

Copyright 2004, 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

ANTECIPAÇÃO DO ICMS NAS OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS E A COMPOSIÇÃO DO PREÇO MEDIANTE O SISTEMA DA MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA): O CASO DO RIO GRANDE DO NORTE

Keisson Christiano Jerônimo da Silva¹, Otacílio dos Santos Silveira Neto²

¹ Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Caixa Postal 1685, Campus Universitário, CEP: 59072-970, Lagoa Nova, keissonc@yahoo.com.br

² Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Caixa Postal 1685, Campus Universitário, CEP: 59072-970, Lagoa Nova, ossn@terra.com.br

Resumo – As operações com combustíveis derivados de petróleo sujeitam-se ao regime de antecipação de ICMS, mais conhecido como Substituição Tributária Progressiva. Diz-se substituição, pois, com fulcro no art 150, § 7º, a Lei poderá atribuir a terceiro, de certa forma ligado ao fato gerador do tributo, a condição de substituto da obrigação tributária. Trata-se do instrumento da presunção do fato gerador, antecipando o recolhimento do tributo em favor do fisco. Para tanto, e em matéria de combustíveis, foi delegada aos Estados a competência para dispor sobre o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Fala-se do papel dos regulamentos e convênios de ICMS realizados sob o crivo do CONFAZ, órgão federal de controle e fiscalização dessas atividades. Destarte, se dessume imperioso elucidar o procedimento adotado pelos Estados no momento da composição do preço dos combustíveis, haja vista, que entre estados, por força da Constituição não poderá haver incidência tributária nas operações interestaduais que envolvam petróleo e derivados, neste caso, os combustíveis. Em assim sendo, cumpre demonstrar, qual operação deve ser tributada.

Palavras-Chave: Tributário; ICMS; Combustíveis; Substituição.

Abstract – The petroleum fuel operations are subjected to the ICMS anticipation regime, known as progressive tributary substitution. The substitution takes into account the article 150, § 7º from the Federal Constitution, that expresses that the Law can attribute to third parties, connected in any sense to the fact that beget the tribute, the condition of substitute from the tributary obligation. This is an instrument that presumes the fact, anticipating the collect of the tribute by the responsible governmental entity. In this way, in fuel issues, it was delegated to the states the competency to legislate concerning the tribute over services and goods circulation (ICMS). It is exposed the paper of the regulations and the legal instruments made under the auspices of CONFAZ, the Federal entity responsible for the control and the survey of these activities. Hence, it is necessary elucidate the procedure adopted by the states at the moment of the fuel price composition, since, between states, in accordance to the Constitution, it can not have tributary incidence in the inter states operations involving petroleum and derivatives products (fuels). Because of that, it is mandatory demonstrate which operation shall be imposed the tribute.

Keywords: Tributary, ICMS, Fuel

1. Introdução

O presente ensaio busca, a guiza de todo conhecimento jurídico, estabelecer um parâmetro adequado ao sistema jurídico tributário brasileiro, para uma melhor compreensão do mecanismo da substituição tributária que incide nas refinarias e bases de refinarias, nas operações com combustíveis e derivados de petróleo.

O mister dos combustíveis se dá, por ser este um produto de extrema necessidade e utilidades nacionais, atingindo diretamente os mais variados setores sociais, servindo como geratriz de várias cadeias econômicas que dele dependam.

O objetivo maior, portanto, é demonstrar que o arcabouço jurídico tributário estabelecido desde a Constituição Federal até a regulamentação pelos convênios e regulamentos internos, ou seja, de cada Estado brasileiro, intenta versatilizar a cobrança de impostos, como no caso o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, Produtos e Serviços (ICMS), favorecendo assim uma arrecadação mais eficiente e condizente com a realidade de cada um destes.

Todavia, é escopo de nosso estudo também, garantir que a finalidade da norma seja cumprida e em especial, da norma tributária, em respeito aos princípios orientadores do direito tributário, expressamente protegidos pela nossa Carta Magna, quando tratou das limitações ao poder de tributar. Sendo assim, tratar-se-á de apontar possíveis incongruências entre o que acontece na prática com a arrecadação e sua sistemática e o que a lei assim o prevê.

Para tanto, necessita-se passar por uma análise dos dados concretos no qual se dispõe acerca da arrecadação que se dá por Substituição tributária, em especial, no Estado do Rio Grande do Norte, que adota a sistemática da Margem de Valor Agregado (*mva*) e de que maneira tal arrecadação surtiu efeitos na economia do Estado. É bem verdade que não se tratará o plano geral da substituição e toda sua aplicação que é muito extensa, mas analisar-se-á o objeto sob a ótica dos combustíveis advindos das refinarias e das bases, como já dito.

Despiciendo o comentário de que a tributação exerce papel importante na economia brasileira, sendo sabido por todos que os tributos em si representam receitas derivadas do país. Em se tratando de impostos com a competência constitucionalmente estabelecida para os Estados, é lógico perceber que estes serão os maiores beneficiários. Entretanto, não se deve esquecer, que o dever fundamental de cobrar impostos, tais quais o ICMS, delegados do povo ao Estado, apresenta uma visão reflexa, sendo o Estado o responsável por arrecadá-lo junto ao povo, não diretamente, visto que no ICMS, o contribuinte de direito é diferente do contribuinte de fato. AMARO (2004).

Logo, a adoção do sistema de *mva*, devidamente regulamentado no Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Aprovado pelo Decreto N.º 13.640, de 13 de Novembro de 1997 - Consolidado até o Decreto 18.063 de 17/01/2005 (RICMS), apresenta peculiaridades sob as quais nos deteremos a analisar.

2. Importância da Substituição Tributária na Arrecadação do Estado do Rio Grande do Norte.

No presente momento deter-se-á tecer comentários acerca dos dados emitidos pelo relatório oficial da Secretaria do Estado de Tributação do Rio Grande do Norte (SET/RN), que versa sobre os 200 maiores contribuintes do ICMS no ano de 2003.

Tal Relatório afirma que, no Rio Grande do Norte, em 2003, a arrecadação do ICMS atingiu R\$ 1.186.833.051 (Hum bilhão cento e oitenta e seis milhões oitocentos e trinta e três mil e cinqüenta e um reais), em valores nominais, e R\$ 1.211.408.124 (Hum bilhão e duzentos e onze milhões quatrocentos e oito mil e cento e vinte e quatro reais), em valores atualizados pelo IPCA de novembro de 2003, o que representa um crescimento de 17% (dezessete por cento) em valores nominais e 1,9% em valores corrigidos.(FONTE: SET/RN – Secretaria do Estado de Tributação do RN, 10/02/2005).

Trata-se de relatório anual emitido assim que o balanço fiscal é realizado pela Secretaria, a fim de fomentar a prática salutar do pagamento regular dos impostos de cada setor da economia regional. O relatório é minucioso ao descrever o tipo de atividade e o percentual corrigido de quanto esta atividade arrecadou em ICMS para o Estado naquele período, para tanto, segundo o próprio relatório, os 200 maiores contribuintes foram distribuídos em 15 grandes grupos, de acordo com seu grau de importância na economia do estado, na arrecadação tributária e pela semelhança em suas atividades, seriam eles:

- 1) concessionárias de serviços públicos de energia, água e telecomunicações;
- 2) indústria têxtil de confecções e calçados;
- 3) indústria de alimentos
- 4) fabricação de cimento;
- 5) indústria, comércio, moagem e refino de sal marinho;
- 6) indústria e comércio de bebidas em geral;
- 7) comércio atacadista de alimentos e utilidades em geral;
- 8) comércio varejista de alimentos em geral;
- 9) comércio varejista de veículos novos e usados e peças em geral
- 10) combustíveis e lubrificantes de origem vegetal e mineral;**
- 11) comércio varejista de material de construção e elétrico em geral;
- 12) comércio varejista de confecções, calçados, perfumes e acessórios em geral;
- 13) comércio varejista de eletrodomésticos em geral;
- 14) comércio varejista e atacadista de produtos farmacêuticos e hospitalares;
- 15) outras atividades não especificadas.(GRIFO NOSSO)

Dentre os segmentos analisados, oito se destacaram dentro dos dados obtidos pelas pesquisas acerca da arrecadação anual comparada aos anos anteriores, são eles: **indústria têxtil, de calçados e confecções** (48,3%), **combustíveis e lubrificantes de origem vegetal e mineral** (36,6%), **comércio varejista de material de construção, elétrico em geral** (18,9%), **comércio varejista de eletrodomésticos em geral** (17,6%), **indústria e comércio de bebidas em geral** (22,6%), **indústria, comércio, moagem e refino de sal marinho** (39,6%), **indústria de alimentos** (74,0%) e **outras atividades não especificadas** (40,1%).

O forte teor contábil do relatório faz com que se impeça de ser este estudo tão preciso quanto o documento oficial emitido pela SET-RN, todavia não alija a possibilidade de tirarmos conclusões percucientes para a compreensão da importância da arrecadação no setor de combustíveis e lubrificantes para o direito tributário em si.

Atesta o relatório que o seguimento conseguiu um crescimento nominal significativo, se comparado aos anos anteriores, muito mais devido ao acompanhamento das tendências de variação de preços dos produtos, reajustados segundo o preço internacional do petróleo durante o período.

Nesse diapasão é interessante notarmos a arrecadação do ICMS em relação aos demais tributos arrecadados no Estado, conforme a Figura 1 a seguir apresentada:

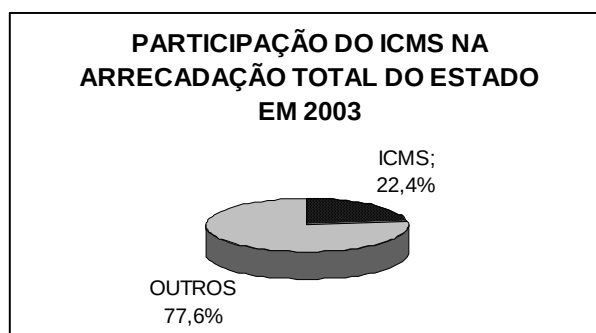


Figura 1 – Participação do ICMS na Arrecadação do Estado

A figura acima representa, em números, a fatia considerável de arrecadação do ICMS no Estado do RN, no que diz respeito à arrecadação dos combustíveis e lubrificantes de origem vegetal e mineral.

O relatório estabelece ainda, que esses resultados foram obtidos apesar da sensível redução ocorrida na base de cálculo do tributo. A partir de 30/04/2003 os preços da gasolina e óleo diesel, que vigoraram durante todo ano de 2002, foram reduzidos. O preço para base de cálculo da gasolina que era de R\$ 2,3457 entre 01/01/2003 e 29/04/2003, foi reduzido para R\$ 2,1644; o preço para base de cálculo do óleo diesel que vigorou até 30/04/2003 foi de R\$ 1,6407, tendo caído para R\$ 1,4951 até 31/12/2003. O preço base do GLP manteve-se constante ao longo do ano (R\$ 2,7600). Deve-se salientar que, a partir de 01/01/2004 os novos preços para base de cálculo foram ainda mais reduzidos (R\$ 2,100 para gasolina, R\$ 1,4951 para o óleo diesel e R\$ 2,3177 para o GLP). Sobre a base de cálculo do tributo e da composição do preço nos casos de substituição tributária, nos deteremos com mais afinco no nosso próximo tópico.

É salutar a título de esclarecimento, trazer à lume a síntese de contribuições por ano em se tratando de operações com combustíveis e lubrificantes, conforme a tabela modificada que segue, extraída do relatório, na qual destacamos a participação dos três maiores contribuintes do estado do RN:

Tabela 1. Evolução de Arrecadação das Empresas por Ano.

Empresas	2001	2002	2003
Petróleo Brasileiro S/A Petrobrás	113.844.959,07	97.893.539,72	97.231.397,94
Petrobrás Distribuidora S/A	19.929.569,56	29.997.553,97	49.902.634,95
Satélite Distribuidora de Petróleo Ltda	6.564.463,06	9.500.608,72	31.984.125,75

Fonte: Secretaria de Tributação – 10/02/2005

Observe-se que, de acordo com a tabela, se somarmos a participação da PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS com a PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A, ver-se-á o quanto o total arrecadado pelo grupo foi importante para a composição daqueles 22,4% de arrecadação do Estado, mesmo tendo apresentado redução nominal em relação ao ano de 2002.

A SATÉLITE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA apresentou um crescimento muito elevado na arrecadação nominal (236,6%). Informações colhidas na empresa indicam que parte desse crescimento se deve ao aumento do faturamento verificado em 2003 (R\$ 16.905.638). Por outro lado, também nesse ano a empresa realizou recolhimentos do ICMS referentes ao ano anterior, somando R\$ 4.111.937,50, segundo relatório da SET.

Resta evidente, portanto, a importância da arrecadação de ICMS para o crescimento das receitas públicas estaduais, sendo imperioso estabelecer uma ordem jurídica que garanta cada vez mais a eficiência do sistema proposto pela substituição tributária. Desta forma, torna-se viável, tanto o desenvolvimento da atividade econômica dessas empresas supra, quanto o funcionamento de arrecadação estatal. Meta esta, já fixada pela atual sistemática de progressiva desregulamentação de preços no setor de combustíveis favorecendo a entrada de novos agentes, melhorando a prestação no serviço de utilidade pública ao público consumidor.

3. Operações com ICMS nas Refinarias e Bases: O Mecanismo da Composição do Preço

Cumpra ainda como tratamos nas nossas primeiras linhas esclarecer, dentro do mecanismo de substituição tributária, como é feita a composição do preço dos combustíveis e lubrificantes, observando como objeto de estudo o estado do RN.

É cediço que compete aos Estados, no âmbito de sua competência constitucional a fixação de convênios que disporão acerca da substituição tributária, juntamente com o Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Aprovado pelo Decreto N.º 13.640, de 13 de Novembro de 1997 - Consolidado até o Decreto 18.063 de 17/01/2005 (RICMS), que estabelece os procedimentos relativos à cobrança do ICMS, seja ele advindo das refinarias brasileiras, seja advindo de suas bases de refinarias, ou ainda, quando é praticado internamente, como veremos a seguir.

Neste diapasão, é mister esclarecer o que seria uma refinaria para o direito tributário, assim como suas respectivas bases de refinarias.

É sabido que o Brasil dispõe de cerca de 12 refinarias espalhadas pelo seu território, cabendo a estas transformar o petróleo bruto advindo dos campos de exploração/exploração, em produtos derivados, de alto teor de consumo, que atendam uma demanda significativa da parcela do mercado brasileiro que, se utiliza dos derivados do petróleo. Dentre estes, poderíamos destacar o óleo diesel e a gasolina, que são commodities de extrema importância para o desenvolvimento nacional, movimentando os milhares de veículos e indústrias distribuídas pelo país e pelo mundo.

Sendo assim, tendo por base a dimensão territorial brasileira, faz-se necessário não só o estabelecimento de refinarias pelo país, num número, deveras, insignificante, se lembrarmos-nos da gama de consumidores daqueles produtos. Nestes termos, cientes da demanda nacional as refinarias decidem instituir bases em outros estados, visando facilitar essa integração de negócios entre os diversos estados da federação. Seria uma espécie de *longa manus* das refinarias, atuando em outros estados.

Destarte, concluímos que o direito em si tratará, tanto as bases como as refinarias da mesma forma. Portanto, em se tratando de ICMS por substituição tributária, temos que as refinarias são o contribuinte do imposto devido, antecipando a relação mercantil da circulação de mercadorias que aconteceria no final da cadeia produtiva. Logo, as bases seriam mera expansão desse contribuinte substituto, que visaria facilitar a chegada dos produtos derivados de petróleo ao seu destinatário final, daí o seu mister fundamental, ou melhor, instituidor.

Exsurge o questionamento acerca da relevância dos regulamentos internos na hora da fixação do preço ao qual se instituirá o regime de substituição. Para tanto e tendo por base de pesquisa o caso do Rio grande do Norte, o RICMS, prevê no seu art. 894, que a base de cálculo do imposto será fixado pela autoridade competente e compreenderá o preço máximo ou único de venda ao consumidor. Sendo assim e com base em tudo o que já fora dito acerca da antecipação, a base de cálculo do ICMS por substituição será o valor da operação ao consumidor final. Entretanto é necessário fixarmos um entendimento dividido. As informações acerca das refinarias e de suas bases não foram apresentadas ao léu. Servem para ilustrar situações distintas que poderão surgir na relação refinaria – distribuidor – consumidor.

Na primeira situação que podemos apresentar, temos a refinaria situada no estado da Bahia, vendendo para uma das distribuidoras locais do Estado do RN e esta por sua vez revende o combustível para o consumidor final no Estado do RN. Para essa situação, apenas ilustrativa, diz o RICMS em seu § 1º que a base de cálculo do imposto por substituição será calculado de acordo com a seguinte fórmula:

$$bcicms / s = vop + mva \quad (1)$$

Onde:

bcicms/s – Base de Cálculo do ICMS por Substituição;

vop – Valor da operação própria, tal qual não existisse qualquer tributação incidindo. Há aqui a necessidade de se ficcionar a existência da operação de per si, ou seja, como se estivesse nascendo naquele momento, desconsiderando-se qualquer incidência tributária que possa ter ocorrido anteriormente. Daí a denominação operação própria, não derivada de nenhuma anterior;

mva – Margem de Valor agregado, que seriam valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário. *Ex vi* do art 894, § 1º do RICMS.

O fisco ao perceber o lançamento tributário por parte da refinaria não se atém ao fato de a operação ter se realizado ou não nos moldes em que a lei estabelece, mas simplesmente certifica-se de que o imposto pago corresponde

à saída de mercadoria especificada na nota. Sendo assim, se no exemplo posto, a distribuidora do Estado do RN, acha por bem revender este imposto para o estado de Pernambuco, temos então uma celeuma estabelecida.

A operação se dá sob a incidência da alíquota interna do RN, saber, 17%, desta forma, ousamos dizer que o imposto é recolhido a 17% incidindo na sua base de cálculo. Se porventura a distribuidora não revender para o consumidor do RN, mas do Estado de Pernambuco, a quem competirá requerer o crédito de ICMS recolhido antecipadamente?

Interpretando a norma tributária e com fulcro nos princípios basilares do não-confisco e da total vedação ao enriquecimento ilícito no direito brasileiro, entendemos que o ICMS recolhido deverá ser repassado ao Estado da Bahia, não tendo qualquer direito sobre este crédito o estado do RN, isto porque a operação substituída não ocorreu, por fato independente da vontade dos agentes. Caso o Estado de Pernambuco possua alíquota interna superior ao estado do RN, acreditamos que o melhor caminho seria o registro de um débito de ICMS a ser compensado na próxima operação deste estado. Se a alíquota for inferior aos 17% o raciocínio se inverte e o Estado passará a ter um crédito de ICMS a compensar futuramente. O estado do RN, por sua vez, não fará jus nem ao crédito nem ao débito, visto estar excluído da operação tributária.

Ainda com base no exemplo supra, para que se fixe em termos práticos o que foi exposto, digamos que o valor da operação própria da Refinaria RBh na produção de óleo Diesel seja de R\$ 8.300,00. Uma distribuidora D, interessada em adquirir óleo Diesel realiza a negociação com esta. Sendo assim, para encontrarmos o valor da base de cálculo do ICMS por substituição teríamos R\$ 8.300,00 somados ao valor da *mva*.

É sabido que o valor da *mva* é dado em função de um percentual, que está, por sua vez, pré-estabelecido no RICMS, no que diz respeito a operações em que o substituto é a refinaria ou suas bases nas operações interestaduais, a saber, nas operações com óleo diesel a alíquota será de 47,40% (com Nova Redação dada pelo Decreto 18.049, de 29/12/2004, efeitos a partir de 1º de janeiro de 2005)."

Logo, a MVA será o resultado do VOP, multiplicado pelo percentual estabelecido no RICMS. Pelo exemplo posto teríamos como valor da MVA+ R\$ 3.934,20. Portanto, ao somarmos a MVA com o VOP, obteríamos a soma de R\$ 12.234,20. Este seria o valor da base de cálculo por Substituição tributária, no qual incidiriam os 17%. O valor de ICMS recolhido seria de R\$ 2.079,814.

Por outro lado, o regulamento prevê situação em que a refinaria se situa na mesma localidade da operação interna. É sabido que no Estado do RN não há nenhuma refinaria até o momento de elaboração deste ensaio, mas isso não impede que alguma destas refinarias instale uma de suas bases no território em questão. Suponhamos que alguma destas o faça. Digamos que a mesma refinaria RBh tenha uma base no Estado do RN. Junto a esta base a distribuidora D veio a negociar novamente o óleo Diesel em questão. Adotando como mesmo valor para a operação própria teremos apenas a inclusão de algumas variantes para a fixação do preço, que a doutrina majoritária reconhece como o "ICMS por dentro do ICMS" (CARRAZA, 2003, pág 223).

Trata-se de uma regra de proporção, onde, por se tratar de uma operação interna, portanto, não imune sob a égide constitucional, faz-se necessário estabelecer o valor da operação própria com sendo diretamente proporcionais, fazendo incidir o imposto na própria base de cálculo a ser tributada. Sendo, portanto indispensável se calcular a base de cálculo da Operação própria, que como dito, por não se subsumir à regra da imunidade constitucional será tributada.

Sendo assim, o comando resume-se à seguinte fórmula:

$$bcop = \frac{vop}{100\% - 17\%} \quad (2)$$

Onde:

bcop - Base de Cálculo da Operação Própria Tributável;

vop - Valor da Operação própria, que compõe uma "Base nua" sem o ICMS;

100% - 17% - Abstração matemática para quantificar o ICMS por dentro, compondo esta base de Cálculo.

Logo, teríamos como valor da *bcop* R\$ 10.000,00. Sendo assim, sobre este valor já seria recolhido o correspondente aos 17% da Alíquota interna estadual, in casu R\$ 1.700,00.

Feito isso, retornaremos ao procedimento já conhecido pela operação interestadual apresentada. Destarte teríamos, de acordo com a seguinte equação:

$$bcst = bcicms + mva / oi \quad (3)$$

Onde:

bcst - Base de Cálculo por Substituição Tributária;

bcicms - Base de Cálculo na qual já incidiu o ICMS da primeira operação observe-se que são duas operações distintas quando se trabalha com relações mercantis internas. A primeira a venda do combustível para o distribuidor, a segunda a venda do distribuidor para o consumidor;

mva/oi - Margem de Valor Agregado na Operação Interna. De acordo com o RICMS operações internas envolvendo *óleo diesel* a alíquota será de 22,34% (com Nova Redação dada pelo Decreto 18.049, de 29/12/2004, efeitos a partir de 1º de janeiro de 2005).

Nestes termos, sendo bastante sucinto R\$ 12.234,00 é o valor da base de cálculo na qual incidirá os 17% da segunda operação tributável, a saber, a venda para consumidor final. Se pudermos reparar com atenção, *ex vi* da operação interestadual com o mesmo produto, por nós já apontada no exemplo ilustrativo, o valor do ICMS pago, sob a alíquota interna, tanto na operação interestadual, quanto na própria operação interna, será o mesmo, se admitirmos a margem de variações nominais apresentadas nas frações decimais e centesimais, ou seja, o valor do ICMS recolhido na operação interna corresponde a R\$ 2.079,78.

4. Conclusão

Pode-se concluir que traçados estes comentários acerca da substituição tributária na indústria do petróleo, principalmente no que tange a composição do preço dos combustíveis e derivados, pode-se deter como maior conclusão o fato de que substituição tributária que ocorre, tanto ao nível das refinarias, quanto das bases, no que tange ao que seria uma operação inteiramente interna, é irrelevante no que diz respeito à composição do preço final do produto, haja vista que ao final das operações, como restou provado, o preço pago será o mesmo isso se tomarmos em consideração a sistemática da Margem de Valor Agregado adotada pelo Estado do RN.

Óbice natural a esta sistemática da *mva*, está no fato de demonstrar ser um método burocrático, vindo a encontrar possíveis óbices por ficar a mercê de ratificação por convenio a ser firmado entre os Estados da Federação, sob o crivo da análise da legitimidade pelo CONFAZ.

Importa notar ainda, que a maneira utilizada pelo legislador ordinário para submeter o regime ao princípio da legalidade, bem como às limitações ao poder de tributar, estatuídos na nossa Carta Magna, no caso específico do Rio Grande do Norte, foi deveras inteligente, não deixando margens ao questionamento quanto à sua legitimidade.

Reconhece-se, portanto, que a solução para aqueles que se vêem onerados e prejudicados pela sistemática como está posta, é contestar a veracidade e legitimidade de institutos anteriores à própria substituição, ou até mesmo o próprio ICMS, como no caso daqueles que levantam a bandeira da inconstitucionalidade do imposto calculado por dentro do próprio ICMS, de maneira que isto será objeto de um outro estudo mais preciso.

5. Agradecimentos

Aproveitamos a oportunidade para desferir agradecimentos às pessoas certas, como diria nosso eterno mestre e amigo, Professor, Doutor, Fabiano Mendonça, “quem abraça a todos, não abraça a ninguém”.

Destarte, agradecemos ao PRH 36, Programa de Recursos Humanos – Direito do Petróleo e Gás Natural, na figura do Professor Doutor, Yanko Marcius de Alencar Xavier, certamente um multiplicador de sonhos sem o qual, este sonho acadêmico não seria possível.

Ao Professor Mestre, Pesquisador visitante e orientador deste trabalho, Professor Otacílio dos Santos Silveira Neto, cuja paciência e conhecimento jurídicos foram imprescindíveis na elaboração, desde a escolha do tema até o seu desfecho.

À Agência Nacional do Petróleo, pelo fomento e incentivo financeiro sem o qual a obtenção do material necessário à realização das pesquisas não seria possível.

Ao ilustre e sempre querido Professor Doutor, Fabiano André de Souza Mendonça, um estímulo em pessoa, um exemplo inspirador de sabedoria e apreço inestimáveis, pois foi aquele que primeiro nos fez despertar a sede de conhecimento jurídico.

Aos amigos de turma pelos debates incansáveis enriquecedores do conhecimento

À família pelo alicerce de vida proporcionado.

8. Referências

- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2000;
- CARDOSO, Lais Vieira. Substituição Tributária no ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2004;
- CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 2002;
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2003;
- MEIRA JUNIOR, José Julberto. ICMS Substituição Tributária Uma Visão Crítica. Curitiba: Juruá, 2003;
- MELO, José Eduardo Soares de e LIPPO, Luiz Francisco. A Não-cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS). Dialética, 2 ed. São Paulo: 2004.
- ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2003. 7 v;
- SALOMÃO, Marcelo Viana. Grandes Questões Atuais de Direito Tributário. A substituição tributária para frente, o STF e a questão da base de cálculo. São Paulo: Dialética, 2002. 6 v. Págs 265 a 274;
- SECRETARIA DE TRIBUTAÇÃO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE – SET-RN. O desempenho da arrecadação do ICMS e a participação dos 200 maiores contribuintes no RN em 2001. Extraído do Site: <http://www.set.rn.gov.br> em 10/03/2005.