adquire a natureza de mercadoria quando encaminhado a terceiro em direção ao consumo. (...)” (GRECO, 2004, p. 144)

Se a tributação é afastada posto inexistir operação mercantil⁴, verifica-se que conclusão idêntica se obtém (quando em cotejo tão somente as atividades de extração e produção) em face do argumento da Carta Política não ter definido este âmbito de materialidade quando especificou a competência tributária dos Estados da Federação.

Sobre a temática, com a peculiar precisão, o Emérito tributarista Ives Gandra da Silva Martins, pronunciou-se:

b) não foi criada, na Constituição, hipótese de imposição relacionada à extração do petróleo, pois, como demonstrarei adiante, quanto às operações interestaduais, a Lei maior admite incidência apenas no consumo. A “movimentação” dentro da empresa inexistente, em face da inexistência de “circulação interna” do petróleo extraído para o estabelecimento que o extrai antes da primeira saída deste produto para terceiros;
c) superada está, em nível jurisprudencial, a questão da “circulação” de bens dentro do estabelecimento antes da saída da mercadoria, pois não é fato gerador de ICMS;” (MARTINS, 2004, p. 112)

Também não subsiste afirmar que o artigo 155, §3º, da Carta Política enseja conclusão diversa.⁵ Pode-se reforçar a afirmação de que a mera produção do gás natural não é fato bastante para a incidência do ICMS pelos argumentos a seguir aduzidos.

Em face da Constituição de 1967 havia sim expressa referência de que a União poderia decretar impostos sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos (CF/67, art. 22, VIII). Tal faculdade conferida ao Ente central no regime de outrora poderia ser exercida uma só vez, sobre uma das operações referidas, consoante dispunha o §5º, artigo 22.

Com base em tal norma é que se tenta defender, no regime constitucional atual, a tributação das atividades inerentes à cadeia produtiva dos combustíveis líquidos ou gasosos.

Ocorre que, se a intenção do legislador constituinte originário (da atual Carta) fosse a manutenção do regime tributário pretérito, bastaria ter transcrito (repetido) a norma, ato este que não verificamos.

O artigo 155, §3º realmente afirma a possibilidade de se tributar as operações relativas a energia elétrica, os derivados de petróleo⁶, os combustíveis e os minerais do País por meio do ICMS. Afirma ainda, que, salvo exceções por ela mesma referida, nenhum outro imposto poderá recair sobre os mesmos. E esgota-se em impor tal comando para o legislador estadual; não existe, como na Carta de outrora, referência expressa às atividades materiais, não tendo, portanto, o ente político a parcela de poder necessária para tributá-las.

Se a interpretação ora combatida fosse válida, a cadeia seria onerada duplamente, ou seja: pela simples produção do gás, bem como pelo repasse deste ao próximo intermediário. Ademais, vencedora tal interpretação, qual seriam os limites impostos ao Estados para tributar as próprias operações materiais, se nem a Lei Kandir, LC 87/96, dispôs sobre a temática?

A norma contida no artigo 155, §3º não pode ser lida dissociada do todo que é a Constituição. Urge que sua interpretação seja obtida à luz do artigo 155, II da Constituição Cidadã, sob pena de se inviabilizar a atividade petrolífera e gasífera preconizada com o advento da Emenda Constitucional nº 9/95.

⁴ Frise-se que a não incidência do ICMS, conforme afirmado, deve-se apenas na hipótese de transferência da propriedade da União para o particular; posteriores transações comerciais que o produtor efetive (tendo como objeto o gás natural), inserindo-o na cadeia produtiva, poderão implicar no fato fenomênico bastante para nascer a obrigação tributária.

⁵ Em contrário, Roque Antonio Carrazza afirma existir “o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes líquidos e gasosos e de energia elétrica” (CARRAZZA, 2004, p. 35). Aduz ainda o festejado mestre que o imposto “tem por hipótese de incidência possível a circunstância de uma pessoa *produzir, importar, fazer circular, distribuir, ou consumir* lubrificantes ou combustíveis líquidos e gasosos”, posicionamento este, que pedimos a máxima vênua para discordar.

⁶ Cumpre lembrar que o gás natural, para efeitos de direito, não é um derivado de petróleo, recebendo tratamento jurídico diferenciado pela Constituição Federal.

Não havendo a expressa referência para as atividades da cadeia produtiva do gás natural, imperioso concluir que a Constituição não prevê a incidência do ICMS sobre as mesmas.

Mesmo quando em cotejo a alínea “h” do dispositivo XII, §2º do artigo 155 da norma superior, acrescentada pela Emenda Constitucional n.º 33/01, conclusão diversa não se pode obter. Passando a admitir a instituição do ICMS monofásico, não prescinde este da necessária circulação jurídico econômica já percorrida. Clélio Chiesa, endossa tal raciocínio, quando se refere às operações de mercancia:

“Com essa inserção, o Congresso Nacional poderá transformar o ICMS que é eminentemente plurifásico, em monofásico para certos combustíveis e lubrificantes, escolhendo, dentre as várias etapas de circulação econômica dos produtos, em qual o imposto incidirá. Isto quer dizer que o ICMS poderá incidir somente na produção, na importação, na primeira, numa das operações intermediárias ou mesmo na última operação de circulação no território nacional.” (Chiesa, 2004, p. 21)

Isto posto, pode-se afirmar que a mera produção do gás, sua queima em “flares”, sua utilização para consumo interno da empresa produtora, o deslocamento do energético por dutos de transferência próprios, armazenamento em tanques-reservatórios e eventuais outras atividades que cingem-se ao segmento denominado de “produção” não conferem ao Estado o direito de tributar tais operações por meio do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços – ICMS, posto inexistir negócio jurídico mercantil, mas tão somente simples atividade material de produção do gás natural.

4. Conclusão

Propugnando o desenvolvimento e expansão do setor petrolífero e gasífero, o legislador constituinte derivado, como afirmado, alterou a Constituição Federal, propiciando à União o direito para convocar terceiros a executar as atividades que lhe são monopólio.

Ocorre que, apesar da flexibilização do exercício das atividades, o regime tributário instituído para o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de Serviços – ICMS, não fora objeto da referida Emenda.

Desta forma, o ICMS há de ser compreendido em face da Norma Maior, sob pena do legislador ordinário suprimir as garantias que foram conferidas aos contribuintes para que estes atinjam a plena cidadania.

Impor que o ICMS incida sobre as operações de extração, como bem pretendeu o Estado do Rio de Janeiro, com a afamada “Lei Noel”, é afrontar o permissivo constitucional e toda a construção doutrinária feita para a exação em análise.

Se os argumentos não bastam para convencer o órgão arrecadador, pois sua ânsia beira as raías do infinito, necessário que o Judiciário atue com a imparcialidade que lhe é natural para coibir os abusos cometidos, garantindo-se assim a ampliação do gás natural na matriz energética brasileira, sob pena de se inviabilizar o progresso esperado para o País.

5. Referências Bibliográficas

- BERGER, Bill D. ANDERSON, Kenneth E. *Petróleo Moderno, Un Manual Basico de La Industria*. 3 ed. Tulsa Oklahoma: 1992
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 9. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2003.
- CHIESA, Clélio. *EC 33 –Dois Novos Impostos Rotulados de ICMS*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n 90, p. 21 – 48, mar. 2003.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação*. 4. ed. São Paulo : Editora Atlas S. A., 2003
- GRECO, Marco Aurélio. *ICMS – Exigência em relação à exploração do Petróleo*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n 100, p. 122 – 145, jan. 2004.
- KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 3. ed. Coimbra: Ceira, 1974.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Fato Gerador do ICMS nas Operações Interestaduais com Petróleo e Derivados*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n 96, p. 108 – 120, set. 2003.

MENEZELLO, Maria D´ Assunção Costa. *Comentários á Lei do Petróleo: Lei Federal nº 9.478, de 06-08-1997*. São Paulo: Atlas, 2000.